

جامعة بنها
كلية الحقوق
مركز التعليم المفتوح

المالية العامة والتشريع الضريبي

مستوى ثالث - فصل دراسي أول

كود (٣١٣)

إعداد

دكتورة
ماجدة شلبي

أستاذ مساعد الإقتصاد والمالية العامة

دكتور
يسرى أبو العلا

أستاذ الإقتصاد والمالية العامة

دكتور
عصام حسني

مدرس الإقتصاد والمالية العامة

دكتور
أحمد مصطفى معبد

مدرس الإقتصاد والمالية العامة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ الْمَالُ وَالْبُنُونُ زِينَةُ الْحَيَاةِ الدُّنْيَا وَالْبَاقِيَاتُ الصَّالِحَاتُ
خَيْرٌ عِنْدَ رَبِّكَ ثَوَابًا وَخَيْرٌ أَمَلًا ﴾

صدق الله العظيم

(سورة: الكهف آية : ٤٦)

القسم الأول
المالية العامة

إعداد
الدكتور/ يسرى محمد أبو العلا
أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة

الفصل الأول

تعريف النفقة العامة

النفقة العامة هي استعمال هيئة عامة مبلغاً من النقود لسد حاجة عامة.

ومن هذا التعريف يتبين لنا أنه لكي يتصف إنفاق ما بصفة العمومية، ينبغي أن يتوافر فيه العنصر التالية:

أولاً: أن يكون هناك استعمال لمبلغ من النقود: لكي توجد نفقة عامة لا بد من استعمال مبلغ من النقود ثمناً لشراء المواد والأدوات والخدمات لسد الحاجات العامة. وهذا ما يميز النفقات العامة الحديثة من غيرها من الوسائل التي كانت تستعمل قديماً كالعمل سخرة أو الحصول على مواد دون ثمن. وقد استغنى عن هذه لوسائل لمنافاتها لمبادئ الديمقراطية.

ثانياً: أن يتم هذا الاستعمال بمعرفة إحدى مؤسسات الدولة ولكي تعد النفقة عامة يجب أن تتم بمعرفة إحدى مؤسسات الدولة. والمقصود بمؤسسات الدولة جميع الأشخاص الإدارية العامة وعلى رأسها الدولة والمؤسسات المنبثقة عنها كالبلديات والدوائر والأشخاص المعنوية التابعة لها كالمؤسسات العامة وغيرها من المؤسسات. فيجب إذن أن تتم النفقة بمعرفتها لا بمعرفة الأفراد والخواص كما في حالة بناء مسجد أهلى بتبرعات الأفراد أو بمعرفة الهيئات أو المؤسسات الخاصة.

ثالثاً: أن يكون الهدف من الإنفاق هو سد إحدى الحاجات العامة. وذلك نظراً لن قوام هذا الإنفاق هو الضرائب المحصلة من الأفراد فيجب أن يعود هذا الإنفاق بالنتفع عليهم جميعاً، وليس لمصلحة خاصة تحقيقاً للمساواة والعدالة وذلك كأن يكون الإنفاق للحاجات الأولية للدولة كالدفاع الخارجى والأمن

الداخلى والقضاء والحاجات الصورية للأفراد التى لا يستطيع عامتهم توفيرها فيما لو تركت للجهود الخاصة، كمؤسسات التعليم والثقافة، وإعانة الأفراد لى بلوغهم سن لا يستطيعون فيها الكسب عن طريق الضمان الاجتماعى وتأمينات العجز والمرض والشيخوخة إلى جانب ما تفرضه تطورات الحياة الحديثة على الدولة وتمكنها مواردها من تحقيقه •

حدود النفقات العامة

الهدف من الإنفاق العام هو إشباع الحاجات العامة فى أى أحد يجوز للدولة أن تذهب فى إشباع هذه الحاجات، وما هو الحد الذى ينبغى لها أن تقف عنده؟ ..

للإجابة على هذا التساؤل ناحيتين : ناحية سياسة وأخرى مالية • فمن الناحية السياسية فإن اعتبار حاجة ما حاجة عامة مسألة سياسية تختلف فيها الأنظمة كما سبق وأن بينا، وكذلك قدرة الدولة فى الإنفاق لسد هذه الحاجة تتوقف على قدرتها على الحصول على الموارد الضرورية وهى مسألة مالية •

حدود النفقات العامة من الناحية السياسية:

تواجهنا من الناحية السياسية نظريتان متعارضتان: النظرية الفردية والنظرية الاشتراكية، أما النظرية الفردية فتوسع مدى نشاط الأفراد إلى أقصى الحدود، بينما تضيق من مجال النشاط الحكومى على أساس أن الحرية للأفراد فى ممارسة الأنشطة المختلفة أدعى إلى زيادة الإنتاج ورفاهية المجتمع، أما النظرية الاشتراكية فهى توسع من نشاط الدولة أقدر من الأفراد على تنظيم وتحقيق التعاون فيما بينهم، دون استغلال احد منهم للآخر أو تمييز طبقة على أخرى •

حدود النفقات من الناحية المالية:

تتوقف قدرة الدولة على التوسع فى الإنفاق على أمنياتها الإنتاجية فى المستقبل، وهذه تتوقف بدورها على ما فى الدولة من موارد طبيعية لم تستثمر وعلى الكفاية الإنتاجية لشعبها وإذا كان لدى الدولة موارد طبيعية غزيرة لم تستثمر، ولكن مقدرة شعبها الإنتاجية ضعيفة كالمملكة العربية السعودية فإنها تستفيد كثيراً من التوسع فى الإنفاق العام.

أما الدولة التى يتبع شعبها بمستوى عال من الكفاية الإنتاجية ولكن لم يعد بها غير القليل من الموارد الطبيعية التى تستثمر فإنه يمكن التوسع فى الإنفاق مع مراعاة الجذر من الإنفاق فيه. أما الدولة الفقيرة فى الكفاية الإنتاجية العالية، وفى الموارد الطبيعية فهذه ينبغى أن تتفق بكثير من الحذر إذا لا تحتمل إمكانيتها الإنتاجية التوسع فى الإنفاق كالدولة الغنية. يتبين من ذلك أن الدولة تستطيع أن تتوسع فى الإنفاق إلى الحد الذى تسمح به مواردها الطبيعية وكفاءة شعبها الإنتاجية.

ومع ذلك لا ينبغى أن يغيب عن الذهن أن المصدر الرئيسى للنفقات العامة هو الضرائب، وهى تحمل فى جوانبها تضحية من جانب الأفراد الذين يتحملون أعباءها، فلا ينبغى على الدولة أن تغالى فيها إلا إذا كان عائدها عليهم نفعاً أكبر.

الأول: مقدار الدخل النسبى، أى نصيب كل فرد من الدخل القومى.

الثانى: طريقة توزيع الدخل القومى على الأفراد.

ولذلك ينبغى على الدولة مراعاة زيادة الدخل النسبى، وذلك بزيادة القوى المنتجة وتقليل التباين بين دخول الأفراد، بنقل القوى الشرائية من الأشخاص الذين تقل لديهم منفعتها الحدية إلى الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة.

الفصل الثاني

ظاهرة ازدياد النفقات العامة

إذا تتبعنا أرقام النفقات العامة لآية دولة من الدولة فى سنوات متتالية لوجدنا أنها تزداد باستمرار - وتشاهد هذه الظاهرة فى جميع الدولة على اختلاف نظمها وأحوالها . ولا تقتصر هذه الظاهرة على نفقات الدولة، فإنها تلاحظ أيضاً بالنسبة لنفقات الهيئات المحلية .

ولدراسة هذه الظاهرة أهمية خاصة، إذ تبين لنا هذه الدراسة بوضوح كيف تطورت المالية العامة من الفكرة التقليدية المقيدة للنشاط الحكومى إلى الفكرة الحديثة الموسعة لهذا النشاط .

وقد جذبت هذه الظاهرة أنظار علماء المالية العامة وهم يطلقون عليها "قانون فاجنر" نسبة إلى الاقتصادى الألمانى فاجنر .

وقد عزا كل منهم هذه الظواهر لأسباب مختلفة فالبعض يرجعها إلى زيادة الثروة وردها آخرون إلى كيفية توزيع هذه الثروة بين الأفراد كما نسبها فريق ثالث إلى أسباب سياسية وقانونية .

وتخلص من ذلك إلى أن لهذه الظواهر أسباب عديدة اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية وإدارية ويمكن رها فى نطاق هذه الأسباب لعاملين أساسيين .

أولاً: تكفل الدولة بوظائف جديدة مما استدعى إنفاقاً .

الثانى: توسع الدولة فى القيام بوظائفها القديمة . و نتناول فيما يلى بالتفصيل هذه الأسباب .

الأسباب المختلفة لظاهرة ازدياد الإنفاق العام

أولاً: الأسباب الاقتصادية:

من أهم أسباب زيادة الإنفاق العام هو زيادة الثروة ونمو الدخل القومي والتوسع فى المشروعات العامة والدورة الاقتصادية والمنافسة الأجنبية وذلك على النحو التالى:

١ - زيادة الثروة ونمو الدخل القومي:

فإن هذا الازدياد يؤدي إلى حصول الدولة على حصة أوفر من الضرائب وغيرها من الإيرادات كما أن مقاومة الأفراد تقل أمام جباية الدولة من الإيرادات، على أنه هذه النتيجة تختلف باختلاف الظروف الاقتصادية لكل دولة .

٢ - توسع الدولة فى مشروعاتها العامة:

وسبب ذلك هو سياسة الدولة التدخلية حديثاً فى المجالات الصناعية والتجارية . وميل بعض مشروعاتها للاحتكار كتوريد المياه والتيار الكهربائى والنقل وانتشار سياسية إنشاء المشروعات العامة . ويؤدي التوسع فى المشروعات العامة زيادة ظاهرية فى حدودها ما تفعله تلك المشروعات من إيرادات . وزيادة حقيقية فيما يزيد على ذلك عندما لا تحقق أرباحاً وترجع الزيادة الحقيقية . إلى أن إدارة الهيئات العامة للمشروعات الصناعية و التجارية تفتقر إلى حافزين يتوافران فى المشروعات الخاصة هما: ضرورة الحصول على ربح وضرورة صيانة رأس مال المشروع ويقل الإحساس بهما لدى المشروعات العامة لأسباب خاصة .

فاعمل الربح ليس هو الهدف الأساسى للإنفاق العام كما أن رقابة حملة الأسهم فى المشروعات الخاصة أقوى من رقابة الرأى العام فضلاً عن إمكانية الدولة تعويض ما يهلك من رأس المال بخلاف المشروعات الخاصة .

ومن أهم المشروعات العامة التي تقوم بها الدولة المواصلات السلكية واللاسلكية والبريد والسكك الحديدية والطيران والإذاعة والتلفزيون والملاحقة وغيرها من المشروعات •

٣ - الدورة الاقتصادية:

أن توالى فترات الرخاء والكساد من شأنه أن يزيد النفقات العامة، ففي فترات الرخاء يسود التفاؤل، فتوسع الدولة من نطاق وظائفها وتتخذ وظائف جديدة فيزيد الإنفاق العام، وحينما تجئ فترة الكساد ويكون هذا التوسع في الوظائف العامة للدولة قد استقر في نظام الدولة الاقتصادي فتضطر للإنفاق بمعدلة الزائد رغم قلة الموارد •

٤ - المنافسة الأجنبية:

عنيت كثير من الدول بعد الأزمة الاقتصادية العالمية عام ١٩٢٩ بحماية صناعتها الوطنية ضد المنافسة الأجنبية بوسائل شتى منها نظام المنح: وهو عبارة عن إعانات مالية تمنحها الدولة لبعض المشروعات للتمكن من منافسة المشروعات الأجنبية المماثلة •

ثانياً: الأسباب الاجتماعية:

من أهم الأسباب الاجتماعية لزيادة الإنفاق العام ازدياد السكان واتساع المدن ونمو الوعي الاجتماعي •

فزيادة السكان - التي تتم بصفة خاصة بين الطبقات الفقيرة - تؤدي إلى أن تحصل هذه الفئة على خدمات أكبر من الدولة مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق العام •

والكبارى وزيادة العناية بالصحة العامة ورعاية النظام لعام والآداب وما إلى ذلك •

كما أن نمو الوعي الاجتماعى لدى الأفراد يجعلهم يطالبون دولتهم بمزيد من الوظائف لم تعرفها العصور السابقة، كتأمين الفرد ضد البطالة والعجز والشيخوخة •

ثالثاً: الأسباب الإدارية:

وترجع هذه الأسباب إلى عدم تطور الإدارة الحكومية بنفس نسبة تطور وظائف الدولة، مما يؤدي إلى خلل فى قيام هذه الإدارة بوظائفها •

ويساهم فى عدم التطور الكافى للإدارة سوء التنظيم الإدارى وزيادة عدم الموظفين غير المعدين إعداداً كافياً، مما يؤدي لزيادة الإنفاق العام زيادة لا تقابلها زيادة فى الإنتاج •

رابعاً: الأسباب المالية:

من أهم الأسباب التى ساعدت على الإنفاق العام فى الوقت الحاضر ثلاثة أسباب هى:

- ١ - سهولة افتراض الدولة •
- ٢ - وجود فائض فى الإيرادات •
- ٣ - عدة مراعاة بعض القواعد المالية •

خامساً: الأسباب السياسية:

تؤدي بعض العوامل السياسية إلى زيادة الإنفاق العام وأهمها انتشار المبادئ والنظم الديمقراطية فى الدول الحديثة ونمو مسئولية الدولة ودرجة نقاء الأخلاق السياسية •

القسم الثاني
الإيرادات العامة(*)

تمهيد وتقسيم:

ترتبط المالية العامة وتطورها بدور الدولة وتطوره ارتباطاً وثيقاً، بل هي أدواتها في تحقيق أهدافها.

فحين لم يكن للدولة إلا دور الحارس (الدولة الحارسة) على الأمن الخارجى (الجيش الحماية ضد الغزو) والأمن الداخلى (الشرطة) والفصل فى النزاع بين الأفراد محافظة على كيان المجتمع (القضاء). لم يكن للمالية العامة دور كبير إذ كان دورها محايداً كدور الدولة، ولذا كان يطلق عليها البعض المالية المحايدة، حيث لا تأثير لها فى مجال النشاط الاقتصادى والاجتماعى الذى يمارسه الأفراد.

و حين واجهت العالم الأزمات الاقتصادية، وبدأ يتشكك فى هذه القوانين الطبيعية، التى تسير الحياة الاقتصادية، وانتشرت المبادئ الاشتراكية، لم يكن أمام مالية الدولة أن تقف موقف المتفرج المحايد أمام هذه المواقف الجديدة، وفى مواجهة تلك الأوضاع، ولذا بدأت منذ بداية القرن الحالى تفرض لنفسها دوراً يمارس تأثيره لصالح الفئات المستغلة، وأصبحت الدولة ترى من واجبها توجيه الاقتصاد القومى وإدارته، فأمتد نشاطها لكافة المرافق إنشاء وإدارة وإنتاجاً، وأصبحت أدوات المالية العامة الحالية من ضرائب ورسوم وقروض وإففاق ليس الهدف منها مجرد الحصول على إيراد مالى فحسب، وإنما تهدف أيضاً إلى تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية، كالتأثير فى مستوى الدخل القومى وحماية الإنتاج الوطنى، وتقريب الفوارق بين الطبقات.... إلخ.

ومن ثم تطورت فكرة المشروع العام الاقتصادى وفلسفته، وأخذت ميزانية الدولة طابعاً وظيفياً، فلم تعد تهدف إلى مجرد تحقيق توازن حسابى بين الإيرادات والمصروفات وإنما أصبحت تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى والارتقاء بمستوى معيشة ملايين الأفراد.

وبذلك تطورت فلسفة السياسة المالية وأصبحت أهم أداة من أدوات الضبط الاقتصادى الحديث.

وقد اتفق كتاب المالية العامة على أن هذا الفرع من فروع القانون يضم موضوعات ثلاثة هي: النفقات والإيرادات والميزانية، إلا أنهم اختلفوا في ترتيبها في الدراسة.

فالبعض يستهل البحث بدراسة الميزانية باعتبارها الكادر الفنى الذى يضم موضوعات المالية العامة من نفقات وإيرادات ومن خلالها يتعرض لهما. والبعض الآخر يبدأ بالإيرادات العامة ثم يمرج على النفقات العامة وينتهى بدراسة الميزانية ككادر يضم هذين الشقين.

وفريق ثالث يستهل بحثه بدراسة النفقات العامة باعتبارها الموضوع الأكثر إلحاحاً من اهتمامات الدولة المالية، والذى بمقتضاها تنفذ سياساتها، ثم ينتهى بدراسة الإيرادات العامة كمصدر تمويل لهذه النفقات، وينتهى بدراسة الميزانية ككادر قانونى لمحتوى المالية العامة.

وعلى كل فهذه الاتجاهات الثلاثة هي مناهج بحث لتقريب الموضوع وتيسير فهمه من الناحية العلمية، ولا تكاد تختلف كثيراً من حيث نتائجها على الموضوعات المعالجة.

ويعتبر الاتجاه الثالث فى رأينا أكثر منطقاً من المنهجين السابقين - وإن كان لا خلاف على عدم تأثير هذا الترتيب أو ذلك على الموضوعات التى يعالجها - ذلك أن الموضوعات الثلاثة التى تضم المالية العامة وتمثل عناصرها، هي حلقات متصلة ومتزامنة من حيث النشأة، ومن ثم لا يهم كثيراً أن يسبق أحدها الآخر فى الدراسة، ذلك مع محاولة التبسيط والتقريب والإيضاح للمادة، والربط بينها والحياة العملية.

تطور نظرية الإيرادات العامة:

تطورت نظرية الإيرادات العامة بتطور وظيفة الدولة وشموليتها فبعد أن كان التقليديون يعتقدون مبدأ تحديد هدف الإيرادات العامة بتغطية النفقات العامة

تأسيساً على مبدأ حياد المالية العامة أصبح للإيرادات العامة هدفاً تدخلياً، فلم تعد مرتبطة بتغطية النفقات العامة كما كان ينظر إليها التقليديون، بل تطور دورها حيث أصبحت مسؤولة عن تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى، واستغلال الموارد المعطلة، ومن ثم أصبح للإيرادات العامة وظيفة بتطور حجمها وتعدد أنواعها وأغراضها فى التوجيه الاقتصادى والاجتماعى.

مثال ذلك دورها فى محاربة التضخم عن طريق امتصاص بعض القوى الشرائية فى السوق أو التوجيه الاستثمارى أو أداة لتوزيع الثروات والدخول والتقريب بينها.

أنواع الإيرادات العامة

للإيرادات العامة الحديثة أنواع متعددة أهمها:

- ١ - دخل أملاك الدولة (الدومين).
 - ٢ - الضرائب والرسوم.
 - ٣ - القروض.
 - ٤ - الإصدار النقدى الجديد.
 - ٥ - الإعانات الداخلية والأجنبية.
 - ٦ - الغرامات الجنائية والتعويضات التى تستأديها الدولة.
- ويلاحظ عدم تساوى هذه الإيرادات من حيث الأهمية أو الحصيلة ولذا حاول علماء المالية العامة تقسيمها تبعاً لطبيعتها وأعتدوا فى ذلك على عدة معايير منها:

- ١ - مصدر الإيرادات: بالترقية بين الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة.
- ٢ - سلطة الدولة فى الحصول عليها: اختيارية أو إجبارية.
- ٣ - صفة العمومية: للترقية بين الإيرادات الخاصة والعامة.

٤ - دورية الإيرادات: للتفرقة بين الإيرادات الدورية أو العادية والإيرادات الاستثنائية أو غير العادية.

وسنتناول كل منها بكلمة وجيزة فيما يلي:

١ - الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة:

يقصد بالإيرادات الأصلية الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من أملاكها، وهى ما يعرف بدخل الدومين، ويقصد بالإيرادات المشتقة تلك التي تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاع جزء من ثروة الآخرين.

٢ - الإيرادات الاختيارية والإيرادات الإجبارية:

الإيرادات الإجبارية هى التي تحصل عليها الدولة بالاكراه، كالضرائب والقروض الإجبارية والغرامات الجنائية والتعويضات. أما الإيرادات الاختيارية فهى الإيرادات التي يكون للأفراد حرية فى أدائها من عدمه، كالرسوم والقروض الاختيارية.

٣ - إيرادات الاقتصاد العام وإيرادات الدومين الخاص:

إيرادات الاقتصاد العام هى الإيرادات التي لا يتمتع بمثلها أشخاص القانون الخاص، وتسمى أحياناً بالإيرادات السيادية، كالضرائب والرسوم والإصدار النقدي الجديد وغيرها من الإيرادات، أما إيرادات الدومين الخاص فهى إيرادات الدولة المشابهة لإيرادات أشخاص القانون الخاص كإيرادات المشروعات العامة والقروض والإعانات.

٤ - الإيرادات العادية والإيرادات الاستثنائية:

يقصد بالإيرادات العادية تلك التي تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية، كدخل الدومين والضرائب والرسوم، أما الإيرادات غير العادية فهى

الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة، ويطلق عليها أحياناً الإيرادات الاستثنائية ومثلها القروض والإصدار الجديد والإعانات.

التطور التاريخي للإيرادات العامة

رأينا فيما سبق كيف تطورت الإيرادات العامة حجماً ونوعاً بسبب إزدياد النفقات العامة وتنوعها وإذا اتبعنا التطور الذي لحق الإيرادات العامة ابتداءً من العصور الوسطى نجد أنها تمثلت أساساً في هذه الحقبة في إيراد الدومين، أى إيراد أملاك الدولة التي كانت تختلط بأملاك الملك، ويفسر هذا الوضع بأن الملوك قد نزلوا مع بداية عهد الإقطاع في أوروبا الغربية عن حق فرض الضرائب لأمرأ الإقطاع، مما أستلزم اعتماد الدولة أساساً على دخل الدومين، ومن هنا ظهرت التفرقة بين الإيرادات المالية العادية (دخل الدومين) والإيرادات المالية غير العادية. ومع بدء العصور الحديثة بدأت الدولة تسترد سلطانها الذي نزلت عنه لأمرأ الإقطاع، وهو حق فرض الضرائب، ومع ازدياد نفقات القصور والجهاز الإدارى للدولة الذى أتسع نطاقه والجيش الحديثة التي تكونت تحولت الضرائب إلى مورد عادى وسقطت التفرقة السابقة بين الإيرادات العادية وغير العادية. ومع تزايد النفقات العامة بسبب الحروب الكبيرة اضطرت الدولة للبحث عن موارد أخرى، فظهرت القروض كمورد جديد واعتبر الدومين والضرائب إيرادات عادية بينما اعتبرت القروض والإصدار النقدي الجديد إيرادات غير عادية. وخصص كل نوع من هذه الموارد لتغطية النفقة العامة المقابلة، وكان الفكر التقليدى يرى أن يقتصر تغطية النفقات العامة على الإيرادات العادية، الأمر الذى يشكل توازن الميزانية بالمعنى التقليدى وقد استتبع ظهور التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية، أن ظهرت التفرقة بين بعض البلاد بين الميزانية العادية والميزانية غير العادية.

ومع مرور الوقت بدأ نشاط الدولة يزداد أساساً خاصة مع ازدياد الاتجاهات الاشتراكية وتدخل الدولة فى كل صغيرة وكبيرة وتصديها لتلبية حاجات المواطنين المتزايدة مع التقدم العمرانى والتكنولوجى، ولذلك اتجهت الدولة إلى التوسع فى القروض العامة، واضطرت لاستخدامها فى الانفاق العادى، مما أدى إلى صعوبة التفرقة بين النفقات العادية وغير العادية، وفى العصر الحاضر وهى الفترة الحالية التى تتصف بقوة التيار الاشتراكى، باتساع أملاك الدولة وخاصة نتيجة للتوسع فى سياسة التأميم أخذ دخل الدومين يسترد أهمية بصفته مصدراً للإيرادات العامة. ولكن من الضرورى ونحن نقدر أهمية دخل أملاك الدولة أن ندخل فى اعتبارنا عاملين مرتبطين عملاً بهذا الاتجاه، وهما أثر الشكل القانونى الذى تختاره الدولة لمشروعاتها، وأثر الفن المالى الذى تستخدمه فى الحصول على ما يلزمها من دخل هذه المشروعات.

فمن الممكن ألا تزداد أهمية دخل أملاك الدولة على الرغم من زيادة المشروعات العامة وذلك نتيجة اختيار الدولة لشكل هذه المشروعات فى صورة مشروعات مختلطة أو مشروعات عامة مباشرة أو مشروعات مستقلة. وكذلك فإن لاختيار الفن المالى أثره كأن تحصل الدولة على إيراد منها عن طريق اخضاعها للضرائب، أو تحول أرباحها إلى إيراد للدولة.

وفى ضوء ما سبق نقسم دراستنا فى هذا القسم إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: الدومين.

الفصل الثانى: الضرائب والرسوم.

الفصل الثالث: القروض العامة.

الفصل الرابع: الإصدار النقدى.

الفصل الأول الدومين

الفصل الأول الدومين

نتناول فى هذا الفصل التعريف بالدومين وأهميته وأقسامه فى مبحثين:

المبحث الأول

التعريف بالدومين

يقصد بالدومين الأموال العقارية والمنقولة التى تملكها الدولة ملكية عامة أو خاصة، ويشكل الدومين مورداً سنوياً متجدداً يمكن عن طريقة توجيه بعض نواحي النشاط الاقتصادى فى الدولة.

وقد رأينا كيف كان الدومين مورداً أساسياً للدولة فى العصور الوسطى، وكان يتكون أساساً من الأراضى والغابات، ومع تطور الزمن التجأت الدولة إلى الضرائب لمواجهة الانفاق العام، وقلت الأهمية المطلقة للدومين.

ويفسر تضائل أهمية دخل الدومين فى ذلك الوقت بعدة أسباب سياسية واقتصادية، يمكن أن نردها جميعاً إلى سيادة المذهب الفردى وانتشار الحرية الاقتصادية والاعتقاد فى أن الدولة لا تتمتع بالكفاءة التى يتمتع بها الأفراد فى استغلال الثروة.

ولما ضعفت سيطرة المذهب الحر وقويت سيطرة مذهب التدخل والاتجاهات الاشتراكية، ازدادت أملاك الدولة وتنوعت، ولم تصبح مقصورة على الأراضى الزراعية، بل امتدت لتشمل كثيراً من المشروعات الصناعية والتجارية وكثيراً من الأسهم والسندات، وبذا بدأ دخل الدومين يسترد أهميته التى فقدها، ولكن يظل من الواضح أن الضرائب مازالت تشكل المورد الأساسى للإيرادات العامة حتى فى البلاد الاشتراكية.

المبحث الثانى

أقسام الدومين

يمكن تقسيم دومين الدولة إلى نوعين أساسيين هما: الدومين العام والدومين الخاص.

أولاً: الدومين العام:

يقصد بالدومين العام الأموال التي تملكها الدولة (أو الأشخاص العامة الأخرى) ملكية عامة وهي تخضع للقانون العام وتخصص للنفع العام كالطرق والكبارى والترع والأنهار والموانىء والحدائق العامة. وفى العادة لا تفرض الدولة رسماً للانتفاع به إلا فى حالات خاصة بهدف تنظيم هذا الانتفاع، وبذلك تظل القاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام.

ثانياً: الدومين الخاص:

وهو الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة، وتخضع لأحكام القانون الخاص، وتدر إيراداً ويعتبر قوام هذا الدومين دون الإيراد الذى يدره - هو الذى يشكل مورد الإيرادات العام. ويمكن تقسيم الدومين الخاص لأنواع ثلاثة: عقارى وتجارى وصناعى ومالى.

١ - الدومين العقارى:

ويشكل أساساً من الأراضى الزراعية والغابات، وهو ما يعرف بالدومين التقليدى حيث كان يشكل المورد الأساسى لإيرادات الدولة ويأتى دخل هذا الدومين من بيع المنتجات أو الأجرة التى يدفعها المستأجرون لهذه الأراضى ويندرج ضمناً أيضاً أملاك الدولة العقارية، والمباني وتتصرف الدولة فى هذه الأملاك بالطرق الاقتصادية التى تصلح لإداتها ووفقاً لما تراه الدولة محققاً للمصلحة العامة.

٢ - الدومين الصناعى والتجارى:

يحتل الدومين التجارى والصناعى مرتبة أكثر أهمية فى الدولة الحديثة من الدومين العقارى حيث تتكون موارد هذا الدومين مما تملكه الدولة من مشروعات صناعية وتجارية - وكان نطاقاً ضيقاً فى الماضى فى ظل حياد المالية العامة - ومع ظهور الاتجاهات الاشتراكية وظهرت المالية الحديثة بدأ دوره يقوى ويتسع ولم يعد دور الدولة قاصراً على استهلاك الثروة بل أصبحت منتجة لها وبصفة عامة يحدد الاتساع فى النشاط التجارى والصناعى دور الدولة السياسى الذى تتبعه الدولة فالنظام الرأسمالى يهدف إلى تحقيق الأرباح وبالتالي تتوسع فى هذا النشاط. وقد تلجأ الدولة إلى إدخال الشكل الاحتكارى على مشروعاتها رغبة منها فى تحقيق دخل كبير منه. ولذا يجب أن تكون السلع المنتجة ذات طلب غير مرن، حتى لا يتأثر الطلب عليها تأثيراً كبيراً بارتفاع الثمن وفى الغالب تعتمد الدولة احتكار أنواع معينة من السلع حتى تضمن جباية الضرائب عليها حيث تعتمد الدولة فى تمويلها على السلع الاحتكارية عن طريق رفع السعر.

٣ - الدومين المالى:

يقصد بالدومين المالى الأوراق المالية التى تملكها الدولة من الأسهم والسندات التى تدر أرباحاً وفوائد تدخل ضمن أملاك الدولة. وقد نشأ هذا الدومين نتيجة ما يعرف بشركات الاقتصاد المختلط وهى الشركات التى تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة مثال القانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٦١ والقانون رقم ١١٩ نفس العام الذى يمنح الحق للدولة فى تملك المشروعات المالية ولا تجيز للأفراد التملك بأكثر من عشرة آلاف جنيه للفرد وما يزيد عن ذلك يؤول للدولة.

ويعتمد غالبية دول الخليج العربى على الاستثمارات المالية من شراء السندات والأسهم بالبنوك الدولية للحصول على أكبر عائد نتيجة هذه الاستثمارات

ولكن تقلصت قيمة هذه المساهمات نتيجة حرب الخليج أثر احتلال العراق للكويت
وتضاعف العائد المادي لغالبية البلدان المصدرة لرؤوس الأموال.

الفصل الثانى الضرائب والرسوم

تعريف:

تعرف الضريبة بأنها اقتطاع مالى تستأديه الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق نفع عام، ومن ذلك يتبين أنها تحوى ثلاثة عناصر هى:

١ - اقتطاع مالى:

ويعنى ذلك أن قيمتها تنتقل انتقالاً نهائياً من المكلف بها إلى الدولة، وقد كانت قديماً تجبى عيناً، أما فى شكل سخرة أو تسليم أشياء أو جزءاً من محصول وقد حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود فى العصر الحديث حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.

٢ - الضريبة تفرض وتجبى جبراً:

تتولى السلطة العامة وضع النظام القانونى للضريبة من حيث فرضها وجبايتها فهى التى تضع طرق تحصيلها وميعادها دون اتفاق مع الممول ولا يخل هذا بعنصر الديمقراطية حيث يتولى ممثلى الشعب مهمة مناقشة مسألة فرض الضرائب ويجب الحصول على موافقتهم ومن مظاهر السلطة العامة قيام الدولة بتحصيل الضريبة بالطرق الجبرية فى حالة امتناع الممول عن تسديد الضريبة. وتختلف الضريبة عن أملاك الدولة حيث يتحدد حجم ما تحصلة الدولة على قانون العرض والطلب من خلال جهاز الثمن وبالتالي تتضاءل سلطة فى جبر الأفراد على دفع الضرائب.

أما الشكل القانونى للضرائب يمكن الدولة من تحديد تقدير لحجم الضرائب وبالتالي قدرتها على التخطيط للمشروعات فى ضوء إيراداتها العامة من الضرائب.

٣ - عدم وجود نفع خاص مقابل له:

فدافع الضريبة لا يحصل على نفع خاص يعود عليه مقابل ما يدفع فهو يدفعها بصفته عضواً فى الجماعة السياسية وليس معنى ذلك أنه لا يعود عليه أى نفع منها إذ ي ستفيد منها بصفته عضواً فى الجماعة عن طريق إفادته من المرافق العامة.

ويترتب على ذلك أن مقدارها لا يتحدد بمقدار النفع الخاص المقابل لها ولكنه يتوقف على المقدرة التكليفية للممول وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم حيث تستأدى الدولة الرسم مقابل نفع يتحقق للممول.

٤ - غرض الضريبة تحقيق النفع العام:

الهدف من فرض الضريبة هو تحقيق النفع العام، وقد درجت الدساتير والقوانين على تأكيد هذا المعنى منها مبدأ عدم استخدام الأموال العامة فى إشباع الحاجات الخاصة، ويختلف معنى النفع العام لدى المالبين التقليديين عنه لدى المحدثين، ففى المالية العامة التقليدية يقتصر هذا الهدف على تغطية النفقات العامة التقليدية، أما المالية العامة الحديثة فتفسر هذا النفع العام بقدره الضريبة على التأثير فى البنيان الاقتصادى والاجتماعى، أى أنها تستخدم لأغراض غير مالية على ما سوف نرى فيما يلى من أبحاث.

الرسوم:

تعتبر الرسوم من بين الإيرادات العامة للدولة التى تستخدم حصيلتها فى تمويل الانفاق العام، وتحصل عليها الدولة من الأفراد حينما يلجئون إلى طلب خدمة خاصة من بعض مرافقها العامة كالرسوم القضائية التى يدفعها المواطن حينما يطالب بحقوقه أمام القضاء.

ورسوم الالتحاق بالجامعات أو لحصول خدمات إضافية أو زيارة للأماكن الأثرية فى الدولة.

وقد كانت الرسوم تمثل المورد الأساسى للدولة فى العصور الوسطى حينما كانت العلاقة بين الدولة والأفراد علاقة تعاقدية، ومن ثم كان الرسم يمثل نفقة الخدمة العامة التى تؤديها الدولة للأفراد.

ولما تطور مفهوم الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ودولة منتجة تغيرت طبيعة الرسم، وحلت محله الضريبة كمورد أساسى لإيرادات الدولة التى تدفع جبراً من الأفراد دون منفعة مقابلة لها، وإنما كمشاركة من الأفراد فى تحقيق التضامن الاجتماعى.

ومن ثم أصبح الرسم يدفعه الأفراد نظير بعض الخدمات الخاصة، التى تؤديها بعض مرافق الدولة العامة، والتى يمكن أن نطلق عليها خدمات الرفاهية، كرسوم رخص السيارات واستخدام الطرق السريعة ورسوم استخراج جوازات السفر وغيرها من الخدمات.

ولذا يمكن القول بأن الرسم أصبح يفرض لأهداف مقاربة لأهداف الضريبة من حيث كونه يدر إيراداً للدولة، ومن حيث مساهمته فى إدارة المرافق العامة التى يفيد منها الأفراد، ولكن الرسم وإن اشترك مع الضريبة فى هذا الهدف العام فإن له إلى جانب ذلك أهدافاً خاصة.

فقد تلجأ الدولة إلى فرض الرسم دون طلب للهدف المالى، وإنما تفرضه بسعر رمزى -وهذا هو الأصل- لتنظيم الانتفاع بالخدمة، وحتى ينتفع بها من هو فى حاجة إليها.

وقد تلجأ الدولة أيضاً إلى فرض الرسم بنسبة تفوق تكلفة الخدمة كالرسوم التى تحصل عليها الدولة من الواردات (الرسوم الجمركية) إذ كانت تهدف إلى الحد من الاستيراد أو لحماية صناعة وطنية ناشئة، من ذلك يمكن تعريف الرسم بأنه مبلغ نقدى يدفعه الفرد إلى الدولة مقابل خدمة خاصة من إحدى مرافقها العامة.

ويستخلص من ذلك أن الرسم يتميز بالخصائص التالية:

١ - أنه ذو طبيعة نقدية:

أى أن الفرد يدفعه نقوداً، وهى وسيلة التعامل الحديثة، أى أنه لا يسدد عيناً أو مقابل خدمة معينة يؤديها الفرد، وإن كان يحدث عملاً أن يعفى بعض الأفراد العاملين بالمرفق من أداء هذا الرسم، وقد يمتد هذا الاعفاء من قبيل الأداء العيني لمقابل الخدمة، وإنما تعتبر من قبيل الرعاية الاجتماعية للعاملين بالمرفق والتي يمكن للمرفق تقديمها إليهم.

٢ - أنه يدفع بصفة اختيارية:

بمعنى أن الفرد لا يكون ملزماً بدفعه كالضريبة، وإنما يحدث هذا الإلزام حين يطلب الخدمة التي تفرض رسماً.

ويرى البعض فى هذا الفرض الأخير أن الرسم يدخل عليه عنصر الإيجابار فى بعض الحالات التي لا يستغنى فيها الفرد عن الخدمة، ويكون ملزماً بها قانوناً، ويلتزم أيضاً بدفع رسم مقابل الحصول عليها، كالإزام الدولة الأفراد بحمل بطاقات تعريف لدى بلوغ سن معينة، ثم تفرض رسماً مقابل الحصول على هذه البطاقة.

٣ - عنصر المنفعة فى الرسم:

يؤدى الأفراد الرسوم مقابل الخدمات الخاصة التي يحصلون عليها من بعض المرافق العامة، وفى هذا يختلف الرسم عن الضريبة حين تدفع الأخيرة دون منفعة مبادرة مقابلة لها.

الرسم والتمن العام:

الأصل أن يكون الرسم مقابل الخدمة مبلغاً رمزياً دون التكلفة الحقيقية للخدمة، إلا أنه يحدث فى بعض الحالات، كما سبق أن قدمنا أن يفوق الرسم التكلفة

الحقيقية للخدمة أو أن يكون مساوياً لها، وفي هذه الحالة يثور البحث عن التفرقة بين الرسم والتمن العام الذي تفرضه الدولة مقابل الانتفاع بخدمات مرافقها التجارية والصناعية، والتي تمثل إيراداتها مورداً هاماً من إيرادات الدولة الحديثة باعتبارها إحدى عناصر دوميها الخاص.

ويختلف الرسم عن التمن العام في أن الأخير يتحدد طبقاً لعوامل العرض والطلب وظروف السوق، ويحدد بمعرفة مدير المرفق التجارى أو الصناعى فى حين أن الرسم لا ينظر فى تحديده لمثل هذه العوامل، وإنما يحدد مقدماً لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية معينة وبأداة تشريعية أو بتفويض منها.

كما يفترق الرسم عن التمن العام فى أن الأخير يمثل التكلفة الحقيقية للخدمة وقد يزيد عليها بينما لا يمثل الرسم مثل هذه التكلفة من حيث المبدأ، وفى الحالات التى يكون فيها الرسم مساوياً لهذه التكلفة، أو يزيد عليها، فليس الهدف من ذلك الحصول على التكلفة الحقيقية لهذه الخدمة أو تحصيل أرباح منها، وإنما الهدف الحد من الإفادة من مثل هذه السلع أو الخدمات لتحقيق سياسات مالية معينة.

الرسم والضريبة:

يفرض كلاهما بناءً على تشريع كما أن كلا منهما يجبى جبراً ويعتبرا من مصادر الإيرادات العامة ولعل هذا التشابه بين الضريبة والرسم العام جعل هناك خلط فى استخدام مصطلح الرسم والضريبة فإطلاق لفظ الرسم على تقدير القيمة الجمركية ليس صحيحاً لأنها تتدرج ضمن إطار الضرائب ورغم أوجه التشابه التى كرت توجد بعض الفروق الجوهرية يمكن ذكرها على النحو التالى:

١- يحصل الرسم على المنتفع بخدمة خاصة مباشرة أما الضريبة فهى من أجل تحقيق منافع عامة.

٢- القدرة المالية للممول تحسب على أساسها الضرائب أما فى حالة الرسم فهى محددة مقدماً وتفرض على كل منتفع بالخدمة أيا كانت قدرته المالية ولا مجال للاعفاء فيها إلا بقانون.

٣- تؤثر الضرائب على الحركة الاقتصادية للدولة لأنها ذات تأثير فعال نظراً لإيراداتها الجبرية والمفروضة على كافة طبقات المجتمع فيمكن التنبؤ بها وتحديد خطط النشاط الاقتصادى للدولة أما الرسوم فهى خاصة بالمنتفعين وتختلف بحسب الخدمات.

مقابل التحسين:

تقوم الدولة بتقديم خدمات عديدة كإقامة الحدائق ورصف الطرق وإعادة تخطيط المدن وبسبب ذلك يحدث أن يحصل بعض الأفراد على منافع تزيد من ثرائهم مثال شق طريق ما يجعل العقارات على جانب الطريق ذات قيمة أعلى عما كانت عليه من قبل ويطلق على هذا الفرق مقابل التحسين.

ومقابل التحسين يعنى بهذا الشكل حصول الدولة على ما نسبة مما أنفقته من أموال مقابل ارتفاع قيمة الشيء ويقابل هذا الأمر نظرية الآراء بلا سبب فى القانون المدنى بالقياس.

ومقابل التحسين يفرض من جانب الدولة ووفقاً لطبيعة قيمة العقار وبالتالي يخضع للسلطة التقديرية من جانب الإدارة.

ويؤدى مقابل التحسين دوراً فى تحسين وتجميل المدن ويساعد المجتمعات الحديثة على إعادة تخطيط المدن بشكل جغرافى يتفق ومقتضيات العصر الحديث بما يستلزمه من مواكبة التطور والتقدم العلمى.

وسنتناول فيما يلى الأساس القانونى للضريبة والقواعد الأساسية لها والتنظيم الفنى فى مباحث ثلاثة.

المبحث الأول

الأساس القانونى للضريبة

المقصود بالأساس القانونى للضريبة هو البحث عن أساس حق الدولة فى فرضها، والزام الأفراد بأدائها إليها، والطبيعة القانونية لهذا الإلزام. وقد تردد كتاب المالية بين اتجاهين: الأول - أن الضريبة عقد مالى، الثانى - أنها عمل من أعمال السيادة يستند إلى فكرة التضامن الاجتماعى.

أولاً: نظرية العقد المالى:

وهى النظرية التى سادت فى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وهى أن الضريبة من طبيعة عقدية أى أن أساسها القانونى فى العقد، أى عقد مالى يبرم بين الدولة والأفراد، ويلتزم الأفراد بدفعها مقابل ما يتلقونه من الدولة من خدمات وقد أنقسم الكتاب الذين شاركوا فى هذا الاتجاه فى تكييف هذا العقد بين اتجاهات ثلاث:

١ - الضريبة عقد إيجار أعمال (توريد خدمات):

وهو أن الضريبة يدفعها الأفراد مقابل ما تقدمه لهم الدولة من أعمال وخدمات، ويترتب على هذا التكييف عدة نتائج، أولاً: أنه يجب أن تكون الضريبة مساوية للنفع العائد منها، ثانياً: أن تتوسع الدولة فى فرض الرسوم والتضييق من فرض الضرائب، إلا أنه يعاب على هذا الرأى أن هذه النتائج بعيدة عن الواقع فالفقراء ينتفعون من الضرائب أكثر من الأغنياء، حيث يعود عليهم قدر أكبر من الخدمات، كما أنها لا تفسر التزام الجيل الحاضر بدفع الضرائب لتخصص جميعها أو جزء منها لسداد قروض انتفعت بها أجيال سابقة.

٢ - الضريبة عقد تأمين:

أى أن الضريبة يدفعها الممول لتؤمن له الدولة الحياة الهادئة لأمواله، وبالتالي الانتفاع بها، ويترتب على هذا الرأى أن تفرض الضريبة على رأس المال

وعلى الدخل، وأن تتناسب مع ما يملكه الممول من أموال، إلا أنه يعاب على هذا الرأي أنه يقصر دور الدولة على نطاق ضيق، وهو تحقيق الأمن الداخلى والخارجى للأفراد، ولا يتفق هذا وحقيقة دور الدولة الحالى، كما أنه من مقتضى عقد التأمين أن تلتزم الدولة (المؤمن لديه) بتعويض الضرر الذى قد يحدث للأفراد (المؤمن) وهذا مالا يحدث فى حالة الضريبة.

٣ - الضريبة عقد شركة إنتاج:

تمثل الدولة فى عقد الشركة دور المؤسس ويمثل الأفراد دور المساهمين، بما يدفعونه من ضرائب يحصلون بمقتضاها على منافع من الشركة، ويترتب على هذا الرأي أن تفرض الضريبة على رأس المال لا على الدخل، وأن تكون متناسبة مع رأس المال المنتج، ويؤخذ على هذا الرأي أن دور المجتمع ليس قاصراً على تحقيق أهداف مادية، وإنما يشمل بالإضافة إليها تحقيق أهداف غير مادية، وأن مقتضى عقد الإنتاج أن ينتفع الأغنياء بالخدمات العامة أكثر من الفقراء، وهو أمر بعيد عن الواقع، ويمكن أن يؤخذ على نظرية العقد المالى فى مختلف صورها، أنها تصدر عن فكرة العقد الاجتماعى، وهى فكرة غير صحيحة من الناحية التاريخية، فالدولة ليست تنظيمياً إتفاقياً ولكنها عطاء تاريخى، ومع رفض الأساس التعاقدى للدولة يتعين رفض الأساس التعاقدى للضريبة.

ثانياً: نظرية التضامن المالى:

يتبين مما سبق أن الدولة ليست تنظيمياً تعاقدياً، ولكنها ضرورة تاريخية واجتماعية، ومن ثم يتعين أن نجد أساس آخر للضريبة غير الأساس السابق الذى يقوم على فكرة التعاقد، وقد وجد الكتاب هذا الأساس فى فكرة التضامن الذى هو أساس الجماعة، وتفسير ذلك أن الدولة تلزم بصفتها ضرورة تاريخية واجتماعية أن تقوم على الحاجات الاجتماعية، وأن تحقق التضامن بين الأفراد حاضراً ومستقبلاً.

ومن البديهي أن الدولة وهي تحقق التضامن تحتاج إلى إيرادات، لذلك تلجأ إلى فرض بالضرائب على أفراد الجماعة بما لها من سيادة عليهم وتحقيقاً للتضامن الاجتماعي، فالضريبة لا تعدو أن تشكل طريقة لتوزيع الأعباء العامة التي اقتضاها مبدأ التضامن الاجتماعي بين أفراد الجماعة ويترتب على ذلك عدة نتائج هي:

١- أن الضريبة فكرة سيادية أي للدولة سلطة تحديدها وسلطة تنظيمها الفني.

٢- أن تفرض الضرائب على جميع أفراد الجماعة بصفتهم ملتزمين بواجب التضامن الاجتماعي، هو ما يعنى "عمومية الضريبة" ويبرر ذلك فرضها على المواطنين سواء كانوا مقيمين بالدولة أو خارجها، وفرضها على الأجانب المقيمين بها لوجود أموالهم بها.

٣- أن يكون تحديد العبء الذى يدفعه كل ممول من الضريبة، ليس بمقدر ما يعود عليه من نفع، ولكن وفقاً لمقدرته فى تحمل أعباء الجماعة، أى المساهمة فى واجب التضامن القومى، وهو ما يعرف بالمقدرة التكلفة للممول، وهى الفكرة التى اتخذها آدم سميث فى كتابه "ثروة الأمم" أساساً لتقدير الضريبة وتفسير فكرة التضامن أيضاً التزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب لسداد قروض عقدها أجيال سابقة.

المبحث الثانى

القواعد الأساسية للضريبة

تشكل الضريبة فى الوقت الحاضر أهم مورد من موارد الدولة، فى نفس الوقت فإنها تشكل أهم الأعباء المالية على الممولين.

وعلى ذلك يكون من الضرورى مراعاة تنظيمها تنظيمياً فنياً للتوفيق بين مصلحة الخزانة العامة (الدولة) وبين مصلحة الممولين، أى بين الحصيلة والعدالة.

وقد وضع آدم سميث أربعة قواعد يلزم اتباعها لتحقيق هذا الهدف، وأصبحت تشكل الأسس التقليدية للضريبة، ويعبر عنها البعض بأنها إعلان عن حقوق الممولين: العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد.

أولاً: قاعدة العدالة:

تعنى هذه القاعدة في مفهومها التقليدي أن يسهم الأفراد في تحمل عبء الضريبة تبعاً لمقدرتهم النسبية، أي بنسبة معينة موحدة مما يحصلون عليه من دخل أو ما يسمى بالضريبة النسبية.

ويترتب على ذلك أن تكون هذه الضريبة أكثر عبئاً على الفقير منها على الغنى، ولهذا انصرف الفكر المالي الحديث عن هذا المعنى، إلى أن الضريبة التصاعدية هي الضريبة التي تحقق العدالة، لأنها هي التي تسمح بأن يساهم الممولين في الأعباء العامة كل بحسب مقدرته التكلفة.

ونخلص من ذلك أن هناك اتجاهين بشأن تحقيق العدالة الأول: ويرى ذلك في الضريبة النسبية والثاني ويرى ذلك في الضريبة التصاعدية، إلا أن الفكر المالي الحديث لا يقتصر على هذه الضريبة الأخيرة بل يضيف إليها أيضاً تقرير الاعفاءات واختلاف أسعار الضرائب تبعاً لنوع الدخل المفروضة عليه.

ثانياً: قاعدة اليقين:

ومعناه أن تكون الضريبة بالنسبة للممول محددة تحديداً واضحاً لا لبس فيه ولا غموض ويشترك لتوافر عنصر اليقين في التشريعات الضريبية مايلي:

١- أن تكون النصوص التشريعية واضحة لا غموض فيها حتى يسهل تطبيقها دون تأويل.

٢- أن تكون المنكرات التفسيرية للقانون والأعمال الإيضاحية شاملة لشرح جميع النصوص.

٣ - استحقاق الضرائب بالفعل وفقاً للمواعيد والشروط التي يخضع الممول للضرائب .

فمن الأهمية بمكان أن يعرف الممول مدى التزامه من الضريبة، هل هو ملزم بها، وماهيته هذه الضريبة، وسعرها وكافة الأحكام المتعلقة بها من تحديد لوعائها وربطها وكيفية تحصيلها، وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بها وذلك حتى ينظم شئونه المالية بما يكفل أداءه لالتزاماته الضريبية .

ثالثاً: قاعدة الملائمة:

وتعنى هذه القاعدة أن يراعى المشرع لدى فرض الضريبة اعتبارات الملائمة سواء لدى تحديد وعائها أو سعرها أو طريقة تحصيلها أو مواعيد التحصيل بحيث تتناسب مع ظروف الممول، ولا تؤدي إلى إرهاقة وخاصة المعسرین منهم وقد صدرت في هذا الشأن مجموعة قوانين تهدف إلى التخفيف على الممول ومساعدته أهمها:

- ١ - تقسيط الضرائب في حالة تراكم الديون الضريبية وعدم سدادها.
- ٢ - تقسيط فروق الضرائب العامة على الإيراد وأجيز ذلك لأول قسط بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ .
- ٣ - تحديد أجل تقديم الإقرارات الضريبية.
- ٤ - صدر القانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٣ بتيسير إجراءات التقاضي واختصار مواعيد التقاضي حسماً للمنازعات .
- ٥ - إعفاء المشروعات الحديثة من الخضوع للضرائب فترات معينة تسمح لها بالإنطلاق في المشروعات الاقتصادية وهي فترة سماح لتشجيع المستثمرين في ظل النظام الاقتصادي الحديث .

رابعاً: قاعدة الاقتصاد:

وتعنى هذه القاعدة ضرورة الاقتصاد فى نفقات جباية الضرائب، أى تنظيم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما تأخذه من الممولين عما يدخل الخزانة العامة إلا بأقل مبلغ ممكن.

ومعنى ذلك ألا يقوم بجباية الضرائب عدد كبير من الموظفين الذين تعتبر أجورهم جزءاً من الضريبة، وبالتالي يشكل تشغيلهم ضريبة إضافية على الممولين.

المبحث الثالث

التنظيم الفنى للضريبة

يقصد بالتنظيم الفنى للضريبة، تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، وبذلك يتجه هذا التنظيم إلى معالجة المسائل التالية:

- ١ - الوعاء الذى تفرض عليه الضريبة.
- ٢ - السعر الذى تفرض به.
- ٣ - النطاق الذى تطبق عليه أى شخصية الضرائب.
- ٤ - ازدواج الضريبة ووسائل ملاقاته.
- ٥ - التخلص من الضريبة أى تجنب الضريبة أو التهرب منها.

المطلب الأول

وعاء الضريبة

ويقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذى تفرض عليه الضريبة أو المادة التى تفرض عليها من دخل أو إيراد أو غيره، وبذلك ينصرف دراسة وعاء الضريبة إلى أشياء ثلاثة:

الأول: اختيار المادة التى تفرض عليها.

الثانى: تحديد الجزء الذى تفرض عليه الضريبة من هذه المادة وهو ما يعرف بالمقدرة التكليفية للممول إلى جانب الظروف الخاصة به.
الثالث: قياس موضوع الضريبة أى تقدير هذا الوعاء، ونتناول كل موضوع فيما يلى:

الفرع الأول

اختيار المادة موضوع الضريبة

يثير اختيار المادة موضوع الضريبة عدة موضوعات منها الاختيار بين الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، فرض الضريبة على موضوع واحد أو على مواد متعددة أو فرضها بطريقة مباشرة على الثروة أو على المظاهر الخارجية لهذه الثروة لدى تداولها، كما يثير أيضاً دراسة الاختيار بين الضرائب على الدخل أو الضرائب على رأس المال أو على الإنفاق والتصرفات.

الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:

من البديهي أن الأشخاص هم الذين يقومون بدفع الضريبة ولكن ليس هذا هو المعنى المقصود من الضريبة على الأشخاص، بل إن هذا المعنى يتعلق بالمادة أو الموضوع التى تفرض عليها الضريبة، وهى هنا الشخص ذاته ولذا تسمى ضريبة على الأشخاص، والضريبة على الأموال هى الضريبة التى تفرض على الأموال التى يملكها الأشخاص إذن فالمقصود بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التى تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم فى إقليم الدولة، وقد كانت تعرف قديماً بضريبة الفردة أو الرؤوس وكانت تفرض بطريقة موحدة على جميع الأفراد، أو بطريقة مدرجة حسب الطبقة التى ينتمى إليها الفرد، وقد كانت من الضرائب المطبقة بالعصور القديمة والوسطى وفى فرنسا عام ١٦٩٥ وفى روسيا

القيصرية، وفي عهد الدولة الإسلامية ما يعرف بالجزية التي كان يدفعها أهل الذمة في دار الإسلام، إلا أنها كانت تفرض على الرجال دون النساء والصبيان، وكانت تفرض بطريقة متدرجة، وهي لا تعتبر ضريبة فردة بالمعنى الدقيق إذ أنها أقرب إلى ما يعرف بالضريبة على الدخل. وقد عدل عن هذا النظام نظراً لعدم عدالته، وانصرف فرض الضريبة على الأموال وحدها دون الأفراد.

الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

اتجه الفقه المالئ إلى اتجاهين فيما يتعلق بالمادة التي تفرض عليها الضريبة، ففريق رأى الاكتفاء بفرض الضريبة على مادة واحدة وفريق يرى فرضها على مواد متعددة أى أن فريق يرى فرض ضريبة واحدة وفريق آخر يرى فرض أكثر من ضريبة وأنقسم أصحاب الرأى الأول فيما بينهم فى اختيار المادة التي تفرض عليها هذه الضريبة الواحدة فالبعض رأى أن تفرض على العشور والدخول النقلة (فوجان) أو على الأرض (الفيزيوقراط)، أو على الربع العقارى (هنرى جورج) أو ضريبة واحدة عامة على رأس المال أو ضريبة عامة على الدخل وتتميز الضريبة الواحدة بما يلى:

- ١ - أنها تتمتع بالبساطة.
- ٢ - ويمكن ذلك الممول بسهولة فى معرفة ما هو ملزم به من ضرائب.
- ٣ - أنها أكثر تحقيقاً للعدالة إذ تسمح بتدرج الضريبة تبعاً لإمكانات الممول.
- ٤ - أنها تستبعد ما يمكن أن تؤدى إليه الضرائب المتعددة من أضرار للنشاط الاقتصادى.
- ٥ - وإن جباية ضريبة واحدة أقل نفقة من جباية ضرائب متعددة.

على الرغم من هذه الميزات إلا أنها ظلت فكرة نظرية لم تصادق التطبيق، ويعزى هذا بما وجه إليها من انتقادات وهي كما يلي:

- ١ - صعوبة اختيار مادة واحدة للضريبة كما حدث لدى أنصارها وإنقسامهم مما يبرر الأخذ بفكرة الضرائب المتعددة.
- ٢ - الاقتصار في فرض الضريبة على نوع واحد من الثروة فيه تفرقة لا مبرر لها وإنتهاك لمبدأ العدالة الضريبية.
- ٣ - إن الضريبة الواحدة التي لا تصيب إلا جزءاً من الثروة تعتبر قليلة الحصيولة، وضرورة فرض ضرائب جديدة مع ظهور أنواع عديدة من الثروات.
- ٤ - إن نظام الضرائب المتعددة يمكن من وضع نظام ضريبي ملائم لكل بنیان اقتصادى على حده، ومن الصعب تحقيق ذلك من ظل الضريبة الواحدة.

الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

رأينا فيما سبق أن الضريبة تمثل إقتطاعاً من الدخل أو رأس المال، ومع التسليم بذلك غلا أنه يبقى أنه من الممكن أن يختلف الفن المالى الذى يستخدم لتحقيقها، أى الذى يهدف إلى تحقيق إقتطاع جزء من الثروة أى الطريقة التي تتوصل بها الضريبة إلى تتبع الثروة، ويمكن في هذا الصدد الاختيار بين طريقتين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، أى الضرائب المباشرة والغير المباشرة، وحيث تفرض الضريبة على الدخل لدى تولده أو على الثروة التي تحت يد الممول فتكون بصدد فرض ضريبة مباشرة، وإذا انتقلت هذه الثروة -دخلاً كانت أم رأس مال- حين يتداولها الممول أى باستعمالها أى في مظاهرها الخارجية ثم فرضه الضريبة لدى انتقال هذه الثروة، وعلى المعاملات والتصرفات الخاصة بها، نكون بصدد ضريبة غير مباشرة، ويلاحظ على هاتين الطريقتين في تتبع الثروة مايلي:

- ١ - إن الطريقتين تهدفان إلى تتبع الثروة، الأولى وهي تحت يد الممول والثانية لدى تداوله لها.

- ٢- إن كل من الطريقتين تقتض إجراءات خاصة تختلف عن الأخرى.
- ٣- إن كل نظام مالى يقوم على الجمع بين هاتين الطريقتين بدرجات مختلفة.

معيار التفرقة بين الضرائب المباشرة والغير المباشرة:

يفرق الفقه المالى بين هذين النوعين من الضرائب بمعايير ثلاثة وهى المعيار الإدارى، ومعيار راجعية الضريبة ومعيار مدى استمرار المادة المفروضة عليها، ونعرض لكل معيار ببيان موجز.

١ - المعيار الإدارى:

وهو الاعتماد على الجهة القائمة بالتحصيل وطريقة التحصيل، لتحديد ما إذا كانت إحدى الضرائب تعتبر مباشرة أو غير مباشرة، ففى فرنسا تجرى هذه التفرقة على أساس الجداول الأسمية التى تحصل بمقتضاها الضريبة فإن كان يتم ربطها مباشرة بين الممول والإدارة بجداول أسمية تعتبر مباشرة وتعتبر غير مباشرة فى غير هذه الحالة، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها ليست من طبيعة علمية، وإنما هى تحديد تحكمى يختلف من تشريع لآخر.

٢ - معيار راجعية الضريبة:

يقصد براجعية الضريبة تحديد الشخص الذى يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، فليس من الضرورى أن يكون من تحمل بعبئها نهائياً هو الملتزم قانوناً بأدائها، وقد أتخذ البعض من هذه التحديد معياراً للتفرقة بين نوعى الضرائب فتكون مباشرة إذا تحدثت الصفتين لدى الممول أى أن يكون ملتزماً بها قانوناً ومسدداً لها، وإذا توافرت إحداها دون الأخرى، كانت الضريبة غير مباشرة، ويعاب على هذا المعيار أتسامه بالتعقيد، لأن ظاهرة الرجعية تحكمها لدى المشرع اعتبارات متباينة وغير ثابتة، كما أنه يؤدى إلى الخروج عن التقسيمات المستقرة فى الفكر المالى.

٣ - معيار مدى استمرار المادة المفروضة على الضريبة:

أن يعتبر ضريبة مباشرة ما يفرض على الموارد الثابتة كالتملك والمهنة وممارسة تجارة أو صناعة، وتعد ضريبة غير مباشرة إذا كانت المواد المعروضة عليها مواد خاصة أو متقطعة أو عارضة.

ويحظى هذا الرأي بتقدير كبير في الفقه المالي، ومعنى هذا المعياران الضريبة المباشرة هي التي تفرض مباشرة على ذات الدخل أو رأس المال، وأن الضريبة غير المباشرة هي تلك التي تفرض على إنفاق الدخل أو على انتقال رأس المال.

مميزات الضرائب المباشرة:

تتميز الضرائب المباشرة بما يلي:

- ١ - بالثبات النسبي وبالانتظام فهي لا تعكس التقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة.
- ٢ - كما أنها تمتاز بالوضوح الذي يمكن الدولة - عندما تحدوها الرغبة في الحصول على موارد إضافية - أن تلجأ إلى زيادة سعرها.
- ٣ - أنه تتوفر فيها قاعدة الملائمة أكثر من غيرها من الضرائب الغير المباشرة.

إلا أنه يعاب عليها مايلي:

- ١ - لا تتمتع بالمرونة الكافية حيث لا تعكس حالة الانتعاش الاقتصادي إلا ببطء، ومن ثم تفوت على الخزنة الإفادة من نتائج هذا الانتعاش.
- ٢ - يتجه الفن المالي الحديث في تقدير المقدرة التكاليفية للممول إلى فرض الضرائب المباشرة على الدخل الحقيقية، مع مراعاة الظروف الشخصية لاعتبارات العدالة، وهذا ما يؤدي إلى تعدد الإجراءات فضلاً عن وجود جهاز ضريبي أكثر ضخامة مما يتطلب في الضرائب غير المباشرة.

٣- لا تتصف الضرائب المباشرة بصفة العمومية، وكثيراً ما تخرج الدولة عن مبدأ العمومية بإعفاء بعض الفئات منها، وهذا ما يؤدي إلى إنخفاض حصيلتها.
٤- نظراً لقيام الممول بدفعها مرة كل عام، لذا فهي ثقيلة العبء عليه، وهذا ما يدعوه أن يحاول التهرب منها، ومن ثم يتطلب تحصيلها زيادة مراقبته.

تقدير الضرائب الغير مباشرة:

أولاً: مميزات الضرائب غير المباشرة:

تتميز الضرائب الغير المباشرة بميزتين هامتين:
الأولى: سهولة دفع الممول لها، لأنها تختفى في ثمن السلعة فهو يدفعها دون أن يحس بها فهي تفرض على موضوعات متعددة، وتعود بحصيلة كبيرة.
الثانية: مرونة حصيلة هذه الضرائب بحيث يمكنها أن تعكس الانتعاش الاقتصادي، فهي تزداد بطريقة تلقائية في فترات الانتعاش الاقتصادي.
وبالإضافة إلى ما تقدم فهي تعطي حصيلتها بطريقة مستمرة طوال العام.

ثانياً: عيوب الضرائب غير المباشرة:

يؤخذ على الضرائب غير المباشرة مايلي:
١- حدوث الأثر العكسي لهذه الضريبة في حالات الركود الاقتصادي فتؤدي حدوثها إلى إنخفاض حصيلتها في هذه الفترات.
٢- تستلزم جبايتها عدة إجراءات وشكليات لتفادي الغش، وهذا ما يؤدي إلى إعاقة الإنتاج وتداول الثروة.
٣- ولعل أهم عيوبها إنها لا تتناسب مع المقدرة التكليفية للممول، ويزيد من خطورتها أن الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة تفرض على السلع الضرورية، أي السلع التي تستوعب الجزء الأكبر من الدخول المنخفضة، وبالتالي فإن فكرة العدالة تتعارض مع فكرة الحصيلة، ومعنى هذا أن هذه الضرائب غير

عادلة، ويمكن الحد من هذه العيوب بعدم فرضها على السلع الضرورية وفرضها على السلع الكمالية.

ويتبين مما تقدم أن كل من الضرائب المباشرة والغير مباشرة، تستقل بسياسة مختلفة عن الأخرى، ولذا يعتبر البعض النوع الأول بما يقدمه من إعفاءات ومن تفرقة في المعاملة ومن تصاعد في السعر ضرائب اشتراكية.

ويعتبر النوع الثاني (غير المباشرة) حيث لا تتناسب مع القدرة التكلفة للممول، ضرائب غير ديمقراطية وغير اشتراكية.

الفرع الثاني

موضوع الضريبة

الضرائب على الدخل وعلى رأس المال وعلى الإنفاق

تقسم الضرائب بالنسبة لمدة استمرار وعاء الضريبة إلى أنواع ثلاثة: ضرائب على رأس المال، وضرائب على الدخل وضرائب على إنفاق الدخل (وهي تشمل الضرائب على إنتقال رأس المال).

أولاً: الضرائب على الدخل:

يعتبر الدخل التعبير الأساسي على المقدرة التكلفة للممول نظراً لصفة التجدد والتكرار الملازمة له، على أن يشكل رأس المال وعاءً تكميلياً للضريبة. ويترتب على ذلك أن الضرائب تفرض على الدخل لا على رأس المال، وأن تفرض بسعر منخفض، بحيث يمكن الوفاء بها من الدخل دون رأس المال المنتج له.

ويعرف البعض الدخل (بمعناه الضيق) في نطاق الضرائب بكل ما يحصل عليه الممول بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود (ويطلق على هذا التعريف التعريف بالمنبع) وعلى ذلك فإن ما يحصل عليه الممول بصفة عرضية لا يعتبر دخلاً، وكذلك ما لا يمكن تقويمه بالنقود، ولذا اتجه آخرون

إلى تعريف الدخل بطريق أوسع فعرفوه بأنه يعنى كل زيادة فى القيمة الإيجابية للممول، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت هذه الزيادة من طبيعة دورية ومنتظمة أم من طبيعة عرضية وغير منتظمة، كجوائز السندات والمكافآت والرواتب التى يحصل عليها العاملون بالدولة بصفة غير منتظمة، ويلاحظ أن النظم المالية تختار بين هذين التعريفين تبعاً لمدى حاجتها إلى الإيرادات العامة.

وقد يحدث أن يحصل بعض الممولين من المنتجين والتجار على أرباح استثنائية فى وقت الحروب والأزمات الاقتصادية، بسبب هذه الظروف ولذا تقوم الدولة بفرض الضرائب على هذه الأرباح الاستثنائية، على أن تنتهى هذه الضرائب بانتهاء الظروف التى فرضت فيها.

الدخل الإجمالى والدخل الصافى:

يقصد بالدخل الاجمالى كل ما يحصل عليه الممول من إيرادات دون خصم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل.

ويقصد بالدخل الصافى الإيرادات المتبقية للممول بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل.

ويعتبر الدخل الصافى أكثر دلالة، على التعبير عن المقدرة التكلفة للممول، ولذا فإن قاعدة العدالة تفرض أن يكون هذا الدخل وعاءاً للضريبة، ونزولاً على هذه القاعدة يتخذ الفن المالى عادة من الدخل الصافى وعاءاً للضريبة.

والقاعدة فى تحديد الدخل تنصرف إلى القيام بخصم تكاليف الدخل دون خصم استعمالاته، ويقصد بتكاليف الدخل المبالغ اللازم إنفاقها للحصول على الدخل ويشكل ما يلزم من النفقات للحصول على دخل العمل مما يعرف بالحد الأدنى للمعيشة.

ويقصد باستعمالات الدخل المبالغ التى لا يكون إنفاقها لازماً للحصول على الدخل، وهو ما يشكل نوعاً من الانتفاع بالدخل.

الضرائب على فروع الدخل والضريبة العامة على الدخل:

سبق أن تعرضنا للتفرقة بين الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة بصدد موضوع الضريبة ويمكن أن يوجد هذا التقسيم في نطاق الضرائب على الدخل. فقد تفرض ضريبة خاصة بكل فرع من فروع الدخل ، ويعنى هذا أن تتعدد الضرائب تبعاً لتعدد فروع الدخل، أى تبعاً لتعدد مصادره، وتعرف هذه الضرائب بالضرائب النوعية أو الضرائب على فروع الدخل، ومثال ذلك الضريبة على الأجور والمرتبات والضريبة على أرباح المهن الحرة... إلخ. وقد يقتصر فرض الضريبة على ضريبة واحدة عامة تشمل دخل الممول كله، وبصرف النظر عن مصادره، وهذا ما يعرف بالضريبة على الدخل العام أو بالضريبة العامة على الدخل.

ثانياً: الضرائب على رأس المال:

سبق أن أشرنا إلى أن رأس المال لا يعدو أن يكون وعاءاً تكملياً للضريبة إلى جانب الدخل ومن ثم تفرض عليه في حالات معينة وهي حالتى إمتلاكه (ضريبة مباشرة على رأس المال) أو تداوله (الضريبة غير المباشرة على رأس المال). ويعتبر البعض الضريبة على تداول رأس المال نوعاً من الضرائب على الدخل. وفيما يلى أهم أنواع الضرائب التى تفرض على رأس المال والتي يمكن الوفاء بها من الدخل.

١ - الضريبة على واقعة تملك رأس المال:

ويعتبر من الضرائب الاستثنائية حيث تفرض في أوقات الأزمات والحروب.

٢ - الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال:

ويشترط لفرض الضريبة في هذه الحالة ألا تكون زيادة قيمة رأس المال راجعة لفعل صاحبه، بل لظروف المجتمع كالأشغال العامة وزيادة السكان والمضاربة على العقارات.

٣ - ضريبة التركات:

وهي الضريبة التي تفرض على انتقال رأس المال من المورث إلى ورثته أو إلى الموصى لهم، وقد تتنوع هذه الضريبة أيضاً إلى ضريبة على مجموع التركة أو الضريبة على نصيب كل وارث.

٤ - الضرائب على إنفاق الدخل:

وتشمل هذه الضرائب ثلاثة أنواع:

١ - الضرائب على رأس المال:

وهي تفرض على التصرفات القانونية الخاصة بانتقال رأس المال أو تداوله، حيث تظهر في صورة رسوم دمه أو رسوم تسجيل.

٢ - الضرائب على الإنتاج والاستهلاك:

وتقسم هذه الضرائب على نوعين: ضرائب على استعمال بعض السلع الاستهلاكية، وضرائب على إنتاج أو شراء سلع الاستهلاك وهي ما تسمى بالضرائب على رقم الأعمال أي حجم المعاملات.

٣ - الرسوم الجمركية:

وهى الرسوم التى تجبها الدولة على السلع وهى تخرج من الدولة أو وهى تدخل إليها، وهو ما يسمى برسوم الإستيراد والتصدير، وهذا النوع من الرسوم يعكس الأوضاع الاقتصادية للدولة فهى كبيرة الحصيلة فى البلاد النامية حيث تعمل هذه البلاد على حماية اقتصادها، بعكس الحال فى البلاد المتقدمة، وهناك أنواع عديدة منها فقد تكون مستقلة حيث تضعها الدولة بإرادتها المنفردة أو إتفاقية حيث يتم وضعها بالاتفاق مع دولة أخرى بموجب إتفاقية تربط الدولتين، أو يطبق عليها سعران، وهو ما يسمى بالمعاملة التفضيلية، كما قد يكون لهذه الضريبة سعران أحدهما فى الظروف العادية والآخر فى الظروف الاستثمارية، وقد تفرض أيضاً لغرض حماى كحماية صناعية وطنية ناشئة من المنافسة الأجنبية.

كما يمكن أيضاً التفرقة بين نوعين من الرسوم فى هذا الصدد أحدهما الرسوم القيمة أى فرض نسبة معينة من ثمن السلعة أو قيمتها والرسوم النوعية أى تحديد مبلغ نقدى ثابت على السلعة تبعاً لنوعها.

المقدرة التكاليفية للممول:

يقصد بالمقدرة التكاليفية للممول قدرة الممول على تحمل الضريبة دون الإضرار بوجوده أو بمقدرته الإنتاجية، فهى تضم فكرة إنسانية إلى جانب الفكرة الاقتصادية.

وأياً كان شكل الضريبة المفروضة (الدخل أو رأس المال) فيجب أن تراعى هذه المقدرة لدى فرضها وهى تتمثل فى الأعباء التى يواجهها المكلف لدى الوفاء بالضريبة وتشمل هذه الأعباء مايلى:

- ١ - الأعباء الشخصية والعائلية.
- ٢ - أعباء المهنة: أى التكاليف اللازم إنفاقها للحصول على الثروة.
- ٣ - الأعباء العامة.

وهذا ما يعنى أنه فرض الضريبة فى هذه الحالة لا يتوقف على عنصر موضوعى وهو حجم الثروة التى يحوزها الممول، فحسب، بل يتوقف أيضاً على تلك العناصر الشخصية، ومن ثم يمكن أن تختلف الضريبة بين الأشخاص بحسب هذه الظروف الشخصية، فى حالة الاتحاد فى حجم الثروة.

الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

الاعتماد فى فرض الضريبة على الظروف الشخصية للممول أو المقدر التكاليفى له، هو اتجاه شخصى فى فرض الضرائب، أى الاتجاه الذى يقتصر فى حساب المقدر التكاليفى للممول على حجم الثروة وحدها، بل يعتمد أيضاً فى هذا الحساب على الاعتبارات الشخصية والعائلية والمهنية. أما الضريبة العينية فهى تلك التى تقتصر فى تحديد المقدر التكاليفى للممول على حجم الثروة وحده دون اعتبار لظروفه الشخصية والعائلية والمهنية.

الفرع الثالث

تقدير وعاء الضريبة

يتبع فى تقدير الضريبة أكثر من طريقة منها تقديرها بمعرفة الإدارة، أو على أساس المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافى أو الإقرار المباشر.

١ - طريقة التقدير الإدارى المباشر:

وذلك حيث تقوم الإدارة وحدها بتقدير وعاء الضريبة بناء على مختلف المعلومات التى تحصل عليها.

٢ - طريقة التقدير على أساس العلامات والمظاهر الخارجية:

وتعتمد هذه الطريقة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية التى يعيش فيها الممول، كأجرة السكن وعدد عماله وعدد الآلات المستخدمة... إلخ.

٣ - طريقة التقدير الجزافى:

وهى الطريقة التى تعتمد فيها الإدارة المالية فى تقدير الضريبة على عدة قرائن قانونية يضعها المشرع كأن يفترض أن عدد معيناً من البنجر ينتج كمية معينة من السكر .

٤ - طريقة الإقرار المباشر:

وهى الطريقة التى تقدر فيها الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول أو الغير .

المطلب الثانى

سعر الضريبة

الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة التى تفرض سعر واحد بغض النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها .
وتعتبر الضريبة تصاعدية إذا فرضت بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف المادة المفروضة عليها .

وقد ثار نقاش طويل فى القرن الماضى فى ظل المذهب الفردى بين مدى مناسبة وعدالة الأخذ بالضريبة التصاعدية، إلا أن هذا النقاش فقد أهميته الآن تحت تأثير الاتجاهات الاشتراكية، حيث اتسع الأخذ بها بهدف تقريب الفوارق بين الطبقات .

ولا يخلو من فائدة أن نعرض لحجج الفريقين:

تقرير الضريبة النسبية:

أيد الفقهاء التقليديون الضريبة النسبية بعدة مبررات منها أنها تسوى فى المعاملة بين الممولين، وأنها تمن للخدمة التى تقدمها الدولة، ومن ثم يجب أن يكون الثمن واحداً قلت الكمية المشتراة أو كثرت، كما انتقدوا الضريبة التصاعدية بأنها تخفض الميل للإدخار والاستثمار.

أما الكتاب المحدثون فيبدرون الضريبة التصاعدية:

بحجة اقتصادية مقتضاها أن الضريبة التصاعدية تضمن العدالة الحقيقية بين الممولين استناداً إلى مبدأ المنفعة المتناقضة وحجة اجتماعية وهى أنها تحد من التفاوت بين الدخول والثروات وتقرب الفوارق بين الطبقات.

ويأخذ التصاعد فى الضريبة أحد طريقتين:

طريق التصاعد الظاهر، حيث يتفاوت سعر الضريبة تبعاً لتفاوت قيمة الوعاء المفروض عليه الضريبة، أو التصاعد المستتر حيث تفرض الضريبة بسعر واحد ولكن تكون فى حقيقتها ضريبة تصاعدية وذلك عن طريق التحكم فى وعاء الضريبة بأحد طريقتين: أما بفرض الضريبة على نسب مختلفة من شرائح الدخل أو الإعفاء لحد أدنى واحد اللازم للمعيشة بسعر واحد لكل الممولين، ويسود مبدأ التصاعد فى فرض الضريبة فى البلدان ذات الاتجاهات الاشتراكية، بينما يسود مبدأ النسبية فى البلدان الرأسمالية.

المطلب الثالث

الازدواج الضريبي

يحدث أن يؤدي تطبيق القوانين المتعددة داخل الدولة أو التشريعات المختلفة إلى خضوع الممول الواحد لدفع الضريبة مرتين أو أكثر عن المادة الخاضعة لهان وهذا ما يطلق عليه بالازدواج الضريبي .

ويحدث هذا بالنسبة لممول ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في عدة دول، وهى الدولة التى يمارس فيها تجارته، والدولة التى ينتمى إليها رعوياً، وكلاهما يطالبه بالضريبة، ومن ثم يؤديها أكثر من مرة عن نفس المادة فى كل بلد، وفى هذا مخالفة لمبدأ العدالة الضريبة.

وقد شغلت هذه المشكلة المجتمع الدولى لما لها من أهمية وآثار سيئة على التعاون الدولى والتجارة الدولية، وبالتالي شغلت أيضاً الفقه المالى والدولى.

وقد نادى البعض للقضاء على هذه المشكلة بترجيح معيار التبعية الاقتصادية على معايير التبعية السياسية والاجتماعية فى الكثير من الضرائب النوعية، وخصوصاً ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

أما بالنسبة للضريبة على ادخل العام وهو الضرائب التى تقوى فيها الروابط الشخصية بين الممول والدولة، فتتغلب فى شأنها رابطة التبعية السياسية (الجنسية) أو الاجتماعية (الموطن) لذا يقترح الفقه المالى كما تذهب إلى ذلك توصيات المنظمات الدولية، أن تراعى الدولة عند فرض ضريبة الدخل العام، الضرائب النوعية التى تحملتها أجزاء الدخل فى الدول الأخرى.

ومن الصور الشائعة للازدواج الضريبي الدولى، ما يحدث بالنسبة لضريبة الشركات، فقد تخضع الشركة لضريبة الدولة "أ" استناداً إلى جنسية المتوفى، ولضريبة الدولة "ب" استناداً إلى مواطن المتوفى، ولضريبة الدولة "ج" استناداً إلى محل إقامة الورثة، ولضريبة الدولة "د" استناداً إلى موقع أعيان الشركة، وهكذا تصبح الشركة ملزمة بالضريبة فى مواجهة كل هذه الدول.

وقد شغل الفقه ولا يزال بمشاكل الازدواج الضريبي فليحاول تحديد مظاهرها والمشاكل التي تثار بصدد، والأسباب المؤدية لحدوثها ثم قدم الوسائل والأساليب الكفيلة بتجنبها وتفادي آثارها الضارة.

شروط تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي:

سبق أن عرفنا الازدواج الضريبي بأنه تعرض الشخص لدفع الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع، عن نفس المادة الخاضعة لها لأكثر من سلطة مالية عن نفس المدة أو المناسبة.

ويستخلص من هذا التعريف الشروط الواجب توافرها للقول بحدوث ازدواج ضريبي، وهي شروط ثلاثة:

١- أن يكون الشخص المكلف بالضريبة واحداً، فإذا كانت المادة مشتركة بين شخصين، وقام كل منهما بدفع نصيبه فلا نكون بصدد ازدواج.

٢- وحدة المادة الخاضعة للضريبة: يجب أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحداً، وبالتالي فإن اختلاف هذه المادة يؤدي إلى انتفاء الازدواج أو التعدد الضريبي.

٣- وحدة الضرائب التي تفرض على الممول: يشترك لتحقيق الازدواج الضريبي أنه يتعرض الممول لدفع ضريبتين أو أكثر من نفس النوع أو من نفس الطبيعة، كأن تفرض إحدى الدول ضريبة على العقار استناداً إلى موقع المال، وتفرض دولة أخرى ضريبة على نفس العقار استناداً إلى جنسية المالك أو موطنه. ويجب التفرقة بين الازدواج في هذا الصدد، وتكرار دفع الضريبة أكثر من مرة لتكرار تحقق الإيراد المعنى بالضريبة.

أنواع الازدواج الضريبي:

قد يكون الازدواج الضريبي داخل الدولة الواحدة أو آتياً من عدة دول ولذا يطلق على الأول الازدواج الضريبي الوطني والثاني الازدواج الضريبي الدولي،

وقد يكون حدوث الازدواج مقصوداً من جانب الشارع أو صدر عفواً عنه ويفرق في هذه الحالة بين الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود.

١ - الازدواج الضريبي الداخلي:

تتحقق هذه الصورة من الازدواج إذا كانت السلطات المالية تابعة لدولة واحدة أياً كان شكل هذه الدولة، سواء أكانت اتحادية أو موحدة، ففي الدولة الاتحادية تفرض نفس الضريبة كل من السلطة الاتحادية وسلطة الدويلات الداخلية فيها وفي الدولة الموحدة تفرض نفس الضريبة السلطة المركزية والسلطة المحلية فيحدث الازدواج في كلتا الحالتين.

٢ - الازدواج الضريبي الدولي:

يتحقق هذا النوع من الازدواج، إذا فرضت الضريبة من دول مختلفة على نفس الوعاء ونفس المدة، فقد تفرض إحدى الدول الضريبة على الفرد استناداً إلى مبدأ الجنسية، وأخرى استناداً إلى فكرة الموطن وثالثة استناداً إلى موقع المال.

٣ - الازدواج الضريبي المقصود:

ويتحقق هذا النوع من الازدواج إذا قصد المشرع إحداثه لغرض معين كتحقيق نوع من الإيرادات الإضافية أو لمواجهة عجز طارئ في الميزانية أو ما يحدث من السلطات المركزية حين تفرض ضريبة معينة على نفس الوعاء وتقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة عن نفس الوعاء بهدف إنعاش مالية الهيئة المحلية وتمكينها من تمويل نشاطاتها.

٤ - الازدواج الضريبي غير المقصود:

وهذا الازدواج يحدث دون أن يقصده المشرع، مثال ذلك تعدد الضرائب المتشابهة على نفس الوعاء، كضريبة القيم المنقولة على أرباح الشركات، إلى جانب ضريبة الأرباح التجارية على ربح الشركات. وكما يحدث هذا في النطاق الوطني فقد يحدث أيضاً في النطاق الدولي لتحقيق أهداف مالية معينة، كالحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية.

أسباب ظاهرة الازدواج الضريبي:

وجدت هذه الظاهرة مع وجود الضريبة كمورد للدولة، إلا أنه في ظل المالية التقليدية لم تكن تمثل خطورة كبيرة لصناعة الدولة فيما تفرضه من ضرائب فلما تطور دور المالية ودور الدولة، وزادت الضرائب وأصبحت مورداً رئيسياً لمالية الدولة وتنتقل الأفراد برؤوس أموالهم من الدول ظهرت هذه المشكلة ويمكن تلخيص أسبابها فيما يلي:

- ١ - تعدد السلطات المالية داخل الدولة الواحدة.
- ٢ - اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول، واستقلالها عن بعضها أو اعتبار فرض الضريبة كمظهر من مظاهر سيادة الدولة.

وسائل تلافى الازدواج الضريبي:

يحدث الازدواج الضريبي إثارة الضارة في العلاقات الاقتصادية الدولية فيعرق نموها كما أنه يتنافى مع فكرة العدالة حيث تصل الضريبة المزدوجة في بعض الأحيان إلى أكثر مما حقق الممول من أرباح. ولذا نشطت الجهود الدولية لمعالجة هذا الآثار ولعل من أهم هذه الجهود جهود عصابة الأمم حيث شكلت لجنة الخبراء الاقتصادية المسماة بلجنة سميث عام ١٩٢١ لدراسة الآثار الضارة المترتبة على هذه الظاهرة وكان على اللجنة أن تحدد موقفها من المسائل التالية:

- ١ - إعفاء الدخل الواردة من الخارج.

٢ - إعفاء الدخول المصدرة إلى الخارج.

٣ - تقسيم الضرائب بين الدول التي تكون مشتركة في العلاقة الضريبية.

٤ - تقسيم الإيرادات بين الدول المتنازعة.

ونظراً لأن أعضاء اللجنة كانوا من بين الدول الدائنة، فقد اختارت من الحلول، ما يتفق مع مصالح هذه الدول كإعفاء الدخول المصدرة إلى الخارج من دفع الضرائب.

وقد قامت عصبة الأمم بتأليف لجنة ثانية عام ١٩٢٢، عرفت بلجنة الخبراء الفنيين كان أغلب أعضاؤها ينتمى إلى الدول المستوردة لراس المال (الدول المدينة) وتعرضت اللجنة في تقريرها إلى الضرائب على فروع الدخل والضرائب العامة على الدخل، وأوصت بأحقية دول مصدر الدخل من النوع الأول ودولة مواطن الشخص في النوع الثاني بفرض هذين النوعين من الضرائب، كما تمخضت جهود عصبة الأمم في مرحلتها الأخيرة عن وضع مشروعات نموذجية لعقد معاهدات بين الدول خاصة بالضرائب المباشرة وضرائب التركات وغيرها من الموضوعات الضريبية كما أنشأت لجنة دائمة لمتابعة الجهود في هذا الصدد، وفي عهد الأمم المتحدة قامت بمراجعة الجهود السابقة وعملت على تطبيقها.

ونظراً لارتباط هذه المشكلة بسيادة الدولة فإن الحل العملي لتلافي الآثار الضارة لها، هو عقد المعاهدات الثنائية والمتعددة بين الدول.

وسائل تلافي الازدواج الضريبي الداخلي:

يتبين مما سبق أن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تجد صعوبات لدى الحل بسبب مشكلة عدم وجود سلطة عليا تفرض الحلول بين الدول، ولذا فإن حل مشاكل الازدواج الضريبي الداخلي لا يجد أمامه هذه العقبة.

ويفرق في حل هذه المشاكل بين أنواع الازدواج السالف بيانها:

فيما يتعلق بالازدواج المقصود، فلا محل للحديث عنه حيث يهدف إليه
المشرع.

أما الازدواج غير المقصود، فقد يحدث في الدولة الاتحادية بين سلطتي
الاتحاد والولايات والدويلات الداخلية في الاتحاد، فيكون تلافيه بتحديد اختصاصات
كل من السلطتين فيما يتعلق بفرض الضرائب وأنواعها، أما الازدواج الذي يحدث
في دولة موحدة فغالباً ما يكون هذا الازدواج غير المقصود ازدواجاً فعلياً، وبالتالي
يمكن تلافيه عن طريق النص التشريعي.

المطلب الرابع

التهرب الضريبي

من المعروف أن الضريبة تمثل عبئاً على الفرد، حيث لا يجد مقابلاً مباشراً
لها، وإنما يدفعها باعتباره عضواً في الجماعة، ومساهمة منه في التكاليف العامة.
ويحدث أحياناً أن يتحمل الفرد بالعديد منها، فيحس بثقلها عليه ومن ثم
يحاول التهرب من أدائها، وقد يحدث ذلك بطريقة إلقاء عبئها على غيره، وهذا ما
يسمى في الفقه المالي براجعة الضريبة، أو أن يهرب من أدائها مضيعاً بذلك حق
الخزانة، وهذا ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي، ويجب التمييز بين نوعين من
التهرب.

أولهما: التهرب المشروع: وهو التهرب الذي لا يخالف نصاً، وهو ما
يسمى بتجنب الضريبة.

ثانيها: التخلص غير المشروع من الضريبة: وهو الذي يخالف النصوص
الضريبية وهذا هو ما نعنيه بظاهرة التهرب الضريبي.

أولاً: تجنب الضريبة:

يتجنب الفرد الضريبة إذا امتنع عن تحقيق الواقعة المنشئة لها، كأن تفرض ضريبة جمركية على استيراد إحدى السلع فيمتنع الفرد عن استيراد هذه السلعة. وقد يكون ذلك مقصوداً من الشارع بهدف الحد من استيراد هذه السلعة، وقد يكون تجنب الضريبة بسبب استفادة الممول من ثغرات القانون الضريبي، فمثلاً قد لا يشير قانون ضريبة التركات على خضوع الهبات للضريبة فيتعهد أحد الأفراد توزيع أمواله على ورثته بطريق الهبة، وعلى المشرع في هذه الحالة سد ثغرات القانون حتى لا يفوت على الخزنة هذه الإيرادات.

ثانياً: التهرب الضريبي:

هو أن يحاول أحد الأفراد التخلص من التزامه الضريبي باتباع أساليب مخالفة للقانون، ومتسمة بطابع الغش وهو ما يطلق عليه "بالغش الضريبي" ففي مجال الضرائب المباشرة، يحدث هذا بإخفاء الممول لجزء من المادة الخاضعة للضريبة، عن أعين الإدارة، أو تقدير ثروته بأقل من قيمتها الحقيقية، أو المبالغة في تقدير التكاليف الواجب خصمها، أو إخفاء المظاهر الخارجية التي يتخذها المشرع أساساً لفرض الضريبة.

وفي مجال الضرائب غير المباشرة يظهر الغش حين يحاول الممول إخفاء السلع المصدرة أو المستوردة أو إعلان قيمة لها بأقل من قيمتها الحقيقية. ولا شك في أن هذه الظاهرة تربط بسلوك وأخلاقيات الأفراد، نحو أداء هذا الواجب العام الذي قد يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها قبل الأفراد، كما يؤدي أيضاً إلى ظلم أفراد آخرين هم الأمناء حيث تضطر الدولة أمام نقص مالىتها إلى أن تزيد من الضرائب التي يتحملون عبئها وحدهم. وأمام هذه الآثار السيئة تعمد الدولة إلى مكافحته في نطاقها الوطني، كما تتعاون الدولة فيما بينها لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

مكافحة التهرب في المجال الداخلي:

تلجأ الدولة لمحاربة التهرب الضريبي الداخلى إلى عدة إجراءات لتحصيل الضريبة منها:

- ١ - اتباع طريقة الحجز عند المنع فى تحصيل الضريبة، حيث يقوم آخر بتحصيل الضريبة قبل أداء حقوقه للممول من المادة الخاضعة لها، ثم يقوم بتوريدها إلى مصلحة الضرائب، إلا أن هذا الأسلوب إن أمكن اتباعه فى بعض الضرائب كضرائب الدخل وضرائب القيم المنقولة لا يمكن اتباعه فى أغلبها.
- ٢ - تجيز القوانين الضريبية أن يتقدم الفرد بمعلوماته الصحيحة عن أحد الممولين لكشف حقيقة مركزه المالى والاقتصادى.
- ٣ - حق الإدارات الضريبية فى الإطلاع على كافة المستندات لدى الممول.
- ٤ - تقرير حق الإدارة فى الاستيلاء على السلع المستوردة بالقيمة التى يعلنها الممول حين يعلن عنها بقيمة أقل من قيمتها الفعلية.
- ٥ - الجزاءات المالية والجنايئة للتهرب.

مكافحة التهرب فى النطاق الدولى:

قد يتمكن الفرد من التهرب من الضريبة وذلك بإخراج أمواله ومادته الخاضعة للضريبة خارج حدود الدولة إلى بلد أجنبى لاستثمارها فيه فلا يخضع لسلطان بلده الأسمى، وأمام هذه الظاهرة قد تنص قوانين الدولة على إلزام الأفراد ببيان أموالهم وإيراداتهم التى يملكونها فى الخارج، وإلزام الهيئات المعنية بحجز الضريبة المستحقة على توزيعات الهيئات الأجنبية المستحقة للمواطنين قبل توزيعها عليهم.

والحل العملى الوحيد فى هذا الصدد هو الاتفاقيات الدولية التى تعنى بتنظيم تبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون فى غير بلدانهم الأصلية، وسعيًا وراء تحديد مراكزهم المالية وتنظيم المساعدة المتبادلة لتحصيل الضريبة ممن حمل أمواله خارج بلاده قبل أداء الضرائب المستحقة عليه.

كما قامت لجنة الخبراء الفنيين التي شكلتها عصابة الأمم عام ١٩٢٢
و السالف بيانها، بإعداد عدة مشروعات نموذجية لمكافحة التهرب الضريبي.

النظم الضريبية فى الاقتصاديات النامية:

البلاد النامية هى: البلاد الزراعية أو الاستخراجية الفقيرة التى لا يحصل
فيها الشخص غلا على دخل منخفض، ولكنها تختلف فيما بينها من حيث درجة
النمو الاقتصادى، ومن حيث المشكلات التى تواجهها، وبالطبع ينعكس هذا على
النظم الضريبية فى هذه الدول، وتؤدى إلى اختلاف هذه النظم فيما بينها اختلافاً
بيناً.

ويمكن استخلاص بعض الاتجاهات العامة للنظم الضريبية فى هذه
الاقتصاديات ولعل أهمها:

١ - انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي بصفة عامة وتتقرر نسبة الاقتطاع
فى حدود ١٥% من الناتج القومى، والسبب فى ذلك انخفاض مستوى الدخل القومى
ومتوسط الدخل الفردى.

وتحجم هذه الدول عن زيادة نسبة الاقتطاع الضريبي خشية المساس
بالحاجات الأساسية لمجموع السكان ويرتبط بهذا الانخفاض نسبة عدد
الذين يشاركون فى الأعباء الضريبية، بالإضافة إلى سيطرة فئات وطبقات اجتماعية
معينة تتعارض مصالحها مع زيادة الضرائب، وبالذات ضرائب الدخل رغم إمكانية
ذلك اقتصادياً وفنياً.

٢ - ضآلة مساهمة ضرائب الدخل فى الإيرادات العامة، ويرجع ذلك إلى
مجموعة من الأسباب لعل أهمها:

- إنخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى لا يسمح بفرض
ضرائب عالية.
- إنخفاض عدد الذين يمكنهم تحمل ضرائب الدخل للاعتبار السابق.

- ألا تتمكن كثير من الدول النامية بسبب الأوضاع الاجتماعية السائدة فيها وسيطرة الطبقات الغنية على مقدرات الأمور بها، من فرض ضريبة على كل أصحاب الدخل المرتفعة وهدم بسبب نفوذهم، وحتى ولو تمكنت الدولة من ذلك فقللة عددهم لا يحقق ذلك دخلاً مرتفعاً

- ضيق نطاق الدخل النقدية.

- اتساع نطاق النشاط الزراعي الذي يعد أقل تقبلاً للضرائب من القطاعات الصناعية.

- التوسع في نظام الإعفاءات الضريبية (عائلية وحد أدنى للمعيشة).

- الرغبة في دفع عجلة التنمية، يؤدي للتحسب من فرض ضرائب، خشية المساس بحوافز العمل والإنتاج.

الإدارة المالية المتخصصة لتطبيق الضرائب تنقص الدولة النامية بسبب نقص الكفايات الإدارية بصفة عامة، وتتميز ضرائب الدخل بأنها ضرائب نوعية على فروع الدخل.

وعادة ما تلجأ الدول النامية بسبب ضعف إدارتها المالية إلى أساليب عتيقة وبسيطة في تطبيقها لضرائب الدخل، مثل أسلوب المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي، وقد تلجأ إلى أسلوب الضرائب التوزيعية أو حتى ضرائب الفردة (الرؤوس) كبديل لضرائب الدخل.

٣ - الدور التضخمي والرئيسي للضرائب غير المباشرة:

على ضوء الاعتبارات السابقة، كان لابد للدولة النامية أن تعتمد في الحصول على الجزء الأكبر من إيراداتها على الضرائب غير المباشرة، فالدول النامية وهي تسعى إلى التنمية تحتاج إلى ضغط الاستهلاك وتشجيع المدخرات لاتاحة الفرصة لمزيد من الاستثمارات من أجل تكوين جهاز انتاجي متقدم، ومن المعروف أن الضرائب غير المباشرة أبعد أثراً من الضرائب على الدخل في الحد

من الاستهلاك، وفي إعادة توزيع الدخل القومي فى صالح المدخرات، وتختلف الضرائب غير المباشرة من دولة لأخرى فالبلاد المصدرة لمواد أولية زراعية أو معدنية خاصة إذا كانت تتمتع بوضع احتكارى تعتمد عليها اعتماد كبيراً، أما التى لا تتمتع بمثل هذا المركز الاحتكارى فتتوسع فى الضرائب على الواردات، وعلى كل فالصادرات والواردات تعتبران وعائين مناسبين للضرائب فى الدول النامية بسبب بساطة هذه الضرائب وسهولة تطبيقها.

وفى غير هذه الحالات تعتمد هذه الدول على ضرائب الاستهلاك الداخلى فتفرضها بجانب ضرائب الوارد والصادر، وتتميز هذه الضرائب بطابعها النوعى حيث لا تفرض الأعلى بعض سلع الاستهلاك دون الأخرى، وهى تتمتع باتساع قاعدتها وذلك من أجل تحقيق حصيلة غزيرة، فلا تكتفى بفرضها على السلع الكمالية بل تمتد إلى السلع الشائعة الاستعمال كالشاي والقهوة والتبغ والسجاير، وإلى بعض السلع الضرورية، ولا يخفى أنه من شأن ذلك أن يضيف على النظام الضريبى طابعاً تراجعياً، ذلك أن الفقراء يخصصون الجزء الأكبر من دخولهم للإنفاق الاستهلاكى.

ومن كل ذلك يتضح لما أثر البنيان الاقتصادى فى تشكيل النظام الضريبى فى الدول النامية.

الفصل الثالث القروض العامة

يقصد بالقروض العامة المبالغ النقدية التي تستدينها الدولة، أو أى شخص معنوى عام من الأفراد أو الأشخاص الخاصة أو العامة الوطنية أو الأجنبية أو من الدول الأخرى، والمؤسسات الدولية، مع التعهد بردها وبدفع فائدة عنها وذلك وفقاً لشروط عقد القرض، ويختلف القرض عن الضريبة من عدة وجوه فهو اختياري ويخصص لغرض معين يحدده القانون الذى يصدره كما أنه واجب الرد ويعطى فائدة، ومع ذلك فقد أخذت هذه الأفكار تخف تدريجياً فى الفكر الحديث، فقد كثر الالتجاء إلى القروض الإجبارية وإلى عدم تخصيص حصيلة القرض لغرض معين، وتعتبر القروض العامة من الإيرادات غير العادية، ولذا فالدولة لا تلجأ إليها إلا لتمويل إنفاق غير عادى، وتثير القروض العامة مجموعة من المشاكل يتعلق بعضها بتحديد الطبيعة القانونية والاقتصادية لها، وأنواعها والتنظيم القانونى لها، وهذا ما سنتعرض له فيما يلى:

المبحث الأول

الطبيعة القانونية للقرض العام

نظراً لأهمية القروض العامة وخطورتها فإنها تتطلب موافقة السلطة التشريعية عليها، أى أن تصدر بقانون، وإذا كانت القواعد الدستورية تتطلب صدور القرض بقانون، فإن هذا القانون لا يعدو أن يكون قانوناً من الناحية الشكلية، شأنه فى ذلك شأن قانون الميزانية، فهو لا يتضمن قواعد عامة أمرة كسائر القوانين ويرجع السبب فى صدور القرض بهذه الصورة أن خدمة القرض والأعباء المالية التى يرتبها على الدولة، تدعو إلى فرض الضرائب بعد ذلك لمواجهتها، ونظراً لأن الضرائب تفرض بقانون فإن القروض، وهى تؤدى إليها، يجب أن تصدر أيضاً بقانون، ويميل الفقه إلى اعتبار القرض عقداً من عقود القانون الخاص يرتب مراكز

قانونية لكل من الدولة (المقترضة) والأفراد (المقرضين) ويصح هذا القول في حالة القروض الاختيارية، أما القروض الاجبارية فمن الصعب التسليم بذلك، نظراً لانعدام حرية الأفراد في القبول أو الرفض، وهناك رأى آخر من الفقه يرى أن القرض يمثل عملاً من أعمال السيادة، أى أنه عمل تشريعى يصدر بقانون، وبالتالي تنتفى عنه الطبيعة العقدية، وذلك لأن الدولة وهى تصدره تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة من إصداره، ويبرر هذا الرأى حق الدولة فى التدخل لتغيير شروط القرض بإرادتها المنفردة، غير أنه يعاب على هذا الرأى التسليم بإمكانية تدخل الدولة بتعديل القرض أو إلغائه، وهو الأمر الذى يؤثر على سمعة الدولة، ويزعزع الثقة فى انتمائها، ومن ثم فإن الرأى الأرحج اعتبار عمل القرض من طبيعة عقدية.

المبحث الثانى

أنواع القروض العامة

يمكن تقسيم القروض إلى أنواع عديدة بحسب الزاوية التى ينظر إليها منها، فمن حيث المصدر تقسم إلى داخلية وخارجية، ومن حيث حرية المكتتب فى المساهمة فيها، إلى اختيارية وإجبارية، ومن حيث أجل القرض إلى مؤبدة ومؤقتة.

أولاً: القروض الداخلية والقروض الخارجية:

يعتبر القرض داخلياً إذا قام بالاكتتاب فى سندات أشخاص طبيعيين أو اعتباريون داخل الدولة المقترضة، ويطلق على هذا القرض أحياناً القرض الوطنى ويطلق عليه فى الجزائر القرض الشعبى، أما القرض الخارجى فيكون المكتتبون فيه من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين خارج نطاق الدولة المقترضة، وي طرح فى السوق المالى الخارجى.

وتلجأ الدولة فى هذه الحالة إلى المدخرات الاجنبية فى دولة أخرى أو إلى إحدى مؤسسات التمويل الدولية فى حالة عجز التمويل الوطنى عن الوفاء بحاجتها

من الأموال لاستخدامها فى مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية أو لسد العجز فى ميزان مدفوعاتها.

وقد يتحول القرض الوطنى إلى قرض خارجى إذا تحولت سنداتة إلى أشخاص يقيمون فى الخارج أو العكس، ويفرق بين القرض الوطنى والقرض الخارجى من النواحي التالية:

١- القرض الوطنى لا يؤدى إلى أى زيادة فى الثروة القومية عكس القرض الخارجى الذى ينقل جزءاً من ثروة البلاد الأخرى إلى الدولة المقترضة، ويحدث عكس هذا الافتراضات لدى رد القرض.

٢- يهوى القرض الوطنى للدولة جزءاً من الثروة القومية بالعملة المحلية، وبالتالي لا يؤثر ذلك على سعر الصرف، بينما يقوم القرض الخارجى بإضافة رصيد من الثروة أو القوة الشرائية بالعملات الأجنبية.

٣- يمثل القرض الداخلى عبئاً على الاستهلاك حيث يتحمل الجيل الحاضر عبء الإيدار، بينما القرض الخارجى يعفيه منه.

٤- لا يؤدى القرض الداخلى إلى أعباء نقدية على العكس من القرض الخارجى، ويتحمله حينئذ الجيل الذى يسدده.

٥- خطورة القرض الخارجى من تدخل الدول الأجنبية المقرضة فى الشؤون السياسية والاقتصادية للبلد المقترض.

ثانياً: القروض الاختيارية والقروض الاجبارية:

الأصل فى القروض العامة أنها اختيارية، أى أن يكون الأفراد أحراراً فى الاكتتاب فى سندات القرض أو عدم الاكتتاب فيه.

ولكن قد تلجأ الدولة إلى إصدار قروض اجبارية لا يكون للأفراد هذه الحرية، إنما يجبرون عليه بالأوضاع التى يقررها القانون، وتلجأ الدولة إلى هذا النوع الأخير من القروض فى الحالات التى يسود فيها التضخم، للحد من آثاره.

ثالثاً: القروض المؤبدة والقروض المؤقتة:

يعتبر القرض مؤبداً إذا كانت الدولة غير ملتزمة برد قيمته مع فوائده خلال مدة محددة، أما القرض المؤقت فإن ذلك القرض الذى تلتزم برده فى تاريخ معين، وطبقاً للقواعد المتفق عليها فى قانون إصداره، وقد يكون القرض قصير الأجل تصدره الدولة لمجابهة حاجتها المالية المؤقتة خلال السنة المالية كأذون الخزانة، أو متوسط الأجل أو طويل الأجل إذا زادت مدة سداه عن سنتين.

المبحث الثالث

التنظيم القانونى للقروض

نتناول فى هذا المبحث النظام القانونى للقرض العام من حيث إصداره وشروط هذا الاصدار، وانقضائه، ويوضح ذلك كل فى عقد القرض أى قانون إصداره.

المطلب الأول

إصدار القرض العام

يقصد بعملية إصدار القرض العام، تلك العملية التى تقوم بها الدولة، بقصد الحصول على حصيله القرض، ويكون ذلك بأن تطرح سنداته (عبارة عن دليل كتابى بمديونية الدولة بقيمة القرض) طالبة من الأفراد الاكتتاب فيها بالشروط والأوضاع التى يحددها قانون إصدار القرض العام.

شروط القرض العام:

تبين شروط القرض العام الشروط والأوضاع التي يصدر بها القرض من حيث قيمته، وشكل سندات إصداره، وطرق الإصدار، ومزاياه.

أولاً: قيمة القرض العام:

يصدر القرض العام بقيمة محددة أو بغير تحديد لقيمته. ويكون القرض محدد القيمة، إذا حددت قيمة معينة للسند لدى إصداره، ويكون غير محدد القيمة إذا تركت الدولة للأفراد حرية الاكتتاب بالمبلغ الذي يقدرونه.

ثانياً: شكل سندات القرض العام:

يمكن أن تتخذ القروض العامة شكل سلفيات، أو تسهيلات ائتمانية تقدمها البنوك الوطنية أو الاجنبية أو الهيئات الدولية.

كما يمكن أن تتخذ شكل سندات حكومية اسمية أو لحاملها أو مختلطة. فالسند يكون اسماً إذا اشتمل على أسم مالكة، ويقيد في سجل خاص باسمه. ويكون السند لحامله إذا لم يشتمل على اسم المالك والقاعدة هنا أن حامل السند هو مالكة.

وهناك السندات المختلطة، وهي السندات التي تأخذ شكلاً وسيطاً بين السندات الاسمية والسندات لحاملها، فهي تكون اسمية بالنسبة للمبلغ المكتتب به، ويتم قيد أسماء المكتتبين في سجل خاص، ولا تنتقل ملكيتها غلا بتغيير بيانات هذا السجل.

وتأخذ صفة السند لحامله بالنسبة لتحصيل الفوائد، إذ يلحق بها قسائم أو كوبونات بالفوائد، ويتم دفع الفائدة لمن يتقدم بالقسيمة أو الكوبون حتى ولو لم يكن مالكة.

ثالثاً: طرق إصدار القرض العام:

هناك طرق ثلاثة لإصدار القرض العام هي الاكتتاب العام، أو البيع للبنوك، أو البيع في البورصة.

١ - الاكتتاب العام المباشر:

وذلك حينما تطرح الدولة السندات للجمهور للاكتتاب فيها، وتوفر هذه الطريقة العمولة التي يتقاضاها الوسطاء، إلا أنه يشترط أن يكون للأفراد ثقة في مالية الدولة، فيقبلون على الاكتتاب فيه، ومن ثم يمكن تغطيته.

٢ - البيع للبنوك:

وفي هذه الحالة، تقوم الدولة بإصدار القرض العام، وبيع سنداته لبنك أو لعدة بنوك، وتقوم هذه الأخيرة بتصريف هذه السندات، وبيعها للأفراد الراغبين في الاكتتاب، وتحفظ لديها بالسندات التي لم يتم تصريفها في السوق.

ويحصل البنك على عمولة من هذا العمل، تتمثل في الفرق بين المبلغ الأسمى للقرض، والمبلغ الذي يدفعه عند شراء السندات جميعها.

وتلجأ الدولة لبيع هذه السندات بطريق الممارسة أو المزايدة، ويعيب هذه الطريقة، حرمان الدولة من العمولة الكبيرة التي تحصل عليها البنوك من هذه العملية.

٣ - البيع في البورصة:

وذلك إذا قامت الدولة ببيع سندات قرضها العام أو طرحه في بورصة الأوراق المالية، وتلجأ الدولة إلى هذه الطريقة، إذا كان المبلغ المطلوب اقتراضه محدداً، وتمثل هذه الطريقة بعض المخاطر للدولة، منها عدم وجود طلب كاف على السندات، ومن ثم انخفاض قيمتها، وزيادة سعر الفائدة عليها.

رابعاً: المزايا التي يمكن تقريرها للقروض العامة:

يمكن أن يقرر عدة مزايا للقرض العام بهدف تحفيز الأفراد للاكتتاب فيه

منها:

١- سعر الفائدة: وذلك بتقدير فائدة على قرض، بسعر يوازى أو يفوق السعر السائد فى السوق النقدى والمالى، ويكون هناك تناسباً بين هذا السعر ومدة القرض، ففى القروض محددة الأجل يكون السعر أقل منها فى القروض غير محددة الأجل.

٢- مكافأة السداد: وهى تمثل الفرق بين القيمة الأسمية للسند لدى رده، والقيمة التى سدد بها.

وتلجأ الدولة لهذا الإجراء حينما ترغب فى إصدار القرض بفائدة منخفضة.
٣- جوائز اليانصيب: وذلك بتقرير جوائز يانصيب (رهان) لبعض هذه السندات لدى ردها بطريق القرعة، وهى جوائز ضخمة تفوق كثيراً قيمة السند. ويؤخذ على هذه الجوائز تحميلها الخزانة الدولة بأعباء مالية، فضلاً عن كونها تشجع الأفراد على روح المقامرة، وهو الأمر الذى يتنافى مع مبادئ الدين والأخلاق.

٤- إعفاء السندات وفوائدها من الضرائب: وذلك حينما يتقرر اعفاء السندات من الضرائب المالية والمستقبلية، ولدى انتقالها بين الأفراد، وهو ما يؤدى بطريق غير مباشر لرفع سعر فائدتها.
وعيب هذه الطريقة أنها تضيع على الخزانة بعض أوجه إيراداتها السيادية، بالإضافة إلى أنها تمثل خروجاً على مبدأ العدالة الضريبية.

٥- قبول السندات فى سداد بعض الضرائب: قد تبيح الدولة سداد بعض ضرائبها بالقيمة الأسمية لهذه السندات، وقد تضع شروطاً فى هذه الحالة، وميزتها أنها تكفل للقرض العام درجة عالية من السيولة، إذ أن الأفراد يعتبرونها بمثابة نقود.

٦- تقرير بعض المزايا القانونية: وذلك كتقرير عدم قابلية سندات هذه القروض للحجز عليها، أو سقوطها بالتقادم.

- ٧- شرط السند الأولى بالرعاية: وهو أن تقرر الدولة منح أصحاب السندات الحق في الانتفاع بأى شروط أفضل تقررها لقرض جديد.
- ٨- الضمانات ضد التقلبات النقدية: قد يحجم الأفراد عن إقراض الدولة خشية انخفاض قيمة النقود في حالة التضخم وارتفاع الأسعار، لذا تلجأ الدولة إلى طمأنة الأفراد بأحد طريقتين:
- أ- إما أن تقرر سعر فائدة مرتفع على القرض يعوض الأفراد عن تدهور قيمة النقود.
- ب- وإما أن تربط قيمة القرض الحقيقية بقيمة مال عيني يرتفع بارتفاع الأسعار، كربطه بقيمة الذهب، أو بأحد العملات الأجنبية المستقرة، أو بالأرقام القياسية للأسعار، كالمستوى العام للأسعار، وما يطرأ عليه من ارتفاع فيعوض الأفراد بقدر هذه القيمة.
- وتفضل الطريقة الأخيرة على الطريقتين السابقتين، نظراً لما فيها من حساسية ناتجة عن مساسها بالثقة في العملة الوطنية.

المطلب الثاني

إنقضاء القرض العام

تلجأ الدولة لإنهاء القرض العام لعدة طرق منها إنكاره أو تثبيته أو تبديله أو استهلاكه.

أولاً: إنكار القرض العام:

يعنى إنكار القرض العام إعلان الدولة امتناعها عن سداد القرض وفوائده، وهو أسلوب ينافي العدالة ويضعف ثقة الأفراد في الدولة، وقد يعرض الدولة -إذا كان القرض خارجياً- لخطر التدخل السياسى والاقتصادى والعسكرى الخارجى، وغالباً ما تلجأ إليه الدولة، لظروف اضطرارية كإجراء إصلاح اجتماعى هام، وأياً

كان الأمر فهو إجراء شاذ، وتلجأ إليه بعض الدول فى حالات خاصة، وبكثير من الحذر.

ثانياً: تثبيت القرض العام:

يقصد بتثبيت القرض العام، قيام الدولة بتحويل القرض من قرض سائر أو قصير الأجل - لدى حلول ميعاد استحقاقه - إلى قرض متوسط أو طويل الأجل، وذلك بأن تلجأ الدولة إلى إصدار قرض جديد بسعر فائدة أعلى، وترخص للأفراد حاملى سندات القرض القديم، بالاكتتاب فى هذا القرض الجديد بقيمة سنداتهم. وإذا ما رغب هؤلاء الأفراد فى رد قيمة سنداتهم، فتزد إليهم من حصيلة القرض الجديد.

ثالثاً: تبديل القرض العام:

يقصد بتبديل القرض العام، أن تلجأ الدولة إلى استبدال دينها ذا الفائدة المرتفعة، بدين جديد منخفض الفائدة، فكأنها بذلك استبدلت دينها الحديث بأخر قديم. وقد يكون ذلك الإجراء إجبارياً، حيث تفرض الدولة على حاملى سندات القرض القديم هذا الإجراء بالاكتتاب فى القرض الجديد، وفى هذا إضعاف للثقة المالية بالدولة. وقد يكون هذا الإجراء اختيارياً، حين يكون للأفراد الخيار بين الاكتتاب فى القرض الجديد، ولا يقبل الأفراد على هذا الإجراء، إلا إذا عوضتهم الدولة عن انخفاض سعر الفائدة بمجموعة من المزايا.

رابعاً: استهلاك القرض العام:

يقصد باستهلاك القرض العام قيام الدولة تدريجياً بالتخلص من عبء القرض الأصلى وفوائده، وذلك بسداد قيمته لحاملى سندات.

ففى القروض متوسطة وطويلة الأجل، ترد الدولة قيمتها لأصحابها لدى حلول أجل، أما فى القروض المؤيدة فلا تبدأ الدولة فى استهلاكها إلا فى الوقت الذى تراه مناسباً.

ومن البديهي، أن الدولة تستخدم فى استهلاك القرض العام أساليب معينة، وأن تخصص له بعض الموارد.

فمن حيث أساليب استهلاك القرض فقد تلجأ الدولة للسداد فى صورة أقسام سنوية مضافاً إليها قيمة الفائدة المستحقة عن كل قسط، أو إخراج نسبة معينة من السندات سنوياً بطريق القرعة وسداد قيمتها لأصحابها كاملة، أو عن طريق شراء السندات من البورصة.

أما من حيث تدبير الموارد اللازمة لاستهلاك القرض، فقد تلجأ الدولة فى سبيل ذلك لعدة طرق: منها تخصيص ما يحدث من فائض فى الميزانية فى عملية السداد، أو تخصيص بعض أوجه الإيرادات العامة، كالضرائب لخدمة الدين العام، واستخدامها فى عمليات الاستهلاك، أو أن تخصص صندوقاً معيناً لهذا الغرض تحت ما يسمى بصندوق استهلاك الدين العام.

وقد تلجأ الدولة أيضاً فى حالة استهلاك القروض إلى فرض ضرائب استثنائية على رأس المال.

كما قد تلجأ أخيراً إلى الإصدار النقدي الجديد، ولا شك فى خطورة الإجراء الأخير لما يحمله من عواقب التضخم وتدهور قيمة النقود.

المطلب الثالث

الآثار الاقتصادية للقروض العامة

تعتبر القروض العامة فى الفكر المالى الحديث أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية، من حيث تأثيرها على مستويات التشغيل والإنتاج وتوزيع الدخل

القومى بين فئات المجتمع، ولم تعد مجرد وسيلة تلجأ إليها الدولة لتمويل النفقات العامة الاستثنائية، كما كان الشأن فى الفكر المالى التقليدى. وأصبحت الدولة تستعين بالقروض العامة لتوجيه النشاط الاقتصادى كما ونوعاً على النحو المطلوب. ومنتاول فيما يلى آثار القروض العامة الخارجية والداخلية، وما يتعلق بهما من وجود عبء لهما يتحملة أفراد الجيل الحالى أو جيل المستقبل.

الفرع الأول

آثار القروض العامة الخارجية

القروض الخارجية، كما سبق أن بينا، هى القروض التى تحصل عليها الدولة من الأفراد والمؤسسات والحكومات الأجنبية والهيئات الدولية. ويؤدى الاقتراض الخارجى إلى زيادة حجم الموارد الحقيقية المتاحة للبلد المقترض، لاسيما من النقد الأجنبى الذى تشكل ندرته عائناً رئيسياً للبلدان النامية فى سبيل تنمية اقتصادياتها، وتتوقف الآثار الاقتصادية للقروض الخارجية على حسن استخدام حصيلتها. فإذا أحسن استخدام هذه الحصيلة باستيراد سلع إنتاجية لأغراض التنمية الاقتصادية، فسوف يؤدى ذلك إلى زيادة رأس المال المستخدم فى المشروعات، وبالتالي إلى زيادة العمالة والإنتاج ورفع مستوى الدخل القومى. وسوف يساعد أيضاً فى خدمة القرض لدى السداد من منتجات هذه المشروعات، وحصيلة الصناعات التصديرية. أما إذا خصصت حصيلة هذا القرض لاستيراد سلع استهلاكية، فإن ذلك لن يضيف شيئاً إلى الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومى، فضلاً عما يحمله لهذا الاقتصاد من أعباء سداد القرض وفوائده.

ولا يعنى هذا حظراً استيراد السلع، وإنما المقصود أن يكون ذلك فى أضيق الحدود، وفى مجال السلع الاستهلاكية الضرورية، فالمشاهد أن هذه القروض لا تحصل عليها الدولة بسهولة، بل تضع لها الدولة الأجنبية شروطاً كثيرة، وقد تضخ الدولة فى سبيل حصولها على القرض لاشتراطات غير اقتصادية كما قد تحظر الدولة المقرضة على أفرادها عملية الإقراض.

وأمام هذه العقبات فى الحصول على هذه القروض، فإنه لا يصح بعد الحصول عليها، تبديدها فيما لا يعود بالنفع على الاقتصاد القومى بل يجب ترشيد استخدامها.

الفرع الثانى

آثار القروض الداخلية

القروض الداخلية هى القروض التى تحصل عليها الدولة من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين فى إقليمها، بغض النظر عن المصدر الحقيقى لهذه الأموال.

وينبغى التفرقة فى هذا الصدد بين نوعين من القروض، وهما القروض الحقيقية والقروض الصورية.

أما القروض الحقيقية فهى تلك القروض التى تحصل عليها الدولة من الجمهور والمؤسسات المالية غير المصرفية ومن البنوك التجارية، والتى لا تنطوى على زيادة كمية النقد والائتمان.

والقروض الصورية، هى تلك القروض التى تحصل عليها الدولة من البنك المركزى ومن البنوك التجارية، مع خفض نسبة الاحتياطى، وتؤدى إلى زيادة كمية النقد والائتمان المصرفى، ولا تختلف فى جوهرها عن الإصدار النقدى الجديد.

فمن حيث آثار القروض الحقيقية، فإن حصيله هذه القروض تؤدي إلى تحويل جانب من الموارد الحقيقية المتاحة للاستثمار الخاص إلى الدولة، دون أن يؤثر ذلك في الأسعار.

فإذا قامت الدولة باستخدام هذه القروض في تمويل إنفاق استهلاكي، فإن ذلك من شأنه أن يبدد جانباً من الموارد القومية في أغراض غير إنتاجية، مما يقلل من معدلات تكوين رأس المال المنتج في الاقتصاد وينتقص بالتالي من معدل الناتج القومي.

أما إذا استخدمت هذه الحصيله في تمويل إنفاق إنمائي عام، فمن شأن ذلك أن يساهم في تنمية الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي، ويتوقف مدى مساهمته في ذلك، على إنتاجية الاستثمارات التي تستخدم حصيلته في تمويلها، ومن ثم يكفل نمواً في الناتج القومي ويكفل عائد سداد أصل القرض وفوائده، وربما يمكن تكوين حصيله منها من رسوم تفرض على المستفيدين منها.

وتعتبر القروض الداخلية، أداة فعالة في الحد من الموجات التضخمية، لما تؤدي إليه من امتصاص جانب من القوى الشرائية دون التأثير على أصحاب الدخل الثابتة.

كما يؤدي أيضاً في حالة وفرة الموارد الإنتاجية إلى زيادة التشغيل والإنتاج.

الآثار الصورية للقروض الداخلية

في حالة حصول الدولة على قروض صورية يقوم البنك المركزي بشراء سنداتها، ثم يقوم بإصدار نقود جديدة بقيمتها. كما تقوم البنوك التجارية عند خفض نسبة الاحتياطي، وشراء السندات الحكومية بالتوسع في خلق نقود الودائع.

وتتوقف آثار هذا النوع من القروض على حالة النشاط الاقتصادي، ففي البلاد المتقدمة حيث تملك جهازاً إنتاجياً مرناً يحبز الالتجاء لمثل هذه القروض في فترات الركود الاقتصادي، حيث يؤدي ذلك للوصول لمستوى التشغيل الكامل وزيادة الانتاج.

أما في البلاد النامية، حيث لا يتمتع جهازها الإنتاجي بهذه المرونة، بحيث يستطيع تشغيل مواردها الإنتاجية المتاحة تشغيلاً كاملاً، فلا يؤدي مثل هذا النوع من القروض إلا إلى ارتفاع تضخمى فى الأسعار، حيث لا يوجد لديها طاقات عاطلة يتوقف تشغيلها على مجرد زيادة الطلب الفعال فى الاقتصاد.

وقد أثار الالتجاء إلى القروض الصورية جداً وأسعاً فى الفكر المالى المعاصر، فبينما يوصى البعض بالالتجاء إليه كأداة لتشجيع الاستثمار، وتعجيل النمو الاقتصادي ينصح آخرون بتجنبها بسبب ما يؤدي إليه من تضخم مفرط يضر بالاقتصاد القومى.

وتتلخص مخاطر التضخم على التنمية الاقتصادية، فى أنه يقلل من الإدخار الاختيارى لدى الأفراد، بسبب تدهور قيمة المدخرات، والحقوق النقدية، وإتجاه هذه المدخرات للاكتناز فى صورة عقارات أو معادن نفيسة أو فى تخزين السلع، وعدم اتجاهاها للمشروعات الإنتاجية، فضلاً عن أضراره بأصحاب الدخول الثابتة. ومن المتفق عليه بوجه عام، أن التنمية الاقتصادية يجب تحقيقها بأقل ضغط ممكن على العار، ولذا يمكن للبلدان النامية الالتجاء إليها فى حدود معتدلة، مع استخدام وسائل الرقابة المناسبة على الاستهلاك والاستثمار.

الفرع الثالث

عبء الدين العام

ازدادت حركة اللجوء إلى القروض العامة في جميع الدول المعاصرة، وهو ما يعنى العزوف عن تمويل الزيادة فى الإنفاق العام بضرائب عاجلة، وتمويلها بضرائب آجلة، يقع عبئها على الأجيال القادمة.

ولا يختلف الكتاب حول ما يخلفه الدين الخارجى من أعباء لما يقتضيه سداده من اقتطاع جانب من العمل والثروة القوميىن، وتحويله إلى الدائنين بالخارج. وإنما ثار خلاف بينهم حول مدلول العبء الحقيقى للقروض العامة الداخلية. ١- فىرى البعض، أن هذا العبء يتحملة الجيل المعاصر لعقدة، وينفى إمكان نقل عبئه للأجيال القادمة، وذلك تبعاً لتعريفه للعبء الحقيقى للقرض بأنه الجزء الذى يحرم منه المجتمع من السلع والخدمات نتيجة إستخدام الدولة لحصيلة القرض فى تمويل إنفاق حربى أو ما شابهه، وأن هذا الحرمان يتحملة الجيل المعاصر لعقدة.

وأنه لدى سداد الدين وفوائده، سيكون ذلك مجرد إعادة لتوزيع الدخل القومى بين دافعى الضرائب وحاملى السندات.

٢- ويرى آخرون، أن عبء القروض العامة يتحملها بأكمله الأجيال المقبلة، ويقارن بين تمويل الإنفاق العام سواء للحروب أو للمروعات العامة بالضرائب أو القروض.

ويرى هذا الفريق أن الجيل المعاصر لا يتحمل بأى عبء خاص بالقرض، حيث يقبل المقرضون طواعية لاستثمار أموالهم، ويتلقون سيلاً من الفوائد، وإنما يتحمل عبء هذا القرض جيل المستقبل، حين يحين موعد سداد القرض، فيتحمل بالضرائب اللازمة لسداده، ومن هنا يرون بأن القرض ضريبة مؤجلة، ولا يحبذون تمويل الإنفاق العام بالقرض.

٣- ويذهب فريق ثالث إلى ربط عبء القروض بآثارها الاقتصادية، ومدى ترشيد استخدامها، ويستلزم أن تفوق الآثار السيئة للقرض العام ما يحققه من منافع، حتى يمكن القول بوجود عبء له.

فإذا حقق القرض بترشيده آثاراً إيجابية لصالح الاقتصاد القومي، فإنه يتعذر القول بوجود عبء له، والعكس صحيح.

ورغم الحجج التي يبديها كل فريق، وخاصة الفريق الثالث حين يرى بأن القرض المحلى لا يمثل عبئاً على المجتمع إلا حين يساء استخدامه، فلا شك أن لذلك حدوداً يجب ألا يتعداها وذلك حين يشكل سداً عبئاً جسيماً على ميزانية الدولة وحوافز العمل والإنتاج.

الفصل الرابع الإصدار النقدي

يمكن للدولة أن تستخدم طريقة الإصدار النقدي كمصدر من مصادر الإيرادات العامة في الدولة لسد العجز في الميزانية أى بطريق الاقتراض من البنك المركزي أو البنوك التجارية.

ويعنى الإصدار النقدي التجاء الدولة إلى إصدار كمية جديدة من النقود الورقية لحساب الدولة أو بواسطة الائتمان المصرفي عن طريق البنوك التجارية في شكل نقود كتابية كالقروض أو أدون الخزنة التي تصدرها الدولة لصالح البنك المركزي أو لصالح البنوك التجارية في الحالة الثانية.

ويطلق على هذه الطريقة في الفقه المالي "التضخم المالي" أو التضخم الاقتصادي وهو يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود وبالتالي يصبح عبء على الدخل أو الثروة وبالتالي يفيد التضخم في توزيع العبء العام بعيداً عن حركات الإنتاج أو الدخل عكس الضرائب.

ويعنى التضخم في لغة الاقتصاد "زيادة كمية النقود أو وسائل الدفع التي تؤدي إلى زيادة الطلب الكلي على السلع والخدمات الاستهلاكية على نحو لايتوازن مع العرض الكلي لهذه السلع أو الخدمات الأمر الذي يترتب ارتفاعاً في مستوى الأسعار وانخفاضاً في قيمة النقود".

ويعنى هذا القول أن الزيادة في الكمية النقدية تؤدي إلى زيادة الأسعار مما يخفض حجم الاستهلاك ويطلق عليه الإدخار الإجباري" وهو لصالح الدولة وتمكن الزيادة النقدية الدولة في تغطية نفقاتها العامة أو لتمويل الاستثمارات العامة.

ومن ناحية أخرى يؤدي الإصدار النقدي إلى مساوئ اجتماعية نظراً لعدم ارتفاع الأجور لمواجهة ارتفاع الأسعار وخاصة في البلدان الفقيرة التي لا تتمتع بجهاز إنتاجي متقدم.

ويترتب على ذلك:

١- عدم القدرة على مواجهة الإصدار النقدي الجديد لأنه يخلق قوة شرائية جديدة.

٢- عدم زيادة الإنتاج لمواجهة الأموال الجديدة كقوة شرائية وبالتالي ترتفع الأسعار نتيجة عدم امتصاص الكميات الجديدة من النقود.

ويترتب على ما سبق التضخم الاقتصادي بما يعود بآثار ضارة فى كافة النواحي الاقتصادية كما يلى:

١- ارتفاع الأسعار يؤدي إلى ارتفاع الإنتاج وبالتالي يشكل مشكلة قومية تقف عائقاً أمام زيادة الإنتاج.

٢- انخفاض القوة الشرائية للعملة الوطنية أمام العملات الأجنبية يؤدي إلى ارتفاع ثمن الصادرات فى الأسواق العالمية مما يفقدها القدرة على المنافسة ومن ناحية أخرى انخفاض حصيلة الدولة من العملات الصعبة يضعف الثقة فى الإنتاج القومى.

٣- كما يترتب على انخفاض القوة الشرائية إلى ارتفاع الواردات وبالتالي تخفيض حجم الاحتياطي النقدي من العملات الأجنبية. وبالتالي نصل للمعادلة الآتية:

انخفاض القوة الشرائية = خفض معدل الصادر + خفض معدل الوارد.

هذا الأثر يمثل خطورة على البلدان النامية التى تعتمد فى مواردها على الصادرات فى تمويل ميزانياتها العامة.

٤- يترتب على التضخم حدوث المضاربات وارتفاع قيمة العقارات والمعادن النفيسة لعدم الثقة فى العملة الوطنية وهروب الأموال الأجنبية من البلاد وعدم تشجيع الاستثمارات الأجنبية فى البلاد.

وتعرف هذه الآثار بالعبء الاقتصادى للإصدار النقدى الجديد مما يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل أو الثروة القومية بشكل جديد ليتلاءم مع الكميات الجديدة للنقود.

ويميز هذه الوسيلة للتمويل التضخمى بالسرعة والسهولة وبالتالي سرعة الانهيار النقدى والاختلال فى ميزان المدفوعات وهو ما حدث فى فرنسا فى الفترة ما بين ١٧٨٩ - ١٧٩٥ عندما قامت الثورة الفرنسية مما أدى إلى انخفاض قيمة العملة.

وما حدث فى بريطانيا بعد حروب نابليون والولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب الأهلية والاتحاد السوفيتى عام ١٩١٨ وألمانيا خلال الفترة ١٩٢٢ - ١٩٢٣ وفى غيرها من الدول خاصة بعد الحرب العالمية الثانية.

وفى كثير من الأحيان تملى الظروف على الدولة ضرورة الالتجاء للإصدار النقدى لتمويل التنمية وخاصة فى البلدان النامية ويشترك الكتاب فى هذا الشأن ضرورة التمويل حتى لا يشكل الإصدار النقدى عبء إضافى على البلدان الفقيرة.

ولا يعنى القول بفتح الباب أمام طريقة الإصدار حيث يجب الحذر وعدم الالتجاء لهذا المصدر من الإيرادات إلا فى حالات الضرورة لما يترتب عليها من آثار تضخمية تؤثر على الحياة الاقتصادية للدولة.

الباب الثالث
ميزانية الدولة

الفصل الأول

مفهوم الميزانية العامة

المبحث الأول

التعريف بالميزانية

كانت كلمة ميزانية تعنى حقيبة نقود أو محفظة عامة، وكانت تستخدم لحفظ كشوف إيرادات الدولة ونفقاتها.

وقد استخدم هذا التعبير في إنجلترا لوصف الحقيبة الجلدية التي كان يحملها وزير المالية عند ذهابه إلى البرلمان، وتحفظ فيها كشوف احتياجات الحكومة من إنفاق وموارد مالية، كما استخدمت هذه الكلمة أيضاً للتعبير عن المستندات التي تحفظ في هذه الحقيبة، وهي تحوى الخطة المالية التي تعرض على الهيئة التشريعية للتصديق عليها، ثم شاع استخدامها بعد ذلك كتعبير عن الذمة المالية للدولة أو ميزانية الدولة، وتعرف الميزانية بأنها الوثيقة التي تحتوى على بيان تعدادى تقديرى مقارن لنفقات وإيرادات هيئة عامة خلال مدة مقبلة تقدر عادة بسنة.

وتمثل الميزانية العامة تقديراً لنشاط الدولة المالى للمستقبل أو ترجمة لخطط الدولة المالية في تحقيق أهدافها الخاصة بالتنمية الاجتماعية والاقتصادية فهي إذن بيان تعدادى لأن كلا من النفقات والإيرادات تظهر في صورة أرقام عددية مالية، مقسمة إلى تقسيمات متناسقة في أبواب وفصول وبنود وغيرها من تقسيمات. كما أن الميزانية تعد بيان تقديرى لأنها تقدير واحتمال لما سيكون عليه الحال في المستقبل من مبالغ الانفاق أو حصائل الإيرادات، فهي ليست ترجمة عن حدث فعلى قائم ولكنها تقدير لما ينتظر إجراؤه من أحداث مستقبلية عن الانفاق والجباية.

بالإضافة إلى أنها بيان مقارن Comparatif لأنها تشمل بيان النفقات من جهة والإيرادات من جهة أخرى فيمكن بذلك معرفة ما إذا كانت الميزانية متوازنة أى تساوى إيرادات نفقاتها، أو أن بها فائضاً أى تزيد إيراداتها على نفقاتها أو أن بها عجزاً حيث تزيد نفقاتها على إيراداتها.

وتعد الميزانية عادة لمدة عام مقبل وتختار مدة العام هذه لكونها المدة المناسبة، ولكونها تضم فترة كاملة الفصول فيما يتعلق بالإنفاق والجباية وسلامة التقدير واحسان الرقابة.

والهيئة العامة المعنية هي الدولة أو إحدى الهيئات العامة التابعة لها كالمؤسسات العامة وغيرها من المشروعات العامة.

ومن ذلك نخلص أن الميزانية عبارة عن:

١ - وثيقة تحتوى بيانات تعدادية تقديرية.

٢ - تحدد نفقات وإيرادات الدولة وبذلك تظهر توازن الميزانية.

٣ - وأنها عن فترة زمنية مقبلة وتحدد عادة هذه الفترة الزمنية المستقبلية

بسنة باعتبارها الفترة المناسبة.

المبحث الثانى

أهمية الميزانية

تعد الميزانية شيئاً ضرورياً أياً كان شكل الحكم فى الدولة، إذ بدونها لا يمكن أن تسير المصالح العامة سيراً منتظماً، وهى بذلك تعتبر وثيقة إدارية تبين فيها النفقات والإيرادات الاحتمالية المستقبلية، غير أن لها فى الحكومات النيابية أهمية خاصة إذ يجب أن يعتمدها البرلمان «مجلس الشعب» وأن يجيزها ولذلك فهى تعد فى النظام البرلمانى عمل إجازة إلى جانب كونها عمل تقديرى فيجاز للحكومة بمقتضاها إنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات الواردة بالميزانية. وقد أصبح اعتماد مجلس الشعب لقانون الميزانية مبدأ من مبادئ القانون العام فى كل الدول ذات الحكومات النيابية.

وللميزانية أهمية بالغة من الناحية السياسية لأن إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل سنة إلى السلطة التشريعية بخطتها المالية لى تجيزها أو ترفضها أو تعديل ما جاء بها من اعتمادات - يعنى إخضاعها للرقابة الدائمة لهذا المجلس، كما أن لها أيضاً أهمية كبرى من الناحية الاقتصادية والاجتماعية لا تقل عن أهميتها من الناحية السياسية، إذ تستطيع الدولة بواسطتها أن تعدل فى توزيع الدخل القومى على الطبقات المختلفة للمجتمع عن طريق الضرائب والنفقات العامة. كما أصبح لها دور خلاق فى تحقيق العمالة الكاملة وتعبئة القوى الاقتصادية والمساهمة فى زيادة الدخل القومى ورفع مستوى المعيشة.

المبحث الثالث

التكيف القانونى للميزانية

لدى دراسة الطبيعة القانونية للميزانية، يجب التفرقة بين الميزانية ذاتها، وبين قانون ربطها وذلك أن الميزانية تحضر فى معظم الدول بمعرفة الحكومات التى تقوم بعرضها على الهيئة التى تمارس سلطة التشريع لاعتمادها، فإذا وافقت عليها صدر بها قانون يعرف بقانون ربط الميزانية.

أما الميزانية نفسها، فإنها تعتبر رغم موافقة السلطة التشريعية عليها عملاً إدارياً، لا من جهة الموضوع فحسب (إذ هى لا تقرر قواعد عامة ودائمة) وإنما من جهة الشكل أيضاً، إذ أنها خطة تعدها السلطة التنفيذية لتنظيم الإيراد والأنفاق للدولة - وهذا اختصاص من اختصاصاتها، والسلطة التنفيذية تمارس اختصاصاتها فى شكل قرارات إدارية.

أما قانون ربط الميزانية فإنه يعد عملاً تشريعياً من جهة الشكل فقط لأنه صادر عن السلطة التشريعية فى الشكل التى تصدر فيه القوانين، أما من جهة الموضوع فهو ليس سوى عمل إدارى، فقانون ربط الميزانية لا يضيف للحكومة جديداً ولا يعطيها سلطة لم تكن لها.

فالإيرادات التى تقوم بتحصيلها والنفقات التى يؤذن لها بالقيام بها ناتجة عن قوانين سابقة، والحكومة لى يؤذن لها بممارسة هذه الحقوق لابد لها من الحصول على إجازة دورية تقدر عادة بمدة سنة، وهذه الإجازة تصدر عن المجالس النيابية لاسباب سياسية ودستورية، ولكنها تظل عملاً إدارياً ولذلك فإن هذا العمل يجب أن يكون فى حدود القوانين السارية، ويشير لهذا الوضع حكم محكمة القضاء الإدارى المصرى بتاريخ ٢٧ أبريل ١٩٥٣ حيث تقول «إن قانون ربط الميزانية لا يتضمن عادة قواعد عامة مجردة إنما هو تحديد للإيرادات من مصادرها وتوزيع لها على مصارفها العامة، بما يكفل سير مرافق الدولة فى فترة محدودة من الزمن هى فى الغالب عام واحد».

وهذا العمل بطبيعته عمل تنفيذى إدارى ولكن لاهميته ولتحمل أفراد الأمة أعبائه وآثاره تقرر أن يصدر من السلطة التشريعية التي تمثل إرادة الأمة فى أفرادها نواباً وشيوخاً.

ولما كانت أغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر فى صورة قوانين، لذلك فإن الميزانية وهى تصدر عن هذه السلطة تصدر أيضاً فى صورة قانون.

ونظراً لهذه الصفة المزدوجة للميزانية، فهى أساساً عمل إدارى، ولكنها تصدر فى صورة قانون لأسباب سياسية ودستورية لذا فإن هذا العمل يجب أن يكون فى حدود القوانين السارية، ومن ثم لا ينبغى أن يحتوى مشروع الميزانية على إيرادات ونفقات لا تجد لها أساساً من قانون قائم، وهذا مبدأ متفق عليه بين الكتاب، وتنص عليه بعض الدساتير كالدستور الايطالى الصادر عام ١٩٤٨ (م ٣/٨١).

وكذلك المصرى على مبدأ صدور الميزانية بقانون.

الفصل الثانى قواعد الميزانية

تخضع المالية العامة التقليدية الميزانية لطائفة من القواعد اصطلح على تسميتها بقواعد السنوية والوحدة والعمومية أو الشمول والتوازن. والهدف من هذه القواعد هو تسهيل معرفة المركز المالى للدولة ووضوحه وتيسير الرقابة عليه، ولقد وضعت هذه المبادئ لتكون ضماناً ضد المساوئ التى كانت متفشية فى عهود الحكم المطلق، حيث كان الحكام ينفردون بأمر تدبير إيرادات الدولة ونفقاتها كما يحلو لهم. ولقد تغيرت الظروف فى الوقت الحاضر، ولحق هذه المبادئ كثيراً من الاستثناءات حتى أصبحت فى حاجة إلى التعديل بما يلائم التطور الحديث للمالية العامة.

وستتناول فيما يلى هذه القواعد، مع بيان أهم الاستثناءات التى أدخلتها عليها الاتجاهات الحديثة فى المالية العامة مع الإشارة لكل ذلك فى قانون المالية المصرى.

المبحث الأول

قاعدة سنوية الميزانية

جرى العرف على أن تعد الميزانية لفترة مقبلة تقدر بسنة وقد اختيرت هذه المدة لاعتبارات مالية وسياسية، فمن الناحية المالية تختار مدة سنة لكونها أصلح مدة لعمل تقدير النفقات والإيرادات، فهى حد طبيعى لتكرار العمليات المالية لاحتوائها على دورة كاملة الفصول.

ومن الناحية السياسية تعتبر مدة السنة فترة مناسبة لمراقبة الهيئة التشريعية للحكومة فيما يتعلق بتصرفاتها المالية، إذ لو قصرت عن ذلك لاصبحت تلك الرقابة

مرهقة، ولكانت مدعاة للتعطيل، ولو طالعت عن ذلك لأدى هذا إلى ضعف الرقابة، ولهذه القاعدة عدة استثناءات توسعت فيها الدولة خاصة بعد الحرب العالمية الثانية منها وضع ميزانيات مستقلة لمدة أطول وذلك لتنفيذ برامج بعيدة المدى وتوزيع المبالغ اللازمة لتنفيذها على عدة سنوات أو لتنفيذ برامج على تعميم ما خربته الحرب أو لتحديث القوى الإنتاجية.

وفي إنجلترا يوجد استثناءات هامة لهذا المبدأ ذلك أن هناك نوعاً من النفقات تسمى النفقات الدائمة Charges on consolidated Fund يعتمدها البرلمان مرة واحدة ولا يناقشها سنوياً، أهمها مخصصات الملكة والأسرة المالكة والمعاشات وفوائد الدين العام، ولا يشترط أن تبدأ السنة المالية مع بداية التاريخ الميلادي أي في شهر يناير من كل سنة فيصح أن تكون بدايتها في أي شهر من أشهر السنة شريطة أن يكون ذلك لمدة سنة كاملة من بداية هذا الشهر وتحدد كل دولة بداية هذا العام طبقاً لتقاليدها الإدارية والنيابية وأحوالها الاقتصادية عامة، وفي مصر كانت بداية السنة المالية في عام ١٩٧١ هو أول يوليو من كل سنة، ثم عدل ذلك بحيث أصبح أول يناير وفي الجزائر تبدأ السنة المالية منذ الاستقلال في أول شهر يناير فيما يتعلق بميزانية الدولة، وكذلك الأمر في ميزانيات الهيئات المحلية كالولاية والبلدية.

ويرتبط بمبدأ السنوية حساب العمليات التي يتم على أساسها تنفيذ الميزانية في نهاية العام أو ما يسمى بالحساب الختامي للميزانية.

وهناك طريقتان في هذا الصدد:

- الطريقة الأولى: حساب الخزانية.

وتقوم هذه الطريقة على تسجيل ما ينفذ من الميزانية فعلاً من نفقة أو يحصل من إيراد خلال العام أما باقى النفقات التي كان مقدراً صرفها ولم تصرف

خلال العام، أو الإيرادات التي كان مقدراً تحصيلها ولم تحصل خلال السنة فإنها ترحل إلى السنة المالية التالية إن كان لذلك مقتضى.

- الطريقة الثانية: حساب التسوية:

ومقتضى هذه الطريقة في عمل الحساب الختامى للدولة أن يدخل فيه كافة الإيرادات والنفقات التي ينشأ الحق في تحصيلها أو الالتزام بدفعها خلال مدة السنة، بغض النظر عن التاريخ الذي يتم فيه التحصيل أو الدفع الفعلى، ويعنى هذا أن يضاف إلى السنة المالية فترة إضافية تقوم خلالها الدولة بتسوية ما ينشأ لها أو عليها من حقوق والتزامات.

وقد يحدد لهذه الفترة حداً أقصى أو لا يحدد ويعتبر عمل حسابات الدولة الختامية بهذه الطريقة في هذه الحالة استثناء أيضاً من مبدأ التسوية.

المبحث الثانى

قاعدة وحدة الميزانية

تعنى وحدة الميزانية أن تدرج تقديرات نفقات الدولة وجميع إيراداتها في ميزانية واحدة.

ويفيد ذلك في سهولة معرفة مركز الدولة المالى وذلك بمقارنة مجموع النفقات بمجموع الإيرادات لتبين أن كان هناك عجز أو فائض أو توازن في الميزانية، كما يفيد أيضاً في تحقيق رقابة فعالة من الهيئة النيابية على الميزانية إذ تعوق التجزئة، أى توزيع الإيرادات والنفقات على أكثر من ميزانية - ترشيد توزيع الإيرادات المتاحة على مختلف أوجه النفقات.

وكانت هذه القاعدة من القواعد الأساسية في المالية التقليدية، أما المالية العامة الحديثة فتسمح باستثناءات عديدة لها تأخذ شكل بعض الميزانيات إلى جانب ميزانية الدولة في عدة أشكال منها:

- ١ - الميزانيات غير العادية.
- ٢- الميزانيات الملحقة.
- ٣ - الميزانيات المستقلة.
- ٤ - الحسابات الخاصة على الخزنة.

وفيما يلي تعريف بكل منها:

١ - الميزانيات غير العادية:

وهي الميزانيات المخصصة لمواجهة ظروف غير عادية أو استثنائية كحالات الحروب أو الكوارث الطبيعية أو الأزمات الاقتصادية - ولذلك تعد هذه الميزانيات لمواجهة هذه الحالات ويمول إنفاقها من إيرادات غير عادية كالضرائب الاستثنائية أو القروض أو الإعانات أو التبرعات وغيرها من مصادر التمويل غير العادي.

٢ - الميزانيات الملحقة:

وهي ميزانيات منفصلة عن ميزانية الدولة ولكنها تلحق بها، وتصدر في وثيقة خاصة وتتضمن إيرادات ونفقات لبعض المرافق العامة ذات الطابع الخاص التي لا تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة، وإنما تمنح استقلالاً مالياً بقصد تحريرها من تطبيق قواعد الروتين المالي الحكومي نظراً لطبيعة نشاطها الاقتصادي، الذي لا يتفق مع هذه القواعد، وإنما يلزم تطبيق بعض قواعد القانون الخاص لدى ممارستها.

كما يمكن هذا النظام الدولة من الوقوف على حقيقة المركز المالي ونتائج نشاطها، وبالتالي الحكم على مدى كفاءتها طبقاً للأصول التجارية. وقد تهدف الدولة من ذلك أيضاً، الرغبة في تغطية نفقات هذه المرافق من إيراداتها الذاتية دون الاستعانة بميزانية الدولة.

ومثال هذا النوع من المرافق ميزانية مصلحة البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، ومصالح الري واستخدامات المياه فى أغراض الشرب وغيرها من المرافق الاستراتيجية.

وترتبط هذه الميزانية بميزانية الدولة عن طريق أن ما يحدث بها من عجز تسده ميزانية الدولة، كما أن فائض هذه الميزانية يحول إلى ميزانيتها أيضاً، كما تخضع للقواعد التى تخضع لها ميزانية الدولة من حيث اعتماد السلطة التشريعية لها، وتقيدها ببدء وانتهاء السنة المالية، وخضوعها للرقابة التشريعية.

ونظراً لأوجه التشابه الكثيرة بينها وبين ميزانية الدولة فقد دعا هذا البعض إلى القول بأنها ليست استثناء من مبدأ الوحدة، بل مجرد تجميع محاسبى لإيرادات ونفقات بعض المرافق.

٣ - الميزانيات المستقلة:

وهى ميزانيات المرافق العامة ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة، وتتميز هذه الميزانيات بعدم خضوعها للقواعد الخاصة بميزانية الدولة إلا بنص صريح. ومن حيث المبدأ فإن ما يحدث بها من عجز أو فائض لا يدرج بميزانية الدولة، وفى حالة العجز فإن الهيئة تتحمله وعليها مواجهته بتدابير المال اللازم لسده.

وإذا قدمت الدولة إليها مساعدة مالية لسد هذا العجز فإن هذه المساعدة تأخذ طابع الإعانة أو القرض الذى يمنح للمشروعات الخاصة.

وهذه الميزانيات تعتبر استثناء من مبدأ الوحدة حيث أنها لا تعرض على الهيئة النيابية بل يستقل مجلس إدارتها باعتمادها، ولا يسرى عليها ما يسرى على ميزانية الدولة إلا بنص.

وقد جرى العرف فى مصر على إعطاء هذا المدلول لوحدة الإدارة المحلية كالقرى والمدن والمحافظات وهى الأشخاص الاعتبارية العامة ذات الشخصية المعنوية المستقلة.

وفي فرنسا فإن هذه الهيئات تمثلها المؤسسات العامة الاشتراكية وهيئات الإدارة المحلية من ولايات وبلديات حيث تتمتع بشخصية معنوية مستقلة واستقلال مالى وإدارى وإن كانت لها أجهزتها الرقابية المستقلة كالمجالس الولائية الشعبية والمجالس البلدية الشعبية إلى جانب السلطة الوصائية التى تمارسها الوزارات المعنية.

وفى الواقع لا تعتبر ميزانيات هذه الهيئات وخاصة هيئات الإدارة المحلية استثناء من مبدأ الوحدة، إذ أن هذا المبدأ يتعلق بعدم تعدد ميزانية الشخص الاعتبارى العام الواحد، وهذه الهيئات هى أشخاص اعتبارية عامة تقف إلى جوار الشخص الاعتبارى العام الأول وهو الدولة، ومن ثم فهى تستقل عن ميزانية الدولة بميزانياتها، وإن كانت تخضع لبعض القواعد التى تخضع لها ميزانية الدولة كل بحسب قانون إنشاءها.

٤ - الحسابات الخاصة للخزانة:

وهى حسابات مستقلة عن ميزانية الدولة، ويطلق عليها أحياناً ميزانية النفقات القابلة للتحويل. وهى نفقات غير نهائية، ولذا توضع على اعتبار أنها سترد، ولدى ردها لا تقيد إيراداً فعلياً، ومن ثم لا تمثل إنفاقاً أو إيراداً حقيقياً، ومثالها القروض التى تقدمها الدولة لحدى الفئات كالمزارعين والصناع ثم تستردها منهم.

المبحث الثالث

قاعدة شمول الميزانية وعموميتها

ويقصد بهذه القاعدة أن تشمل الميزانية تقديرات لكافة الإيرادات والنفقات العامة، بحيث لا تخصم نفقات أى مصلحة أو مرفق من إيراداته، ذلك أن بعض النفقات تأتى بإيرادات كالإنفاق على المحاكم التى تدر بعض الإيرادات كالرسوم المتنوعة فى القضايا وغيرها من الرسوم.

كما أن بعض الإيرادات تستلزم إنفاقاً لجبايتها كالإنفاق على مصلحة الضرائب والتي تجبى إيرادات الدولة، وهذا الوضع يستتبع لادراج النفقات والإيرادات بالميزانية اتباع إحدى طريقتين:

الأولى: أن تجرى مقاصة بين إيراد كل مرفق من المرافق وبين نفقاته بحيث لا يثبت بالميزانية إلا نتيجة المقاصة أى صافى الإيراد أو صافى النفقات وتسمى هذه الطريقة طريقة الناتج الصافى.

الثانية: أن يدرج بالميزانية كل إيراد وكل نفقة مهما قل شأنها دون أية مقاصة، وتسمى هذه الطريقة طريقة الميزانية الشاملة أو الناتج الكلى أو قاعدة شمول الميزانية أو عموميتها.

وتمتاز الطريقة الأولى بالسهولة فى معرفة ما إذا كان المرفق مصدر إيراد للدولة أو العكس، إلا أنه يعاب عليها إخفاءها بعض تفاصيل الإيرادات والنفقات مما يقلل من رقابة الهيئة النيابية عليها، كما أنهى تغرى بالإسراف فى الإنفاق حيث تقل الرقابة عليها ولذلك تفضل الطريقة الثانية على الأولى، أى عدم استبعاد أى إيراد أو إنفاق فى الميزانية مهما قل شأنه.

ويرتبط بمبدأ عمومية الميزانية مبدأ آخران يستهدفان نفس الغاية هما: قاعدة عدم تخصيص الإيرادات وقاعدة تخصيص الاعتمادات.

أ- قاعدة عدم تخصيص الإيرادات:

تعنى هذه القاعدة أنه لا يجوز أن يخصص إيراد معين لخدمة مرفق معين، بل تجمع كل الإيرادات معاً لمواجهة كافة النفقات، وعدم مراعاة هذه القاعدة يسبب ارتباكاً فى الحسابات وغموضاً فى الحالة المالية للدولة، كما يساعد على الإسراف فى النفقات، بالإضافة إلى أن تخصيص الإيرادات يؤدى إلى أن تطالب كل طائفة بتخصيص مواردها للقيام بخدمات لا يفيد منها غيرها وفى هذا إنكار للدولة وللتضامن الاجتماعى، ويوجه البعض النقد لهذه القاعدة بأنها لا تساعد على إدارة المرافق العامة بالأساليب التجارية التى تستلزم أن يكفى المرفق نفسه بنفسه، وقد

كثير الخروج على هذه القاعدة فى الوقت الحاضر عن طريق اللجوء للميزانيات غير العادية لمراقف معينة والحسابات الخاصة على الخزانة.

ب - قاعدة تخصيص الاعتمادات:

يقصد بهذه القاعدة تخصيص مبلغ معين لنفقة معينة، فلدى اجازة الميزانية تقوم السلطة التشريعية باعتماد الإيرادات العامة دون تخصيص الاستخدامات كما تبين فى القاعدة السابقة، أما النفقات العامة فطبقاً لقاعدة تخصيص الاعتمادات يجب على السلطة التشريعية ألا تجيزها بصورة إجمالية بل تتعرض لها بصورة تفصيلية تقوم على تخصيص مبالغ محددة لكل وجه من أوجه الانفاق.

والهدف من ذلك مراقبة الانفاق العام من ناحية وحتى تنقيد الحكومة فى إنفاقها من ناحية أخرى بالمبالغ المعتمدة دون تجاوزها إلا بعد الحصول على إذن السلطة التشريعية بتجاوز الاعتماد المقرر.

ورغم ما لهذه القاعدة من مزايا إلا أن ازدياد تفصيل تخصيص الاعتمادات من شأنه أن يؤدى إلى تضخم الميزانية التى تلتزم السلطة التشريعية بإجارتها. كما تؤدى الرقابة المدققة فيها إلى سلب الحكومة المرونة اللازمة لحسن إدارة المراقف العامة، حيث تضطر للرجوع إلى السلطة التشريعية لتنفيذ الاعتمادات فى حالات عديدة مع ما يترتب على ذلك من تعطيل للمرفق لحين الاعتماد، ولذا يكتفى عادة بالحصول على موافقة السلطة التشريعية على عدة أقسام رئيسية للنفقات العامة بالنسبة لكل مرفق يضم كل منها وجوه الانفاق التفصيلية المتشابهة وتلتزم الحكومة بعدم تجاوز الاعتمادات المقررة لكل قسم، ويكون لها توزيع المبلغ المقرر لكل قسم على مختلف بنوده التفصيلية، دون الرجوع إليها وإنما بموافقات من الحكومة نفسها لإدارتها الخاصة.

المبحث الرابع

مبدأ توازن الميزانية

يقصد بهذا المبدأ أن تتساوى نفقات الدولة وإيراداتها العادية في الميزانية مساواة حسابية.

وقد كان لهذا المبدأ في الفكر التقليدي تقديساً كبيراً، إلا أن الفكر المالي الحديث لم يعد يصبغ عليه هذه الصفة، وإنما حل محله مبدأ التوازن العام للاقتصاد القومي في مجموعه.

توازن الميزانية في المالية التقليدية:

يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الأساسية في المالية العامة التقليدية الذي يتعين على الحكومات مراعاته والالتزام به لدى إعدادها للميزانية.

إذ يجب أن يكون تقدير إنفاقها بما لا يجاوز إيراداتها العادية (أي إيرادات الدولة من الدومين والضرائب والرسوم) أي دون عجز (أي زيادة الانفاق على الإيرادات) يضطرها إلى اللجوء إلى الإيرادات غير العادية من قروض أو إصدار نقدي جديد لتغطيته، أو وجود فائض لا تحسن التصرف فيه وتحمل عبئه للأفراد.

ويرتبط هذا المبدأ بالنظرية الاقتصادية التقليدية التي تفترض اتجاه النظم الرأسمالية تلقائياً نحو التوازن المستقر عند مستوى التشغيل الكامل لموارد المجتمع الإنتاجية، وتنتهي إلى ضرورة إبعاد الدولة عن مجال النشاط الاقتصادي والاجتماعي وتركه للأفراد.

وفي حالة العجز فإن ذلك يؤدي إلى حدوث التضخم المالي لدى الإصدار النقدي لتمويله، أو الاقتراض من الأفراد بما فيه من تحميل الأجيال القادمة التي تسدد القرض بأعباء الجيل الحالي فضلاً عن أنه يؤدي إلى التقليل من الأموال الخاصة المتاحة للاستثمار.

أما فى حالة الفائض فيعتبر هذا إسرافاً لا مبرر له، حيث يغرى الحكومات (بالإنفاق) بلا ضرورة، ويتعذر إلغائها فيما بعد، وبالتالي يتحمل الأفراد عبئاً ما كان يجب أن يفرض عليهم.

توازن الميزانية فى المالية العامة الحديثة:

ترفض المالية العامة الحديثة نظرة المالية العامة التقليدية لمبدأ توازن الميزانية وتتنظر لمالية الدولة فى نطاق الحياة الاقتصادية للمجتمع، وتوجه اهتمامها أساساً للتوازن العام للاقتصاد القومى فى مجموعة ولو أدى ذلك بالتضحية بمبدأ التوازن الحسابى التقليدى.

فقد لفتت الأزمات الدورية التى تعاقبت على النظم الرأسمالية لاسيما أزمة ١٩٣١/٢٩ - الأنظار - والتى كشف فيها التحليل الكينزى - عن الخطأ الكامن فى هذا المبدأ، وما تفرع عنه من القول -باتجاه تلك النظم الرأسمالية تلقائياً نحو التشغيل الكامل، فقد تبين أن هذا التشغيل الكامل لا يتحقق تلقائياً وإنما توجد فترات من الركود والرخاء نتيجة لتقلب مستوى التشغيل الكامل فى الاقتصاد.

ومتى كان الأمر كذلك فلا بد أن تخرج المالية العامة وغيرها من أدوات السياسة الاقتصادية عن قواعدها التقليدية لتحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادى ولذا ظهر فى المالية العامة الحديثة ما يعرف بنظرية العجز المنظم فى الميزانية، كوسيلة للتوسع الاقتصادى فى فترات الركود والبطالة وتحقيق فائض ضرورى لضبط عوامل التضخم فى فترات الرخاء.

وغنى عن البيان، أن مثل هذا التحليل ينطبق على الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة التى تملك جهازاً إنتاجياً مرناً، أما الاقتصاديات النامية، فهى تعاني أصلاً من عدم مرونة جهازها الإنتاجى ومن ثم فإن أى توسع فى الطلب النقدى لا يؤدي عندئذ إلا إلى ارتفاع فى الأسعار.

الفصل الثالث دورة الميزانية

تمر الميزانية من بدء الإعداد لها حتى ظهورها بعدة مراحل أساسية هي:
مرحلة الإعداد والتحضير حتى يعد مشروعها، ثم مرحلة الاعتماد والإجازة بعد أن تتم مناقشتها والموافقة عليها من السلطة التشريعية، ثم مرحلة التنفيذ الذي تتولاه السلطة التنفيذية، ثم تأتي المرحلة الأخيرة وهي مرحلة مراقبة التنفيذ طبقاً للاعتماد التشريعي.
وستتناول هذه المراحل تباعاً في الصفحات التالية:

المبحث الأول تحضير الميزانية

إن قيام الحكومة بوظائفها في إدارة المرافق العامة يستلزم الانفاق، وهذا الانفاق كما سبق القول لا بد أن تموله إيرادات عامة، ومتى كان الأمر كذلك فلا بد من قصر إعداد تحضير الميزانية المسيطرة لهذه المرافق على الحكومة خلافاً لما هو متبع في شأن اقتراح القوانين ومشروعاتها، حيث تتساوى الهيئة التشريعية والحكومة في تقديمها، هذا فضلاً عن أن الحكومة أقدر من الهيئة التشريعية على هذا التحضير بما لها من موظفين متفرقين في أنحاء البلاد، وبما لهم من إلمام بمختلف الحاجات العامة، لهذا كانت القاعدة المتبعة في هذا الشأن أن الحكومة تطلب والبرلمان يأذن، ومع ذلك فقد ساد في العمل ثلاثة حلول تتبعها الدول: فبعض الدول كإنجلترا تقوم السلطة التنفيذية وحدها بتحضير الميزانية، وفي البعض الآخر كفرنسا، ومعظم دول أوروبا تشترك الهيئة التشريعية مع الحكومة في التحضير بواسطة اللجان المشتركة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تحضر الميزانية بمعرفة رئيس الجمهورية وحده، يساعده في ذلك مكتب خاص هو مكتب الميزانية، ويتم

إعداد الميزانية من أسفل إلى أعلى، أى من الوحدات الصغيرة فى الوزارات والمصالح والهيئات العامة، ثم تصعد إلى الوحدات الرئيسية وتتجمع لدى وزير المالية، وقد جرى العمل على مراعاة بعض القواعد لدى تحضير الميزانية منها الاسترشاد بالوقائع السابقة، أى بميزانية العام السابق وأرقام النفقات والإيرادات الواردة به، وأن يكون تحضير الميزانية أقرب ما يكون لبداية السنة المالية، وأن يراعى القائمون بإعداد الميزانية الدقة فى تقدير الانفاق والإيرادات حتى لا يكون هناك إغفال لبعض النفقات أو مبالغة فى تقدير بعض الإيرادات.

ويبدأ التحضير بتقدير النفقات وهذه لا يثير تقديرها صعوبات فنية، ويطلق على المبالغ المقترحة للنفقات كلمة اعتمادات.

وفى فرنسا يفرق بين نوعين من الاعتمادات:

النوع الأول: وهو الاعتمادات التحديدية وهى الاعتمادات التى يمكن تحديدها على وجه الدقة كمرتبات الموظفين.

أما النوع الثانى: فهو الاعتمادات التقديرية وهى النفقات التى لا يمكن تحديدها بدقة، ويكون المبلغ المدرج لها بالميزانية على وجه التقريب وهى بوجه عام نفقات المرافق الجديدة.

وهناك نوع ثالث من الاعتمادات يسمى اعتمادات البرامج، وهو الاعتمادات الخاصة بمشروعات يستغرق تنفيذها عدة سنوات.

وقد استعملت طريقتان لتنفيذ هذه البرامج:

الطريقة الأولى: وتعرف بطريقة "اعتمادات الارتباط": وملخص هذه الطريقة أن يدرج المبلغ كله فى ميزانية السنة الأولى فى شكل اعتمادات تقديرية، ثم يدرج فى كل ميزانية كل سنة الجزء الذى ينتظر دفعه فعلاً من النفقات، ويعيب هذه الطريقة عدم تقرير إيرادات فى السنة الأولى لمواجهة هذه النفقات.

الطريقة الثانية: وتفصل الأولى وهى تتلخص فى أن توافق الهيئة التشريعية على قانون خاص مستقل عن الميزانية، يطلق عليه قانون البرامج، يتقرر فيه تنفيذ

برنامج حالى على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويدرج فى ميزانية كل سنة جزء الاعتمادات الخاصة به، يطلق على النفقات المتعلقة بسير المرافق العامة نفقات التسيير وهى تقابل النفقات التحديدية فى فرنسا، أما النفقات المتعلقة بالاستثمارات والبرامج الإنمائية فيطلق عليها نفقات التجهيز.

٢ - تقدير الإيرادات:

يثير تقدير الإيرادات كثيراً من الصعوبات الفنية إذ أن حصيله الضرائب تتوقف على عدة عوامل من الصعب التكهّن بها لارتباط بعض أنواعها بحجم الإنتاج والمعاملات.

وتتبع معظم الدول طريقة التقدير المباشر ومقتضاها تقدير كل نوع من الإيرادات تقديراً مباشراً تبعاً لظروفه.

وحتى لا يساء استخدام هذه الطريقة حيث يميل البعض للتوسع فى النفقات، فقد وضعت قاعدتين لتلافي حدوث أخطاء فى التقدير، إلا أنه يبقى أن الدقة والبحث السليم يمكن من عمل تقديرات دقيقة:

أ - قاعدة السنة قبل الأخيرة:

ومقتضاها أن تتخذ أرقام الإيرادات فى آخر حساب ختامى معروف، وهو عادة الحساب الختامى للسنة قبل الأخيرة، لتكون أساساً لتقدير إيرادات الميزانية الجديدة، مع بعض التصرف فى حالة زيادة سعر بعض الضرائب.

ب - قاعدة الزيادات:

وملخص هذه القاعدة زيادة إيرادات السنة قبل الأخيرة بنسبة معينة مأخوذة عن السنوات السابقة.

أسبقية النفقات على الإيرادات:

وهو أحد مبادئ المالية العامة التقليدية، وخلافاً لمالية الأفراد حيث يقررون نفقاتهم في حدود دخولهم، فإن مالية الدولة على العكس من ذلك، فالدولة تحدد نفقاتها أولاً ثم تبحث عن الإيرادات التي تغطي هذه النفقات. والحكمة من ذلك أن الدولة قوامه على المرافق العامة، ولا بد أن تسيّر هذه المرافق بانتظام واطراد، ومن ثم فإن نفقاتها ضرورية لا يمكن التجاوز عنها وبالتالي فهي تقدر الانفاق أولاً ثم تقدر الإيرادات اللازمة لهذا الانفاق فمواردها غير محدودة عكس موارد الأفراد، أما المالية العامة الحديثة فلا تعترف بأسبقية النفقات على الإيرادات أو العكس، وإنما المهم هو أسبقية تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والنظر حين تقدير أحدهما نظرة كلية.

دور وزير المالية في تحضير الميزانية:

يقوم وزير المالية بالدور الرئيسي في تحضير الميزانية، إذ تتجمع لديه تقدير الاعتمادات الخاصة بالوزارات المختلفة، كما يقوم أيضاً بجباية الإيرادات عن طريق المصالح التابعة له.

وعندما يتم إعداد هاتين القائمتين يبدأ دور وزير المالية الحقيقي، وهو إيجاد التوازن بين الإيرادات والنفقات، وله أن يراجع زملائه الوزراء في اقتراحاتهم لخفضها حتى يتم التوازن، وقد يقوم بهذه المهمة الوزير الأول أو رئيس الحكومة أو رئيس الدولة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية نظراً لخطورتها.

ومتى تم توازن الميزانية، يشرع وزير المالية في إعداد المذكرة التفسيرية لمشروع قانون الميزانية -وتعتبر الميزانية متوازنة إن ساوت إيراداتها نفقاتها، فإذا زادت الإيرادات على النفقات كان بها فائض، وإذا كان العكس قيل إن بها عجزاً، ويعتبر توازن الميزانية حجر الزاوية في المالية العامة التقليدية، أما المالية العامة الحديثة فلا ترى هذا الرأي ولا تخشى عجز الميزانية، بل تتضح به في ظل ظروف معينة.

والخلاف بين كتاب المالية العامة التقليدية، والمالية العامة الحديثة في هذا الشأن ليس خلافاً جوهرياً، حسبما يبدو في الظاهر، لأن فكرة توازن الميزانية لم تستبعد تماماً من الفكر المالي الحديث، وإنما استبدلت بفكرة التوازن الاقتصادي العام كما سبق أن أوضحنا في البداية.

المبحث الثاني

اعتماد الميزانية

بعد تحضير الميزانية وإقرارها من مجلس الوزراء أو رئيس الجمهورية، حسب نظام الحكم تعرض على الهيئة التشريعية لفحصها واعتمادها. وإذا كانت الهيئة التشريعية مكونة من مجلسين كما هو الحال في فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية (مجلس نواب ومجلس الشيوخ) فللمجلس الأول وهو الأدنى سلطة أوسع من الثاني باعتباره أكثر تمثيلاً للشعب لأن أعضائه منتخبون. ويخضع اعتماد الميزانية لإجراءات قانونية سريعة الغرض منها الانتهاء من بحث الميزانية في الميعاد المحدد.

ويبدأ بحثها عن طريق اللجان المالية المشكلة من بين أعضاء الهيئة التشريعية، ولها أن تطلب من المصالح والوزارات المختلفة ما تريده من بيانات ومعلومات أو مستندات تفيدها في دراسة مشروع الميزانية.

وعندما يتم بحث المشروع تقدم تقريراً إلى المجلس، تعرض فيه رأياً وما ترى إدخاله على المشروع من تعديل.

وتبدأ الهيئة التشريعية في فحص مشروع الميزانية على أساس تقرير لجنة الشؤون المالية، ويمر الفحص بمراحل ثلاث:

المرحلة الأولى: وفيها تناقش الميزانية مناقشة عامة في جملتها وتتناول فيها سياسة الحكومة.

المرحلة الثانية: وفيها تناقش الميزانية مناقشة تفصيلية حيث تناقش أبوابها باباً باباً، ابتداءً من النفقات وتقتصر الهيئة على كل باب بمجرد الفراغ من مناقشته حتى الانتهاء منها حيث تبدأ المرحلة الثالثة:

المرحلة الثالثة: وفيها تقتصر الهيئة التشريعية على مشروع الميزانية في جملته، وقد يحدث أن تقوم الهيئة التشريعية بتعديل بعض الاعتمادات بهدف لفت نظر الحكومة لإعادة تنظيم بعض المرافق أو رفض مشروع الميزانية بأكمله، وفي الحالة الأخيرة يؤدي ذلك إلى استقالة الوزارة في بعض البلاد أو طلب حل الهيئة التشريعية، ولكن لا يترتب على ذلك عدم وجود ميزانية، فتبقى الميزانية إذ لا يمكن الحكم بدونها وإلا عمت الفوضى.

ومن المعلوم أن مجلس الشعب يقوم باعتماد الميزانية طبقاً للدستور المصرى.

أسبقية الاعتماد على التنفيذ:

الميزانية عمل تقدير وتنبؤ ولذا ينبغى أن يكون اعتماد الهيئة التشريعية لها سابقاً على تنفيذها، وهذا ما يعرف بقاعدة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ". وقد يحدث أن يتأخر اعتماد الميزانية قبل بداية السنة المالية وفي هذه الحالة تلجأ بعض الدول إلى ما يعرف بالميزانيات الشهرية أو الميزانيات المؤقتة التي يعمل بها مؤقتاً، ثم تدمج في الميزانية لدى اعتمادها، أو العمل بالميزانية القديمة لحين الانتهاء من تقدير واعتماد الميزانية الجديدة، ولا يعنى هنا العمل بها بحذافيرها، وإنما تطبق مع بعض القيود التي يحددها وزير المالية، حتى إذا ما صدرت الميزانية الجديدة خصم منها ما صرف من نفقات حتى صدورها من الاعتمادات الواردة بها، وأضيف إليها ما حصل من إيرادات حتى صدورها.

المبحث الثالث

تنفيذ الميزانية

تدخل الميزانية طور التنفيذ بعد اعتمادها، وتلزم ذلك ثلاثة أنواع من

العمليات:

- ١ - عملية تحصيل الإيرادات.
- ٢ - عملية إنفاق المصروفات.
- ٣ - عملية (الخرانة)

المطلب الأول

عمليات التحصيل

تستمد الدولة إيراداتها من الضرائب ويفرق في هذا الشأن بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث تحصل الأولى عن طريق قوائم اسمية والثانية من عمليات التداول والإنتاج، وتقوم بالتحصيل وزارة المالية بواسطة مصالحها المختصة كمصلحة الضرائب ومصلحة الجمارك وغيرها من المصالح المعنية. أما باقى الإيرادات كالرسوم القضائية والرسوم المدرسية وغيرها من الرسوم التى تأتى من وزارات تدر إيراداً، فتقوم الوزارة المختصة بتحصيلها باسم وزارة المالية، وتوردها إلى خزانة الدولة.

المطلب الثانى

عمليات الصرف أو الإنفاق

لا يعنى إدراج النفقة فى الميزانية التزام الدولة بالإنفاق بل لابد من نشوء مركز قانونى بين دائن ومدين، ولذا تمر عمليات الصرف بالمراحل التالية:

- ١ - الارتباط أو الالتزام: أى القيام بالعمل الذى يجعل الدولة مدينة بالإنفاق كتعيين موظفين أو القيام بمشروعات عامة.

- ٢ - التحقيق أو التسوية: أى التأكد من وجوب الالتزام على الدولة والمبلغ المدينة به، وحلول ميعاد استحقاقه، وأنه لم يسبق لها سداده.
- ٣ - الأمر بالدفع أو بالصرف: ويقصد به تحرير أمر من الجهة المختصة إلى الخزانة العامة بصرف المبلغ المستحق بعد التحقق من العمليات السابقة. ويقوم الوزراء أو من ينيبونهم عنهم من مديري المصالح والإدارات العامة بهذه المراحل الثلاثة.
- ويجب عليهم مراعاة القوانين المالية والقواعد المالية المقررة وخاصة استخدام الاعتمادات فى غير ما خصص لها، ولا يتجاوز إلا بإذن من الهيئة التشريعية أو السلطات المختصة.
- ٤ - الدفع: ويقصد به صرف المبلغ المدينة به الدولة، ويقوم به موظفوا الحسابات الذين يتبعون وزارة المالية وعليهم التحقق من أن الأمر بالدفع صحيح، ولا يخالف القواعد المالية، وأن هناك اعتماداً كافياً للصرف، وأن ما يطلب الصرف من أجله قد تم فعلاً.

قاعدة الفصل بين الأمر بالدفع ومن يقوم به:

ويقصد بهذه القاعدة الفصل بين الاختصاصين الإداري والمحاسبى لتنفيذ الميزانية، أى بين من يحرر أوامر الصرف ومن يقوم بسدادها، والهدف من ذلك ألا يقوم فرد واحد بإصدار أمر بدفع مبلغ ما، ثم يقوم هو بنفسه بصرفه، والحكمة من ذلك التقليل من فرص التلاعب والاختلاس وتدعيم رقابة وزارة المالية على عمليات الصرف.

المطلب الثالث

عمليات الخزانة

الخرزاة العامة هى حلقة الاتصال بين التحويل والصرف ففها تتجمع الإيرادات ومنها تخرج المبالغ اللازمة لدفع النفقات، وهى تتبع وزارة المالية. ومهمتها مزدوجة: تحويل الإيرادات وإفانق المصروفات باسم الدولة من جهة، والتوفيق بين عمليات التحويل وعمليات الصرف، والعمل على أن تكون بها المبالغ اللازمة لمقابلة أوامر الصرف فى حينها من جهة أخرى. والخرزاة عند قيامها بمهمتها الثانية قد تجد نفسها مضطرة إلى دفع نفقات قبل جباية ما يقابلها من الإيرادات وحينئذ تلجأ إلى عمليات الخرزاة أى الحصول على الأموال اللازمة لتغطية هذا الانفاق.

وأهم تلك العمليات:

- ١- الاقتراض لمدة لا تتجاوز السنة المالية، من البنك المركزى أو غيره من البنوك.
 - ٢- إصدار أذون على الخرزاة.
 - ٣- سحب المبلغ من المال الاحتياطى إذا كان هناك احتياطى، وقد كانت عملية التوفيق بين المصروفات والإيرادات فيما مضى من الأعمال الشاقة، أما فى الوقت الحاضر فقد أصبحت خزاة الدولة خزاة معنوية تقوم فيها الدولة بدور الصيرفى، وتستعين الدولة بالبنك المركزى أو غيره من البنوك فى عمليات التحويل والصرف.
- وقد تطورت وظيفة الخرزاة فى المالية العامة الحديثة تطوراً كبيراً، والقيت على عاتقها واجبات جديدة كرقابة عمليات البنوك والصرف.

الاعتمادات الإضافية:

قد يتبين أثناء تنفيذ الميزانية أن بعض الاعتمادات الواردة بها غير كافية لمواجهة النفقات المخصصة لها- أو تجد ظروف لم تكن متوقعة عند إعداد الميزانية تقتضى مواجهتها إنفاقاً جديداً .
وفى كلتا الحالتين تلجأ الحكومة إلى السلطة التشريعية بطلب الموافقة على منح اعتمادات إضافية لمواجهة هذه الظروف.

وهذه الاعتمادات نوعان:

الأول: وهى الاعتمادات التكميلية: وهى الاعتمادات التى تطلبها الحكومة لتكملة اعتماد وارد بالميزانية وهى الاعتمادات المشار إليها فى الحالة الأولى.
الثانية: وهى الاعتمادات غير العادية: وهى الاعتمادات التى تطلبها الحكومة لمواجهة نفقات جديدة ليس لها اعتماداً بالميزانية وهى الاعتمادات المشار إليها فى الحالة الثانية.
ويؤخذ على هذه الاعتمادات وخاصة النوع الأول منها إقلالها من مكنة السلطة التشريعية فى إجراء الرقابة الجدية على الإنفاق حيث يصعب عليها رفضها، كما يعتبر الإفراط فيها دليلاً على عدم الدقة فى إعداد الميزانية، فضلاً عما يؤدي عليه من إخلال بتوازنها.

المال الاحتياطي:

يحدث أحيانا أن يبقى بعد تنفيذ الميزانية إيرادات محصلة زيادة عن النفقات المنصرفة فتلجأ الدولة فى هذه الحالة إلى استعمال هذه الزيادة فى تكوين احتياطي تلجأ إليه فى السنوات التى تزداد فيها المصروفات على الإيرادات، ويمكن استخدام هذا الاحتياطي لخدمة الدين العام، أو معالجة الأزمات فى سنوات الكساد.

الحساب الختامى:

بعد انتهاء السنة المالية تقوم الحكومة بعمل حساب ختامى لما آل إليه تنفيذ الميزانية أى حساب النفقات المنصرفة فعلاً، والإيرادات المحصلة فعلاً أثناء السنة المنصرفة.

ويتبع فى عمل الحساب الختامى نفس الطريقة التى تحدث فى تحضير الميزانية، ثم تقوم وزارة المالية بفحصها ووضع مذكرة إيضاحية عن الحساب الختامى للسنة المالية المنتهية. ويعرض هذا الحساب الختامى على الهيئة التشريعية (مجلس الشعب) لاعتماده.

وقد أشار الدستور المصرى لهذا الحساب الختامى على "أن تقدم الحكومة فى نهاية كل سنة مالية إلى مجلس الشعب عرضاً حول استعمال الاعتمادات المالية التى أقرها بالنسبة للسنة المالية المعنية".

وتختتم السنة المالية على مستوى المجلس الشعبى الوطنى بالتصويت على قانون يتحدد بمقتضاه ضبط ميزانية السنة المالية المنصرفة" ويعرف هذا القانون بقانون ضبط الميزانية.

المبحث الرابع

مراقبة تنفيذ الميزانية

تستهدف مراقبة تنفيذ الميزانية ضمان سلامة تنفيذها طبقاً للإجازة التشريعية الصادرة بشأنها.

وهذه الرقابة على أنواع ثلاثة:

١ - رقابة إدارية. ٢ - رقابة السلطة

التشريعية.

٣ - الرقابة عن طريق هيئة مستقلة.

المطلب الأول

الرقابة الإدارية

وهى الرقابة الذاتية التى تقوم بها السلطة التنفيذية على موظفيها لدى قيامهم بالصرف ويقوم بها رؤساء المصالح والهيئات ورؤساء الوحدات المحلية وأمرى الصرف العام على مرءوسيههم وذلك للتأكد من مطابقة قرارات الصرف للتشريعات والقواعد المالية.

وتتم هذه الرقابة أيضاً بعدة مؤسسات تابعة للدولة، بهدف التأكد من حسن سير الإدارة المالية لقطاعات الدولة المختلفة، سواء أكانت تابعة لها مباشرة أو مستقلة بإدارتها أو مسيرة ذاتياً، وذلك بهدف التأكد على حسن سير العمل بها طبقاً لما جاء بالميثاق والدستور والقوانين السارية واستخدام مواردها استخداماً حسناً ومنع الانحرافات.

ويقوم وزير المالية بتحديد نشاط المراقبة العامة للمالية عن طريق برنامج يحدده فى الشهر الأول من العام، ويراعى فيه طلبات الرقابة التى يطلبها الوزراء والمجلس الشعبى الوطنى ومجلس المحاسبة.

وتتم الرقابة أما بمراجعة المستندات بمقر المراقبة، وأما بعين المكان بمعرفة المراقبين الماليين المنبثين فى الوزارات والمصالح ومؤسسات الدولة المختلفة، والمستقلين فى ممارسة وظائفهم عن الجهات التى يعملون بها.

وتتم هذه الرقابة أيضاً عن طريق تعليمات من رئيس الدولة نفسه التى يصدرها بين حين وآخر بقصد لفت الأنظار نحو الاستخدام الأمثل لأموال الدولة ومواردها ومعالجة الظواهر غير السوية فى استخدام المال العام وإنفاقه.

المطلب الثانى

رقابة السلطة التشريعية

للسلطة التشريعية دور آخر فى الرقابة على الميزانية لدى التنفيذ، بخلاف الدور الخاص باعتمادها، وذلك حتى تتحقق من مطابقة التنفيذ للاعتماد. وهذه الرقابة أما أن تكون أثناء تنفيذ الميزانية وتقوم بها لجنة الشئون المالية بالمجلس، والتي لها أن تطلب بيانات عن سير التنفيذ أثناء السنة المالية، أو أن تقوم بها السلطة التشريعية نفسها لدى تعديل الميزانية بالاعتمادات الإضافية أو نقل الاعتمادات.

والهدف من هذه الرقابة، هو السهر على تطبيق القوانين واللوائح والإدارة الحسنة للاقتصاد القومى ومنع الانحرافات وإساءة التصرف فى الأموال العامة والكسب غير المشروع، وذلك من خلال الرقابة المتعددة التى يمارسها المجلس، والوسائل التشريعية التى يمنحها له القانون من استجابات للحكومة وأسئلة مكتوبة. ويجوز للنواب بمجلس الشعب طلب تشكيل لجان تحقيق أو رقابة تشمل أى قطاع من قطاعات الدولة والقطاعات المسيرة ذاتياً أو المؤسسات الاتراكية أو المختلطة أو أى مشروع كان تسهم فيه الدولة بقسط من أموالها أو تمنحه إعانة. وتشمل الرقابة أو الفحص برامج هذه المشروعات والقطاعات وما يجريه من عقود عامة وكافة نشاطاتها واستخدامات الأموال العامة بها. وتخول بقوة القانون للجان التحقيق أو الفحص المشكلة طبقاً لهذا القانون، طلب جميع التقارير التى تقدمها الهيئات المختلفة فيما يخص هذه الفحص أو التحقيقات.

وقد تناول القانون طرق تشكيل هذه اللجان وعدد أعضائها، وسير التحقيق أو الفحص وسلطات هذه اللجان فى الإطلاع على أى مستند أو سماع أى شهادة أو الاستعانة بآراء ذوى الاختصاص فى أى موضوع يهم التحقيق أو الفحص وذلك شفاهة أو كتابة، هذا مع احترام الأصول العامة الإدارية والمحافظة على ما يطلعون عليه من أسرار بحكم عملهم.

ويعمارس أعضاء اللجنة أعمالهم فى ظل الشرعية، ولا يجوز أن يكونوا محلاً لضغط أو تأثير فيما يبدونه من آراء ومقترحات.
وقد راعى القانون ضرورة سماع وجهة نظر الجهات الوصائية لإبداء ملاحظاتها حول تقرير اللجنة قبل إقراره.
وتتم الموافقة على تقرير لجنة الفحص أو التحقيق بأغلبية أعضاءها، ويرجع الجانب الذى منه الرئيس لى تساوى الأصوات، ثم يقدم للمجلس

الشعبى الوطنى للتصويت عليه فى جلسة مغلقة.
وأخيراً تمارس السلطة التشريعية نوعاً هاماً من الرقابة العامة على تصرفات الحكومة المالية فى تنفيذ الميزانية لدى انتهاء السنة المالية، إذ تلتزم الحكومة طبقاً للدستور بأن تقدم لمجلس الشعب عرضاً حول استعمال الاعتمادات المالية التى أقرها بالنسبة للسنة المالية المعنية حين يختتم المجلس هذه السنة بالتصويت على قانون يحدد بمقتضاه ضبط ميزانية السنة المالية المنصرمة وهو ما يعرف أيضاً بالحساب الختامى للميزانية.

المطلب الثالث

الرقابة بواسطة هيئة مستقلة

قد تتم الرقابة على الميزانية عن طريق هيئة مستقلة عن الهيئتين التنفيذية والتشريعية ويوضع لها نظام خاص، وتتبع رئيس الدولة.

ومن أمثلة هذه الهيئات:

أولاً: ديوان المحاسبات: انشئ بمقتضى القانون رقم ٢٥٠ لسنة ١٩٦٠،
والذى أصبح حالياً تحت اسم الجهاز المركزى للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٢٩ / ١٩٦٤، وهو هيئة مستقلة ملحقة برئاسة الجمهورية، وظيفتها مراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها، ومراقبة حسابات عدة هيئات أخرى عينها قانون إنشائه.
ويمنح القانون لأعضاء هذه الهيئات عدة ضمانات وحصانات حتى لا يقعوا تحت أى تأثير من ذلك ما جاء فى المادة ٣١ من قانون الديوان "من أن أعضاء ديوان المحاسبات غير قابلين للعزل... إلخ" ويعامل رئيس الهيئة معاملة الوزراء، كما يخول سلطة وزير المالية فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بميزانية الديوان، وفى تنظيم وإدارة أعماله.

ويتألف الجهاز من الإدارات المركزية الآتية:

١- الإدارة المركزية للرقابة المالية على الجهاز الإدارى للدولة.

٢- الإدارة المركزية للرقابة المالية على الهيئات العامة و وحدات القطاع العام.

٣- الإدارة المركزية للرقابة المالية للخطة وتقييم الأداء.

٤- الإدارة المركزية للمخالفات المالية.

٥- الإدارة المركزية للبحوث والعمليات.

٦- الأمانة العامة للجهاز وتختص بالأعمال الداخلية للجهاز.

ثانياً: وزارة المالية: تقوم برقابة التنفيذ عن طريق موظفيها وبواسطة المراقب المالي ووكلائه كما ترسل الوزارات المختلفة دورياً تقارير وبيان النفقات والإيرادات إلى وزارة المالية التي لها حق المراقبة.

ثالثاً: وزارة التخطيط: تقتصر مهمتها على متابعة الخطط الاقتصادية والاجتماعية لبيان مدى النجاح أو التقصير حتى يمكن علاجه ومن الطبيعي أن ميزانية الدولة تعد جزء هام من التخطيط المالي والاقتصادي للدولة.

رابعاً: رقابة مجلس الشعب: اعتماد الميزانية جزء أساسى لتنفيذها فبعد الإطلاع على الحساب الختامى للدولة عن السنة المالية ومطابقته للخطة المالية للدولة ويجوز للأعضاء تقديم استفسارات واستجواب الوزراء كلا فى حدود اختصاصه هذا عن رقابة المجلس قبل اعتماد الميزانية وهناك الرقابة اللاحقة عن طريق عرض الحكومة للحساب الختامى للسنة المالية لمناقشة واعتمادة وأيضاً يعرض على المجلس التقرير السنوى للجهاز المركزى للمحاسبات.

جامعة بنها
كلية الحقوق

التعليم المفتوح
(مادة المالية العامة)

**"عجز الموازنة العامة للدولة وإدارة
الدين العام المحلي"**

إعداد
الأستاذة الدكتورة / ماجدة شلبي

المقدمة

F

عجز الموازنة العامة للدولة وإدارة الدين العام المحلي

شهد المجتمع المصرى فى السنوات الأخيرة مجموعة هائلة من التغييرات والتطورات فى البيئة الاقتصادية والقانونية والمؤسسية، وذلك فى إطار سياسة "الإصلاح الاقتصادى" التى بمقتضاها عمدت الحكومة إلى تنفيذ برنامج شامل يهدف إلى علاج الاختلالات الهيكلية، وانتشال الاقتصاد القومى من عثرته، وجعله قادراً على الوقوف فى وجه رياح المنافسة العاتية القادمة مع الأحداث الجارية على الساحتين العالمية، والإقليمية.

وفى هذا الإطار تبنت الحكومة استراتيجية تنمية جديدة يقودها القطاع الخاص والصادرات وتعتمد على قوى السوق وجهاز الثمن باعتبارهما الوسيلة المثلى لتحسين كفاءة تعبئة الموارد المحلية وتخصيصها، بما يمكنها من الاستخدام الأمثل والفعال للطاقة الإنتاجية القائمة، ودفع عجلة النمو فى المجتمع^(١). ويركز برنامج الإصلاح الاقتصادى على تقييد الطلب الكلى ليتوازن مع العرض ويتم القضاء على الاختلالات الكلية. ويعتبر صندوق النقد الدولى أن مشكلة السياسة المالية التى تتجسد فى عجز الموازنة العامة، تمثل السبب الرئيسى للضغوط الاقتصادية فى الدول التى تطلب مساعدة الصندوق، وبالتالى فإن أهم التغييرات المطلوبة تتمثل فى معالجة هذا العجز وأسلوب تمويله. ويقترح الصندوق سياسة مالية انكماشية لتخفيض نسبة عجز الموازنة العامة للدولة إلى حيلة النشاط الاقتصادى، وتخفيض الاقتراض من البنك المركزى لتوفير الائتمان إلى القطاع

(١) منتدى الحوار الاقتصادى "قضية الدين العام المحلى فى الاقتصاد المصرى - كلية الاقتصاد والعلوم

السياسية - جامعة القاهرة، يونيو ١٩٩٦، ص ٢.

الخاص الذى يتميز بارتفاع كفاءته الإنتاجية. وهكذا تركز هذه البرامج، كما هو معروف، على التوازنات المالية والنقدية كمحاور أساسية لتقييد الطلب والقضاء على الاختلالات الكلية التى تتمثل أهم مظاهرها فى ارتفاع معدل التضخم وعجز ميزان المدفوعات وعجز الموازنة العامة وارتفاع سعر العملة المحلية عن قيمتها الحقيقية ويعطى ذلك إشارات خاطئة للسوق تؤثر على كفاءة توزيع الموارد^(١).

هذا وقد تم تطبيق المرحلة الأولى من برنامج الإصلاح الاقتصادى وهى مرحلة التصحيح المالى بنجاح، حيث انخفضت نسبة العجز الفعلى فى الموازنة العامة إلى الناتج المحلى الإجمالى ومعدل التضخم وتحسن ميزان المدفوعات إلا أن سير هذا النجاح صاحبه مآزق آخر هو تراكم الدين العام المحلى. حيث تزامن مع تطبيق سياسات الإصلاح الاقتصادى تصاعد حجم الدين العام الداخلى بمفهومه الشامل. وقد تزايد الاهتمام فى السنوات الأخيرة بقضية الدين العام المحلى نظراً للتزايد الكبير فى حجمه وما ترتب على ذلك من ارتفاع أعباء خدمته (من فوائد وأقساط) بحيث أصبحت تمثل عبئاً متزايداً على الموازنة العامة للدولة.

فبعد أن وصل حجم الدين المحلى إلى نحو ٣٧١ مليار (تعاادل نحو ٩١% من الناتج المحلى الإجمالى بسعر السوق) فى نهاية عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ وهو ما قد يعتبر تجاوزاً للحدود الآمنة (وفقاً لما حددته اتفاقية ماستريخت للاتحاد الأوروبى) ووفقاً لما هو شائع فى معظم الدول. وقدرت أعباء خدمته فى موازنة عام ٢٠٠٤/٢٠٠٣ بنحو ٣٨٤٤٢ مليون جنيه (منها ٣٠٠٤٢ فوائد، ٨٤٠٠ مليون جنيه أقساط)، وفى الوقت الذى بلغ فيه الدين الخارجى نحو ٢٨ مليار دولار وقدرت أعباء خدمته فى ذات الموازنة بنحو ٦٩٤٩ مليون جنيه، أصبح ترشيد هذا الدين والحد من استمرار زيادته بالمعدلات المرتفعة التى تحققت فى السنوات الأخيرة فضلاً عن ضرورة العمل على تخفيف أعباء هذا الدين من الأهمية بمكان^(٢).

(١) أ.د. سهير أبو العينين "الإصلاح الاقتصادى فى مصر التوازنات المالية والنقدية وتحفيز النمو" - ندوة تحفيز نمو الاقتصاد المصرى (أهم القضايا والسياسات) - معهد التخطيط القومى، ٢٤ نوفمبر ٢٠٠٢، ص ٣٠٢.

(٢) أ.د. السيد عبد العزيز دحية "نحو ترشيد إدارة الدين العام فى مصر". ندوة إدارة الدين العام - جامعة الأزهر - مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامى - ٢١ ديسمبر ٢٠٠٣، ص ١.

هذا ويعد الدين العام مكوناً هاماً من مكونات المالية العامة وأحد أدوات السياسة المالية الذى له تأثير على النمو الاقتصادى وتخصيص الموارد وتوزيع الدخل وغير ذلك من انعكاسات اقتصادية واجتماعية حيث أوضح Musgrave (١٩٨٩) أن السياسة المالية ذات أبعاد متعددة فى التأثير على النمو الاقتصادى^(١). ومن الجدير بالذكر أن ديناميكية الدين العام وسلامة الوضع المالى العام تتأثر بصفة خاصة بالفرق بين سعر الفائدة الحقيقى ومعدل نمو الناتج القومى الإجمالى، إذا افترضنا أن سعر الفائدة الحقيقى على الدين يزيد عن معدل النمو. حيث ارتفع سعر الفائدة الحقيقى عن معدل نمو الناتج المحلى الاجتماعى بشكل ملحوظ فى السنوات الأخيرة حتى حقق ٦,٤% عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ مقارنة بمعدل نمو الناتج المحلى الإجمالى حوالى ٤,٥% وهو الحالة التى لازالت سائدة فى ظل الإصلاح الاقتصادى المطبق منذ بداية التسعينات فإن الوضع يصبح خطيراً وينذر باتجاه مزعزع للاستقرار الاقتصادى. والأمر المعروف فى أدبيات صندوق النقد والبنك الدولى أنه لو جاوز سعر الفائدة معدل نمو الاقتصاد القومى فإن نسبة الدين إلى الناتج القومى الإجمالى تتجه للتزايد بدون حد أى يكتسب الدين خاصية النمو الذاتى، الأمر الذى يمكن أن يعبث بالاستقرار الاقتصادى الذى تنشده المكونات الأخرى فى السياسة الاقتصادية^(٢).

-
- (١) د. منال محمد متولى "أثر السياسة المالية على النمو الاقتصادى مع دراسة خاصة بالاقتصاد المصرى" - مؤتمر قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ٤-٦ مايو ١٩٩٨ - ص ٣٢٧.
- Musgrave, R. & P. Musgrave (1989). Public finance in Theory and Practice, Mc-Graw, Hill, Inc.
- Martin R. & M Fardmanesh (1990). "Fiscal Variable and Growth: A Cross Sectional Analysis", Public Finance, V: 64. pp 239-251.
- (٢) راجع: "الدين العام والاقتدار المالى" - مجلس الوزراء - مركز المعلومات واتخاذ القرار - أكتوبر ٢٠٠٣، ص ٤.
- د. رضا العدل - تعليق على بحث د. منال محمد متولى "أثر السياسة المالية على النمو الاقتصادى مع دراسة خاصة بالاقتصاد المصرى". مرجع سابق. ص ٣٧٥-٣٧٦.

ذلك حيث تشير **الأدبيات الاقتصادية** إلى أن أوضاع المالية العامة تصبح غير قابلة للاستمرار إذا أدت إلى تراكم الدين العام بشكل يفوق قدرة الحكومة على خدمته على المدى المتوسط والطويل.

هذا وقد تزامن مع تطبيق سياسات الإصلاح الاقتصادي تصاعد حجم **الدين العام المحلي** (مفهومه الشامل) منذ أوائل التسعينات حيث تم توقيع اتفاق مع صندوق النقد الدولي في ١٧ مايو ١٩٩١، بمقتضاه التزمت مصر بتخفيض عجز الموازنة العامة للدولة ليصل إلى أقل من ١٠% من الناتج المحلي الإجمالي في عام ١٩٩٢/٩١ مقابل ١٧,٣% في عام ١٩٩١/٩٠ وأن يستمر هذا الانخفاض ليصل إلى ٣,٥% في عام ١٩٩٥/٩٤^(١).

ولقد اشترط الصندوق والبنك، أن ما يتبقى من عجز بالموازنة، يجب أن يمول بموارد حقيقية. بمعنى أن تمتنع الدولة عن طبع البنكنوت والاقتراض من الجهاز المصرفي. ولهذا بدأت في طرح أذون الخزانة المصرية منذ عام ١٩٩١، كما قامت بإعفائها من الضرائب لتحفيز الطلب عليها.

وعموماً أدت هذه السياسة إلى ارتفاع الدين العام المحلي من ٩٨,٤ مليار جنيه بنهاية يونيو ١٩٩٠ إلى ١٣٤,٧ مليار جنيه بنهاية يونيو ١٩٩٥. وأخيراً بلغ نحو ٣٧١ مليار جنيه في نهاية يونيو ٢٠٠٣.

ومن الملاحظ تزايد الإصدارات من **الأذون على الخزانة**، وتنوع آجالها وارتفاع مساهمتها النسبية في الدين الحكومي وبالتالي أصبحت تمثل أحد المكونات الهامة في هيكل الدين الحكومي المحلي. وتعمل الحكومة على إعادة هيكلة الدين العام المحلي من خلال إصدار سندات على الخزانة طويلة الأجل، حيث أصدرت الشريحة الأولى منها بمبلغ ثلاثة مليارات جنيه في شهر أبريل ١٩٩٥، ثم أصدرت في سبتمبر ١٩٩٦، الشريحة الثانية وقدرها ٤ مليار جنيه من سندات الخزانة (٢٠٠٣) بعائد قدره ١١% وفترة استحقاق سبع سنوات، وقد ساهم ذلك في إصلاح **هيكل الدين العام المحلي**. ومن الملاحظ أن عبء مدفوعات خدمة هذا الدين قد

(١) قضايا التخطيط والتنمية (١٩٩٤)، "استشراف بعض الآثار المتوقعة لسياسات الإصلاح الاقتصادي بمصر"، معهد التخطيط القومي، سلسلة رقم ٨٩ سبتمبر ١٩٩٤.

ارتفعت لتبلغ نحو ٢٩,٢ مليار جنيه عام ٢٠٠٢ مقارنة بنحو ٣,٩ مليار عام ١٩٩٠ وقد شهدت الفترة ١٩٩٠-٢٠٠٢ تنامى أعباء خدمة الدين كنسبة من إيرادات الموازنة العامة للدولة نحو ٢٧,٥% عام ٢٠٠٢ مقابل نحو ١٨,٥% عام ١٩٩٠. ومن ثم يثير ذلك أحد الآثار التوزيعية الناتجة عن تصاعد حجم الدين العام المحلى وهى قضية امتداد أعباء خدمة الدين العام المحلى إلى الأجيال القادمة وتتمثل خطورة هذا الأثر فى تراجع قدرة الدولة مستقبلاً على الوفاء بالاحتياجات الأساسية للأجيال المقبلة خاصة فى مجالات الخدمات الاجتماعية من تعليم وصحة^(١) والتي تعاني من عدم كفاية المخصصات. وقد نبه أحد المهتمين بالإنفاق العام أن على الحكومة زيادة مخصصات التعليم الحالية بنسبة ٦٠% لكى يمكنها المحافظة على نسبة الأمية الحالية ٤٠% خلال السنوات القادمة، وينطبق نفس الشئ على الخدمات الصحية والاجتماعية.

هذا ومع تزايد أعباء خدمة الدين من فوائد وأقساط من سنة لأخرى نتيجة لتزايد تكلفة بعض مصادر الاقتراض، أصبحت فوائد الدين العام تمثل ثلث أكبر بند من بنود الإنفاق الجارى فى الموازنة فى السنوات الأخيرة مما يؤثر سلباً على موارد تمويل الإنفاق الاستثمارى وعلى إمكانيات ومعدلات التنمية فى الاقتصاد القومى^(٢).

ومن هذا المنطلق ولتعدد آثار تزايد أعباء الدين العام المحلى على كثير من المتغيرات الاقتصادية فى الاقتصاد القومى فإن ذلك يستدعي دراسة تطور حجم هذا الدين خلال الفترة ١٩٨٩/١٩٩٠ - ٢٠٠٢/٢٠٠٣ وأسباب هذا التطور سواء بسبب استمرار العجز فى الموازنة أو من ناحية هيكل الدين العام أو مصادره أو أعباء خدمته أو الآثار المختلفة لهذا الدين على بعض المتغيرات الاقتصادية كالاستثمار والادخار والناتج وإمكانيات النمو .. إلخ.

(١) د. منال محمد متولى "أثر السياسة المالية على النمو الاقتصادى مع دراسة خاصة بالاقتصاد المصرى".

مرجع سابق. ص ٣٣٨.

(٢) قضايا التخطيط والتنمية (٢٠٠٢)، "إدارة الدين العام المحلى وتمويل الاستثمارات العامة فى مصر"،

معهد التخطيط القومى، سلسلة رقم (١٥٨) يوليو ٢٠٠٢، ص ٢.

ويستدعي ذلك أيضاً التعرف على الاستراتيجية الملائمة لزيادة فعالية إدارة الدين العام المحلي والحد من الآثار السلبية لأعبائه على الاقتصاد القومي.

القسم الأول

مشكلة عجز الموازنة العامة للدولة

أولاً: الإطار النظري لمشكلة عجز الموازنة العامة للدولة :

تعتبر نظرية عجز الموازنة العامة للدولة ومناهج علاج هذا العجز من القضايا الاستراتيجية التي تناولتها المدارس والمذاهب الاقتصادية المختلفة. وقد يصعب أن نجد قضية قد اشتد الصراع الفكري والنظري فيها وتفاوت الجدل والآراء حولها وتباينت الاجتهادات بشأنها مثلما حدث لقضية عجز الموازنة العامة ومناهج علاجها في العقدين الأخيرين من القرن العشرين^(١).

وفي ضوء تنامي الدور الذي تلعبه الحكومات في النشاط الاقتصادي، اتجه العجز في الموازنة العامة إلى التزايد في مختلف دول العالم، ومع هذا التزايد تزايد القلق بشأنه بعد تجاوزه الحدود الآمنة ووصوله إلى مستويات خطيرة تهدد الاستقرار المالي والنقدي في الدول المختلفة. وزاد من خطورة ذلك أن العجز أصبح سمة هيكلية لصيقة بخصائص الهيكل الاقتصادي وعلى الأخص في الاقتصاديات النامية، وأصبحت له نتائج وآثار اقتصادية خطيرة، وترتبط هذه النتائج والآثار ارتباطاً وثيقاً بالطريقة أو الوسيلة التي يمول بها هذا العجز. فالدول التي تمول العجز عن طريق موارد حقيقية كالاقتراض الداخلي أو الخارجي، تصاعد فيها حجم الدين العام الداخلي والخارجي وتصاعدت بالتبعية أعباء خدمته من فوائد واستهلاكات مما شكل ضغطاً على تمويل الموازنة العامة في السنين المقبلة، وبالتالي تفاقم العجز.

وتعتبر **وصفة صندوق النقد الدولي** في علاج عجز الموازنة العامة للدولة إحدى المحاور الثلاث لبرامج تثبيت الاقتصادى **Stabilization Programmes** لصندوق النقد الدولي والتي تدور حول : السياسات المتعلقة بالموازنة العامة، والسياسات المتعلقة بميزان المدفوعات، والسياسات المتعلقة بالمشاكل النقدية.

(١) أ.د. سيد البواب. "عجز الموازنة العامة للدولة النظرية والصراع الفكري للمذاهب الاقتصادية ومناهج العلاج" - الطبعة الأولى عام ٢٠٠٠ - ص ٢.

وهذه الوصفة تنطلق من تلك الرؤية الفكرية أو الفلسفية التي ينادى بها المذهب الاقتصادي النيو كلاسيكى New Classical وعلى الأخص المدرسة النقدية Monetarism. والتي تقرر بأن زيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية هو الذى أدى إلى ظهور المشكلات الاقتصادية المختلفة مثل ترايد عجز الموازنة العامة للدولة وزيادة التضخم وظهور البطالة ومن ثم ظهور ظاهرة الركود التضخمى.

ووجهة نظر الاقتصاديين النقديين مفادها أن عجز الموازنة قد نشأ بفعل النمو المتزايد للنفقات العامة للدولة سواء في مجال الإنفاق العام الجارى أو في مجال الإنفاق العام الاستثمارى والذي يمكن قياسه بنسبة هذا الإنفاق إلى الناتج المحلى الإجمالى. وقد تمخض عنه النتائج التالية:

- (١) أن نمو الإنفاق قد واکبه نمو متسع النطاق لنشاط الدولة مما أدى إلى تقليص حرية الحركة أمام رأس المال الخاص.
- (٢) أن النمو المتزايد للإنفاق العام قد أجبر الحكومة على زيادة الضرائب، مما أثر بالسلب على حوافز الادخار والاستثمار والإنتاج في القطاع الخاص وفي الاقتصاد القومى.
- (٣) ونظراً إلى أن النمو المتزايد في الإنفاق العام لم يواكبه نمو مناظر في الإيرادات السيادية للدولة فقد أدى ذلك إلى ظهور العجز بالموازنة العامة للدولة وزيادة الدين العام من خلال طرح السندات العامة وزيادة الائتمان المصرفى الممنوح للحكومة.
- (٤) وقد أدت زيادة حجم الدين العام الداخلى إلى تحويل المدخرات المتاحة من القطاع الخاص إلى الحكومة والقطاع العام لتمويل الإنفاق العام الجارى، مما أدى إلى إضعاف معدلات الاستثمار والنمو الاقتصادى.

هذا بينما ترى برامج التثبيت والتكيف الهيكلى ذى الوجه الإنسانى Stabilization & Structural Adjustment Programmes with Human Face أن التثبيت والتكيف الهيكلى الذى لا يحقق النمو الاقتصادى ولا يراعى التنمية البشرية هو أمر غير مقبول، كما أنه يتعارض مع اعتبارات الإنتاجية.

· مبادئ الفكر التنموى فى علاج عجز الموازنة العامة فى الدول النامية :

- ١- إن العجز فى الموازنة العامة فى الدول النامية يمثل أحد الاختلالات الهيكلية الكبرى التى تعانى منها الاقتصاديات النامية، مما يتطلب علاج هذه اختلالات.
- ٢- أن ننظر إلى علاج عجز الموازنة العامة فى الدول النامية على اعتبار أنه أحد الأركان الأساسية لإعادة إحياء وإنعاش جهود التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع عدم اللجوء إلى برنامج انكماشى قد يؤدي إلى تردى معدلات النمو.
- ٣- إن مقتضيات النمو تتطلب العمل على زيادة معدلات الادخار فى الدول النامية، وأن زيادة معدلات الادخار تتطلب - القضاء على العجز الجارى Current Deficit للموازنة العامة الذى يعد ادخاراً سالباً.
- ٤- يجب عدم الالتجاء فى تمويل عجز الموازنة العامة فى الاقتصاديات النامية عن طريق التمويل التضخمى وتقليصه إلى الحدود التى تتناسب مع النمو الحقيقى المتوقع فى الناتج المحلى الإجمالى وأن يتم الاعتماد فى هذا التمويل على موارد حقيقية.
- ٥- أن توزع تكلفة برنامج علاج عجز الموازنة العامة فى الدول النامية على المواطنين بشكل يراعى فيه العدالة الاجتماعية.

· أدوات الفكر التنموى فى علاج عجز الموازنة العامة:

- تنصب وصفة صندوق النقد الدولى فى علاج عجز الموازنة على برنامج انكماشى بينما يركز الفكر التنموى على السياسات التى تخص العجز وتحقق التنمية الاقتصادية وتعمل على تحقيق معدلات عالية من النمو الاقتصادى.
- ويضم الفكر التنموى فى علاج عجز الموازنة العامة فى الاقتصاديات النامية ستة أدوات رئيسية هى:
- أ- الترشيده وضبط الإنفاق العام.
 - ب- الترتيب الاقتصادى لأولويات الإنفاق العام.
 - ج- الكفاءة الاقتصادية فى الإنفاق العام.

- د- السيطرة والإدارة الفعالة على الدين العام الداخلى والخارجى وعلى أعباء خدمته.
- هـ- العمل على تنفيذ منظومة ضريبية متكاملة تعتمد على إصلاح النظام الضريبى وتنمية موارده ورفع كفاءة كوادره.
- و- العمل على تنمية الموارد غير الضريبية من خلال تنمية الرسوم وإصلاح الهياكل التمويلية للهيئات الاقتصادية.

نظرية الاختيار العام وعبء الدين العام الداخلى والحد الأمثل لعجز الموازنة العامة:

- بالنسبة لنظرية أو مدرسة الاختيار العام The Public Choice School الذى أسسها الاقتصادى الأمريكى جيمس بوكانان James Buchanan فإن جوهر هذه النظرية أو هذه المدرسة هو أن مشكلة عجز الموازنة العامة فى الدول الصناعية ليست فى رجال السياسة ولكنها تكمن فى النظام الذى يوفر قواعد هذه اللعبة، إذ أن زيادة واستمرار عجز الموازنة العامة وتمويله عن طريق الاقتراض العام الداخلى الذى يقع عبئه على الأجيال المقبلة، رغم مخاطره العديدة، فإنه يمكن أن يفسر فى ضوء الأفكار والأدوات لمدرسة الاختيار العام إلى جماعات ضغط المصالح الخاصة والنشاط لاقتصادى للسياسيين على اعتبار أن السياسة نشاط اقتصادى.
- وبالنسبة لمشكلة نقل عبء الدين العام الداخلى The Shifting of the Burden of Internal Public Debt الناتج عن العجز المتزايد فى الموازنة العامة وعمما إذا كان عبؤه يقع على الجيل الحاضر أو ينقل إلى الأجيال المقبلة. فيتلخص فحوى هذا الموضوع فى أن الدين العام الداخلى ينقل عبؤه إلى الأجيال المقبلة فى نظر جيمس بوكانان. وهو بذلك يبدد الفكر النيوآرثوذكسى الذى يرى أن عبء الدين العام الداخلى يستقر أو يقع على الجيل الحاضر.
- وبالنسبة للحد الأمثل لعجز الموازنة العامة Optimum Limit of Budget وDeficit، حيث أنه يصعب على أى دولة نامية أن تحقق مبدأ التوازن فى

موازنتها العامة في الأجل القصير فالمقصود بالحد الأمثل لعجز الموازنة العامة هو ذلك الحد الذي يمكن أن تحققه الدولة دون أن ينشأ عن هذا الحد ما يلحق الضرر والمخاطر بالاقتصاد القومي وبحيث إذا ما تجاوزنا هذا الحد تبدأ المخاطر في الظهور. ويقاس هذا الحد بنسبة العجز في الموازنة العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي.

ثانياً: الإطار العملي لمشكلة عجز الموازنة العامة في مصر^(١):

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً على كافة المستويات بمشكلة تفاقم العجز في الموازنة العامة للدولة وبكفاءة إدارة المالية العامة في مصر بصفة عامة في ظل هذا العجز. وهكذا أصبحت الموازنة العامة للدولة تعكس السياسة المالية، وتلعب أدواراً هامة وخطيرة على كافة الأصعدة خاصة وأن الموازنة تعد وثيقة سياسية وقانونية تخدم أهداف الرقابة الدستورية وترمي إلى تحقيق الأهداف التنموية للدولة وتفعيل الطلب الكلي.

كما أن الزيادة المستمرة في عجز الموازنة العامة للدولة تعد عنصراً أساسياً في ضعف المدخرات المحلية. هذا فضلاً عن تأثيرها على الائتمان المقدم للقطاع الخاص ومن ثم الحد من قدرات الجهاز المصرفي على توفير التمويل اللازم لهذا القطاع. وعلى الجانب الآخر فإن عجز الموازنة وما يرتبط به من اللجوء للاقتراض من الأسواق المحلية عبر طرح أذون وسندات على الخزينة العامة يؤدي إلى تحفيز أصحاب الثروات على الاستثمار في هذه الأصول عديمة المخاطرة وذات الفائدة المرتفعة وبالتالي يؤثر بالسلب على الاستثمار المحلي.

والأخطر من ذلك أن هذه السياسة تؤدي إلى قيام الجهاز المصرفي بالاستثمار في هذه الأوراق على حساب تمويل التنمية. وهنا نلاحظ أن الجهاز

(١) راجع: أ. عبد الفتاح الجبالي. "إدارة المالية العامة في ظل عجز الموازنة" - مؤتمر "الأزمات الدولية والإدارة الاقتصادية في مصر" - مؤتمر نظمه مركز الدراسات الاقتصادية والمالية بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة القاهرة - بالتعاون مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ٢٥-٢٦ يونيو ٢٠٠٣ - ص ٩.

المصرفى المصرى قد توسع فى الاستثمار فى الأوراق المالية التى وصلت إلى ٨٧,٧ مليار جنيه وبما يمثل ١٧,٧% من إجمالى الأصول فى نهاية يونيه ٢٠٠٢. وتتركز معظم هذه الاستثمارات فى أذون الخزانة حيث وصلت إلى ٣٩,٧ مليار جنيه فى نهاية يونيه ٢٠٠٢ وكذلك ارتفعت استثمارات الجهاز المصرفى فى سندات الخزانة إلى ٢٤,٤ مليار جنيه بينما اقتصرت مساهمته فى رؤوس أموال الشركات على ١٥,١ مليار جنيه فقط.

وعلى الجانب الآخر فإن ارتفاع أسعار الفائدة على أذون الخزانة يؤدي إلى زيادة عبء الدين العام المحلى ومن ثم زيادة عجز الموازنة التى تلجأ بدورها إلى طرح المزيد من الأوراق المالية الحكومية وهكذا ندخل فى دائرة مفرغة وتفاقم من عجز الموازنة العامة للدولة^(١).

هذا وقد عانى الاقتصاد المصرى من أزمة مالية حادة، خلال فترة الثمانينات، حيث بلغ العجز الكلى فى الموازنة العامة للدولة ٢٣% من الناتج المحلى كمتوسط خلال هذه الفترة، واقترب ذلك بارتفاع نسبتي التمويل الخارجى والمصرفى للعجز الكلى، بينما تراجع نسبة التمويل المحلى للعجز، الأمر الذى ساهم فى ارتفاع معدل التضخم. وفى هذا السياق رأت الحكومة، فى إطار سياسة الإصلاح الاقتصادى (١٩٩١-١٩٩٧) ضرورة القيام بعمليات إصلاح مالية جذرية من خلال ضبط الإنفاق العام وترشيده وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد العامة.

وتشير الإحصاءات إلى أن الحكومة قد استطاعت خفض العجز الكلى للموازنة والوصول به إلى مستويات مستقرة حيث انخفضت نسبة العجز الكلى إلى الناتج المحلى الإجمالى من ١١,٢% عام ١٩٩٠/١٩٨٩ إلى ٧,٨% عام ١٩٩٦/١٩٩٥ بينما انخفض العجز الصافى خلال نفس الفترة من ٤,٥% إلى ٢,٧%. وهكذا تحقق فائض فى الموازنة الجارية. وهنا تجدر الإشارة إلى أن هذه السياسة قامت بالأساس على اتباع سياسة انكماشية ركزت على خفض الإنفاق الحكومى فانخفضت نسبة الإنفاق العام إلى الناتج من ٤٧,٤% عام

(١) أ. عبد الفتاح الجبالى - مرجع سابق - ص ٩.

١٩٩٢/١٩٩١ إلى ٣٦% عام ١٩٩٦/١٩٩٥. الأمر الذي أثار بشدة على مستويات التشغيل والدخل في المجتمع، دون أن يتوازي معها زيادة حصيلته إيرادات الدولة.

ومما يثير الانتباه أنه بدءاً من عام ٢٠٠٠/١٩٩٩ بدأ العجز الجارى في تجاوز العجز الرأسمالى. وهذه المسألة تحتاج إلى وقفة لتحليل هذا الخلل وعلاجه خاصة وأن نتائج تنفيذ الموازنة تشير إلى الاتجاه المتزايد لانخفاض نسبة مساهمة الإيرادات الحقيقية في تمويل الإنفاق العام والتي تراجعت من ٨٠% عام ١٩٩٨/١٩٩٧ إلى ٧١,٤% في العام المالى ٢٠٠٠/٢٠٠١. وهو أمر لا يمكن استمراره، فإذا كان من المنطقى القبول بعجز استثمارى إلا أنه من غير الطبيعى أن يستمر العجز الجارى لأن ذلك يسبب العديد من المشكلات على رأسها انخفاض معدلات الادخار المحلية وتراجع الاستثمارات وتزايد الدين العام الداخلى مما يؤثر بالسلب على مسيرة الاقتصاد القومى.

ثالثاً: ظاهرة تزايد العجز الكلى الفعلى عن العجز المخطط للموازنة العامة للدولة^(١) :

يتمثل العجز الكلى فى الموازنة فى الفرق بين إجمالى الاستخدامات والإيرادات. بينما يتمثل العجز الصافى فى الفرق بين العجز الكلى والاقتراض من مصادر اقتراض حقيقية. وقد بلغ مقدار العجز الكلى للموازنة العامة (فعلى) عن العام المالى ٢٠٠١/٢٠٠٠ ٤,٧ مليار جنيه وكان مبلغ العجز الكلى المخطط ١١ مليار جنيه فقط. وبلغ مقدار العجز الصافى ٢,٨ مليار جنيه مقابل عجز صافى مخطط مقداره ٤,٠٥ مليار جنيه.

(١) - أ.د. السيد عبد المولى. "الملاح الرئيسى للحساب الختامى للموازنة العامة للدولة وحساب ختامى الهيئات الاقتصادية عن السنة المالية ٢٠٠١/٢٠٠٠" - مرجع سابق - ص ٥.
- مجلس الشعب - التقرير العام عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة وحساب ختامى الخزائنة العامة عن السنة المالية ٢٠٠١/٢٠٠٠ - ٢٠ أبريل ٢٠٠٣.

جدول رقم (١)

تطور العجز الكلى الفعلى للموازنة العامة للدولة

بالمليار جنيه

	٢٠٠١/٢٠٠٠	٢٠٠٠/٩٩	٩٩/٩٨	٩٨/٩٧	٩٧/٩٦	٩٦/٩٥	٩١/٩٠	٩٠/٨٩	٨٨/٨٧	٨٥/٨٤	
العجز الكلى الفعلى	٤٠,٧	٣٢,٧	٢٧,٤	١٨,٧	٢٢,٢	١٧,٦	١٠,٠	١٠,٧	١٤,٤	٥,٤	
الناتج المحلى الإجمالى	٣٦٢	٣٣٨	٣٠٢	٢٧٨	٢٥٦,٤	٢٢٥	١١١,٢	٩٦,١	٦١,٦	٣٧,٢	
العجز الكلى من الناتج	%١١,٢	%٩,٦	%٩,٤	%٦,٧	%٨,٧	%٧,٨	%٩,٠	%١١,٢	%٢٣,٤	%١٤,٥	

المصدر: مجلس الشعب - لجنة الخطة والموازنة - تقارير عن الحساب الختامى للدولة أعداد متفرقة. أرقام الناتج المحلى الإجمالى بالأسعار الجارية - البنك المركزى المصرى - النشرة الإحصائية الشهرية - البنك الأهلى المصرى - النشرة الاقتصادية - أعداد متفرقة.

جدول رقم (٢)

تطور العجز الكلى الفعلى والصافى للموازنة العامة

بالمليار جنيه

	٢٠٠١/٢٠٠٠		٢٠٠٠/٩٩		١٩٩٩/٩٨		١٩٩٨/٩٧		١٩٩٧/٩٦		١٩٩٦/٩٥		
	ختامى	موازنة	ختامى	موازنة	ختامى	موازنة	ختامى	موازنة	ختامى	موازنة	ختامى	موازنة	
العجز الإجمالى	٤٠,٧	١١	٣٢,٧	١٠,٩	٢٧,٤	٦,٩	١٨,٧	٨,٥	٢٢,٢	٦,٣	١٧,٦	٥,٥	
العجز الصافى	٢٠,٨	٤,٠٣	١٣,٩	٠,٨	١٠,٢	١,٠٦	٤,٦	٠,٨	٨,٥	٠,٩	٦,٠	٠,٦	

المصدر: مجلس الشعب - لجنة الخطة والموازنة - تقارير عن الحساب الختامى للدولة أعداد متفرقة.

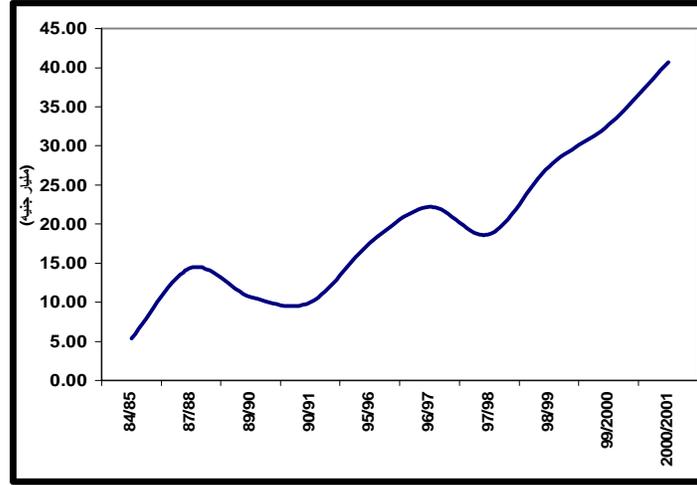
تظهر أرقام الجدول السابق تعاضم الاختلافات بين التقديرات الواردة في الموازنة العامة للدولة والفعليات تبعاً للحسابات الختامية. وأن عجز الموازنة سواء الكلى أو الصافي الفعلى أعلى بكثير من العجز المخطط. وللتصدى لهذه الظاهرة يتعين قيام مجلس الشعب بإحكام رقابته وتفعيل قاعدة السنة قبل الأخيرة التى وضعت من أجلها المادة ١١٨ من الدستور التى تنص على أهمية عرض الحساب الختامى لميزانية الدولة على مجلس الشعب فى مدة لا تزيد عن سنة واحدة من تاريخ انتهاء السنة المالية^(١).

ويوضح الشكل رقم (١) تزايد العجز الفعلى من حوالى ٥,٤ مليار جنيه عام ١٩٨٥/١٩٨٤ إلى حوالى ١٤,٤ مليار جنيه عام ٨٨/٨٧ إلا أنه انخفض مع بداية الإصلاح الاقتصادى ليصل إلى ١٠,٠ مليار جنيه عام ١٩٩١/١٩٩٠ ثم عاود الارتفاع مرة أخرى ليصل إلى ٢٢,٢ مليار جنيه عام ١٩٩٧/٩٦ وإلى ٤٠,٧ مليار جنيه عام ٢٠٠١/٢٠٠٠^(٢).

(١) أ.د. السيد عبد المولى - المرجع السابق - ص ٧-٨.

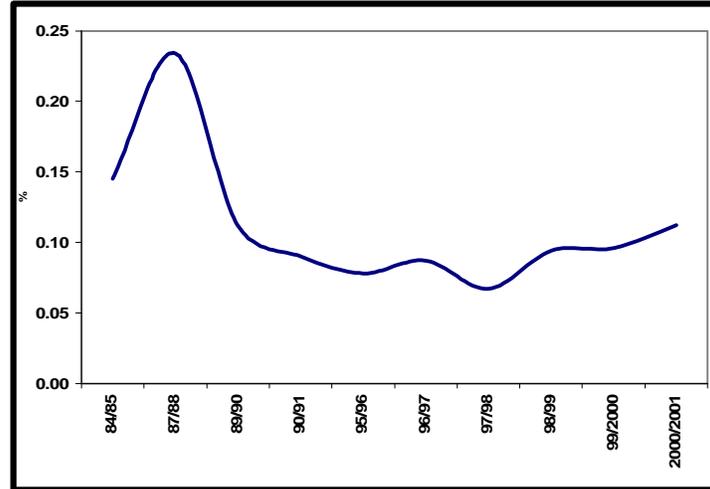
(٢) راجع: مجلس الوزراء - مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار - "الدين العام المحلى والاقتدار المالى العام" - أكتوبر ٢٠٠٣ - ص ٨.

شكل رقم (١)
تطور العجز الفعلي للموازنة العامة للدولة
(١٩٨٥/١٩٨٤ - ٢٠٠١/٢٠٠٠)



المصدر: وزارة المالية - ختامي الموازنة العامة للدولة - أعداد مختلفة.

شكل رقم (٢)
تطور نسبة العجز الفعلي إلى الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية
(١٩٨٥/١٩٨٤ - ٢٠٠١/٢٠٠٠)



المصدر: محسوبة وفقاً لبيانات وزارة المالية - ختامي الموازنة العامة للدولة - أعداد مختلفة وبيانات وزارة التخطيط - الوثيقة المرجعية.

ويوضح الشكل رقم (٢) تذبذب نسبة العجز الفعلى إلى الناتج المحلى الإجمالى خلال الفترة محل الدراسة، والتي سجلت فى المتوسط ١١,١% خلال تلك الفترة، ويلاحظ انخفاض تلك النسبة فى منتصف التسعينات حيث وصلت عام ١٩٩٥/١٩٩٦ إلى حوالى ٧,٨% مع تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادى ونجاح المرحلة الأولى له والمتعلقة بالتصحيح المالى، إلا أن هذه النسبة عاودت الارتفاع مرة أخرى لتصل إلى حوالى ١١,٢% عام ٢٠٠٠/٢٠٠١.

رابعاً: أسباب تزايد عجز الموازنة العامة للدولة :

لا شك أن ظاهرة عجز الموازنة لا يمكن أن تفسر بعامل واحد فقط، بل عبر حزمة من العوامل المتشابكة أدت إلى تفاقم هذا العجز، الأمر الذى يتطلب دراسة كافة بنود الإيرادات والنفقات للوصول إلى أفضل السبل فى علاج هذه الاختلالات.

١- تطور الإنفاق العام فى مصر (١) :

يعد الإنفاق العام أحد الأدوات الأساسية للسياسة المالية، نظراً لما يحدثه من آثار على الطلب الفعلى وبالتالي مستويات التشغيل والدخل القومى والمستوى العام للأسعار. من هنا تناقش فكرة تحديد الحجم الأمثل للإنفاق العام الذى يحقق الأهداف المنوطة به. وهو ما يتوقف على طبيعة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة. ويتيح استخدام الموارد المتاحة بأكبر قدر من الكفاءة بما يتيح زيادة التشغيل وامتصاص فائض البطالة.

إن الإنفاق العام قد انخفض من ٤٧,٤% كنسبة من الناتج المحلى الإجمالى عام ١٩٩٢/٩١ إلى ٣٤,٣% عام ١٩٩٦/١٩٩٧. واستمر يدور حول هذا المستوى إلى أن وصل فى العام المالى ٢٠٠١/٢٠٠٢ إلى ٣٥,٤% (كما يتضح من الجدول رقم ٣).

(١) أ. عبد الفتاح الجبالى - مرجع سابق - ص ١٠.

جدول رقم (٣)

تطور الإنفاق العام في مصر

خلال الفترة من ١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٢/٢٠٠١

بالمليار جنيه

السنوات	الإنفاق الجارى	الاستثمارات	التحويلات	الإجمالى	الناتج الخلى الإجمالى	نسبة ٤ إلى ٥
١٩٩١/٩٠	٢٥,٦٩١	٤,٧٦٦	٦,٧٨٢	٣٧,٢٤٠	٩٨,٦٦٤	٣٧,٧
١٩٩٢/١٩٩١	٣٢,٩٩٠	٦,٠٢٨	١٦,٨٤١	٥٥,٨٥٩	١١٨,٢٨٨	٤٧,٤
١٩٩٣/١٩٩٢	٤١,٦٨٣	٧,٢٥٢	١٠,٤٨٧	٥٩,٤٢٢	١٥٧,٠٨٧	٣٧,٨
١٩٩٤/١٩٩٣	٤٦,٧٤١	١١,١١٩	١٣,٩٣١	٧١,٧٩١	١٧٣,١١٧	٤١,٤
١٩٩٥/١٩٩٤	٥٠,١٤٦	١٣,١٣٦	٧,١٦٦	٧٠,٤٤٨	٢٠٠,٤٠٨	٣٥,١
١٩٩٦/١٩٩٥	٥٥,٧٦٩	١٦,٤٩٢	٩,١٨٦	٨١,٤٥٠	٢٢٤,٩١٧	٣٦,٢
١٩٩٧/١٩٩٦	٦٠,٧٤٢	١٧,٢٢٣	١٠,٠٧٧	٨٨,٠٤٣	٢٥٦,٤٦١	٣٤,٣
١٩٩٨/١٩٩٧	٦٢,٩٤٠	١٨,٩٧١	١١,٦٧٩	٩٣,٥٩١	٢٨٠,٥٣١	٣٣,٤
١٩٩٩/١٩٩٨	٦٩,١١٦	١٩,٥٤١	١٢,٤٧٩	١٠١,١٣٧	٣٠٢,١٠٠	٣٣,٥
٢٠٠٠/١٩٩٩	٧٨,١٣٥	١٩,٧٠٧	١٤,٣٤٤	١١٢,١٨٦	٣٣٨,٧٠٠	٣٣,١
٢٠٠١/٢٠٠٠	٨٥,٨٤٣	١٨,٠٩٩	١٥,٥٥٧	١١٩,٥٠٠	٣٦١,٨٠٠	٣٣,٠
٢٠٠٢/٢٠٠١	٩٥,٧٦٦	١٩,٧٧٦	١٨,٨٦١	١٣٤,٤٠٣	٣٧٩,٧١٧	٣٥,٤

المصدر: لجنة الخطة والموازنة بمجلس الشعب - تقارير عن الحساب الختامى للدولة أعداد متفرقة.

٢- التغيير في بنود الإنفاق العام:

أ- تطور الأجور:

تستحوذ الأجور على النسبة الأعلى من الإنفاق العام، إذ تصل إلى نحو ٢٥,١% من إجمالى الاستخدامات فى موازنة عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤، مع ملاحظة زيادتها المستمرة، بسبب ضم العلاوات الأساسية للأجور، وكذلك العلاوات الدورية والتشجيعية.

وأدى ارتفاع معدلات البطالة إلى تدخل الدولة في سوق العمل مما أدى إلى زيادة المنصرف الفعلى على الأجر من ٧١١٨ مليون جنيه عام ١٩٩١/٩٠ إلى ٣٨,٨ مليار عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤.

ب- أعباء الدين العام :

كما ارتفعت النفقات الجارية أيضاً، خلال نفس الفترة، لصالح زيادة أعباء خدمة الدين العام. وذلك كنتيجة للاختلالات المتزايدة بين النمو في الإنفاق العام (والذى يصل إلى ١١% سنوياً) والنمو في الإيرادات العامة للدولة (والتي لا تتجاوز ٥% سنوياً) وهو ما أدى إلى ارتفاع مستوى الدين العام، وبالتالي زيادة أسعار الفائدة، خلال الثمانينات وحتى منتصف التسعينات. ومن هنا زادت وطأة عبء الدين على الموازنة العامة للدولة فوصل إجمالي خدمة الدين المحلى (الأقساط + الفوائد) إلى ٢٣,٨ مليار جنيه في موازنة ٢٠٠١/٢٠٠٢. وأصبحت أعباء الدين تشكل نحو ١٩,٩% من إجمالي الاستخدامات الفعلية في الموازنة.

وتشير الأدبيات الاقتصادية إلى أن أوضاع المالية العامة تصبح غير قابلة للاستمرار إذا أدت إلى تراكم الدين العام بشكل يفوق قدرة الحكومة على خدمته على المدى المتوسط والطويل. عموماً فقد يؤدي عجز الموازنة إلى ازدياد الدين العام إلى الحد الذى يتعذر معه ببساطة الاستمرار فى تحمل أعبائه على المدى الطويل. إذ تعتمد القدرة على تحمل الدين على كل من سعر الفائدة ومعدل نمو الاقتصاد القومى. وطالما أن سعر الفائدة على الدين العام يتجاوز معدل النمو الاسمى للاقتصاد فإن الدين العام سوف ينمو بشكل أسرع من الناتج المحلى.

وتبدو أهمية ذلك فى ضوء التداخل بين السياستين المالية والنقدية، والذى يتحقق أساساً من خلال إدارة الدين العام، فالتوسع المالى الذى يترتب عجزاً فى الموازنة العامة للدولة، يؤدي إلى زيادة الدين المحلى وهو ما يؤثر بدوره فى سوقى المال والنقد، الأمر الذى يؤدي لرفع أسعار الفائدة ويؤثر فى الاتجاهات الاستثمارية.

ج- الإنفاق على الصحة والتعليم :

يلاحظ أيضاً التزايد في بنود الإنفاق على القطاعات الأساسية في المجتمع كالصحة والتعليم، إذ ارتفع المنفق على التعليم من ٣٨٢٧ مليون جنيه في موازنة عام ١٩٩٠ إلى ٢٣,٣٩١ مليار جنيه في موازنة العام المالي ٢٠٠٣/٢٠٠٤ وبالمثل ارتفع المنفق على الصحة من ١٣٥٨ مليون إلى ٨٢٥١ مليون خلال نفس الفترة.

د- زيادة الإنفاق الاستثمارى بصورة كبيرة عن المخطط :

على الرغم من أهمية الإنفاق الاستثمارى للاقتصاد القومى فى مرحلة الركود إلا أن خطورته تكمن فى عدم توافر الموارد المالية لتمويل الاستثمارات الأمر الذى يؤدى لتزايد الاعتماد على القروض خاصة من بنك الاستثمار القومى باعتباره المسئول الرئيسى عن تمويل هذه الاستثمارات.

٣- الإيرادات العامة والسياسة الضريبية:

فى إطار السياسة الاقتصادية الجديدة، قامت الحكومة المصرية بعدة تعديلات على النظام الضريبى الراهن، ففى عام ١٩٩١ جرى العمل بالضريبة العامة على المبيعات لتحل محل الضريبة على الاستهلاك. وقد أصبحت هذه الضريبة تشكل نحو ثلث إجمالى الإيراد الضريبى لمصر.

وفى هذا السياق أيضاً صدر القانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٩٣ والخاص بالضريبة الموحدة، التى تسرى على مجموع دخل الممول من كافة المصادر، وتفرض بشكل تصاعدى وفقاً لشرائح محددة. وهى لا تحدد بناءً على طبيعة أو مصدر الدخل، بل طبقاً لإجمالى الدخل الخاضع للضريبة، مما يجعلها متفقة مع القدرة التكليفية. والضرائب بأنواعها تسهم بنحو ٦٥% من الإيرادات الجارية بالموازنة.

ونلاحظ التزايد المستمر فى الضرائب على المبيعات التى حققت، وفقاً للحسابات الختامية للموازنة العامة لعام ١٩٩٢/٩١، حصيلتها تقدر بحوالى ٦,٢ مليار جنيه. وصلت إلى ١١,٦ مليار جنيه عام ١٩٩٦/١٩٩٧ ووصلت إلى ١٦,٥ مليار جنيه عام ٢٠٠٠/٢٠٠١. وعلى الرغم من ذلك فقد انخفضت

نسبتها إلى الناتج المحلي من ٥,٣% عام ١٩٩٢/١٩٩١ إلى ٤,٦% عام ٢٠٠١/٢٠٠٠ (انظر جدول رقم ٤).

جدول رقم (٤)

نسبة الإيرادات السيادية للناتج المحلي الإجمالي

بالمليار جنيه

الناتج الخلي الإجمالي بالأسعار الجارية	إجمالي أ. السيادية		ض. المبيعات		الجمارك		الضرائب العامة		السنوات
	الناتج %	القيمة	الناتج %	القيمة	الناتج %	القيمة	الناتج %	القيمة	
١١٨,٣	٢٠,٨	٢٤,٨	٥,٣	٦,٣	٣,٩	٤,٦	٩,٩	١١,٨	١٩٩٢/١٩٩١
١٥٧,١	٢١,٢	٢٨,٥	٥,٣	٧,١	٣,٦	٤,٨	١٠,٣	١٣,٨	١٩٩٣/١٩٩٢
١٧٣,١	١٨,٦	٣٢,٥	٤,٦	٨,١	٣,٧	٦,٥	٨,٤	١٤,٦	١٩٩٤/١٩٩٣
٢٠٠,٤	١٧,١	٣٥,٢	٤,٥	٩,٣	٣,٨	٧,٨	٧,٢	١٤,٨	١٩٩٥/١٩٩٤
٢٢٥,٠	١٦,٦	٣٨,٦	٤,٥	١٠,٥	٣,٦	٨,٤	٧,١	١٦,٤	١٩٩٦/١٩٩٥
٢٥٦,٥	١٥,٨	٤٠,٣	٤,٥	١١,٦	٣,٢	٨,١	٦,٦	١٧,٠	١٩٩٧/١٩٩٦
٢٨٠,٥	١٦,٣	٤٤,٢	٤,٨	١٣,١	٣,٥	٨,٨	٦,٩	١٨,٧	١٩٩٨/١٩٩٧
٣٠٢,١	١٨	٤٨,٥	٥,٤	١٤,٦	٤,١	١١,٢	٧,٠	١٨,٩	١٩٩٩/١٩٩٨
٣٣٨,٧	١٥,٣	٥١,٧	٤,٩	١٦,٥	٢,٧	٩,٣	٦,٦	٢٢,٢	٢٠٠٠/١٩٩٩
٣٦١,٨	١٤,٥	٥٢,٤	٤,٦	١٦,٥	٢,٥	٩,٢	٦,٥	٢٣,٤	٢٠٠١/٢٠٠٠

المصدر: لجنة الخطة والموازنة بمجلس الشعب - تقارير عن الحساب الختامي للدولة - أعداد متفرقة.

خامساً: آفاق الإصلاح وشفافية الموازنة العامة للدولة في مصر:

تبنت الحكومة المصرية العديد من الإجراءات والإصلاحات المالية والمؤسسية التي كان من شأنها رفع مستوى الشفافية والإفصاح في الموازنة العامة للدولة.

- إعادة تعريف هيكل القطاع الحكومي:

نص القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ على أن تشمل الموازنة العامة جميع الاستخدامات والموارد لأوجه نشاط الدولة التي يقوم بها كل من الجهاز الإداري ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والمؤسسات العامة، وصناديق التمويل الخاصة. وظل هذا القانون سارياً حتى صدور القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٧٥ والذي نص على إلغاء المؤسسات العامة وبالتالي خروجها من الموازنة العامة للدولة. ويصدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ والخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣، والذي بموجبه تم فصل موازنات الهيئات الاقتصادية عن الموازنة العامة للدولة، على أن تقتصر العلاقة بين هذه الهيئات والموازنة العامة على الفائض الذي يؤول للدولة وبالتالي أصبحت هذه الهيئات تخضع لقوانينها الخاصة والمستقلة، وقد تم تحويل العديد من الهيئات الاقتصادية إلى شركات كما تم إنشاء عدة هيئات اقتصادية جديدة.

كما تم الفصل القانوني للعديد من الشركات والهيئات عن القطاع الحكومي وموازنة الدولة، ليتم خلق ثلاثة قطاعات مستقلة قانوناً كانت تدخل تحت مظلة القطاع الحكومي، وهي الهيئات العامة الاقتصادية، وشركات القطاع العام الخاضعة للقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣، وشركات قطاع الأعمال العام الخاضعة للقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١. وبالتالي أصبح هيكل القطاع الحكومي يقتصر قانوناً على الجهاز الإداري للدولة.

ولقد استهدفت تلك الإصلاحات هيكله القطاع الحكومي وتحديد دوره ومسئوليته على نحو أكثر شفافية وفعالية، خاصة في ظل تصاعد الأعباء التي كانت تنوء بها موازنة الدولة والمخاطر المالية التي تعرضت لها، إضافة إلى الرغبة في إضفاء الطابع الاقتصادي على أداء تلك الشركات والمؤسسات التي تم فصلها عن القطاع الحكومي.

- ضبط علاقة الحكومة والموازنة العامة بالقطاع الخاص:

شهدت السنوات الأخيرة تبني عدد من الإصلاحات الهامة التي استهدفت وضوح وضبط علاقة الحكومة والموازنة العامة بالقطاع الخاص، ومن أهم تلك الإصلاحات:

١- وضع منظومة ضريبية وجمركية داعمة للقطاع الخاص، وذلك من أجل تحويل أدوات تلك المنظومة من أدوات للجباية إلى أدوات لدعم النشاط الاقتصادي وحفز النمو والاستثمار وتشجيع القطاع الخاص، وذلك من خلال صدور عدد من القوانين كما يلي:

- صدور القرار الجمهوري رقم ٣٠٠ لسنة ٢٠٠٤ بإصدار التعريفية الجمركية، والقرار الجمهوري رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ بإصدار التعريفية الجمركية، بهدف توحيد هيكل التعريفية ورفع مستوى شفافيتها وتخفيض أسعارها من أجل دعم قدرات المنتجين في الحصول على الخامات.
- صدور القانون الجديد للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، من أجل دعم وتشجيع القطاع الخاص، من خلال خفض سعر الضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (شركات الأشخاص وشركات الأموال) إلى ٢٠% في مقابل معدلات ضريبية تتعدى ٤٠% في ظل القانون السابق، بالإضافة إلى العفو الضريبي، وإرساء علاقة جديدة تقوم على توفير الثقة والشفافية بين الإدارة الضريبية والممول، وإدخال فكرة التقدير الذاتي للضريبة.
- إدخال مجموعة من التعديلات على قانون الضريبة العامة على المبيعات، حيث قامت الحكومة بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب العامة على المبيعات بموجب القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ من أجل حفز الاستثمار وجذب المزيد من رأس المال من خلال السماح بخضم الضريبة على المبيعات من السلع الرأسمالية.
- تعديل قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بموجب القانون رقم ١٣٧ لسنة ٢٠٠٦، وذلك استجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية، ومن أجل تخفيض الأعباء الضريبية على بعض الخدمات الضرورية للأنشطة الاقتصادية والخدمات المالية.

- الحد من مزاحمة الموازنة العامة والحكومة للقطاع الخاص في مجالات التمويل والاستثمار من خلال:

- تعديل هيكل تمويل عجز الموازنة وتبني آليات غير تضخمية من خلال طرح الأذون والسندات على الخزنة منذ عام ١٩٩١.

- تعديل قانون المزايدات والمنقصات (المشتريات الحكومية) رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٨ من أجل وضع قواعد واضحة وعادلة للمشتريات الحكومية تكفل التوازن في الحقوق والواجبات بين أطراف التعاقد.

- تحسين مستوى الدقة والواقعية في تحديد قيم ومتغيرات الموازنة:

- تم إدخال عدة تعديلات على قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣. بموجب القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥، من أجل زيادة الدقة والواقعية في تقديرات الموازنة من خلال إلزام الجهات المختلفة بإعداد موازنتها وفقاً لما تسفر عنه نتائج التنفيذ الفعلي خلال السنوات الثلاثة الأخيرة، مع مراعاة معدلات النمو الاقتصادي الحقيقي والتضخم.
- وضرورة التحول إلى موازنة البرامج خلال خمس سنوات من تاريخ العمل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥.
- بالإضافة إلى توحيد أسس إعداد الموازنة العامة، من خلال التحول الكامل نحو إعداد الموازنة وفقاً للأساس النقدي من أجل معالجة التعدد في أسس إعداد وتنفيذ الموازنة (وفقاً لأساس الاستحقاق أو الأساس النقدي).

- تطوير هيكل عرض الموازنة:

- بموجب القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥، تم إرساء قواعد تبويب جديدة للموازنة من حيث التقسيم الاقتصادي والوظيفي والإداري بما يستهدف إرساء قواعد الشفافية والإفصاح في هيكل الموازنة وأسلوب عرض بياناتها، من أجل:
- عرض مشروع الموازنة العامة بصورة أكثر دقة في تحديد مفهوم المصروفات ومفهوم الإيرادات مع بيان مصادر التمويل، ومن ثم تحديد العجز بشكل أكثر دقة واتساقاً مع المفاهيم العلمية بما يؤثر بشكل أفضل على النشاط الاقتصادي في الاقتصاد القومي.
- زيادة عدد أبواب الإنفاق العام وفقاً للتقسيم الاقتصادي لأوجه نشاط الدولة من أربعة أبواب إلى ثمانية أبواب، تحقيقاً للمزيد من الشفافية والدقة في تقدير اعتمادات الموازنة.
- وضع تصنيف وظيفي جديد للمصروفات يتسق في صورته الإجمالية مع التبويب الدولي.
- الحد من الجهات التي تدرج نفقاتها كاعتماد إجمالي في الموازنة.

القسم الثاني

تطور عجز الموازنة العامة في مصر وعلاقته بالدين العام المحلي خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠٣

يرى بعض الاقتصاديين أن الموازنة العامة للدولة تعتبر مرآة للاقتصاد القومي. ومن ثم كان الاهتمام بتخفيض العجز فيها إلى أدنى مستوى. والعجز الكلي للموازنة هو صافي نتائج الموزانات الثلاث [الموازنة الجارية، الموازنة الاستثمارية وموازنة التحويلات الرأسمالية].

أما صافي العجز^(١) : فهو العجز الكلي بعد إضافة مصادر التمويل الداخلية المتاحة (كالأوعية الادخارية والسندات الحكومية وأذون الخزانة)، وما هو متاح من مصادر التمويل الأجنبية (كالقروض والمنح والتسهيلات الائتمانية). أما الجزء المتبقى من العجز بعد ذلك فيتم تمويله من الجهاز المصرفي وهو ما يعرف بالعجز الصافي.

إذن عجز الموازنة عبارة عن : العجز الصافي يضاف إليه التمويل من خلال: الأوعية الادخارية والسندات الحكومية وأذون الخزانة وهو ما يعرف بالدين العام الداخلي.

أما التمويل بالعجز : وهو ما يعبر عنه بالعجز الكلي للموازنة العامة، فهناك آراء وتعريف متباينة للتمويل بالعجز^(٢).

(١) راجع : أ.د. السيد عبد العزيز دحية "حول قضية التمويل بالعجز أسبابه، مبرراته وحدود وشروط فاعلية استخدامه". ندوة "تحفيز نمو الاقتصاد المصري" (أهم القضايا والسياسات). معهد التخطيط القومي. ٢٤ نوفمبر ٢٠٠٢.

(٢) راجع : د. عبد الحميد صديق عبد البر "تطور الدين العام الداخلي وعلاقته بالمتغيرات والتنمية الاقتصادية في مصر والتنبؤ بنسبة الدين إلى الناتج المحلي في الفترة ٢٠٠١-٢٠٢٠. مجلة مصر المعاصرة العدد ٤٦٣-٤٦٤. السنة الثانية والتسعون - يوليو-أكتوبر ٢٠٠١.

الآثار الاقتصادية للعجز الكلى للموازنة العامة :

العجز الكلى للموازنة العامة قد تكون له آثار سلبية على الاقتصاد القومى كلما ارتفعت نسبته إلى الناتج المحلى الإجمالى وتلك النسبة تمثل طلباً زائداً لا يقابله موارد حقيقية أنتجها المجتمع.

والواقع أن وجود العجز فى الموازنة فى حد ذاته ليس ظاهرة سلبية إلا أن الأهم هو معرفة أين يكمن العجز هل هو فى : الموازنة الجارية أم الموازنة الرأسمالية أى يتركز فى الموازنة الاستثمارية وموازنة التحويلات الرأسمالية، ذلك أن العجز الرأسمالى لا يمثل خطورة على الاقتصاد القومى ويرجع ذلك إلى أن الاستثمارات المنتجة الممثلة للعجز الرأسمالى تولد إنتاج ودخول تمكن من سداد تكاليفه.

أما العجز الجارى فيترتب عليه تراكم الدين الداخلى للإنفاق الحكومى والتزاماته مما يضعف من قدرة السلطات على زيادة حجم الاستثمارات أو تلبية الاحتياجات الأساسية للمجتمع^(١).

(١) راجع : د. عبد الحميد صديق عبد البر. مرجع سابق. ص ٥٠٢.

جدول رقم (٥)
تطور عجز الموازنة العامة للدولة
خلال الفترة ١٩٨٤/٨٣ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢

البيان	الناتج المحلي الإجمالي بأسعار السوق (بالمليار جنيه) (١)	عجز الموازنة العامة للدولة (بالمليار جنيه) (٢)	(٢) / (١) (%)	في نهاية يونيو
	٣١,٥	٥,٠	١٥,٩	١٩٨٤/٨٣
	٣٧,٢	٥,٤	١٤,٥	١٩٨٥/٨٤
	٤٢,٦	٩,٨	٢٣,٠	١٩٨٦/٨٥
	٥١,٥	٩,١	١٧,٦	١٩٨٧/٨٦
	٦١,٦	١٤,٤	٢٣,٤	١٩٨٨/٨٧
	٧٦,٨	١٢,١	١٥,٨	١٩٨٩/٨٨
	٩٦,١	١٠,٧	١١,٢	١٩٩٠/٨٩
	١١١,٢	١٠,٠	٩,٠	١٩٩١/٩٠
	١٣٩,١	٦,٢	٤,٤	١٩٩٢/٩١
	١٥٧,٣	٥,٥	٣,٥	١٩٩٣/٩٢
	١٧٥,٠	٣,٧	٢,١	١٩٩٤/٩٣
	٢٠٤,٠	٢,٥	١,٢	١٩٩٥/٩٤
	٢٢٩,٤	٣,٠	١,٣	١٩٩٦/٩٥
	٢٥٧,٢	٢,٣	٠,٩	١٩٩٧/٩٦
	٢٧٨,١	٢,٨	١,٠	١٩٩٨/٩٧
	٣٠٢,١	٨,٩	٣,٠	١٩٩٩/٩٨
	٣٣٨,٧	١٣,٠	٣,٩	٢٠٠٠/٩٩
	٣٦١,٨	٢٠,٠	٥,٥	٢٠٠١/٢٠٠٠
	٣٨٧,٥	٢٢,٢	٥,٧	٢٠٠٢/٢٠٠١
	٤٠٩,٠	٢٥,٤	٦,٣	٢٠٠٣/٢٠٠٢

المصدر : البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية ربع السنوية.
وزارة التجارة الخارجية، النشرة الاقتصادية الشهرية، أعداد مختلفة.

- IFS.
- International Financial Statistics.

ويوضح الجدول السابق تطور عجز الموازنة العامة للدولة خلال الفترة ١٩٨٤/٨٣ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢ حيث ارتفع العجز من ٥,٠ مليار جنيه عام ١٩٨٤/٨٣ بسبب ١٥,٩% من الناتج المحلى الإجمالى إلى ٩,٨ مليار جنيه عام ١٩٨٥/٨٤ بنسبة ٢٣,٠% من الناتج المحلى الإجمالى ثم إلى ١٤,٤ مليار جنيه عام ١٩٨٨/٨٧ بنسبة ٢٣,٤% من الناتج المحلى الإجمالى.

وخلال التسعينات : أخذ العجز الكلى فى الانخفاض التدريجى حيث انخفض من ١٠,٧ مليار جنيه وبنسبة ١١,٢% من الناتج المحلى الإجمالى عام ١٩٩٠/٨٩ إلى ٢,٥ مليار جنيه عام ١٩٩٥/٩٤ وبنسبة ١,٢% من الناتج المحلى ثم ارتفع إلى ١٣ مليار جنيه وبنسبة ٣,٩% من الناتج المحلى الإجمالى عام ٢٠٠٠/٩٩ وكان أدنى مستوى لها ٠,٩% من الناتج المحلى الإجمالى عام ١٩٩٧/٩٦ ورغم الانخفاض المستمر فى عجز الموازنة العامة للدولة خلال التسعينات إلا أن الدين العام الداخلى قد تضاعف خلال نفس الفترة فقد أخذ الدين العام الداخلى الإجمالى فى الارتفاع حيث ارتفع من ٩٧,١ مليار جنيه عام ١٩٩١/٩٠ إلى ٢٩٠,٨ مليار جنيه عام ٢٠٠١/٢٠٠٠. بمعنى أن الدين العام الداخلى الإجمالى قد تضاعف عدة مرات خلال فترة التسعينات رغم انخفاض العجز الكلى فى الموازنة وأن الحكومة قد لجأت إلى مصادر أخرى للتمويل من موارد حقيقية بخلاف عجز الموازنة العامة.

كما ارتفع عجز الموازنة إلى ٢٥,٤ مليار جنيه عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ بنسبة ٦,٣% من الناتج المحلى الإجمالى وبلغ الدين العام الداخلى ٣٧٠,٦ مليار عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ بنسبة ٩٠,٦% من الناتج المحلى الإجمالى.

هذا وتلجأ الحكومة عادة إلى عدة مصادر أساسية لتمويل عجز الموازنة،

ويمكن التفرقة بين نوعين من التمويل :

- **اقتراض حقيقى** غير تضخمى وهو الاقتراض من الأفراد والمؤسسات المصرفية (أذون خزانة وسندات). وتمثل مخاطر هذا النوع من الاقتراض فى أنه قد يجد من المدخرات المتاحة أمام قطاع الأعمال والتي يستخدمها فى تمويل استثماراته

"أثر المزاومة" وبالتالي قد يؤدي اقتراض الحكومة إلى ارتفاع أسعار الفائدة المحلية.

- اقتراض تضخمي وهو اقتراض الحكومة من البنك المركزي مباشرة (لتغطية العجز الصافي) وتتمثل المخاطرة في أنه يؤدي إلى زيادة عرض النقود مما قد يؤدي إلى ارتفاع معدلات التضخم.

ويتوقف تحديد حجم الدين العام المحلي على وضع تعريف محدد لهذا الدين حيث يقصر البعض الدين العام المحلي على الدين العام الحكومي وهو الرصيد المتراكم لاقتراض الحكومة لتمويل عجز الموازنة العامة من مصادر محلية ومن خلال إصدار الأوراق المالية والأذون وعلى مديونية الهيئات الاقتصادية العامة إلا أن هذا التعريف لا يعبر عن الموقف المالي العام الصحيح إذ يجب أن يؤخذ في الاعتبار صافي مديونية بنك الاستثمار القومي^(١).

لذلك نجد أنه من الضروري أن نتناول المفاهيم المختلفة للدين العام المحلي، وذلك للاختيار بينها وبما يتناسب مع أغراض الدراسة كما يلي :

مفهوم الدين العام المحلي^(٢) :

- يمكن تمييز تيارين رئيسيين عند تناول مفهوم الدين العام المحلي :
- (١) المفهوم الضيق (المتحفظ) : والذي يرى أن الدين العام المحلي يتكون من :
- الدين المحلي المستحق على الحكومة .. ويشمل :
 - رصيد الأذون والسندات الحكومية القائمة.
 - صافي أرصدة الحكومة لدى الجهاز المصرفي.
 - رصيد المديونية الحكومية تجاه بنك الاستثمار القومي.
 - الدين المحلي المستحق على الهيئات الاقتصادية العامة .. ويشمل :

(١) مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار - مجلس الوزراء - "الدين العام المحلي والاقتدار المالي العام - مرجع سابق - ص ١٤ .

(٢) راجع : البنك الأهلي المصري - النشرة الاقتصادية "الدين العام الداخلي بين التضخم وإعادة الهيكلة" - المجلد السادس والخمسون - العدد الأول - ٢٠٠٣ - ص ٢ .

- رصيد مديونية الهيئات الاقتصادية تجاه بنك الاستثمار القومي.
- صافي أرصدة الهيئات الاقتصادية لدى الجهاز المصرفي.
- (ب) المفهوم الواسع (الشامل) : والذي يرى أن الدين العام المحلى يتكون من :
- الدين المحلى المستحق على الحكومة.
 - الدين المحلى المستحق على الهيئات الاقتصادية العامة.
 - الدين المحلى المستحق على بنك الاستثمار القومي (صافى) .. ويشمل موارد البنك مطروحاً منها رصيد المديونية المستحقة له على كل من الحكومة والهيئات الاقتصادية العامة.
- وسيتم الاعتماد على الأخذ بالمفهوم الواسع للدين العام المحلى لكونه يعكس صورة أكثر شمولاً لمكونات الدين وحجم أعبائه.

ثانياً : تطور الدين العام المحلى خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ – ٢٠٠٣/٢٠٠٢ وعلاقته بالنتائج المحلى الإجمالى :

جدول رقم (٦)

تطور الدين العام المحلى خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢

(القيمة بالمليار جنيه)

الدين العام المحلى كنسبة من الناتج المحلى الإجمالى (%)	معدل نمو الناتج المحلى بأسعار السوق (%)	الناتج المحلى الإجمالى بأسعار السوق	معدل نمو الدين العام المحلى (%)	إجمالى الدين العام المحلى	البيان فى نهاية يونيو
٧٩,٠	-	٩٦,١	-	٧٥,٩	١٩٩٠/٨٩
٨٧,٣	١٥,٧	١١١,٢	٢٧,٩	٩٧,١	١٩٩١/٩٠
٧٦,٢	٢٥,١	١٣٩,١	٩,٢	١٠٦,٠	١٩٩٢/٩١
٧٢,٣	١٣,١	١٥٧,٣	٧,٣	١١٣,٧	١٩٩٣/٩٢
٧٠,٩	١١,٣	١٧٥,٠	٩,١	١٢٤,٠	١٩٩٤/٩٣
٦٦,١	١٦,٦	٢٠٤,٠	٨,٨	١٣٤,٩	١٩٩٥/٩٤
٦٥,٦	١٢,٥	٢٢٩,٤	١١,٥	١٥٠,٤	١٩٩٦/٩٥
٦٦,٤	١٢,١	٢٥٧,٢	١٣,٦	١٧٠,٨	١٩٩٧/٩٦
٦٧,٨	٨,١	٢٧٨,١	١٠,٤	١٨٨,٦	١٩٩٨/٩٧
٧١,٨	٨,٦	٣٠٢,١	١٥,١	٢١٧,٠	١٩٩٩/٩٨
٧٢,٥	١٢,١	٣٣٨,٧	١٣,١	٢٤٥,٥	٢٠٠٠/٩٩
٨٠,٤	٦,٨	٣٦١,٨	١٨,٥	٢٩٠,٨	٢٠٠١/٢٠٠٠
٨٥,١	٧,١	٣٨٧,٥	١٣,٤	٣٢٩,٨	٢٠٠٢/٢٠٠١
٩٠,٦	٧,٢	٤٠٩,٠	١١,١	٣٧٠,٦	٢٠٠٣/٢٠٠٢

المصدر: - المجالس القومية المتخصصة، تقرير المجلس القومى للإنتاج والشتون الاقتصادية، الدورة الرابعة والعشرون، ١٩٩٧-١٩٩٨.

- البنك المركزى المصرى، النشرة الإحصائية الشهرية، أعداد مختلفة.

- International Monetary Fund, International Financial Statistics, Various Issues.

ويوضح الجدول السابق ما يلى:

- شهد الدين العام المحلى حالة من التزايد المستمر خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢ لتبلغ قيمته نحو ٣٧٠,٦ مليار جنيه فى يونيو ٢٠٠٣ ارتفعت إلى ٣٨٣,٧ مليار جنيه فى الربع الأول من عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ بنسبة

- ٨٩,٢% من الناتج المحلى الإجمالى مقارنة بنحو ٧٥,٩ ملياراً فى يونيو ١٩٩٠ وبتوسط نمو قيمته ١٩,٥ ملياراً سنوياً، فى حين سجل عام ٢٠٠١/٢٠٠٠ أكبر نمو فى القيمة المطلقة للدين العام المحلى (نحو ٤٥,٣ ملياراً).
- بلغ متوسط معدل نمو الناتج المحلى الإجمالى بأسعار السوق خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢ نحو ١٢,٠٢%، فى حين بلغ متوسط معدل نمو الدين العام المحلى خلال ذات الفترة نحو ١٣,٠%، وهو الأمر الذى يشير إلى تنامى الدين العام المحلى بمعدلات أعلى من تلك المحققة للناتج المحلى الإجمالى.
- شهدت الفترة اللاحقة لتطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادى تراجعاً مستمراً فى الدين العام المحلى كنسبة من الناتج المحلى الإجمالى، وذلك خلال الفترة ١٩٩١/٩٠ - ١٩٩٦/٩٥ لتتراجع تلك النسبة من ٨٧,٣% إلى ٦٥,٦%، ثم أعقب ذلك ارتفاع مستمر فى تلك النسبة لتبلغ نحو ٩٠,٦% فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

تشير بيانات الجدول السابق إلى أن تطور الدين العام المحلى خلال السنوات الأخيرة قد انطوى على اتجاه عام صعودى تتزايد حدته. وعلى ذلك، فثمة خطورة أن يكتسب الدين العام خاصية النمو الذاتى، فتزايد أعباء الدين العام (أقساط وفوائد) قد يؤدي إلى مزيد من الاقتراض، الذى يمثل وضعاً حرجاً يمكن أن يهدد الاستقرار المالى العام^(١).

وقد تزايد حجم الدين العام المحلى من حوالى ٧٥,٩ مليار جنيه عام ١٩٩٠/٨٩ إلى ٢٤٥,٥ مليار جنيه عام ٢٠٠٠/٩٩ ليصل إلى حوالى ٣٧٠,٦ مليار جنيه فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢^(٢).

(١) البنك الأهلى المصرى - النشرة الاقتصادية "الدين العام الداخلى بين التضخم وإعادة الهيكلة". مرجع سابق. ص ٧.

— المجالس القومية المتخصصة - رئاسة الجمهورية - المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلى" شعبة السياسات المالية - ديسمبر ٢٠٠٣. ص ٦.

(٢) مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار - مجلس الوزراء "الدين العام المحلى والاقتدار المالى العام". مرجع سابق. ص ١٤.

هذا وقد ترتب على ما تقدم ارتفاع نسبة الدين العام المحلي إلى الناتج المحلي الإجمالي، كما يتضح من الجدول رقم (٦). وهذه النسبة ٩٠,٦% في نهاية يونيو ٢٠٠٣ قد تجاوزت حدود الأمان سواء بمعيار التقارب النقدي طبقاً لاتفاقية ماستريخت (٦٠%).

ثالثاً : متوسط نصيب الفرد من الدين العام المحلي^(١) :

تزايد متوسط نصيب الفرد من الدين المحلي بمعدل يعلو كثيراً على نصيبه في الناتج المحلي الإجمالي فبينما حقق متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي زيادة نسبتها ٢٦,٨% بالأسعار الجارية خلال السنوات (١٩٩٧/٩٦ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢) فإن نصيب الفرد من الدين العام المحلي قد حقق نمواً يناهز ١٤,٤% خلال نفس الفترة.

يظهر من الجدول (٧) الاتجاه التصاعدي للنصيب النسبي للدين العام المحلي في الناتج المحلي الإجمالي من ٦٥,٦% عام ١٩٩٦/٩٥ إلى ٩٠,٦% عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وهذه النسبة مرتفعة بل وتتجاوز الحدود الآمنة مما يثير القلق على مستوى الأداء المالي والاقتصادي للبلاد.

(١) راجع : المجالس القومية المتخصصة - المجلس القومي للإنتاج والشؤون الاقتصادية "الدين العام المحلي". مرجع سابق. ص ٩.

جدول رقم (٧)
تطور متوسط نصيب الفرد من الدين العام المحلي

العام	متوسط نصيب الفرد من الدين العام المحلي (بالجنيه)	معدل النمو السنوى (%)
١٩٩٦/٩٥	٢٤٩٧,٤	-
١٩٩٧/٩٦	٢٨٨٠,٦	١٥,٣
١٩٩٨/٩٧	٣١٠٧	٧,٩
١٩٩٩/٩٨	٣٥٠٠,٢	١٢,٧
٢٠٠٠/٩٩	٣٨٨١,٥	١٠,٩
٢٠٠١/٢٠٠٠	٤٥١٠,٥	١٦,٢
٢٠٠٢/٢٠٠١	٥٠٤٠	١١,٧
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٥٣٥٥,٥	٦,٣

المصدر : حسب اعتماداً على بيانات البنك المركزى.

رابعاً : مؤشر الاقتدار المالى العام وتقييم الوضع المالى فى مصر^(١) :

- لكى يكون هناك حالة من الاقتدار المالى لضمان أن رصيد الدين العام المحلى فى حدود الأمان يجب أن يتحقق شرطين أساسيين :
- أن يكون متوسط سعر الفائدة على الدين العام أكبر من أو يساوى معدل نمو الدين العام المحلى.
 - أن تكون كل من سلسلة الإيرادات الكلية والاستخدامات الكلية تنحفاً فى نفس الاتجاه.
- وهذان الشرطان لازمان لاستبعاد فكرة التمويل البونزى Ponzi Financing أى الاستدانة المستمرة لتمويل الدين.

(١) مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار - مجلس الوزراء "الدين العام المحلى والاقتدار المالى العام". مرجع سابق. ص ٣١.

وبالتطبيق على الوضع في مصر وجد أن هذه الفروض لا تتحقق في الحالة المصرية حيث أنه بمقارنة كل من معدل نمو الدين العام المحلى وسعر الفائدة نجد أن الأول يسبق الثاني في معظم السنوات باستثناء خلال الفترة من عام ١٩٩٢/١٩٩٣ حتى ١٩٩٤/١٩٩٥، ويعد ذلك من الآثار الإيجابية للمرحلة الأولى من برنامج الإصلاح الاقتصادى وهى مرحلة التثبيت المالى حيث بلغ متوسط معدل نمو الدين العام المحلى حوالى ٨,٤% فى حين بلغ متوسط سعر الفائدة حوالى ١٢% خلال نفس الفترة، وقد زاد معدل نمو الدين العام المحلى ليصل إلى ١٣,٤% عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ فى حين بلغ متوسط سعر الفائدة على الأذون حوالى ٩%.

خامساً : تطور أعباء الدين العام المحلى :

زادت أعباء خدمة الدين العام المحلى نتيجة زيادة حجم هذا الدين، ومع قصور الإيرادات العامة عن تغطية النفقات العامة تمخض عن ذلك اتساع عجز الموازنة العامة للدولة خاصة خلال السنوات الأخيرة فالأمر الملفت للانتباه استقطاع ما يزيد على ربع الإيرادات الجارية لسداد الفوائد السنوية للدين حيث تزايدت نسبة الفوائد إلى الإيرادات من ٢٣,٦ عام ٢٠٠٠/٩٩ إلى ٢٤,١% عامى ٢٠٠١/٢٠٠٠ ثم إلى ٢٧,٥% عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ ثم ٢٨,٩% عام ٢٠٠٢/٢٠٠١، أضف إلى ذلك أن هذه الأعباء قد استحوذت على نحو ٤٠% من الإيرادات الضريبية عامى ٢٠٠٢/٢٠٠١، ٢٠٠٢/٢٠٠٢، مما يعنى أن جزءاً مهماً من الإيرادات الجارية يتم توجيهه لسداد هذه الأعباء بدلاً من توجيهه إلى الإنفاق لتطوير الخدمات الاجتماعية ذات الأهمية.

ويعتبر ارتفاع نسبة أعباء الدين إلى المتحصلات الضريبية والإيرادات الجارية مؤشراً لضعف كفاءة استخدام الأموال المقترضة^(١).

هذا وتتكون أعباء الدين العام المحلى من :

- أقساط الدين : وتدرج فى موازنة التحويلات الرأسمالية للدولة.
- فوائد الدين : وتدرج فى موازنة العمليات الجارية للدولة.

(١) راجع : المجلس القومية المتخصصة - المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلى".

جدول رقم (٨)
تطور أعباء الدين العام المحلي^(١)

(القيمة بالمليار جنيه)

البيان	الفوائد	الأقساط	الإجمالي	إجمالي الإيرادات	نسبة أعباء الدين إلى الإيرادات (%)
يونيو ١٩٩٠/٨٩	٣,٠	٠,٩	٣,٩	٢٠,٨	١٨,٨
١٩٩١/٩٠	٤,٢	٠,١١	٥,٣	٣٦,٩	١٤,٤
١٩٩٢/٩١	٦,٤	١,٣	٧,٧	٥١,٤	١٥,٠
١٩٩٣/٩٢	٩,٣	٣,٢	١٢,٥	٥٨,٧	٢١,٣
١٩٩٤/٩٣	١٢,٢	٦,٧	١٨,٩	٦٩,٣	٢٧,٣
١٩٩٥/٩٤	١١,٢	١,٩	١٣,١	٦٣,٩	٢٠,٥
١٩٩٦/٩٥	١١,٥	٣,٢	١٤,٧	٦٣,٨	٢٣,٠
١٩٩٧/٩٦	١٣,٠	٣,٩	١٦,٩	٧١,١	٢٣,٨
١٩٩٨/٩٧	١٥,٠	٣,٣	١٨,٣	٧٦,٤	٢٣,٩
١٩٩٩/٩٨	١٦,٤	٣,٤	١٩,٨	٨٣,٢	٢٣,٨
٢٠٠٠/٩٩	١٧,٤	٤,١	٢١,٦	٩١,٤	٢٣,٦
٢٠٠١/٢٠٠٠	١٨,٤	٥,٢	٢٣,٦	٩٧,٩	٢٤,١
٢٠٠٢/٢٠٠١	٢٢,٩	٦,٣	٢٩,٢	١٠٦,١	٢٧,٥

- المصدر: - المجالس القومية المتخصصة، تقرير المجلس القومي للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة الرابعة والعشرون، ١٩٩٧-١٩٩٨.
- البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية ربع السنوية، المجلد الثاني والخمسون، العدد الثاني، ١٩٩٩.
- وزارة المالية، البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة، أعوام مختلفة.

(١) البنك الأهلي المصري - النشرة الاقتصادية "الدين العام الداخلي بين التضخم وإعادة الهيكلة". مرجع سابق. ص ١٩.

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

— سجلت القيمة المطلقة لإجمالي خدمة الدين العام المحلى تزايداً مستمراً خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠١ لتبلغ نحو ٢٩,٢ مليار جنيه في عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ مقارنة بنحو ٣,٩ ملياراً في عام ١٩٩٠/٨٩، بمتوسط قيمة نحو ١,٩ ملياراً ومتوسط نسبة نحو ٢٠,٨%.

وبذلك فقد أصبحت خدمة الدين العام المحلى تمثل عبئاً إضافياً على الموازنة العامة للدولة، مع قلة الموارد المتاحة لأوجه استخدام متعددة وملحة، مما يؤدي إلى استمرار عجز الموازنة العامة للدولة وتزايدته مرة أخرى، والعودة به إلى ما كان عليه قبل تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي^(١).

ولقد تزايدت فوائد الدين العام المحلى نتيجة ارتفاع أسعار الفائدة خاصة على أذون الخزانة في بداية إصدارها في أوائل التسعينيات، كما تقوم الحكومة بإيداعها في البنك المركزي بسعر فائدة أقل من السعر الذى تقترض به، مما يمثل عبئاً على الحكومة، خاصة أنها لا تستثمر كل حصيلة هذه الأذون في استثمارات منتجة تدر لها عائداً، بالإضافة إلى رفع سعر الفائدة على حصيلة التأمينات لدى بنك الاستثمار القومى، حتى لا تبخس قيمة هذه التأمينات^(٢).

كما يؤدي تزايد أعباء خدمة الدين العام المحلى إلى سوء توزيع الدخل القومى، لأن جانباً هاماً من الإيرادات العامة (أغلبها ضرائب) يعود مرة أخرى إلى الأغنياء وأصحاب الثروات في صورة فوائد وأقساط للدين العام بدلاً من إنفاقه لصالح الطبقات محدودة الدخل، مما يضعف من الوظيفة الاجتماعية للضرائب والإنفاق العام^(٣).

(١) قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلى وتمويل الاستثمارات العامة في مصر". مرجع سابق.

ص ٢٢.

(٢) المرجع السابق :

Gouda Abdel-Khalek and Karima Koreyem, Fiscal Policy Measures in Egypt. Public Debt and Food Subsidy, Cairo Papers in Social Science, Volume 23, No. 1, Spring 2000, p. 60.

(٣) د. عبد النبي عبد المطلب "الدين العام الداخلى وأثره على التنمية"، الإدارة العامة للمعاملات

والتشريعات الاقتصادية بوزارة الاقتصاد، أكتوبر ١٩٩٩، ص ١٠.

ولقد تخطت أعباء خدمة الدين العام المحلى القيمة المماثلة لها بالنسبة للدين الخارجى، فهل هذا الأمر مقبولاً على أساس أنه أقل وطأة من مساوى الدين الخارجى؟ بالطبع هذا الوضع غير مقبول لما له من آثار سلبية عديدة على كثير من المتغيرات الاقتصادية الكلية فى الاقتصاد القومى، تؤدى فى النهاية إلى اللجوء للاقتراض الخارجى، والدخول مرة أخرى فى دائرة المديونية الخارجية ومساوئها العديدة. ويزداد هذا التخوف خاصة بعد انحراف الاقتصاد المصرى عن مرحلة الاستقرار الاقتصادى التى استقر عندها عدة سنوات خلال عقد التسعينيات، بعد تنفيذ مرحلة التثبيت فى برامج التكيف الهيكلى، فقد بدأت تظهر مرة أخرى مظاهر الاختلال المالى والنقدى على الاقتصاد المصرى منذ عام ١٩٩٨، وذلك لأسباب داخلية وخارجية أثرت على كثير من المؤشرات الاقتصادية فى الاقتصاد المصرى كعجز الموازنة العامة للدولة و عجز ميزان المدفوعات وسعر الصرف ومعدل التضخم ومعدل الاستثمار .. إلخ^(١).

سادساً : هيكل الدين العام المحلى :

لدراسة هيكل الدين العام المحلى يجب التمييز بين الجهات التى حصلت على الدين، ومصادر الدين، وآجالها من خلال التعرف على الأداة المستخدمة فى الحصول عليه، وأوجه استخدامه كلما أمكن ذلك.

(١) قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلى وتمويل الاستثمارات العامة فى مصر". مرجع سابق.

جدول رقم (٩)
هيكل الدين العام اخلى فى ٢٠٠٣/٦/٣٠

(بالمليون جنيه)

إجمالي الدين العام اخلى		٣٧٠٦١٩
الدين اخلى للحكومة		٢٥٢١٨٥
يشمل :		
أرصدة السندات والأذون	٢٠٨٥٩٢	
صافي الأرصدة الحكومية لدى الجهاز المصرفى	(٨٠٣٤٦)-	
اقتراض الحكومة من بنك الاستثمار القومى	١٢٣٩٣٩	
مديونية الهيئات العامة الاقتصادية		٣٩١٩٥
يشمل :		
صافي أرصدة الهيئات لدى الجهاز المصرفى	(١٠٨٩٩)-	
اقتراض الهيئات من بنك الاستثمار القومى	٥٠٠٨١	
بنك الاستثمار القومى		٧٩٢٤٧
يشمل :		
الموارد	٢٥٣٢٧٢	
(-) رصيد المديونية المستحقة للبنك	١٧٤٠٢٠	

المصدر : البنك المركزى المصرى، النشرة الإحصائية الشهرية، العدد (٨٢) - يناير ٢٠٠٤.

مؤشرات (١) :

٩٠,٦	إجمالي الدين اخلى / الناتج اخلى الإجمالى (%)
٦١,٦	الدين اخلى للحكومة / الناتج اخلى الإجمالى (%)
٩,٦	مديونية الهيئات العامة الاقتصادية / الناتج اخلى الإجمالى (%)
١٩,٤	صافى مديونية بنك الاستثمار القومى / الناتج اخلى الإجمالى (%)

(١) المصدر : البنك المركزى المصرى، النشرة الإحصائية الشهرية، العدد (٨٢)، يناير ٢٠٠٤.

ويتضح من الجدول السابق أن مديونية الحكومة تمثل الجانب الأكبر من الدين العام المحلي، إذ تصل نسبتها ٦٨% . يلي ذلك مديونية بنك الاستثمار القومي بنسبة ٢١% . أما مديونية الهيئات الاقتصادية فتتمثل حوالى ١١% . وواضح من الجدول أن السندات الحكومية وأذون الخزانة أصبحت تمثل أهم أدوات الدين العام المحلي^(١) .

سابعاً : مكونات الدين العام المحلي :

ويتكون الدين العام المحلي كما سبق الذكر من الدين الحكومى ومديونية الهيئات الاقتصادية وصافي مديونية بنك الاستثمار القومي .

الدين المحلي الحكومى^(٢) :

يشكل الدين المحلي الحكومى الجزء الأكبر من مكونات الدين العام المحلي كما سبق أن ذكرنا، ومن ثم فإن تطور حجمه وهيكله يؤثر بشدة على حجم وأعباء الدين العام المحلي ككل .

وبصفة عامة يلاحظ أنه على الرغم من تضاعف القيمة المطلقة للدين المحلي الحكومى خلال الفترة ١٩٩٢/٩١ - ٢٠٠٢/٢٠٠١ ليبلغ نحو ٢٢١,٢ مليار جنيه فى عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ مقارنة بنحو ٨١,٢ ملياراً فى عام ١٩٩٢/٩١، فقد تزامن هذا مع تراجع كنهية من إجمالى الدين العام المحلي ليقتصر على نحو ٦٧,١% فى يونيو ٢٠٠٢ مقارنة بنحو ٧٦,٦% فى يونيو ١٩٩٢ .

(١) المجالس القومية المتخصصة - المجلس القومي للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلي" . مرجع سابق. ص ١١ .

(٢) البنك الأهلى المصرى - النشرة الاقتصادية - "الدين العام الداخلى بين التضخم وإعادة الهيكلة" . مرجع سابق. ص ٥ .

جدول رقم (١٠)

تطور الدين الخلى الحكومى خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠١

(القيمة بالمليار جنيه)

السنة	الدين الخلى الحكومى	الدين الحكومى كنسبة من إجمالى الدين العام الخلى	مكونات الدين العام الخلى					
			صكوك وسندات	سندات الطاقة البديلة	سندات بالعملات الأجنبية لزيادة رؤوس أموال البنوك العامة التجارية	أذون على الخزانة العامة	صافي اقتراض من بنك الاستثمار القومى لدى الجهاز المصرفى	
١٩٩٠/٨٩	م.غ	م.غ	٣٤,١	١,٢	م.غ	صفر	م.غ	١٣,٠
١٩٩١/٩٠	م.غ	م.غ	٣٤,٢	٣,٨	٦,٩	٤,٠	م.غ	١٥,٠
١٩٩٢/٩١	٨١,٢	٧٦,٦	٤٢,٦	٤,٠	٦,٩	١٧,١	١١,٠-	١٥,٨
١٩٩٣/٩٢	٨٧,٣	٧٦,٨	٤١,١	٤,٣	٧,٠	٣٠,٥	٢٢,٤-	٢١,٠
١٩٩٤/٩٣	٩٥,٩	٧٧,٣	٣٨,٠	٤,٦	٧,١	٣٥,٢	٢١,٢-	٢٨,٤
١٩٩٥/٩٤	١٠٥,٠	٧٧,٨	٤١,٠	٤,٩	٧,١	٣٦,٩	١٥,٣-	٣٦,٦
١٩٩٦/٩٥	١١٤,١	٧٥,٩	٣٩,٨	٥,١	٧,١	٢٧,٣	١٣,٨-	٤٤,٦
١٩٩٧/٩٦	١٢٥,٥	٧٣,٥	٤٠,٤	٥,٤	٧,١	٣٣,١	٢٠,٠-	٥٥,٥
١٩٩٨/٩٧	١٣٦,٧	٧٢,٥	٣٥,٤	صفر	٧,١	٣٨,٠	١٦,٨-	٦٨,٩
١٩٩٩/٩٨	١٤٧,٢	٦٧,٨	٤٠,٨	صفر	٧,١	٢٥,٦	٩,٥-	٧٩,٠
٢٠٠٠/٩٩	١٦٤,٤	٦٧,٠	٤٠,٨	صفر	٧,٢	٢٥,٤	٢,٢-	٨٨,٩
٢٠٠١/٢٠٠٠	١٩٤,٨	٦٧,٠	٩١,٨	صفر	٨,٠	٢٩,٣	٣٩,٩-	١٠١,١
٢٠٠٢/٢٠٠١	٢٢١,٢	٦٧,١	١١٣,١	صفر	٩,٤	٤٠,٠	٥٨,٥-	١١٣,٨

غير متوافر = م.غ

ويتكون الدين الحكومى من ثلاث مصادر رئيسية هى : سندات الخزانة العامة، وأذون الخزانة العامة، والاقتراض من بنك الاستثمار القومى، بجانب إصدار

سندات أخرى كسندات الإسكان والطاقة البديلة وسندات التنمية الدولارية وخلافه.

هذا وقد حدث تغير في هيكل الدين الحكومي خلال الفترة (١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠١)، حيث اعتمدت الحكومة اعتماداً كبيراً على سندات الخزانة العامة في تمويل عجز الموازنة العامة للدولة دون إصدار أذون خزانة، ثم أصبحت تعتمد اعتماداً كبيراً على الاقتراض من بنك الاستثمار القومي، بالإضافة إلى إصدارها أذون خزانة، مع تخفيض اعتمادها بصورة كبيرة على سندات الخزانة العامة. كانت تمثل سندات الخزانة العامة ٥٨,٧% من الدين الحكومي في عام ١٩٩٠/٨٩، تناقصت هذه النسبة إلى ٢٤,٨% فقط في عام ٢٠٠٠/٩٩، وذلك في مقابل تزايد نسبة الاقتراض من بنك الاستثمار القومي من ٢٢,٤% فقط في عام ١٩٩٠/٨٩ إلى ٥٤% في عام ٢٠٠٠/٩٩، بالإضافة إلى بداية إصدارها لأذون الخزانة في عام ١٩٩١/٩٠ بنسبة ٥,٣% من إجمالي الدين الحكومي، ووصلت إلى ٣٦,٧% في عام ١٩٩٤/٩٣، ثم بدأت في التناقص حتى وصلت إلى ١٥,٤% فقط في عام ٢٠٠٠/٩٩^(١).

ولقد تم إصدار أذون الخزانة بأسعار فائدة مرتفعة بهدف امتصاص فائض السيولة (سياسة التعقيم) في الاقتصاد المصري في بداية التسعينيات، وذلك لتخفيض معدلات التضخم، وتمويل عجز الموازنة العامة للدولة والحد من ظاهرة السدولة. وبالفعل انخفضت نسبة أذون الخزانة العامة في الدين الحكومي ومعدلات فائدتها بتحقيق الهدف التي تم إصدارها من أجله، كما تم تعديل هيكلها بزيادة المصدر منها ذات الآجال الأطول، وتخفيض نسبة المصدر منها ذات الآجال القصيرة، ولكن وصل رصيدها في نهاية الفترة محل البحث إلى عشرة أضعاف رصيدها في بداية إصدارها في عام ١٩٩١/٩٠، وهي زيادة كبيرة مع الأخذ في الاعتبار مخاطر هذا النوع من الدين قصير الأجل ذات الأعباء الكبيرة في خدمته. مع ملاحظة أن حوالي ٨٠% من قيمة هذه الأذون تكون من نصيب البنوك سواء أكانت حكومية أو

(١) قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلي وتمويل الاستثمارات العامة في مصر". مرجع سابق.

خاصة^(١)، مما يعنى أن الحكومة تحصل على جزء من مدخرات القطاع العائلى وقطاع الأعمال بطريق غير مباشر عن طريق الجهاز المصرفى، مما قد يؤثر على موارد تمويل الاستثمار الخاص مع انخفاض معدل الادخار المحلى^(٢).

مديونية الهيئات الاقتصادية^(٣) :

حققت مديونية الهيئات العامة الاقتصادية زيادة مستمرة فى قيمتها المطلقة خلال الفترة ١٩٩٢/٩١ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢ لتبلغ نحو ٤١,٧ مليار جنيه فى عام ٢٠٠١ مقارنة بنحو ٩,٧ ملياراً فى عام ١٩٩٢. بمتوسط نمو سنوى بلغ نحو ٣,٦ ملياراً وبتوسط نسبة نمو سنوى ١٦,٤%.

(١) Gouda Abdel-Khalek and Karima Koreyem, Fiscal Policy Measures in Egypt. Public Debt and Food Subsidy, Cairo Papers in Social Science, Volume 23, No. 1. Spring 2000. p. 60.

(٢) قضايا التخطيط والتنمية - المرجع السابق - ص ١٤.

(٣) البنك الأهلى المصرى - النشرة الاقتصادية - "الدين الداخلى بين التضخم وإعادة الهيكلة". مرجع

سابق. ص ٦.

جدول رقم (١١)

تطور مديونية الهيئات الاقتصادية خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠١

(القيمة بالمليار جنيه)

مكونات مديونية الهيئات الاقتصادية العامة الاقتصادية		نسبة مديونية الهيئات الاقتصادية إلى إجمالي الدين العام (%)	معدل نمو مديونية الهيئات الاقتصادية (%)	مديونية الهيئات الاقتصادية العامة الاقتصادية	البيان السنة
صافي أرصدة الهيئات العامة الاقتصادية لدى الجهاز المصرفي	اقترض الهيئات الاقتصادية من بنك الاستثمار القومي				
م.غ	٨,٤	م.غ	-	م.غ	١٩٩٠/٨٩
م.غ	١٠,٢	م.غ	م.غ	م.غ	١٩٩١/٩٠
١,٧-	١١,٤	٩,٢	م.غ	٩,٧	١٩٩٢/٩١
٢,٣-	١٤,٧	١٠,٩	٢٧,٨	١٢,٤	١٩٩٣/٩٢
٤,٢-	١٩,١	١٢,٠	٢٠,٠	١٤,٩	١٩٩٤/٩٣
٦,٨-	٢٢,٥	١١,٦	٥,٤	١٥,٧	١٩٩٥/٩٤
٨,٣-	٢٦,٥	١٢,١	١٥,٩	١٨,٢	١٩٩٦/٩٥
٧,٩-	٣٠,٩	١٣,٥	٢٦,٤	٢٣,٠	١٩٩٧/٩٦
١١,٤-	٣٤,٦	١٢,٣	٠,٩	٢٣,٢	١٩٩٨/٩٧
٢,٢-	٤١,١	١٦,١	٥٠,٤	٣٤,٩	١٩٩٩/٩٨
٤,٠-	٤١,٥	١٥,٣	٧,٤	٣٧,٥	٢٠٠٠/٩٩
٣,٣-	٤٥,٠	١٤,٣	١١,٢	٤١,٧	٢٠٠١/٢٠٠٠
٦,٠-	٤٧,١	١٢,٥	١,٤-	٤١,١	٢٠٠٢/٢٠٠١
١٠,٩-	٥٠,١	١٠,٦	٤,٨-	٣٩,١	*٢٠٠٣/٢٠٠٢

غير متوفرة = م.غ

مصدر بيانات عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ : البنك المركزي المصري - النشرة الإحصائية الشهرية، العدد

(٨٢)، يناير ٢٠٠٤.

صافي مديونية بنك الاستثمار القومي:

سجلت مديونية بنك الاستثمار القومي بصورة عامة زيادة مستمرة في قيمتها المطلقة خلال فترة الدراسة - باستثناء عامي ١٩٩٣ و ١٩٩٤ - لتبلغ نحو ٦٧,٥ مليار جنيه في عام ٢٠٠٢ مقارنة بنحو ٩,٣ ملياراً في عام ١٩٩٠، بمتوسط نمو سنوي ٤,٥ ملياراً ومتوسط نسبة نمو سنوي ١٨,٧%.

جدول رقم (١٢)

تطور صافي مديونية بنك الاستثمار القومي^(١)
خلال الفترة ١٩٩٠/٨٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠١

السنة	مديونية بنك الاستثمار القومي (صافي) (بالمليار جنيه)	نسبة مديونية بنك الاستثمار القومي إلى إجمالي الدين العام الخلي (%)
١٩٩٠/٨٩	٩,٣	١٢,٣
١٩٩١/٩٠	١١,١	١١,٤
١٩٩٢/٩١	١٥,١	١٤,٢
١٩٩٣/٩٢	١٤,٠	١٢,٣
١٩٩٤/٩٣	١٣,٢	١٠,٦
١٩٩٥/٩٤	١٤,٢	١٠,٥
١٩٩٦/٩٥	١٨,١	١٢,٠
١٩٩٧/٩٦	٢٢,٣	١٣,١
١٩٩٨/٩٧	٢٨,٧	١٥,٢
١٩٩٩/٩٨	٣٤,٩	١٦,١
٢٠٠٠/٩٩	٤٣,٦	١٧,٨
٢٠٠١/٢٠٠٠	٥٤,٣	١٨,٧
٢٠٠٢/٢٠٠١	٦٧,٥	٢٠,٥

(١) البنك الأهلي المصري - النشرة الاقتصادية - مرجع سابق. ص ١١.

جدول رقم (١٣)
تطور موارد بنك الاستثمار القومي^(١)

(مليار جنيه)

البيان	صندوق التأمين الاجتماعي للعاملين بالحكومة	صندوق التأمين الاجتماعي للعاملين بقطاع الأعمال العام والخاص	حصيلة شهادات الاستثمار	العوائد المترتبة لشهادات الاستثمار المجموعة (أ)	حصيلة سندات التمية الدوائية	ودائع صندوق توفير البريد	أرصدة حسابات البنك لدى الجهاز المصرفي (صافي)	أخرى	السنة
١٩٩٠/٨٩	١٠,٦٧	١٣,٣٥	٥,٠٩	٠,٣٩	٠,٠٧	٠,٨٤	٠,٤٣	-	
١٩٩١/٩٠	١٢,٧٣	١٥,٥٩	٥,٧٧	٠,٣٩	٠,٥١	٠,٩٥	٠,٣٧	-	
١٩٩٢/٩١	١٥,٢٨	١٨,٣٣	٦,٣٩	٠,٦٩	٠,٣١	١,١١	٠,٢٣	-	
١٩٩٣/٩٢	١٨,٣٣	٢١,٦٧	٨,٣٤	١,٣١	٠,٢٩	١,٢٨	١,٦٤-	-	
١٩٩٤/٩٣	٢١,٨٤	٢٥,٨٣	١٢,٤٠	٢,٠	٠,٣٤	١,٧٢	٣,٤٧-	-	
١٩٩٥/٩٤	٢٦,٣٥	٣٠,٦	١٧,٧١	٢,٥٧	٠,٤٤	٣,٣٨	٦,٨٢-	-	
١٩٩٦/٩٥	٣١,٩٤	٣٥,٧٥	٢١,٠٣	٣,٢٧	٠,٦٥	٣,٢١	٦,٥١-	-	
١٩٩٧/٩٦	٣٨,٤١	٤٠,٩٥	٢٤,٧١	٤,٠٤	٠,٨٥	٤,٣٩	٤,٦٥-	٠,٧٧	
١٩٩٨/٩٧	٤٥,٤٩	٤٦,٢٦	٣٠,٦٩	٤,٨٩	١,٠٤	٦,١٤	٣,١٨-	٠,٨١	
١٩٩٩/٩٨	٥٣,٤١	٥١,٥٤	٣٤,٣٠	٥,٦٩	١,١٣	٨,١٢	٢,٧٩-	١,٩	
٢٠٠٠/٩٩	٦٢,٤١	٥٧,٤٣	٣٩,٠١	٦,٣٣	١,٠٤	١٠,٤٥	٤,٤٠-	١,٧٦	
٢٠٠١/٢٠٠٠	٧٢,٤٩	٦٣,٨٥	٤٣,٩٧	٧,١	١,١٤	١٣,٣١	٣,١٨-	١,٧٤	
٢٠٠٢/٢٠٠١	٨٣,٧٨	٧٠,٨٨	٤٩,٠١	٧,٤٢	١,٣	١٧,١١	٢,٨-	١,٦٥	

المصدر : نفس المصدر السابق.

(١) البنك الأهلي المصري - النشرة الاقتصادية - مرجع سابق. ص ١٢.

- سجلت كافة مكونات موارد بنك الاستثمار القومي زيادة مطردة خلال فترة الدراسة، إلا من بعض الاستثناءات المحدودة للغاية تركزت بصورة خاصة في تطور حصيلة سندات التنمية الدولارية.
- احتفظت أموال التأمينات (صندوق التأمين الاجتماعي للعاملين بالحكومة وصندوق التأمين الاجتماعي للعاملين بقطاعي الأعمال العام والخاص) بموقع الصدارة بين مكونات موارد بنك الاستثمار القومي خلال فترة الدراسة.
- ولقد حل محل التناقص في قيمة المصدر من أذون الخزانة زيادة الاقتراض من بنك الاستثمار القومي بدرجة كبيرة ومستمرة خلال الفترة محل البحث، مع ثبات قيمة المصدر من سندات الخزانة العامة تقريباً على الرغم من أنها من أفضل مصادر تمويل عجز الموازنة العامة للدولة بدون تحمل مخاطر وأعباء كبيرة، وخلق آثار سلبية على المتغيرات الاقتصادية الكلية، كما في حالة الاقتراض من بنك الاستثمار القومي الذي يعتمد في موارده بصفة رئيسية على المدخرات العائلية سواء إجبارية أو اختيارية.
- وتمثل هذه الموارد أعباء كبيرة على البنك لالتزامه بأسعار فائدة على هذه الودائع أعلى من أسعار الفائدة التي يقرض بها في بعض الأحيان، بالإضافة إلى عجز أو تقاعس كل من الحكومة والهيئات الاقتصادية عن سداد ما عليها من قروض للبنك مما يؤثر على الموارد المتاحة لدى البنك للوفاء بالتزامات التي عليه. وفي نفس الوقت يمثل التزام هيئة التأمينات بإيداع حصيلة التأمينات لدى بنك الاستثمار القومي قيلاً عليها في إدارتها لهذه الأموال. ومن ثم فإن الاعتماد الكبير للحكومة في تمويل عجز الموازنة العامة للدولة على الاقتراض من بنك الاستثمار القومي يمكن أن يكون له بعض الآثار على معدلات الادخار والاستثمار في الاقتصاد القومي، خاصة أن الحكومة تستخدم جزءاً من هذه المدخرات في تمويل إنفاقاً جارياً وليس استثمارياً مع وجود عجز جارٍ في الموازنة العامة للدولة.

ثامناً : أسباب تزايد حجم الدين العام المحلى :

تلجأ الحكومة أساساً إلى الاقتراض الداخلى أو الخارجى بسبب العجز الكلى فى الموازنة العامة للدولة، الذى يتم تمويله إما عن طريق الاقتراض من الخارج أو عن طريق الإصدار النقدى الذى يترتب عليه ارتفاع معدلات التضخم. وفى حالة اللجوء إلى الاقتراض يترتب عليه أعباء خدمة الدين التى تزيد من عجز الموازنة، وبالتالي من حجم الدين^(١).

وترتفع نسبة الدين العام المحلى للنتائج المحلى الإجمالى لأحد سببين^(٢) :

- العجز الأولى فى الموازنة العامة للدولة.
 - إذا كان سعر الفائدة الحقيقى أكبر من معدل نمو الناتج المحلى الحقيقى.
- وينطبق ذلك على مصر، حيث كان هناك عجزاً كبيراً فى الموازنة العامة للدولة فى الثمانينيات وبداية التسعينيات قبل تطبيق سياسات التثبيت والتكيف الهيكلى فى عام ١٩٩١. وتحقق السبب الثانى بعد تطبيق هذه السياسات نتيجة ارتفاع سعر الفائدة الاسمى وانخفاض معدل التضخم، مما أدى إلى ارتفاع سعر الفائدة الحقيقى عن معدل نمو الناتج المحلى الحقيقى.

ويمكن تحديد أسباب تزايد حجم الدين العام المحلى فيما يلى :

- ١- تزايد الإصدارات من أذون الخزانة بأسعار فائدة مرتفعة لتمويل عجز الموازنة العامة للدولة من ناحية، بالإضافة إلى الحد من ظاهرة الدولار^(٣)، وتعقيم التدفقات الرأسمالية التى زادت خلال منتصف التسعينيات^(٤)، حتى لا تخرج مرة أخرى سريعاً مما يسبب مشاكل لسعر الصرف والاقتصاد القومى ككل مثلما حدث فى أزمة جنوب شرق آسيا وهو ما يعرف بالأموال الساخنة

(١) قضايا التخطيط والتنمية - "إدارة الدين العام المحلى وتمويل الاستثمارات العامة فى مصر". مرجع سابق. ص ٢٣.

(٢) المجالس القومية المتخصصة - المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلى". مرجع سابق. ص ١٢.

(٣) المرجع السابق. ص ١٢.

(٤) د. عبد الحميد صديق عبد البر. مرجع سابق. ص ١٦٣.

التي تنتقل من مكان لآخر تبعاً للفروق في أسعار الفائدة. وقد أدى طرح أذون الخزانة إلى تراكم كل من الاحتياطيات النقدية لدى البنك المركزي بالتوازي مع تراكم الدين العام المحلى.

٢- إصدار سندات حكومية بالعملات الأجنبية لصالح بنوك القطاع العام، وذلك لزيادة رؤوس أموال هذه البنوك، ومعالجة ما كان لديها من نقص في العملات الأجنبية، نتيجة الاعتماد عليها في تمويل احتياجات الحكومة من النقد الأجنبي قبل تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادى فى عام ١٩٩١، حيث كانت تعاني سوق الصرف الأجنبي فى ذلك الوقت من ندرة فى النقد الأجنبي^(١).

٣- اضطلاع الحكومة ببرنامج طموح لتطوير البنية الأساسية، بعد تخليها عن إقامة مشروعات استثمارية يمكن أن يقوم بها القطاع الخاص، فأصبح معظم الإنفاق الاستثمارى على إقامة بنية أساسية يتم تمويلها بالاقتراض من بنك الاستثمار القومى، مما زاد من حجم الاقتراض منه^(٢).

٤- تزايد عجز الكثير من الهيئات الاقتصادية، واضطرارها إلى الاقتراض من بنك الاستثمار القومى لتمويل هذا العجز، وتدخّل هذه القروض وأعباء خدمتها ضمن الدين العام المحلى، على الرغم من انفصال العديد من هذه الهيئات عن الحكومة واستقلال موازاتها، ويطلق عليها هيئات اقتصادية، أى يجب أن تدار إدارة اقتصادية ويقتصر اقتراضها فى هذه الحالة على الجهاز المصرفى بأسعار الفائدة السائدة فى السوق.

٥- استخدام جزء من هذا الدين فى تغطية إنفاق جارى، وليس إنفاقاً استثمارياً يدر عائداً يمكن به تسديد قيمة هذا الدين وأعباءه، مما يجد من قدرة الحكومة على سداد ديونها، ومن ثم تراكم هذه الديون وتعاضم قيمتها.

(١) المجالس القومية المتخصصة - المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلى". مرجع سابق. ص ١٢-١٣.

(٢) قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلى وتمويل الاستثمارات العامة فى مصر". مرجع سابق. ص ٢٤.

- ٦- التعارض بين أهداف السياسات الاقتصادية المختلفة والتي نجم عنها تبعية السياسة المالية للسياسة النقدية في المرحلة الأولى للإصلاح الاقتصادي مما أدى إلى زيادة التدفقات الرأسمالية الخاصة إلى مصر في منتصف التسعينيات، نتيجة الانخفاض الحاد في أسعار الفائدة في الدول الصناعية المتقدمة من ناحية، وتحسن البيئة الاقتصادية في مصر والدول النامية للاستفادة من فروق أسعار الفائدة. وكان لابد من تعميمها للمحافظة على استقرار سعر الصرف، وترتب على ذلك تراكم الاحتياطات من النقد الأجنبي من ناحية، وتراكم الدين العام المحلي من ناحية أخرى. وأدى تراكم الدين المحلي إلى خلق معادلة من نوع غريب : مبادلة أصول محلية ذات عائد مرتفع بأصول أجنبية ذات عائد منخفض، مما يعنى إعادة توزيع الدخل لصالح الأجانب، وهي تكلفة يتحملها الاقتصاد المصرى^(١).
- ٧- زيادة العجز الفعلى فى الموازنة العامة للدولة عن العجز المخطط له فى أغلب سنوات الفترة محل البحث، مما يجبر الحكومة على تغطية هذا العجز غير المخطط له بالافتراض، وتوقع استمرار هذا العجز فى المستقبل والناتج عن الاختلال الهيكلى فى الموازنة العامة للدولة والناتج عن زيادة نفقاتها عن إيراداتها والإنفاق المتزايد على مشروعات البنية الأساسية خاصة فى منتصف التسعينيات^(٢).
- ٨- صعوبة زيادة العبء الضريبي على الممولين فى ظروف الركود الحالية، وذلك بهدف زيادة الموارد السيادية للدولة لتخفيض العجز الجارى فى الموازنة العامة للدولة، ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق التركيز على القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية^(٣).

(١) - Gouda Abdel-Khalek and Karima Koreyem, Op. Cit., pp ٢٤-٢١.

- المجالس القومية المتخصصة. مرجع سابق. ص ١٤.

(٢) - قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلي وتمويل الاستثمارات العامة فى مصر". مرجع سابق. ص ٢٥.

- منتدى الحوار الاقتصادى "قضية الدين العام المحلي فى الاقتصاد المصرى". كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة القاهرة. يونيو ١٩٩٦. ص ٢٥.

(٣) - قضايا التخطيط والتنمية. مرجع سابق. ص ٢٥.

تاسعاً : الآثار المترتبة على ارتفاع حجم الدين العام المحلى على المتغيرات الاقتصادية :

إن وجود الدين العام المحلى فى أغلب دول العالم يمثل ظاهرة طبيعية تحدث فى حالات عديدة كوسيلة لتمويل العجز فى الموازنة العامة للدولة، أو كوسيلة لحشد الموارد اللازمة لتمويل التنمية خاصة مع نقص المدخرات المحلية، وقصور الحصيلة الضريبية عن تلبية احتياجات التنمية. لذلك، فوجود الدين العام - فى ذاته - ينبغى ألا يثير قلقاً، إلا إذا تجاوزت مستوياته ومعدل نموه الحدود الآمنة التى يمكن أن تولد آثاراً سلبية على سلامة الوضع المالى العام^(١).

أ- أهم الآثار الاقتصادية والاجتماعية للدين العام :

(١) أثر المزاحمة **Crowding Out Effect**^(٢) : حيث أكد عدد كبير من الاقتصاديين على أن توسع الدولة فى إصدار أذون الخزانة - على النحو الذى أدى إلى تفاقم الدين المحلى - قد مارس أثراً سلبياً على القطاع الخاص نظراً لقيام الحكومة بمزاحمة غيرها من المقترضين، وهو ما يؤدى بالضرورة إلى إضعاف فرص المستثمرين الأفراد فى الحصول على حجم رؤوس الأموال اللازمة لتمويل أنشطتهم المختلفة. ومن ناحية أخرى، أدى الإقبال على شراء أذون الخزانة ذات العائد المرتفع إلى نوع آخر من المزاحمة بين الاستثمار "المالى" والاستثمار "العينى"، حيث توجهت نسبة كبيرة من توظيفات البنوك والجهاز المصرفى إلى أذون الخزانة باعتبارها مجال مالى محصن للاستثمار، بدلاً من توجيهها للاستثمار الإنتاجى سواء من جانب القطاع الخاص أو القطاع العام. كما أقدمت الكثير من الوحدات الإنتاجية القائمة على استخدام أرباحها المحتجزة فى شراء أذون الخزانة بدلاً من استخدامها فى توسيع نشاطها الإنتاجى خاصة فى ظل الاتجاهات الركودية التى سادت النشاط الاقتصادى فى بداية عملية الإصلاح.

(١) المجلس القومى المتخصصة. مرجع سابق. ص ١٥.

(٢) منتدى الحوار الاقتصادى "قضية الدين العام المحلى فى الاقتصاد المصرى". مرجع سابق. ص ٢٦-٢٧.

والقرض وسيلة تمويلية ذات تكلفة معينة، ألا وهي "سعر الفائدة" وطلب الحكومة للقرض قد يؤدي إلى رفع أسعار الفائدة مما يقلل من رصيد رأس المال المرغوب فيه، وبالتالي يقلل مستويات الاستثمار، إلا أن زيادة مستويات الدين العام قد تولد ضغوطاً على السياسة النقدية لتخفيض أسعار الفائدة المرتفعة. وهذا قد يهدد الاستقرار النقدي، ويخلق ضغوطاً تضخمية قد تخرج عن نطاق السيطرة^(١).

(٢) الأثر التوزيعي^(٢): وهو من الآثار الهامة التي يتم إغفالها عادة عند مناقشة قضية تصاعد حجم الدين العام المحلي وسبل مواجهتها. فقد اتضح أن عبء مدفوعات خدمة هذا الدين قد بلغت نحو ٢٨,٩% من إجمالي الإيرادات العامة في عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣. وقد دفعت هذه الحقيقة بعض الاقتصاديين إلى التخوف من قيام الدولة مستقبلاً باللجوء المتزايد إلى الضرائب كوسيلة لمواجهة أعباء خدمة الدين المحلي. ولما كان الهيكل الحالي لنظام الضرائب يتسم بارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة فيه، فإن ذلك يعني بالضرورة، أن أي زيادة في هذه الضرائب، سوف يكون عبئها أشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل في المجتمع، مما يؤدي إلى تزايد حدة الاختلال في توزيع الدخل لصالح الطبقات الأعلى دخلاً.

(٣) الأثر المتعلق بحقوق الأجيال القادمة^(٣): وهو يمثل بعداً آخر للأثر التوزيعي ولكن ليس بين أبناء الجيل الواحد، وإنما بين الأجيال المختلفة، حيث أن امتداد أعباء خدمة الدين العام المحلي لسنوات طويلة - في حالة عدم وضع حلول جذرية لهذه المشكلة - يعني ضمناً تحميل الأجيال القادمة بنتائج السياسات الاقتصادية غير الملائمة التي تم اتباعها من قبل أبناء الجيل الحالي.

(١) المجالس القومية المتخصصة. مرجع سابق. ص ١٦.

(٢) منتدى الحوار الاقتصادي "قضية الدين العام المحلي في الاقتصاد المصري". مرجع سابق. ص ٢٨.

(٣) المرجع السابق. ص ٢٨.

وتتمثل خطورة هذا الأثر في تراجع قدرة الدولة مستقبلاً على الوفاء بالاحتياجات الأساسية للأجيال المقبلة خاصة في مجالات الخدمات الاجتماعية من تعليم وصحة.

ب- آثار الدين العام الداخلى على الادخار والاستثمار والنتاج :

هناك اختلاف وجدل بين الاقتصاديين حول آثار الدين العام، ومع ذلك هناك قدر من الاتفاق حول بعض المسائل، أهمها أن الدين الحكومى يحفز الطلب الكلى والنمو الاقتصادى فى الأجل القصير، ولكنه يؤثر على الاستثمار بالانخفاض نتيجة المزاحمة، ويخفض بالتالى الدخل القومى فى الأجل الطويل^(١).

ويرى الاقتصاديون أن الدين العام يؤدي إلى زيادة الطلب الكلى فى الأجل القصير وتخفيض معدل زيادة رأس المال فى الأجل الطويل وهى من أهم آثار عجز الموازنة والدين العام من الناحية الاقتصادية، إلا أنه توجد بعض الآثار الأخرى على الاقتصاد يمكن إجمالها فيما يلى^(٢) :

- ١- تؤدي زيادة الدين العام إلى ضغوط على السياسة النقدية لتخفيض أسعار الفائدة المرتفعة وذلك من خلال سياسة توسعية تتمثل فى زيادة حجم الائتمان وقد يزيد معها معدل التضخم.
- ٢- تؤدي أعباء خدمة الدين العام إلى زيادة الضرائب اللازمة لتمويلها، وهذه الضرائب إذا كانت تصاعديّة مع الدخل تؤدي إلى شكل من أشكال التحويلات الدخلية بين أفراد المجتمع.
- ٣- يمكن أن يؤثر الدين العام على محددات السياسة المالية، ذلك أن قدرة الحكومة على الاقتراض بسهولة لتمويل زيادة الإنفاق الحكومى قد تؤدي إلى عدم اهتمام واضعى السياسة الاقتصادية بمراجعة مدى ضرورة التوسع فى الإنفاق أو الأعباء المترتبة عليها.

(١) قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلى وتمويل الاستثمارات العامة فى مصر". مرجع سابق. ص ٢٨.

(٢) المرجع السابق. ص ٣٣.

٤- زيادة حساسية الاقتصاد للهزات الخارجية في حالة تملك الأجانب لنسب كبيرة من أصول الدين العام.

وللتعرف على أثر الدين العام على الادخار والاستثمار والناتج يمكن أن نأخذ في الاعتبار حجم العجز الجارى في الموازنة العامة للدولة على أنه يعبر عن الجزء من الدين العام الذى يمول إنفاق جارى ويؤدى إلى نقص الادخار والاستثمار بنفس القدر، أو أن يتم الأخذ في الاعتبار الزيادة السنوية في الدين العام ونطرح منها قيمة الاستثمار الحكومى ونعتبر أن الجزء الباقي يمثل نقصاً من الادخار والاستثمار بنفس الحجم، وذلك لأن هذا الجزء من الدين العام يتم تمويله من مدخرات حقيقية أو من أموال كان يمكن إتاحتها للادخار الخاص وهذه المدخرات لم توجه إلى استثمار منتج وإنما لتمويل عجز في الموازنة ولا يستخدم لأغراض الاستثمار الحكومى، وهو بالتالى يمثل إزاحة للاستثمار^(١).

(١) قضايا التخطيط والتنمية. المرجع السابق. ص ٣٤.

القسم الثالث

استراتيجية إدارة الدين العام المحلى

استطاع الاقتصاد المصرى منذ بداية تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادى^(١) والتكيف الهيكلى عام ١٩٩١ أن يحقق نجاحاً ملحوظاً فى تصحيح الاختلالات المالية والنقدية من خلال الالتزام ببرنامج التثبيت الاقتصادى الذى يعد المكون الأول من برنامج الإصلاح الشامل.

ويتمثل المكون الثانى من هذا البرنامج فى التحول من مرحلة التكيف مع الصدمات الخارجية وتحقيق الانضباط المالى والنقدى إلى الانطلاق على مسار النمو الاقتصادى السريع والمتواصل.

وقد قامت الدولة فى ظل سياسة الإصلاح باتباع سياسة مالية انكماشية تدعمها سياسة نقدية تستهدف السيطرة على معدلات نمو الطلب المحلى باستخدام المؤشرات السعرية.

كما تحقق الإصلاح المالى فى كل من جانبى الموارد والنفقات فى الموازنة العامة للدولة.

فى جانب الموارد تم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، وتزامن معها ارتفاع إيرادات البترول نتيجة ارتفاع أسعاره، كما ارتفعت أيضاً إيرادات قناة السويس. وفى جانب النفقات قامت السلطات بتخفيضات كبيرة فى الإنفاق الاستثمارى والدعم، كما تحققت وفورات ملموسة فى خدمة الدين الخارجى نتيجة لاتفاق نادى باريس^(٢).

ويهدف إحياء الأسواق المالية لتلعب دورها فى تخصيص الموارد. كان لابد من التحول عن استخدام أدوات التوجيه المباشر إلى استخدام أدوات غير مباشرة.

(١) منتدى الحوار الاقتصادى "حول استراتيجية النمو الاقتصادى فى مصر". كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة القاهرة. ١٨ ديسمبر ١٩٩٦. ص ٢.

(٢) أ.د. سهير أبو العينين. "الإصلاح الاقتصادى فى مصر التوازنات المالية والنقدية وتخفيف النمو - ندوة "تخفيف النمو الاقتصادى المصرى" معهد التخطيط القومى. ٢٤ نوفمبر ٢٠٠٢. ص ٣.

فتم استحداث أداة محورية للربط بين السياسة المالية والسياسة النقدية وللاسترشاد بقوى السوق في تفعيل دور السياسة النقدية، هذه الأداة هى أذون الخزانة العامة.

وفي بداية طرح أذون الخزانة، ومع تحرير أسعار الفائدة وانخفاض معدل التضخم ارتفع سعر الفائدة الحقيقي وأصبح موجباً [بعكس الوضع الذى كان قائماً في ظل تطبيق سياسة الكبح المالى] وزاد عن أسعار الفائدة على العملات الأجنبية مما أدى إلى زيادة المعروض من النقد الأجنبى. وتحققت طفرة في تدفق رؤوس الأموال [كما سبق أن ذكرنا في القسم الأول من الدراسة]. وبلغ مجموع هذه الأموال في ثلاث سنوات حوالى ٥ مليار دولار. وقد تم تعقيم هذه التدفقات^(١) - لتفادى آثارها التوسعية على السيولة - وذلك بواسطة مبيعات الحكومة من أذون الخزانة بحجم أكبر من المطلوب لتمويل عجز الموازنة.

وقد نتج عن ذلك أعباء مالية ضخمة على الحكومة - كما سبق أن ذكرنا في القسم الأول من الدراسة - تمثلت في مدفوعات الفوائد على أذون الخزانة والتي زادت على إيرادات الفوائد على الأصول الأجنبية التي تملكها الحكومة. وقد قدرت إحدى الدراسات التكلفة المالية للتعقيم بنحو ٤% من الناتج المحلى الإجمالى خلال الفترة ١٩٩١-١٩٩٧^(٢).

شهدت السنوات الأخيرة الكثير من التحديات أمام السياسة النقدية والمالية نتيجة للآثار السلبية للصدمات الخارجية التي تعرضت لها مصر التي انعكست على ميزان المدفوعات الذى أصبح يحقق عجز عام ١٩٩٧ بعد أن حقق فائضاً عام ١٩٩٦ وانخفضت إيرادات السياحة والبتروال.

وقد أدى تزايد البطالة إلى استبعاد الحكومة أن تستخدم سياسة مالية ونقدية تقييدية. وانخفض معدل الادخار من ١١-١٢% إلى ١٠,٤% عام

(١) للمزيد من التفاصيل حول سياسة التعقيم وآثارها. راجع :

د. عبد الحميد صديق عبد البر "تطور الدين الداخلى وعلاقته بالمتغيرات والتنمية الاقتصادية في مصر". مرجع سابق. ص ١٦٣.

(٢) أ.د. سهير أبو العينين "الإصلاح الاقتصادى في مصر التوازنات المالية والنقدية وتخفيف النمو". مرجع سابق. ص ٦.

٢٠٠١/٢٠٠٢. ومعدل الاستثمار لا يتجاوز ١٧% من الناتج المحلى الإجمالى. وفجوة التمويل كبيرة بينها وبين الادخار. كما أن أدوات السياسة النقدية والمالية لم تؤدى دورها فى زيادة الادخار والاستثمار ولا إلى توجيهه إلى القطاعات المرتبطة بالتصدير والدافعة للنمو^(١).

وفى ضوء هذه الظروف التى مر بها الاقتصاد المصرى فى ظل سياسة الإصلاح الاقتصادى منذ بدء تنفيذه حتى الآن وفى ظل ما سبق ذكره فى القسم الأول من الدراسة عن المخاطر المترتبة على ازدياد حجم الدين العام المحلى سواء على بنية الاقتصاد القومى أو فيما يتعلق بالاستقرار المالى والنقدى يرى بعض الاقتصاديون أن التصدى لقضية ارتفاع الدين العام المحلى والتوصل إلى السبل المناسبة لتخفيض أعبائه يتطلب^(٢):

- ضرورة صياغة هذه الحلول فى ضوء رؤية شاملة لمجمل السياسات الاقتصادية وعلاقات الترابط والتشابك بينها فى المرحلة القادمة لتقليل الآثار السلبية التى يمكن أن تترتب على هذه الحلول المقترحة.

- ضرورة توافر بيئة من النمو الاقتصادى، التى تعتبر شرطاً أساسياً لعلاج هذه المشكلة بدون المساس بالاستقرار الاجتماعى فى الاقتصاد القومى.

كما أثبتت بعض الدراسات^(٣) أن نسبة الدين العام الداخلى إلى الناتج المحلى الإجمالى سوف ترتفع من ٨١,٩٨% عام ٢٠٠١ إلى ١٢١,٢٥% من الناتج المحلى الإجمالى عام ٢٠٠٥ ثم إلى ١٠٤,٥١ عام ٢٠٠٧ ثم إلى ١٨٧,٣٥% من الناتج المحلى الإجمالى عام ٢٠١٠ ثم إلى ٢٧٩,١٨% عام ٢٠١٥ ثم إلى ٤٠٦,٧٥% من الناتج المحلى الإجمالى عام ٢٠٢٠. أى أن نسبة الدين الداخلى إلى الناتج المحلى ستتضاعف أكثر من ٤ مرات خلال هذه الفترة. ويتطلب الأمر أخذ نتائج هذه الدراسة فى الحسبان عند وضع استراتيجية إدارة الدين العام المحلى

(١) المرجع السابق. ص ٨.

(٢) منتدى الحوار الاقتصادى "قضية الدين العام المحلى فى الاقتصاد المصرى، مرجع سابق، ص ٢٨-٢٩.

(٣) راجع: د. عبد الحميد صديق عبد البر "تطور الدين العام الداخلى وعلاقته بالمتغيرات والتنمية الاقتصادية فى مصر والتنبؤ بنسبة الدين إلى الناتج المحلى فى الفترة ٢٠٠١-٢٠٢٠". مرجع سابق. ص

والتعرف على الحدود القصوى للدين المحلى فى ظل الأوضاع الاقتصادية والسياسات المالية والنقدية المطبقة وأثر ذلك على النشاط الاقتصادي وتحفيز النمو.

أولاً : الأهداف الرئيسية لاستراتيجية إدارة الدين العام :

يمكن القول بصورة إجمالية أن استراتيجية^(١) إدارة الدين العام إنما يكون لها عدة أهداف وأهم هذه الأهداف :-

- تخفيض حجم الدين العام المحلى فى مدى زمنى محدد فى ضوء التوقعات المستقبلية لحجم الناتج المحلى وحجم الدين باستخدام حزمة ملائمة من السياسات النقدية والمالية.
- توفير المبالغ المطلوبة لتمويل عجز الموازنة العامة للدولة.
- تقليل تكلفة الاقتراض.
- الوصول إلى هيكل آجال متوازن للتأكد من قدرة الاقتصاد على تحمل أعباء هذا الدين.
- خلق سوق ثانوية للأوراق المالية الحكومية والعمل على تطوير سوق المال.
- تطوير أوعية وأدوات طويلة الأجل للادخار الخاص.
- توزيع الدخل.
- قدرة الدولة على خدمة هذا الدين من مواردها العادية المختلفة وليس عن طريق الاقتراض من الجهاز المصرفى.

ولتحقيق ما سبق يتعين ربط إدارة الدين العام المحلى بإطار كلى واضح تسعى الحكومة من خلاله إلى ضمان القدرة على الاستمرار فى تحمل مستوى الدين العام ومعدل نموه والأعباء المترتبة على ذلك. أخذاً فى الاعتبار أن التخلف عن سداد الدين سيكون له آثاراً سلبية على الاقتصاد القومى منها ما قد يترتب على

(١) - المجالس القومية المتخصصة - المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلى".

مرجع سابق. ص ١٧.

- صندوق النقد الدولى : المبادئ التوجيهية لإدارة الدين العام - دراسة أعدها خبراء صندوق النقد

الدولى والبنك الدولى ٢٠٠١/٣/٢١.

هذا التخلف من تعثر قطاع الأعمال أو القطاع المصرفي في أدائه فضلاً عن تناقص مصداقية الحكومة مما يؤثر على قدرتها في تعبئة المدخرات المحلية - والأجنبية - على المدى الطويل.

والتنسيق بين استراتيجية إدارة الدين العام المحلي وكلاً من السياستين النقدية والمالية، نظراً للاعتماد المتبادل بينهما وذلك في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة والأهداف المرجو تحقيقها والتي من أهمها رفع معدلات التنمية في إطار قدر مناسب من الاستقرار الاقتصادى. فالسياسة النقدية تلعب دوراً أساسياً في تحقيق سياسة الدين المحلي سواء من حيث سرعة وكفاية عمليات بيع السندات لتوفير احتياجات الموازنة العامة من التمويل أو من حيث أسعار الفائدة المناسبة التي تحول دون الزيادة الكبيرة في أعباء خدمة الدين^(١).

كما تلعب السياسة المالية دوراً هاماً في تحديد قدرة الدولة على تحمل أعباء هذا الدين مستقبلاً، سواء من ناحية العمل على تحجيم العجز الكلى في الموازنة العامة للدولة وبالتالي تحجيم الزيادات المتتالية في حجم الاقتراض ومن ثم أعباء خدمة الدين المحلي، أو من ناحية توزيع الإنفاق الكلى في الموازنة العامة للدولة والعمل على أن يكون الاقتراض المحلي لتمويل العجز في الموازنة الاستثمارية وليس الجارية. حيث يزيد الاستثمار من قدرة الدولة على الإنتاج ومواجهة أعباء الدين دون أن تؤثر هذه الأعباء سلبياً على مكونات الإنفاق الجارى أو الاستثمارى في الموازنة العامة.

وأهمية تطوير سوق المال لسهولة إصدار السندات القابلة للتداول في ظل مناخ استثمارى يتسم بالشفافية والإفصاح^(٢).

(١) - خالد سعد حلمي : "الدين العام : الأثر على السوقين النقدية والمالية". كتاب الأهرام الاقتصادى رقم ١٥٢ أكتوبر ٢٠٠٠. ص ٤٤.

- قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلي وتمويل الاستثمارات العامة في مصر". مرجع سابق. ص ٤٥.

(٢) قضايا التخطيط والتنمية "إدارة الدين العام المحلي وتمويل الاستثمارات العامة في مصر". مرجع سابق. ص ٤٥-٤٦.

- وإنشاء سوق ثانوية كفاء للأوراق المالية الحكومية يتطلب^(١) :-
- تنوع الحافطة لتوسيع قاعدة المستثمرين.
 - أن تتسم المعاملات بالشفافية والاعتماد على آليات السوق عند إصدار سندات الدين.
 - اتباع ممارسات سليمة في النظم المستخدمة لتسوية المعاملات في السوق المالية التي تشمل أوراقاً مالية حكومية.
- ويتطلب تحقيق أهداف هذه الاستراتيجية أن تقوم الحكومة باعتبارها الجهة المصدرة للدين أو البنك المركزى وكيلاً عنها باتخاذ إجراءات معينة وفي الحالة المصرية، واستشعاراً لحجم وخطورة مشكلة الدين العام، جاء في مشروع موازنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ ما نصه أن "السيطرة على الدين العام وسداد أعباء خدمته تعد من أولويات المهام الأساسية للسياسة المالية، حيث تسعى الحكومة إلى السيطرة على الدين من خلال خطة توازن بين توفير التمويل اللازم من المدخرات الحقيقية وبعض القروض والتسهيلات المحلية والخارجية لتمويل الاستثمارات واحتياجات التنمية من ناحية وبين مقتضيات تخفيض هذا الدين وربطه بالنتائج الإجمالية، مع العمل في ذات الوقت على سداد أعباء خدمة هذا الدين المحلى والخارجى فى مواعيده وبما يضمن عدم تزايد نسبة الدين العام إلى الناتج المحلى الإجمالى بل وتخفيض هذه النسبة كلما أمكن^(٢).

هذه العبارة تكشف عن بعض أهداف إدارة الدين العام طبقاً للتصور الرسمى (تصور الحكومة) وإذا لاحظنا أن الدين العام الخارجى فى مصر ليس مدعاة للقلق وتجرى خدمته بانتظام فإن معنى العبارة السابقة أن مثار القلق هو الدين العام المحلى الذى تشير التقديرات إلى بلوغ مجموع المسدد من متأخراته ٣١,١ مليار

(١) - المرجع السابق، ص ٤٦.

- صندوق النقد الدولى : "المبادئ التوجيهية لإدارة الدين العام". مرجع سابق، ص ١١.

(٢) المجلس القومية المتخصصة - المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلى". مرجع سابق، ص ١٧.

جنيه بنسبة ٢,٣% من الناتج المحلى الإجمالى. ولذلك فقد أنشأت وزارة المالية عام ٢٠٠١ قسماً لإدارة الدين العام^(١).

ثانياً : المحاور الرئيسية لتحقيق أهداف استراتيجية إدارة الدين العام المحلى :

المحور الأول : تخفيض حجم الدين المحلى :

إن القضية الرئيسية هنا ليست هى الحجم المطلق للدين بل الحجم النسبى بالمقارنة بالناتج المحلى الإجمالى. ومن الجدير بالذكر أن نسبة الدين العام المحلى إلى الناتج المحلى هى الآن أقل من الحدود القصوى التى بلغت فى الثمانينات وأوائل التسعينيات (٩٩% فى ١٩٨٥ و ١٩٩١) لكن النسبة آخذة فى التزايد منذ ١٩٩٧. كما أن النسبة أصبحت تزيد بدرجة كبيرة عن النسبة المقررة للتقارب بين دول الاتحاد الأوروبى طبقاً لاتفاقية ماستريخت وهى ٦٠%، بل إنها تزيد كثيراً حتى عن نسبة الدين العام (محلى وخارجى) فى الدول النامية الأخرى. وتستوجب هذه النسبة المرتفعة للدين إلى الناتج تخصيص اعتمادات كبيرة فى الموازنة العامة لخدمة الدين، وبالذات مدفوعات الفوائد. فقد قفزت نسبة مدفوعات الفوائد على الدين المحلى إلى مجموع الإنفاق الجارى فى الموازنة من ١٠- ١٥% حتى عام ١٩٩١ وإلى أكثر من ٢٠% عام ١٩٩٢. بل إنها قد تجاوزت ٢٥% من الإنفاق الجارى فى عام ١٩٩٤. مما يشكل ضغطاً قوياً على المخصصات لأغراض الإنفاق الاجتماعى مثل التعليم والصحة.

وبالنسبة لتخفيض الحجم المطلق للدين العام المحلى، فليس هناك إلا سبيل واحد هو السداد. وهذا يقتضى تحقيق فائض أولى فى الموازنة العامة يزيد على مدفوعات الفوائد على الدين. ولكن مقتضيات كفاءة الاستقرار النقدى تحتم تحاشى التسرع فى سداد الدين نقداً وبشكل فوري تجنباً لتوليد ضغوط تضخمية. ومع ذلك، فهناك طريقتان لتخفيض المستوى النسبى للدين (منسوباً إلى الناتج المحلى الإجمالى). فطبقاً لمعادلة ديناميكية الدين يمكن تخفيض نسبة الدين إلى الناتج إما

(١) المرجع السابق. ص ١٧.

بزيادة معدل النمو الحقيقي للناتج المحلي الإجمالي أو بتخفيض سعر الفائدة الحقيقي، أو بالاثنين معاً بطبيعة الحال^(١).

المحور الثاني : إعادة هيكلة الدين المحلي :

إن إعادة هيكلة الدين العام المحلي أمر ضروري للغاية. وهناك على الأقل ثلاثة مبررات لاستهداف إعادة هيكلة هذا الدين.

- **المبرر الأول :** هو ضرورة تسهيل عملية إدارة الدين في حد ذاتها. فإعادة الهيكلة تتضمن إحلال الأدوات طويلة الأجل السندات الحكومية محل الأدوات قصيرة الأجل أذون الخزانة العامة^(٢).
- **المبرر الثاني^(٣)** لإعادة هيكلة الدين العام المحلي هو تخفيف عبء خدمة الدين فهناك إمكانية لتوفير جزء من مدفوعات الفوائد إذا تم استبدال الأوراق المالية خاصة السندات ذات سعر الفائدة الأعلى بأخرى ذات سعر فائدة أقل.
- **المبرر الثالث^(٤) :** هو أن إعادة الهيكلة بسداد أذون الخزانة من خلال إصدار أوراق مالية طويلة الأجل سوف تساعد في تدعيم عملية الوساطة المالية والتعميق المالي. بما يعزز قدرة البنك المركزي على اتباع سياسة عمليات السوق المفتوحة^(٥).
- **المبرر الرابع^(٦) :** لإعادة هيكلة الدين العام التخوف من طرح السندات الحكومية في الأسواق المالية الدولية أمام المستثمرين الأجانب، لما يمكن أن يترتب على ذلك من تحويل الدين الداخلي أو المحلي إلى دين خارجي فضلاً عما يرتبط بذلك من بعثرة لشخصية الدائنين.

(١) المرجع السابق. ص ١٨.

(٢) المجالس القومية المتخصصة - المجلس القومي للإنتاج والشئون الاقتصادية "الدين العام المحلي". مرجع سابق. ص ٢١.

(٣) المرجع السابق. ص ٢١.

(٤) المرجع السابق. ص ٢١.

(٥) - قضايا التخطيط والتنمية. مرجع سابق. ص ٥٩.

- Fika El-Refaie : Past, Present, and Outlook, Egyptian Center for Economic Research (ECES), Ov., 2000, pp 13-14.

(٦) منتدى الحوار الاقتصادي "قضية الدين العام المحلي في الاقتصاد المصري". مرجع سابق. ص ٢٩.

المحور الثالث : تحقيق العدالة في توزيع عبء الدين^(١) :

من الملاحظ أن الدين العام المحل في معظمه دين إجبارى حيث يتم إجبار الصندوقين التابعين لهيئة التأمينات الاجتماعية على توريد فوائضهما إلى بنك الاستثمار القومى بموجب القانون ١١٩ لسنة ١٩٨٠ المنشئ للبنك بسعر الفائدة الذى يحدده. وهذا يمثل إجحافاً شديداً بالعاملين، أصحاب أموال التأمينات. ولذلك فقد تقتضى الإدارة السليمة للدين العام المحلى كسر احتكار بنك الاستثمار القومى لفوائض هيئة التأمينات.

المحور الرابع : توجيه عناية كافية بالسياسات الكلية (خاصة سياسة سعر الصرف)^(٢) :

فلا شك أن قرار تعويم الجنيه فى ٢٩ يناير ٢٠٠٣ من شأنه أن يزيد من عجز الموازنة وبالتالي يؤدى إلى زيادة الدين المحلى. ولذلك فإن من مقتضيات إدارة الدين المحلى اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان استقرار قيمة الجنيه. وذلك من خلال وضع ضوابط على المعاملات الرأسمالية فى ميزان المدفوعات وترشيد الاقتراض الخارجى.

المحور الخامس : استبدال النظام المطبق حالياً فى إعداد الموازنة بنظام موازنة البرامج وتقييم الأداء^(٣) :

ويركز هذا النظام المقترح بصفة أساسية على تحقيق الأهداف من خلال وضع وتحويل هذه الأهداف إلى برامج زمنية قابلة للتنفيذ، مع تبني العوامل المحفزة لتحقيق هذه الأهداف. لأنها الأكثر ملاءمة لظروف المنافسة على المستويات المحلية والإقليمية والدولية.

(١) المجالس القومية المتخصصة. مرجع سابق. ص ٢١.

(٢) المرجع السابق. ص ٢٣.

(٣) راجع : أ.د. سميحة فوزى، أ.د. عبد الفتاح الجبالى : فعالية الإنفاق العام : من موازنة الإنفاق إلى موازنة الأداء : مؤتمر إدارة الموازنة العامة - مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، أبريل ٢٠٠٢، ص ٤-٥.

المحور السادس : ترشيد الإنفاق العام [الجارى والرأسمالى] (١) :

- ١- تحقيق الانضباط المالى وتأکید الالتزام بالاعتمادات المدرجة فى الموازنة التى تخص الاستخدامات الجارية أو الاستثمارية.
- ٢- مراعاة الدقة فى تقدير اعتمادات الموازنة بما يتمشى مع الأولويات القومية للاستخدامات الجارية والاستثمارية.
- ٣- الحد من بنود الإنفاق المظهرية وغير الضرورية.
- ٤- تشجيع وتنمية دور القطاع الخاص فى النهوض وتمويل المشروعات الاستثمارية.
- ٥- تفعيل دور الجمعيات الأهلية فى تمويل الخدمات الاجتماعية.

المحور السابع : تنمية الإيرادات الجارية والرأسمالية بالموازنة العامة للدولة (٢) :

- ١- تنمية الموارد السيادية للدولة من ضرائب وجمارك وضرائب مبيعات ورسوم مختلفة.
- ٢- تنمية الموارد الجارية من فوائض وعوائد وتشمل فوائض البترول وقناة السويس وفوائض بعض الهيئات الاقتصادية وفائض البنك المركزى ونصيب الحكومة من فوائض وأرباح هيئات وشركات القطاع العام.
- ٣- العمل على زيادة المتحصلات الضريبية فى الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً : الحلول المقترحة لأزمة الدين العام فى إطار الاستراتيجية المقترحة لإدارة الدين العام :

- ١- التعجيل بصياغة الاستراتيجية المقترحة لتخفيض حجم الدين العام المحلى فى مدى زمنى محدد.
- ٢- إنشاء "نادى القاهرة" ليكون مسئولاً عن إدارة الدين العام المحلى على غرار "نادى باريس" المختص بإعادة جدولة الديون الخارجية للدول.

(١) قضايا التخطيط والتنمية. مرجع سابق. ص ٤٩-٥٠.

(٢) المرجع السابق. ص ٤٧.

- أن تشتمل تلك الاستراتيجية على وضع الأهداف الخاصة بتحديد التوليفة المناسبة من آجال مصادر التمويل المختلفة ومن أنواع الأدوات المالية.
- يمكن تصور أن حل أزمة الدين المحلي يكمن جزئياً في علاج اختلال الموازنة العامة للدولة والسيطرة على العجز المتزايد في الموازنة العامة.
- زيادة الإيرادات السيادية إلى الحد الذي يثبت عنده نسبة الدين العام إلى الناتج المحلي.
- خفض الإنفاق على تمويل عجز الهيئات الاقتصادية.
- إصلاح العلاقات التشابكية بين صناديق المعاشات والموازنة العامة للدولة من أجل :
 - تخفيض الأعباء التي تتحملها الخزنة العامة ومن ثم القدرة على تخفيض العجز الصافي في الموازنة.
 - أن تستطيع صناديق المعاشات تعظيم العائد المحقق على هيكل استثمار أموالها ومن ثم القدرة على تعظيم المنافع المحققة^(١).

(١) كما جاء في دراسة :

- د. منال متولى : "أثر إصلاح نظام المعاشات على الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد المصرى". مرجع سابق. ص ٢٥.

- Singh, Ajit 1996. Pension Reform, The Stock Market, Capital Formation and Economic Growth : A Critical Commentary on the World Bank's Proposals, International Social Security Review, V. 49, No. 3.

جامعة بنها
كلية الحقوق

التشريع الضريبي المصري

القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

دكتور

احمد مصطفى معبد

مدرس المالية العامة والتشريع الضريبي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"سبحانك لا أعلم لنا إلا ما علمتنا انك انك العظيم
الحكيم"

صدق الله العظيم

(سورة البقرة الآية ٣٢)

يريد المرء ان يعطى منه

ويابى الله الا ما اراحا

يقول المرء فائدتى ومالى

وتتقوى الله افضل استفادا

"الامام الشافعى"

نبذة تاريخية

عرفت مصر الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة منذ العصر الفرعوني وتمثلت الضرائب المباشرة في ذلك العصر في ضريبة الرؤوس والضريبة على دخل الثروة العقارية وضريبة التركات التي كان سعرها تصاعدياً يتدرج من ٥ إلى ١٠% كما فرضت رسوم جمركية بمناسبة اجتياز السلعة للحدود المصرية .

وازدادت الضرائب في العصر اليوناني الذي بدأ سنة ٣٢٣ قبل الميلاد ، وذلك بسبب النفقات العامة .فرضت ضريبة على الكروم والحدائق ، وفرضت رسوم جمركية على انتقال السلع عبر الحدود المصرية بالإضافة إلي رسوم الدخولية علي انتقال السلع عبر الأقاليم المختلفة داخل البلاد المصرية ، واحتكرت الدولة إنتاج وتوزيع بعض السلع ، وازداد عبء الضرائب على القطاع الخاص بالنسبة للسلع التي تركت الدولة إنتاجها وتوزيعها لهذا القطاع.

واحتفظ الرومان عند فتح مصر سنة ٣١ قبل الميلاد بالنظام الضريبي الذي وضع في العصر اليوناني ، وتأثر النظام الضريبي الروماني بالنظام الضريبي المصري بالنسبة لبعض أنواع الضرائب مثل ضريبة التركات.

وعندما دخل الإسلام مصر أعتمد في تمويل بيت المال على نظام الزكاة بصفة أساسيه . وتؤدى الزكاة بمقدار ربع العشر (٢,٥%) من النقود وعروض التجارة ، وبمثل هذا المقدار تقريبا عن النعم . أما الزروع والثمار ففيها العشر إذا كانت ناتجة عن أرض تسقى بالمطر أو بالراحة

ونصف العشر إذا كانت ناتجة من أرض تسقى بآلة أو نحوها ، وقد وجدت مع الزكاة التكاليف المالية الآتية:-

*ضريبة الرؤوس:- وتجبى من الذميين وهم غير المسلمين فى البلاد التى يفتحها العرب ومن أهل دار الحرب إذا صاروا ذميين بالإقامة فى دار الإسلام مده تزيد عن سنه ، وتقدر الجزية بدينارين يدفعها كل قادر على العمل ويعفى منها الصبيان والشيوخ والنساء والرهبان .

*الخراج:- ويفرض على أراضي البلاد التى فتحت بالحرب أو بالصلح دون أن يسلم ملاك الأرض ولم تقسم أراضيهم على المسلمين الفاتحين . وكان هذا التكليف يجبى إما فى صورة جزء من المحصول يقدره الحاكم فى حدود النصف ، وإما فى صورة مبلغ نقدى يفرضه الوالى تبعاً لدرجة خصوبة الأرض. وكان تحصيل الخراج يتم عن طريق نظام الالتزام . (١)

*المكوس:- وهى رسوم جمركيه تفرض على السلع الواردة من الخارج بمعدلات تصاعديّة بحسب ما إذا كان التاجر المستورد مسلماً أو ذمياً أو حربياً وكانت هذه المعدلات تتدرج من ٢,٥% إلى ١٠% . (٢) وفى العصر المملوكي كثرت الضرائب ، واحتكرت الدولة كثيراً من فروع التجارة ، وحددت الرسوم الجمركية بمقتضى معاهدات تجاريه مع بعض الجمهوريات الإيطالية ، وفرضت ضرائب على نقل واستهلاك السلع الأجنبية داخل الإقليم المصرى

وفى العصر العثماني الذى بدأ بفتح الأتراك لمصر سنة ٩٢٢م وإستمر حتى سنة ١٥١٧م ، فرضت على مصر جزية سنوية تدفع من حصيلة الضرائب المفروضة على الأراضي الزراعية والعقارات المبنية عن طريق

نظام الالتزام بما ينطوى عليه من أعباء مالية ونفسية على دافعي الضرائب.

ولم يكن في مصر خلال القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين نظام حقيقي للضرائب ، وإنما وجدت عدة ضرائب غير منتظمة لا ضابط لها ولا رابط بينها .

والسبب في ذلك هو نظام الامتيازات الأجنبية الذي ظهر مع العصر العثماني . فقد كان من شأن هذا النظام الحد من قدرة الحكومات الوطنية على فرض ضرائب مباشرة لما كان يتطلبه هذا الإجراء من الحصول على موافقة الدولة صاحبه الامتياز ليمتد أثره إلى رعاياها . وكذلك فإن فرض الضرائب على المصريين دون الأجانب يجعل المصريين في بلادهم في وضع أسوأ من الأجانب الأمر الذي يخل بمقتضيات العدالة في توزيع الأعباء العامة بين المقيمين في مصر الذين يشتركون في الاستفادة من خدمات المرافق العامة .

(١) يقصد بنظام الالتزام : أن يكلف الملتزمون وهم أفراد من الأمراء أو الوجهاء كانوا يدفعون الضرائب المفروضة مقدماً للوالى ثم يجمعونها أضعافاً مضاعفة من الفلاحين وأدى هذا النظام إلى تدهور الحالة الاقتصادية

تطور النظام الضريبي المصري على دخول الأشخاص الطبيعيين

١- لم يكن موجود في مصر من الضرائب المباشرة غير الضرائب العقارية حتى أوائل ثلاثينيات القرن الماضي ، حتى تحللت مصر من قيود الامتيازات الأجنبية بمعاهده موننترو ، حيث لم يكن مصر تعرف من الضرائب المباشرة في ذلك الوقت سوى الضريبة على الأملاك المبنية .

وفيما عدا ذلك كانت موارد الميزانية المصرية تتألف على الأخص من الرسوم والضرائب غير المباشرة .

وبعد إلغاء الامتيازات الأجنبية بموجب معاهده مونترو وكما سبق القول في عام ١٩٣٧، أسترد المشرع المصرى حريته فى فرض الضرائب المباشرة ، ومن ثم نشأ النظام الضريبي المصرى الحديث.

٢- وتنقسم الضرائب حسب طريقه الوصول إلى وعائها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وتنقسم الضرائب المباشرة تبعاً للمادة التى تفرض عليها إلى ضرائب على رأس المال وضرائب على الدخل. والضرائب على الدخل إما أن تفرض على أنواع الدخل فى صورة ضرائب نوعية تستقل كل ضريبة منها بمعاملة خاصة لكل فرع من الدخل ، وإما أن تفرض على مجموع الدخل أياً كان مصدرها فى شكل ضريبة موحدة . وقد تفرض فى صورة ضرائب نوعية تتوجهها ضريبة عامة إلى مجموع الدخل.

(٢) لمزيد من التفاصيل عن المكوس - انظر رسالتنا للدكتورة - العلاقة بين الضرائب غير المباشرة والمكوس المنهى عنه شرعاً فى الفقه الإسلامى - كلية الحقوق - جامعة القاهرة - ١٩٩٩

والضرائب المباشرة إما أن تكون ضرائب نسبية تفرض بنسبة ثابتة من وعائها

، وإما أن تكون ضرائب تصاعديّة يتدرج سعرها تبعاً لحجم المادة المفروضة عليها(١).

٣- العلاقة بين النظام الضريبي والأوضاع الاقتصادية:

ومن المعروف أن النظام الضريبي دائماً ما يعكس الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تطبق في إطاره باعتبار هذا النظام يمثل واحداً من

أنظمة كثيرة يتشكل منه النظام الإقتصادي للدولة ، وتتفاوت الأنظمة الضريبية في العالم باختلاف مرحله النمو الإقتصادي والإجتماعي التي تجتازها كل دولة .

فبينما نجد أن الضريبة العامة على الدخل هي التي تسود في الدول الصناعية ذات الاقتصاد الرأسمالي المتقدم نجد أن الضرائب غير المباشرة هي التي تسود في

(١) تعد آخر ميزانية صدرت قبل إبرام اتفاقية مونترو هي ميزانية ١٩٣٧-١٩٣٨ وقبل صدور قوانين الضرائب الجديدة في ذلك الوقت وهو القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ حيث قدرت الإيرادات بمبلغ ٣٦,٩٩٢,٨٢٠ من ذلك ٢,٨٦٦,٤٠٠ جنيه من ضرائب الأطنان و٩٨٥,٦٠٠ جنيه من عائد المباني أي أن الضريبتين معاً كانتا تقلان بمبلغ ٦,٢٧٢,٠٠٠ جنيه أو ١٧% لا غير من مجموع الإيرادات . وفي ميزانية سنة ١٩٣٨-١٩٣٩ و قدرت الإيرادات بمبلغ ٣٨,٩٩٧,٠٠٠ من الجنيهاً وأضيف إليها المبلغ ٣,٢٧٠,٠٠٠ جنيه أخذاً من الإحتياطي لتغطية المصروفات فبلغ المجموع ٤٢,٢٦٧,٠٠٠. ومن هذا المجموع كله ٥,٢٩٧,٠٠٠ من ضرائب الأطنان ٩٦٩,٩٠٠ جنيه من عوائد المباني ومجموع حصيلة الضريبتين ٦,٢٦٦,٩٠٠ ونسبتها إلى مجموع الإيرادات بغض النظر عن المأخوذ من

المال الإحتياطي ١٦% لا غير .أنظر حبيب المصرى باشا -ضرائب الدخل فى مصر
الجزء الأول -

الدول النامية ،ومع ذلك لا توجد دولة طبقت نظام الضريبة الموحدة تطبيقا
كاملا حيث غالبا ما يتفاوت السعر الحقيقى للضريبة حسب مصادر الدخل .

ويعد القانون رقم ٤ السنة ١٩٣٩ هو أول تشريع ضريبي مصرى
يصدر بعد إلغاء الامتيازات الأجنبية ،وقد قسم هذا القانون الدخل حسب
مصدرها وأفرد لكل نوع منها ضريبة خاصة . ففرض ضريبة على
إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، وضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية ، وضريبة على المرتبات وما فى حكمها ،وضريبة على
أرباح المهن غير التجارية جعل منها ضريبة القانون العام التى تسرى
على كل إيراد لا يسرى عليه ضريبة نوعيه أخرى بمقتضى القانون رقم
١٤٦ السنة ١٩٥٠ .

وقد توجت هذه الضرائب النوعية بالضريبة العامة على الإيراد
بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، وذلك بهدف تصحيح نتائج
الضرائب العينية فى مجال العدالة الإجتماعيه باعتبار أن عناصر
تشخيص الضريبة لا يمكن أن تجتمع إلا فى نظام يقوم أساسا على
الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

ثم قامت الثورة فى ٢٣ يوليو ١٩٥٢ ، وبدأت تظهر فى مصر أوجه
نشاط جديد فى أعقاب صدور قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤
،وقوانين التأميم سنة ١٩٦١ ، وأسفر التطبيق العملى لقوانين الضرائب عن
ثغرات أدت إلى صدور عدة تشريعات ضريبية لتلافيها .

- مطبعة مصر ١٩٤٥ ص ٥ وما بعدها د/ السيد عبد المولى الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - دار النهضة العربية ١٩٩٥ ص ٣.

ومع ذلك لم تستجيب ضرائب الدخل للتغيرات التي طرأت على الظروف الاقتصادية في مصر بعد حرب أكتوبر سنة ١٩٧٣. وقد أدى ذلك إلى إعادة النظر في نظام الضرائب على الدخل في مصر على نحو شامل، الأمر الذي دعا إلى صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ليحل محل القانونين رقمي ١٤ لسنة ١٩٣٩، ١٩٩ لسنة ١٩٤٩ ومع أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم يتخل عن مبدأ المعاملة الضريبية النوعية للدخول إلا أنه أفرد أرباح شركات الأموال بضريبة خاصة. وتعتبر هذه الضريبة من أهم ما أستحدثه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. فمنذ صدوره لم تعد شركات الأموال تعامل ضريبيا معاملة المشروعات الفردية وشركات الأشخاص في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وقد كان فرض ضريبة مستقلة على أرباح شركات الأموال يمثل خطوه ضرورية نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة وهي ضريبة تسرى بالضرورة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

وتوالت بعد ذلك الإرهاصات حول ضرورة فرض ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين من جميع المصادر دون تمييز في المعاملة الضريبية بين مصدر وآخر لما تحققت هذه المعاملة الموحدة من مزايا أهمها :-

١- مراعاة الظروف الشخصية لكل ممول بحيث يتناسب مبلغ الضريبة مع المقدرة التكلفة الحقيقية لجميع الممولين .

٢- تلافى عيوب الضرائب العينية التي لا تهتم إلا بالمادة الخاضعة للضريبة دون الظروف الشخصية للممول .

٣- أن فرض ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر ضرورة يقتضيها تحقيق العدالة الضريبية وتقليل فرص التهرب الضريبي والتيسير على الإدارة الضريبية والممول على السواء حيث يقدم الممول إقراراً ضريبياً واحداً يشمل جميع مصادر دخله على نحو يؤدي إلى تسهيل إجراءات الفحص والربط والتحصيـل يتفادى التكرار في هذه الإجراءات .

٤- استقرار التشريع الضريبي على أساس من الثقة والعدالة خاصة بعد تطور الفنون المالية بحيث يمكن التمييز في المعاملة لمصلحة الإيرادات الناتجة من مصدر معين مراعاة لظروف هذا المصدر في إطار إقرار ضريبي واحد . ووقف العزم عند الإبقاء على القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مع إجراء تعديلات جوهرية عليه بمقتضى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين حتى عام ٢٠٠٣ . حيث كانت المادة ٩١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ تقضي بأن يقدم الممول إقراراً واحداً بصافي دخله من النشاط التجاري والصناعي ومن المهن غير التجارية ومن الثروة العقارية إلا أنها استبعدت من نطاق هذا الإقرار إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والمرتببات وما في حكمها .

لذلك كان القول بأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بوضعها الحالي غير مكتملة بسبب السعر الخاص بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة والمعاملة الضريبية الخاصة بالمرتبات وما في

حكمها هو القول الصحيح إلى أن صدر التعديل الحالي بالقانون الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي انتقل إلى نظام التطبيق الكامل للضريبة الموحدة وذلك بإدخال الضرائب على المرتبات من ضمن باقي الأوعية الضريبية وخضوعها لنفس السعر .

وضع الضريبة الموحدة في النظام الضريبي المصري

تحدد معالم النظام الضريبي المصري بالنسب والعلاقات التي تربط بين الضرائب المكونة لهذا النظام ، ولا يقتصر النظام الضريبي المصري على الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي تشكل موضوع هذا الكتاب ، وإنما يتضمن طائفة من الضرائب المباشرة التي تصيب الثروة وتفرض على الدخل عند تحقيقها ، وطائفة من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على استهلاك السلع والخدمات .

والجدير بالذكر هنا أن الضرائب غير المباشرة ما زالت هي المسيطرة على حصيلة الضرائب في مصر . وتتكون الضرائب غير المباشرة التي تصيب استعمالات الدخل المختلفة من الضرائب الجمركية وضريبة المبيعات، وضرائب الدمغة وبعض الضرائب الغير مباشرة الأخرى مثل رسوم السيارات ورسوم التسجيل ورسوم الملاهي .
وباللقاء نظرة عامة على منظومة الضرائب على الدخل نلاحظ الآتي:

تتكون منظومة إيرادات الدولة من الإيرادات السيادية (الضرائب العامة وضريبة المبيعات والضريبة الجمركية)، والفوائض التي تحصل عليها الحكومة من بعض الهيئات الاقتصادية والبنك المركزي، بالإضافة إلى نصيب الحكومة من فوائض وأرباح الشركات العامة، وحصيلة الخصخصة

وبعض الإيرادات الأخرى المتنوعة، وتعد الضرائب على الدخل أهم مكونات منظومة الإيرادات السيادية للدولة، فيشير هيكل الإيرادات السيادية إلى أن حصة الضرائب العامة - والتي تتألف من ضريبة الدمغة بالإضافة إلى الضريبة على الدخل - تشكل الجانب الأكبر من الإيرادات السيادية، حيث بلغت نحو ٣٦,٦% من الإيرادات السيادية في المتوسط خلال الخمسة عشر عاماً الماضية.

وقد شهدت منظومة الضرائب على الدخل في مصر عدداً من التطورات ، منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، مستهدفاً تنظيم الضرائب على الدخل عقب إلغاء الامتيازات الأجنبية، حيث كان لابد للحكومة المصرية أن تعيد النظر في النظام الضريبي المطبق في ذلك الوقت.

ثم توالي بعد ذلك صدور عدد من التشريعات الضريبية وصولاً إلى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، بهدف تحقيق مقتضيات التنمية للدولة في مراحلها المختلفة من جانب، وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء بين المواطنين من جانب آخر، ليسهم كل فرد حسب قدرته المالية في الأعباء العامة، مع تخفيف العبء الضريبي بالنسبة للطبقات غير القادرة. وتستعرض المشرع فيما يلي أهم القوانين الصادرة في إطار تنظيم الضريبة على الدخل، وفقاً لأهم ما جاء به كل تشريع على حدة.

* القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩: فرضت بمقتضاة ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وعلى الأرباح التجارية والصناعية، وعلى كسب العمل (لمرتبات والأجور وأرباح المهن الحرة).

* القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩: فرضت بموجبه ضريبة عامة على الإيراد.

* القانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠: أصبحت الضريبة بمقتضاه تتناول أرباح المهن الحرة (المهن غير التجارية) بشكل مستقل عن ضريبة كسب العمل.

* القانون رقم ٢٢٧ لسنة ١٩٥٦: فرض ضريبة إضافية للدفاع.

* القانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٦: فرضت بمقتضاه ضريبة الأمن القومي.

* القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣: فرضت بموجبه الضريبة الإضافية للجهد.

* القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨: وحد الأعباء الضريبية على الأرباح التجارية والصناعية وإيرادات رؤوس الأموال، بهدف تحقيق مزيد من العدالة الضريبية.

* القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١: تم بموجبه خفض سعر الضريبة، وإلغاء كافة الضرائب الملحقة، مثل: ضريبة الأمن القومي وضريبة الدفاع والجهد، وهو غير منقطع الصلة بالقوانين رقمي ١٤ لسنة ١٩٣٩، ٩٩ لسنة ١٩٤٩ كما أنه احتفظ بالأحكام الرئيسية لقانون العدالة الضريبية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨.

* القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣: تم بموجب هذا القانون إدخال نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بدلاً من الضرائب النوعية مع إلغاء الضريبة العامة على الدخل (الضريبة العامة على الإيراد)

وترصد المشرع من خلال قراءتها للتطورات المختلفة للتشريع الضريبي على الدخل إلى وضوح فلسفة النهج الضريبي الحديث في التعديلات المتتالية، التي قامت بها الحكومة مع مسار الانفتاح الاقتصادي، وترصد المشرع أيضاً حرص الحكومة على المواءمة، وإنما تنصرف فقط إلى المدى القصير.. أما على المدى المتوسط والطويل، فإنه لا خلاف بين هذه

الاعتبارات المختلفة، فكما يتضح من الجدول التالي فإن التطور التشريعي في منظومة الضرائب على الدخل - وهو يأخذ باعتبارات التخفيف الضريبي على المواطنين، والتسهيل على الشركات، وتحفيز الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية إنما هي آنية فقط، فحفز النشاط الاقتصادي وإتاحة مزيد من الدخول للمواطنين يؤدي إلى توسيع رقعة المجتمع الضريبي، وبالتالي - يساهم على نحو إيجابي - في تيار الإيرادات العامة.

ويوضح الجدول التالي التطور الذي شهده هيكل الإيرادات السيادية للدولة، خلال الفترة من عام ١٩٨٦/٨٥ إلى عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣.

**تطور هيكل الإيرادات السيادية للدولة
(١٩٨٦/٨٥ - ٢٠٠٢/٢٠٠٣)**

السنة	الضرائب على الدخل	الضرائب الدمغة	الجمارك	ضرائب المبيعات	أخرى	جملة
١٩٨٦/٨٥	٢,٤	٠,٤	١,٨	١,٥	٠,٨	٦,٩
١٩٨٧/٨٦	٢,٤	٠,٤	١,٩	١,٧	٠,٧	٧,١
١٩٨٨/٨٧	٢,٨	٠,٥	٢,٤	٢,٠	٠,٨	٨,٥
١٩٨٩/٨٨	٣,٥	٠,٦	٢,٨	٢,٤	٠,٩	١٠,٢
١٩٩٠/٨٩	٤,٢	١,١	٢,٩	٢,٩	١,٠	١٢,١
١٩٩١/٩٠	٦,٤	١,٣	٣,٣	٣,٤	١,٦	١٥,٩
١٩٩٢/٩١	١٠,٠٠	١,٨	٤,٦	٦,٣	٢,٢	٢٤,٩
١٩٩٣/٩٢	١١,٧	٢,١	٤,٨	٧,١	٣,٣	٢٨,٥
١٩٩٤/٩٣	١٢,٢	٢,٦	٦,٥	٨,١	٣,٣	٣٢,٥
١٩٩٥/٩٤	١٢,٢	٢,٦	٧,٨	٩,٣	٣,٣	٣٥,٣
١٩٩٦/٩٥	١٣,٦	٢,٨	٨,٤	١٠,٥	٣,٤	٣٨,٦
١٩٩٧/٩٦	١٤,٣	٢,٧	٨,١	١١,٦	٣,٧	٤٠,٠

٤٤,٢	٣,٦	١٣,١	٨,٨	٢,٨	١٥,٩	١٩٩٨/٩٧
٤٨,٥	٣,٩	١٤,٦	١١,٠	٢,٧	١٦,٢	١٩٩٩/٩٨
٥١,٦	٣,٦	١٦,٥	٩,٣	٢,٨	١٩,٤	٢٠٠٠/٩٩
٥٢,٣	٣,٢	١٦,٥	٩,٢	٢,٩	٢٠,٥	٢٠٠١/٢٠٠٠
٥٢,٣	٢,٩	١٦,٨	٩,١	٣,١	٢٠,٤	٢٠٠٢/٢٠٠١
٥٧,٤	٣,٧	١٨,٣	١٠,٤	٣,٠	٢٢,٠	٢٠٠٣/٢٠٠٢

فصل تمهيدي

عموميات عن الضريبة الموحدة ونظم تطبيقها .

ويتضمن هذا الفصل المباحث الآتية :

المبحث الأول : التعريف بالضريبة الموحدة ونظم تطبيقها .

المبحث الثاني: خصائص الضريبة الموحدة .

المبحث الثالث :نطاق سريان الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين .

المبحث الرابع: حالات الإعفاء من الضريبة الموحدة .

المبحث الخامس: وعاء الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين .

وسوف نقوم بتناول هذه الموضوعات بالشرح وفقاً للترتيب السابق كالتالي :

المبحث الأول

التعريف بنظام الضريبة الموحدة ونظم تطبيقها:

يقصد بالضريبة الموحدة Global tax ذلك النظام الذى يخضع فيه صافى الدخل الكلى الذى يحصل عليه الممول من مختلف المصادر خلال السنة للضريبة دفعه واحدة. حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للممول من مختلف مصادرها فى وعاء واحد ، ثم يتم فرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول بسعر تصاعدى تبعاً لحجم الدخل ، وبدون تمييز بين طبيعة أو مصدر الدخل .

ويتم تحديد كل نوع من الإيرادات بأسلوب خاص تبعاً لطبيعته ، وأن يستبعد من كل إيراد على حده كافة التكاليف المرتبطة به مع ملاحظة أن هذا لا يمنع من إعفاء بعض الإيرادات أو جزء منها قبل أن يتم تجميع هذه الإيرادات ويلى ذلك خصم كافة المصروفات الشخصية للممول ، كأقساط التأمين على الحياة ومصروفات العلاج وغيرها ، ثم يخصم من المبلغ المتبقى الإعفاءات المقررة للحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية ، وما تبقى بعد ذلك يشكل الوعاء الذى تفرض عليه الضريبة الموحدة.

ووفقاً لنظام الضريبة الموحدة فإن الممول يلتزم بتقديم إقرار ضريبي واحد في ميعاد محدد طبقاً للقانون يتضمن ما حققه من دخل خلال السنة الضريبية، مهما تعددت أو اختلفت مصادره، كما إنه يتعامل مع مأمورية ضرائب واحدة، سواء بالنسبة للمحاسبة الضريبية أو سداد الضريبة المستحقة ويقوم بسداد الضريبة بسعر واحد .

*ويختلف هنا نظام الضريبة الموحدة عن نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل الذي تنوع فيه الدخل تبعاً لمصادرها ، وتفرض على كل منها ضريبة خاصة أو نوعيه ، تستقل كل منها بأحكام خاصة من حيث تحديد الإيراد والأشخاص الخاضعين لها ، والإعفاءات المقررة منها وسعرها وطرق تقدير وعائها ، وأساليب ربطها وتحصيلها ، وإجراءات التقاضي التي تتبع لفض المنازعات التي تثور بشأنها.

*كما يختلف هذا النظام عن نظام الضريبة الواحدة أو الوحيدة والذي يقصد به فرض ضريبة واحدة أو وحيدة على نوع واحد فقط من دخل الملكية الزراعية أو الثروة العقارية .

٢ - نظم فرض الضريبة الموحدة في التشريعات الضريبية المقارنة :

تعتمد التشريعات الضريبية المقارنة في تطبيقات للضريبة الموحدة على أحد النظم الثلاث التالية :

أولاً :نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلى إلى عدد من الأوعيه [النظام السائد فى فرنسا] وطبقاً لهذا النظام فإنه يتم تقسيم الدخل تبعاً لمصادرها وتخصيص باب مستقل لكل دخل [إيرادات رؤوس أموال منقولة ، أرباح تجاربه وصناعية، أرباح استقلال زراعى ، أرباح مهن غير تجاربه ، إيرادات ثروة عقارية، مرتبات وأجور.....الخ]

حيث تبين فيه قواعد تحديد الإيرادات والتكاليف للوصول إلى صافى الدخل وبعد ذلك يتم تجميع هذه الدخول الصافية، ويخصم من المجموع الإعفاء المقرر للأعباء العائلية فندخل إلى صافى الدخل الكلى الذى يمثل وعاء الضريبة الموحدة ، والذى تسرى عليه الضريبة بسعر تصاعدى بالشرائح بناء على معيارى التبعية الإجتماعيه والاقتصادية .

ثانيا:نظام يعتمد إلى تقسيم الدخل إلى عدد من الجداول [النظام السائد فى المملكة المتحدة].

وهذا النظام لا يختلف كثيرا عن النظام السابق ،وحيث يتم طبقاً لهذا النظام تخصيص جداول لكل دخل حسب مصدره ، يبين فيه قواعد تحديد الإيرادات والتكاليف واجبه الخصم فيه للوصول إلى صافى الدخل، وبعد ذلك يتم تجميع هذه الدخول من مختلف الجداول ويخصم من المجموع بعض النفقات الشخصية التى لم يسبق خصمها فى الجداول إلى جانب السماح بإعفاء جزء من الدخل كإعفاء شخصى والإعفاء المقرر للأعباء العائلية . ويكون المبلغ المتبقى بعد ذلك هو وعاء الضريبة الموحدة .

ثالثا:نظام يعتمد على عدم التفرقة بين مصادر الدخل [النظام السائد فى الولايات المتحدة الأمريكية].

وتبعاً لهذا النظام فإنه يتم تجميع الدخول من مختلف المصادر بدون خصم أية مصروفات متعلقة بها **Gross income** . ثم يخصم من المجموع بعض النفقات والمصروفات المرتبطة بالنشاط كالتجارة والصناعة والأعمال المهنية التي يزاولها الممول إلى جانب نفقاته الشخصية مثل مصروفات العلاج والتبرعات وغيرها لتحديد الدخل المعدل **Adjusted Gross income** للممول بعد ذلك بإعفاء جزء من

هذا الدخل كإعفاء شخصي والإعفاء المقرر للأعباء العائلية فندخل إلى الدخل الخاضع للضريبة Taxable income الذي يشكل وعاء الضريبة الموحدة .

وتسرى الضريبة على جميع رعايا الولاية المتحدة الأمريكية بغض النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم ، وعلى كل ما يتحقق لهم من دخل بغض النظر عن مصدره . كما تسرى الضريبة على كل دخل يتحقق في الولايات المتحدة بصرف النظر عن جنسية من يحصل على ذلك الدخل أو موطنه . وتفرض هذه الضريبة بسعر تصاعدي بالشرائح يتراوح ما بين ١٤% : ٧٠% .

المبحث الثاني

خصائص الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

إن دراسة نصوص القانون الخاص بالضريبة الموحدة توضح أنها تتسم بعدد من الخصائص والمقومات التي تميزها . فهي ضريبة مباشرة ذات طابع شخصي تقرر سنوياً وتأخذ بمبدأ التبعية الإجماعية والاقتصادية .

١- الضريبة الموحدة ضريبة مباشرة :

تعتبر كذلك لأنها تسري على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين من مصادر مختلفة بناء على الإقرار الذي يقدمه الممول بالنسبة لدخوله من تلك المصادر إلي الإدارة الضريبية المختصة طبقاً لأسلوب الاتصال المباشر بينه وبين تلك الإدارة مما يؤدي إلى تحمله هو نفسه بالعبء الضريبي المفروض بالقانون ، فضلاً عن كون وعاء هذه الضريبة يتسم بالثبات النسبي الذي يعبر عنه مجموع صافي الدخل من مصادر مختلفة

٢- الضريبة الموحدة ضريبة شخصية :

ومؤدي ذلك أن هذه الضريبة تتسم بالطابع الشخصي فهي ليست ضريبة عينية وإنما تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للممول ويعمل المشرع فيها على تحري مدي قدرته التكليفية على التحمل بعبء الضريبة . وتتضح مظاهر التشخيص في هذه الضريبة في كونها تقرر على مجموع الدخل الصافي المتحقق من المصادر المختلفة التي ينص عليها القانون . كما تسمح للممول بخصم المصروفات والتكاليف التي أنفقها في سبيل الحصول على ذلك الدخل كما يسمح المشرع بإعفاء الأعباء العائلية . كذلك من مظاهر التشخيص في فرض الضريبة كونها تصاعديّة بالشرائح

حيث يزداد السعر كلما انتقلنا من شريحة إلى شريحة أعلى وهو ما يحقق عدالة أكبر عند تطبيق السعر الضريبي .

ونلاحظ كذلك أن الضريبة هنا تسري على دخول الشخص الطبيعي ذكراً كان أم أنثى وكذلك الشخص المعنوي أو الاعتباري . ويخضع الشخص الطبيعي للضريبة بصرف النظر عن اعتبار الأهلية فسواء كان الممول كامل الأهلية أو ناقصاً أو فاقداً لها فإنه يخضع للضريبة .

٣- الضريبة الموحدة ضريبة سنوية:

تتميز الضريبة بكونها سنوية الاستحقاق حيث تفرض علي صافي مجموع الإيرادات (المنصوص عليها قانوناً) التي يكون الممول قد حققها خلال سنة كاملة فالمادة السادسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص علي أن (تفرض ضريبة سنوية علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين) والمادة الخامسة من ذات القانون تنص علي أن " الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير من كل سنة وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها إثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة " ومن ثم فإن محاسبة الممول تتم علي أساس صافي الإيرادات المتحققة خلال سنة كاملة تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام وبذلك تكون السنة الضريبية متفقة مع السنة الميلادية أو حسب السنة التي يتخذها الممول .

ويقتضي الأخذ بمبدأ السنوية في فرض الضريبة الموحدة ضرورة اعتبار كل سنة ضريبية سنة مستقلة بذاتها عن غيرها من السنوات ، وذلك فيما يتعلق بتحديد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة وهو ما يعرف بمبدأ استقلال السنوات المالية أو الضريبية .

غير أن المشرع قد أورد حالات معينة خرج فيها على هذا الأصل العام وتتمثل هذه الاستثناءات التي أوردتها علي مبدأ سنوية الضريبة في الحالات الآتية:

أ- حالة وفاة الممول أو انقطاع إقامته بمصر (سواء كان مصرياً أو أجنبياً) حيث تتحدد الإيرادات علي أساس الفترة من أول يناير حتى تاريخ الوفاة أو انقطاع الإقامة (المادة الخامسة من القانون ١ لسنة ٢٠٠٥)

ب- حالة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة :
فتسرى الضريبة علي كل إيراد علي حده بصرف النظر عن وقت أدائه دون انتظار نهاية السنة الميلادية.

ج- بالنسبة للعمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق معروفة أو استغلال أو أداء علي اختلاف أنواعها وصورها . حيث ألزم المشرع من يؤدي هذه المبالغ بحجز قيمة الضريبة المستحقة عن كل مبلغ علي حده وتوريدها مباشرة إلي مأمورية الضرائب المختصة.

د- المبالغ التي يحصل عليها العاملون الخاضعون للضريبة في وحدات الجهاز الإداري للدولة والإدارة المحلية والهيئات العامة ووحدات القطاع العام والعاملون بكادرات خاصة علاوة علي مرتباتهم الأصلية في أي وزارة أو هيئة عامة أو أي جهة إدارية أو وحدة من وحدات الإدارة المحلية أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام غير جهات عملهم الأصلي حيث تفرض الضريبة علي هذه المبالغ بغير أي تخفيض ويتم حجزها وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولي من كل شهر .

٤- الضريبة الموحدة تأخذ بمبدأي التبعية الاجتماعية والاقتصادية :
تتميز الضريبة الموحدة بكونها تجمع في تطبيقها بين تبعية الممول من الناحية الاقتصادية والاجتماعية ولا تأخذ بمبدأ التبعية السياسية وبالتالي فهي تسري على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في مصر بصرف النظر عن جنسياتهم (مصريين أو أجانب) وذلك بالنسبة لدخولهم المتحققة في مصر (التبعية الاقتصادية). وكما أنها تسري على الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة في مصر بغض النظر عن جنسياتهم (مصريين أو أجانب) وذلك عن كافة دخولهم سواء ما تحقق منها في مصر أو في الخارج (التبعية الاجتماعية) .

المبحث الثالث

نطاق سريان الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

يمكن بحث نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص الطبيعيين في ضوء الفهم العام للتشريعات الضريبية المقارنة من خلال التمييز بين المبادئ التي تحدد مدى تبعية الممول لدولة ما، وذلك إما طبقاً لمعيار الجنسية الذي يقال عنه مبدأ التبعية السياسية وإما طبقاً لمعيار الإقامة أو الموطن ويعرف في الفقه المالي والضريبي بمبدأ التبعية الاجتماعية.

أ- معيار مبدأ التبعية السياسية :

يقصد بهذا المعيار أن يخضع الممول للضريبة في الدولة التي يتمتع بجنسيتها وذلك بصرف النظر عن محل إقامته أو موطنه من جانب ، وبصرف النظر أيضاً عن مصدر إيراده أو دخله من جانب آخر .

ب- مبدأ التبعية الاجتماعية :

وطبقاً لهذا المبدأ يخضع الشخص للضريبة في الدولة التي يقيم فيها إقامة دائمة ومستمرة أو الدولة التي يتخذها موطناً له وذلك بصرف النظر عن جنسيته أو مصدر إيراده .

ج- مبدأ التبعية الاقتصادية:

تطورت الأمور بعد ذلك في ضوء شيوع انتقالات الأشخاص ورؤوس الأموال حيث عرفت النظم الضريبية مبدأ ثالثاً يقوم على تبعية الممول اقتصادياً للدولة إذا ما كان يستمد من إقليمها إيراداته أو دخوله أو يمارس فيها نشاطاً اقتصادياً (تجاري أو مهني) أو يمتلك فيها رؤوس أموال تدر

دخلا ، كل ذلك بصرف النظر عما إذا كان الممول يتمتع بجنسية تلك الدولة وبصرف النظر أيضا عما إذا كان الشخص مقيما أو غير مقيم في إقليم تلك الدولة ومؤدى هذا المبدأ أن يخضع الشخص للضريبة إذا كان يحقق دخلا من ممارسة مهنة أو نشاط أو استثمار أموال في إقليم الدولة، حتى ولو لم يكن متمتعا بجنسيتها أو لم يكن مقيما أو متوطنا بها.

موقف المشرع الضريبي المصري من هذه المبادئ :

كان القانون المصري الذي فرض من قبل الضريبة العامة علي الدخل (القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩) يقضي بفرض هذه الضريبة علي الإيراد الكلي للأشخاص الطبيعيين المصريين أيا كان موطنهم ، والأجانب المتوطنين في جمهورية مصر العربية، حتى ولو كانت إيراداتهم متحققة من مصادر خارج مصر . أما الأجانب غير المتوطنين في مصر فلم يكن خضوعهم للضريبة العامة علي الدخل إلا بالنسبة لهذا الجزء من الإيراد الذي يكون قد نتج في إقليم جمهورية مصر العربية .

وعلى ذلك فإن المشرع المصري بالنسبة لضريبة الدخل العام السابقة كان يأخذ بالنسبة لخضوع المصريين لتلك الضريبة بمبدأ التبعية السياسية أي بمعيار الجنسية فقط بغض النظر عما إذا كان المصري مقيم في مصر أو لا يقيم بها وبصرف النظر عما إذا كان الممول المصري يستمد دخلة من مصدر يقع في مصر أو في الخارج . والإمعان في مسلك المشرع المصري طبقا للقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ كان يؤدي في التطبيق إلى نوع من الغرابة وعدم الانضباط أو الصحة المطلقة ، ذلك أن نطاق سريان القانون من حيث الأشخاص ، كان مقيدا بقيد آخر هام من حيث الإيرادات ، حيث كان المشرع يشترط لخضوع الإيراد للضريبة العامة في مصر ، إن يكون ذلك الإيراد خاضعا لضريبة نوعية في مصر . وعلى ذلك فإن

المعايير التي كانت تحكم نطاق الخضوع للضرائب النوعية هي بذاتها التي كان يتحدد علي أساسها نطاق سريان الضريبة العامة علي الدخل من حيث الأشخاص ،وحيث كنا نلاحظ في هذا الصدد قواعد خاصة وأحكام مستقلة لكل ضريبة نوعية علي حدة . فمثلا كان الربح التجاري والصناعي يخضع للضريبة طبقا لمبدأ الإقليمية وكذلك الحال النسبة للربح الناتج عن ممارسة نشاط غير تجاري .

ومؤدى هذا التحليل إذن أن المصري الذي كان يستغل منشأة تجارية مستقلة في الخارج لم يكن ليخضع في مصر للضريبة العامة علي دخلة من تلك المنشأة .

أما بالنسبة للأجنبي المقيم في مصر فكان القانون يعامله معاملة المصري عند خضوعه للضريبة العامة علي الدخل فكان يخضع للضريبة جميع إيراداته حتى ما يكون منها قد نتج في الخارج (بشرط ان يكون تلك الإيرادات خاضعة- لضريبة نوعية في مصر).

أما بالنسبة للأجنبي غير المقيم فلم يكن يخضع للضريبة العامة علي الدخل إلا بالنسبة للإيرادات التي تنتج في مصر وبشرط أن تكون هذه الإيرادات خاضعة لضريبة نوعية في مصر .

وفي ضوء ما تقدم فإن المشرع المصري عند وضع القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (قبل تعديله بقانون الضريبة الموحدة ١٨٧ رقم لسنة ١٩٩٣) جاء بالنص علي أن يفرض ضريبة عامة علي صافي الإيرادات الكلي الذي يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين. ومؤدي ذلك أن الضريبة العامة علي الدخل كانت تسري علي دخول المصريين والأجانب والمقيمين وغير

المقيمين بنفس شروط خضوع دخولهم للضرائب النوعية طبقا للقواعد الخاصة بكل ضريبة.

الموقف في التشريع الضريبي السابق و الحالي بالنسبة لنطاق سريان الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

انطلاقا من المفاهيم التي استقرت ، نلاحظ أن المشرع المصري أخذ في إطار الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمبدأ التبعية الاجتماعية ، وبمبدأ التبعية الاقتصادية، طبقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتحدد الامر على وجه الدقة في احكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :-

اولا الوضع في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣:

فالمادة الأولى تقضى بفرض ضريبة سنوية علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين الوارد ذكرهم في المادة (٢) من هذا القانون .
والمادة الثانية من القانون تقضي بسريان الضريبة علي المقيمين عادة في مصر علي النحو الموضح بالقانون .

كما تسري الضريبة علي غير المقيمين في مصر بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر . وقد اعتبر المشرع المصري في المادة الثالثة من القانون ، الممول مقيما عادة في مصر إذا توفرت أية حالة من الحالات الآتية :

١- أن يقيم في مصر لمدة تزيد علي ١٨٣ يوما متصلة أو منقطعة خلال السنة الضريبية.

٢- أن تكون مصر محلا لإقامته الرئيسية .

- ٣- أن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه .
٤- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني .
٥- أن يكون من موظفي الدولة الذين يؤديون مهام وظائفهم في الخارج ،
وكانت دخولهم من خزنة الدولة .

ويتضح مما تقدم أن، المشرع المصري وقد أستبعد معيار التبعية السياسية إنما أخذ بالتبعية الاجتماعية (الإقامة أو الموطن) ومبدأ التبعية الاقتصادية الذي يستند إلي مصدر الدخل الخاضع للضريبة .
وعلي ذلك فإن نطاق سريان الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين يتحدد بتوافر أحد أمرين:

أولهما : أن تكون مصر هي محل إقامة الممول سواء كان مصرياً أو أجنبياً .

ثانيهما: أن تكون مصر هي مصدر الدخل الخاضع للضريبة بمعنى أن يكون النشاط الاقتصادي والأرباح المتحققة منه في مصر وبصرف النظر عن جنسية الممول وذلك إعمالاً لمبدأ التبعية الاقتصادية وكنا نلاحظ على التشريع القديم الآتي .:

أولاً: لم يحدد المشرع المصري في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المقصود بالإقامة المعتادة كأحد المعايير المستخدمة من جانبه في تحديد نطاق سريان الضريبة الموحدة من حيث المكان ، إلا أنه ذكر الحالات التي يعتبر فيها الممول مقيماً عادة في مصر والمسألة هنا مسألة واقع وليست مسألة قانون حيث يصعب وضع معيار محدد لفكرة الإقامة المعتادة التي تبرر سريان الضريبة طبقاً لنصوص القانون . وعلي ذلك فإنه يكون من الواجب النظر إلى كل حالة

علي حدة لبيان ما إذا كان الشخص مقيماً أو غير مقيم وتعتمد الإقامة على التواجد الطبيعي للشخص داخل إقليم الدولة بشرط توافر نية الإقامة فيها علي نحو مستمر أو معتاد.

ويقصد بالتواجد الطبيعي للشخص أن يقيم فعلاً داخل الدولة . ويعتبر الشخص مقيماً في مصر إذا اتخذ منها محلاً لإقامته الرئيسية أو إذا كانت مصالحة الرئيسية فيها . كما يجوز أن يكون للشخص أكثر من موطن في وقت واحد ، ويشترط أن تتوفر له في كل موطن منها عنصر الاستقرار (١).

وقد اعتبرت محكمة النقض أن الشخص الطبيعي يكون مقيماً أو له موطن في جمهورية مصر العربية إذا كان يباشر نشاطاً تجارياً أو حرفياً في مصر حيث يكون مكان مزاولته للنشاط هنا بمثابة الموطن بالنسبة لهذا النشاط، ولو كان الموطن الأصلي للشخص في الخارج .

ولكي يمكن اعتبار الشخص مقيماً في مصر يجب أن تكون نيته قد انصرفت إلي الإقامة فيها علي نحو دائم أو معتاد . أما الإقامة العارضة بغرض السياحة أو لإداء بعض الأعمال المؤقتة بطبيعتها ، لا تعبر عن إقامة معتادة لعدم وجود نية الإقامة في داخل مصر و لا تتوفر نية الإقامة بالنسبة للعلماء والباحثين الأجانب والزائرين لمصر بقصد دراسات أو بحوث ثقافية وعلمية ويتقاضون أثناء إقامتهم المؤقتة في مصر مكافآت أو أجور أو أتعاب كما لا تتوفر نية الإقامة بالنسبة للخبراء الأجانب

(١) طعن ٢٨٦٨ لسنة ٦٣ ق جلسة ١٩٩٤/٢/٧ .

الذين يفدون إلى مصر لمدة مؤقتة يؤدون فيها خدمات أو بحوث أو استشارات مقابل أتعاب معينة . وكذلك الحال بالنسبة للأطباء الأجانب الزائرين الذين يباشرون نشاطا مهنيا عابرا أثناء إقامتهم بمصر ويتقاضون مكافآت أو أتعاب فهم لا تتوفر لديهم نية الإقامة الدائمة في مصر .

وقد أعتبر المشرع المصري الشخص مقيما عادة في مصر إذا توفرت إحدى الحالات الخمسة الآتية : (١)
١- أن يقيم في مصر مدة تزيد علي ١٨٣ يوما متصلة أو غير متصلة خلال السنة الضريبية:

وهذه الحالة تعد تطبيقا لفكرة الموطن الضريبي **Domicile fiscal** فإذا قلت مدة إقامة الممول عن ١٨٣ يوما فإنه لا يعتبر مقيما في مصر . ولم يشترط المشرع لتحقيق الإقامة أن يكون له مسكن خاص به يملكه أو يستأجره فقد يكون الممول مقيما في إحد الفنادق ، أو عند أحد أقاربه أو أصدقائه أو حتى في نطاق مقر العمل الذي يعمل فيه .
٢- أن تكون مصر محلا لإقامته الرئيسية:

يحدث أحيانا أن شخص مرتبطا ببلده مصر ويتخذ فيها محلا لإقامته الرئيسية من خلال تمسكه بروابط وصلات مع أسرته في مصر ولو لم يكن قد أقام بها مدة ١٨٣ يوما المنصوص عليها في الحالة السابقة . وهنا يري المشرع اعتبار الشخص مقيما

- راجع التشريع الضريبي المصري د/ سيد عطية وآخرين كتاب التشريع الضريبي ،
١٩٩٩/٢٠٠٠ ص ٣٨٠٣٧ .

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم (١) والصادرة في ١٩٥٦/١/٤ في شأن الأجنبي المتوطن في مصر

إذا كانت مصر محلا رئيسيا لإقامته . غير أن المشرع المصري لم يوضح المقصود بالإقامة الرئيسية . ولم يضع من القرائن ما يكشف عنها . ولعل المشرع أراد أن

يفسح المجال أمام المصريين الذين لا يقومون ببلدهم مصر إقامة دائمة ومستمرة مدة

معينة إلا أنهم رغم تواجدهم في الخارج يحرصون علي الارتباط بها والتردد عليها وزيارة ذويهم وأقاربهم بصفة تكاد تكون متكررة مما يكشف أن المصري هنا رغم عدم وجوده الفعلي بمصر بصفة دائمة أو مدة معينة إلا أنه يريد الحرص علي الارتباط بها من خلال التردد المستمر عليها وعلي أية حال فإن تقدير توافر حالة الإقامة الرئيسية مسألة موضوعية تبحث في ضوء ظروف كل حالة علي حدة دون التقيد بمدة معينة لأقامه الشخص. وقد استقرت محكمة النقض في مصر بمناسبة تحديد الموطن علي اشتراط أن يقيم فيه الشخص وأن تكون إقامته تتسم بالاستمرار وعلي وجه تتحقق فيه شروط الاعتياد ولو لم تكن مستمرة تتخللها فترات غيبه متقاربة أو متباعدة وقد اعتبرت المحكمة الشخص الأجنبي مقيما في مصر إذا اتخذها مكان لسكنه أو لعمله مما يدل علي استمرار الإقامة فيها علي نحو يكشف فيه عن نية هذا الشخص في اتخاذ المكان موطن له حتى لو اضطر لظروف نشاطه المهني أن يتغيب لفترات طويلة خارج البلاد ما دامت عائلته قد استمرت تقيم في المكان الذي يلتقي فيه الشخص العلم دون أن يكون مقيما فيه لا يعتبر موطننا .(١)

والمادة ٤٠ من القانون المدني تعرف الموطن بأنه المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة مع جواز أن يكون للشخص أكثر من موطن في وقت واحد.

وتشير المذكرة التفسيرية للمشروع التمهيدي للقانون المدني بصدد المادة ٤٠ سالفه الذكر إلي أن مجرد الوجود أو السكن في مكان لا يجعل منه موطناً ما لم

انظر حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٨ لسنة ٣٢ ق (جلسة ١٩٦٦/٣/١٠).

تكن إقامة الشخص مستقرة فيه ومن ثم فعنصر الاستقرار والبقاء ضروري لتوافر معني الموطن إلا أنه لا يشترط لهذا الاستقرار أن تكون الإقامة دون انقطاع وإنما تكفي أن يكون لها طابع الاستمرارية علي وجه يتحقق فيه شرط الاعتقاد ولا يتخللها فترات من الغيبة متقاربة أو متباعدة.

وقد صدرت عن إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد ومجلس الدولة فتوى بشأن مدي خضوع الممول الذي يعمل مراسلاً لجريدة أجنبية في مصر وبلاد الشرق الأوسط علماً بان المكان الذي يزاول فيه عمله ومقيم فيه مع زوجته وأولاده موجود في مصر وكان يغادر إلي غيرها من بلدان الشرق الأوسط لمدد مختلفة حيث كان يقيم في مصر نصف السنة تقريباً والباقي في الخارج وكان يحصل علي راتب أسبوعي تودعه له الجريدة التي يعمل بها مراسلاً في حسابه في الخارج ويسحب منه عن طريق أحد البنوك في مصر .

وكانت الفتوى أن هذا الممول يعتبر مقيماً في مصر إقامة عادية طالما أنه يستقر بها حوالي نصف العام ويعود إليها من أسفاره فهو قد اتخذ من مصر مستقراً لأهله وعمله وطالما كان يصرف راتبه وما يحتاجه من أحد البنوك بمصر وعلى ذلك فهو يخضع للضريبة بالنسبة لما تدفعه له الجريدة المذكورة سواء ما كان مودعاً في الخارج أو ما كان يصرف في مصر باعتباره متوطناً في مصر ويخضع للضريبة علي كل ما يحصل عليه من مصادر مصرية وما نتج منه من مصادر خارج مصر .

وكذلك الحال أفتي مجلس الدولة بالنسبة للأجنبي الذي يعمل مديراً للمركز الإقليمي لإحدى المؤسسات الأجنبية في مصر وكانت أعماله تقتضي السفر للإشراف علي مكاتب تلك المؤسسات في سائر بلاد الشرق الأوسط حيث كان يسافر من أجلها ثم يعود إلي مصر وكان عمله في مصر لا يستغرق إلا جزءاً من السنة فقط أفتي المجلس بأن هذا الشخص الأجنبي يعتبر مقيماً بصفة معتادة في مصر فترة معينة بصرف النظر عن طول أو قصر هذه الفترة حيث مصالحه الرئيسية فيها بسبب هذه الإقامة المعتادة بمصر محل إقامته الرئيسية وحيث لا تستوي معها البلاد الأخرى التي يسافر إليها. (١)

وعلي ذلك يخضع للضريبة بسبب إقامته الرئيسية بمصر .

-
- لمزيد من التفصيل انظر د/سيد عطية وآخرين - مرجع سابق -
١٩٩٩/٢٠٠٠ ص ٤١،٤٠. ١-د/سيد عطية شرح الضريبة الموحدة ١٩٩٥ دار
النهضة العربية ص ٥٣ ما بعدها
- انظر موسوعة الضرائب في مصر إعداد حمدي عبد العظيم ، فؤاد حسين وآخرون
دار النهضة العربية ١٩٨٣ ص ٥٩٨،٥٩٦ .
 - د/أحمد حسني (قضاء النقض الضريبي) منشأة المعارف ١٩٨٦ ص ٤٦٤،٤٥٦ -
 - الفتوى ١٨٣-٥٢-٢٣٨٩ بتاريخ ١٢/٤/١٩٥٥ والمرجع السابق ص ٥٩٨،٥٩٧

٣- أن تكون مصر مركزا رئيسيا لإدارة نشاطه :

ويكشف هذا المعيار عن معيار اقتصادي يتمثل في كون مصر هي
المركز الرئيسي لإدارة النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني حيث يعد
وجود هذا المركز الرئيس لإدارة النشاط قرينة علي الإقامة المعتادة فيها
حتى ولو كان النشاط ذاته في الخارج .

وجدير بالذكر أن المشرع لم يميز بين المركز الرئيسي الذي
يقتصر علي العمليات الإدارية البحتة ، كإمسك الدفاتر أو حفظ المستندات
والأوراق المالية وإصدار الأوامر والتوصيات ، وبين مقر الإدارة الفعلي
الذي يباشر فيه الممول بعض صور الاستغلال .

ولم يتجه المشرع إلى الأخذ بمعيار مركز المصالح الرئيسية كما
تفعل التشريعات المقارنة ، نظراً لما قد يثور من خلاف بين الإدارة
الضريبية والممولين حول تحديد المركز الرئيسي لإدارة النشاط وبصفة
خاصة عند تعدد الأنشطة التي يزاولها الممول وكذلك في حالة اتخاذ كل
مركز للإدارة لبعض القرارات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويرى

البعض في مجال تأكيد ذلك أن معيار المصالح الرئيسية يتردد في أحكام القضاء المصري الذي يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في مصر وله موطن بها إذا كان مسكنه الرئيسي في مصر أو كانت مصالحه الرئيسية فيها . فضلاً عن ذلك فإن الموطن الضريبي للشخص الطبيعي بمصر يتحدد في حالة وجود المسكن الرئيسي بمصر إذا كان يوجد بها مركز مصالحه الرئيسية.

٤- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني:

ويعتبر الممول مقيماً في مصر طبقاً لهذا المعيار إذا اتخذ منها مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني . ولا يشترط أن تكون مصر في هذه الحالة مركزاً للنشاط الرئيسي للممول . فيكفي أن يمارس الممول نشاطه تجارياً أو صناعياً أو مهنياً في مصر أياً كانت صورة وشكل هذا الاستغلال.

ولو أن الممول اتخذ مركز نشاطه (أو أنشطته) الرئيسي في الخارج فإنه يعتبر مقيماً في مصر متى زوال نشاطه تجارياً أو صناعياً أو مهنياً في مصر كما لا يشترط

أن تكون مصر مركزاً لجميع أنشطة الممول التجارية أو الصناعية أو المهنية بل

يكفي أن تكون مصر مركزاً لأحد هذه الأوجه من النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني .

هـ- أن يكون الشخص من موظفي الدولة الذين يؤدون وظائفهم في الخارج وكانت دخولهم من خزانة الدولة.

ويشترط في هؤلاء الأشخاص الذين يقيمون عادة في الخارج بحكم وظائفهم أن يكونوا من موظفي الدولة بمعنى أن يكون الشخص " موظفاً عاماً " في حكم القانون الإداري (العالم). (١)

وهنا نلاحظ أن المشرع قد اعتبر هؤلاء الموظفين الذين يؤدون وظائفهم في الخارج ، ويتقاضون مرتباتهم من خزانة الدولة من المقيمين في مصر إقامة معتادة

(١) أنظر أ.د سيد عبد المولي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، دار النهضة العربية -مرجع سابق- ص ٣٠.

حكماً ، وبالتالي فهم يخضعون للضريبة الموحدة سواء كانوا تابعين للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو هيئات عامة.

وعلي ذلك فإن ما تؤديه الحكومة المصرية من مرتبات لرجال السلكيين الدبلوماسي والقنصلي والسلك التجاري والمبعوثين وغيرهم . من المصريين المقيمين في الخارج يخضع للضريبة باعتبار هؤلاء مقيمين في مصر إقامة معتادة بحكم القانون.

وقد جرى قضاء النقض علي إخضاع ما يحصل عليه الشخص من كسب نتيجة عمله بالحكومة سواء في مصر أو في الخارج للضريبة علي المرتبات إلا ما استثنى بنص خاص (١)

وتبقى مسألة الإقامة بالنسبة للممول في غير الحالات المتقدمة مسألة موضوعية تخضع لتقدير قاضي الموضوع ، يستعين في تحديدها بالقرائن

التي يمكن من خلالها الاستدلال علي نية الارتباط بمصر بالنسبة للممول ، إذا لم تنطبق عليه أية حالة من الحالات الخمس السابقة .

وواضح أن المشرع قد تبني تلك الحالات لاعتبار الشخص مقيما في مصر في إطار من المرونة التي تعبر عن مختلف الصور أو الحالات الشائعة التي يمكن معها اعتبار الممول مرتبطا بمصر ومقيما بها عادة إذا ما توفرت شروط أى من تلك الحالات .

(١)انظر الطعن ٣٩٦ لسنة ٥٤ ق جلسة ١٩٩٠/١٢/٣١ .
وراجع تشريع الضرائب د/سيد عطية وآخرين المرجع السابق ،ص٤٣ والتشريع الضريبي
د/سيد عبد الحفيظ دار النهضة العربية ١٩٩٨ ص٢٦ .

ثانيا:إعمال مبدأ التبعية الاقتصادية :

لاحظنا فيما سبق نطاق سريان الضريبة بالنسبة للأشخاص (محل إقامة الممول) ونلاحظ هنا أن نطاق سريان الضريبة يتحدد أيضا من خلال النظر إلي معيار التبعية الاقتصادية للدخل المتحقق وكونه يصدر أو ينتج في مصر بصرف النظر عن جنسية الشخص الطبيعي أو محل إقامته .
فطبقا لنص المادة الثانية (فقرة ٢)من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ السابق فإنه لا ضريبة تسري بالنسبة لغير المقيمين علي دخولهم المتحققة في مصر فالعبرة إذن بالمكان الذي تحقق فيه الدخل .

وبصدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حدد المشرع على وجه الدقة متى يكون الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري مقيماً في مصر حيث نص على أنه:

في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- ١- إذا كان له موطن دائم في مصر.
- ٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
- ٣- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
- ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.
- ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.

وقد بينت اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي حيث نصت في المادة : (٩) من مشروع اللائحة أنه:

في تطبيق أحكام المادة (٢) من القانون يقصد بالموطن الدائم أن يكون لدى الممول منزل أو أى مكان آخر يقيم فيه بصفه معتادة.

كما يقصد بمركز الإدارة الفعلي للشخص الإعتبارى المكان الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية أو المقر الذى تتعقد به إجتماعات مجلس الإدارة أو المقر الذى يقيم فيه أعضاء مجلس الإدارة للشخص الإعتبارى

أو المساهمون الذين تزيد مساهمتهم في الشخص الإعتبارى تزيد عن ٥٠ % من عدد الأسهم أو حقوق التصويت. (١)

(١)- صدر قرار وزير المالية رقم ١٩٣٢ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض احكام الاثحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكان نص القرار:

وزير المالية:

المادة الاولى

يضاف الى المادة رقم(٣) من الاثحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المشار اليه فقرة اخيرة نصها الاتى:

"وفي جميع الاحوال لا يعد الشخص الاعترارى مقيما في مصر استنادا لوجود مركز ادارة فعلى اذا تبين لمصلحة الضرائب ان الشخص الاعترارى اتخذ هذا المركز بقصد تجنب الالتزامات الضريبية".

المبحث الرابع حالات الإعفاء من الضريبة الموحدة

نص التشريع الضريبي الجديد على ألا تسرى الضريبة الموحدة علي فئة من الأشخاص حيث يقضي القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة الثالثة عشر البند السابع بإعفاء السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة .

كما نص على إعفاءات معينة وردت بالمادة ٥٠ من القانون .
ونستعرض فيما يلي كل حالات الإعفاء سالفه الذكر وشروط الاستفادة منها:

الحالة الأولى: إعفاء رجال السلبيين الدبلوماسي والقنصلي :

وقد قرر المشرع هذا الإعفاء إعمالاً لقواعد القانون الدولي ومراعاة لإحكام العرف والمجاملة الدولية التي تقضي بإعطاء مزايا لأعضاء السلبيين الدبلوماسي والقنصلي ومن بينهما عدم سريان الضريبة الموحدة المصرية علي ما يحصل عليه هؤلاء من مرتبات وما في حكمها وذلك بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة .

وقد اتجهت مصلحة الضرائب في مصر إلي إصدار تعليمات تفسيرية بشأن تطبيق الإعفاء الضريبي المقرر لهذه الفئة ، وحيث اشترطت لذلك ضرورة توافر شروط أربعة:

أولاً: أن يكون بالبلد الأجنبي ضريبة عامة علي نموذج الضريبة المصرية أو أية ضريبة شخصية تقوم مقامها.

ثانياً: أن يكون قانون البلد الأجنبي يسمح بدورة بإعفاء رجال السلكيين الدبلوماسي والقنصلي من أداء هذه الضريبة

ثالثاً: أن يكون الإعفاء قاصراً علي الممثلين السياسيين والقنصلين دون غيرهم من الأشخاص أو الموظفين الآخرين .

رابعاً: أن يقتصر هذا الإعفاء علي ما يتقاضاه الممثل السياسي أو القنصلي من مرتبات وما في حكمها مقابل عمله السياسي أو القنصلي ومن ثم فلا يمتد الإعفاء إلي ما قد يحصل عليه من أنواع خري من الإيرادات (١).

ويتم الإعفاء بين النظراء من الجانبين المصري والأجنبي وفي حدود فقط ما يتم تبادل الإعفاء بشأنه ، حيث تعتبر قواعد العرف الدولي والمجاملة الدولية ومبدأ المعاملة بالمثل أساس منح هذا الإعفاء . فلكي يتمتع رجال السلك السياسي والقنصلي بالإعفاء في مصر ، لا بد أن يكون التشريع الضريبي الأجنبي لدول أولئك الدبلوماسيين والقناصل قد أعفي نظرائهم من رجال السلك السياسي والقنصلي المصريين من الخضوع للضريبة.

والعبرة في تحديد النظير هو النوع وليس العدد كذلك لا عبرة بمسميات الوظائف وإنما العبرة بنوع الوظيفة طبقاً للتشريع المصري ومثيلتها في التشريع الأجنبي ومن ثم فيخرج من نطاق الإعفاء . من لا ينتمي بحكم وظيفته وطبيعة عملة إلي وظائفه الممثلين السياسيين والقنصلين فيخرج الموظفون المصريون الذين يعملون بالبعثات السياسية والقنصلية والأجنبية ، كذلك الموظفون الأجانب الذين يعملون

(١) تعليمات تفسيرية رقم ١ في ١٩٥٧/٢/٢٠ موسوعة الضرائب في مصر مرجع سابق ص ٥٩٩ .

بهذه البعثات ولا يباشرون مهام العمل الدبلوماسي أو القنصلي . كما لا يشمل الإعفاء من الضريبة أسرة الممثل الدبلوماسي وحاشيته كالزوجة والأولاد والخدم الخصوصيين.(١)

وجدير بالذكر أن اتفاقية فيينا سنة ١٩٦١ أقرت منح هذا الإعفاء وأضفت عليه الطابع الإلزامي الذي يخرج به من نطاق المجاملة الدولية إلى نطاق القاعدة القانونية الدولية.

و كان يرى جانب من الفقه عدم الصواب والدقة في التعليمات التي صدرت عن مصلحة الضرائب والتي تقصر الإعفاء علي ما يتقاضاه الممثل السياسي أو القنصلي من مرتبات وما في حكمها مقابل عمله السياسي أو القنصلي دون غيره من الإيرادات.

وذلك إزاء عمومية نص القانون الذي يقرر الإعفاء حيث لا يفرق القانون بين إيراد أو اخر سواء كان مرتبا أو غير ذلك وسواء كان الممثل الدبلوماسي الأجنبي قد استمد إيراده من مصر أو من الخارج ومن غير المتصور أن المشرع حينما أقر هذا الإعفاء قد غاب عنه (لو كان يريد قصره علي المرتبات وعلى ما في حكمها التي يحصل عليها ممثلو الدول الأجنبية من الأجانب) أن هذه المرتبات لا تخضع أصلا للضريبة العامة علي الدخل (أو الضريبة الموحدة) نظرا لعدم خضوعها للضريبة النوعية علي المرتبات وذلك لكونها مدفوعة من خزانة عامة أجنبية ، ولكن هذا النقد أصبح لا محل له بعد ورود الإعفاء ضمن ضريبة المرتبات فقط ،حيث أصبح الإعفاء المقرر في عموم نص المادة الثالثة عشر البند السابع من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ينصرف فقط إلى ما يتقاضونه من مرتبات وما في حكمها مقابل عملهم

(١) انظر أ.د. زكريا بيومي موسوعة الضرائب الموحدة ص ٤٣ .

السياسي والقنصلي فقط .

ولعل السبب في ذلك أن المشرع يؤسس منح الإعفاء علي قواعد القانون الدولي التي استندت إلي اعتبارات المجاملة الدولية والمعاملة بالمثل(١).

وقد نظم القانون ١٦٦ السنة ١٩٥٤ (المعدل بالقانون ٤٥٨ لسنة ١٩٥٤)

عمل السلكيين الدبلوماسي والقنصلي وحصره في الوظائف التالية:

أولاً: الممثلون السياسيون وهم:

أ- رؤساء البعثات السياسية (السفراء والوزراء المفوضين والمندوبون فوق العادة والقائمون بالأعمال) .

ب- رؤساء البعثات التمثيلية (المستشارون والسكرتيريون والملحقون السياسيون).

ج- الموظفون المنتدبون من الوزارات لشغل وظائف مستشارين أو سكرتاريين أو ملحقين فنيين ببعثات التمثيل السياسي ويتقاضون المرتبات الإضافية وبدل التمثيل والمبالغ الأخرى المخصصة للوظائف التي يشغلونها طبقاً للمادة ٥٤ من القانون ١٦٦ السنة ١٩٥٤ .

ومثال ذلك الملحقون الحربيون والجويون والتجاريون والماليون والصحفيون والطبيون والزراعيون والثقافيون والعماليون.

(١) انظر د/عاطف صدقي : التشريع الضريبي المصري ١٩٧٠، ص ٤٦٥ وما بعدها .
- وكذلك د/زكريا بيومي : موسوعة الضريبة الموحدة علي الدخل ص ٤٤ .
- ولمزيد من التفصيل د/سيد عطية . د/صفوت عبد السلام وآخرون: التشريع الضريبي ، ص ٤٨ .

ثانيا : الممثلون القنصليون وهم:

١- القناصل العامون -القناصل - نواب القناصل - سكرتيرو القنصليات .
ب- القناصل الفخريون إذا قررت لهم مكافآت بقرار من مجلس الوزراء طبقا لحكم المادة ٦١ من القانون ١٦٦ لسنة ١٩٥٤ .

الحالة الثانية :الإعفاءات الواردة بالمادة ٥٠ من القانون حيث نصت على أن

يعفى من الضريبة:

- ١- الوزارات والمصالح الحكومية.
- ٢- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف أساساً الحصول على الربح.
- ٣- الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله.
- ٤- الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.
- ٥- أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

- ٦- المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها.
- ٧- أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية.
- ٨- ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.
- ٩- العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة ٥٦ من هذا القانون.
- ١٠- التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى.
- ١١- أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

١٢- أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.

احكام القانون ٩٢ لسنة ٢٠٠٥

المبحث الأول

الأسباب التي أدت إلى صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

إدراكاً من المشرع لأهمية الدور المحوري للسياسة المالية في الاقتصاد القومي... كان التطوير المتواصل لمنظومة الضرائب بأنواعها على أولويات الحكومة المصرية على الدوام، مما جعل تلك المنظومة تخضع لحزمة إصلاحية متواصلة على نحو متدرج، يراعى ظروف المجتمع المصري.

وتأكيداً من المشرع على أهمية هذا التطوير في المنظومة المالية في المجتمع المصري حتى تتواءم مع طموحات المجتمع، وتجعله متنسقاً مع التغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية العالمية، بما يرفع من درجة التنافسية، ويضع الاقتصاد المصري في قلب حركة الاستثمار العالمية على الدوام .. فقد شهدت العقود الأخيرة اتجاهاً متزايداً نحو تحرير الأسواق وعولمة الأنشطة والمعاملات الاقتصادية، وترتب على ذلك تسارع المنافسة بين الدول، وتعدد أنماط مجالاتها بالدرجة التي أبرزت حاجة المجتمعات الحديثة- على اختلاف معدلات التنمية فيما بينها- إلى إجراء مراجعة شاملة

ومستمرة لأداء كافة الأطر الفاعلة، حتى يتمكن المجتمع من التواجد الفعال في ساحة المنافسة الدولية.

وتعد السياسة الضريبية من أهم العوامل المؤثرة على القدرات التنافسية للدولة، لما لها من تأثير واسع النطاق على أداء كافة الفئات الفاعلة في المجتمع.

فبالإضافة إلى تأثير السياسة الضريبية بكافة أنواعها وآلياتها على مسار النشاط الاقتصادي، واستعداد المجتمع وتقبله للمشاركة في منظومة التنمية... فإن السياسة الضريبية لمنظومة الضرائب على الدخل تمثل عاملاً أساسياً في تحديد قدرة الدولة على إدارة النشاط الاقتصادي، وتحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما تكفله من تيار متواصل من الإيرادات، يُمكن الحكومة من القيام بدورها المنشود في:

- ١- حفز النمو وتهيئة البيئة الاقتصادية المواتية للاستثمار، ونقل آثار التحسن فيها على المواطن، من خلال تحسين مستوي دخله المتاح للاستهلاك.
- ٢- إرساء دعائم العدالة الاجتماعية، دون تحميل الأجيال القادمة بتكلفة ما يتحقق للجيل الحالي من منافع.

ومن المسلم به أن الإصلاح الضريبي الشامل لمنظومة الضرائب على الدخل يعتبر مهمة شاقة نظراً لاعتبارين أساسيين:
الأول: أنه مطالب بالتوفيق بين أهداف متعارضة بطبيعتها.
الثاني: أنه يشكل عملية تغيير شاملة نجاحها تضافر جهود كافة الفئات الفاعلة في المجتمع.

ونشير إلى أن الفكر الاقتصادي والمالي الحديث قد استقر على أن الإصلاح الضريبي الكفاء هو الذي يوفر الموارد اللازمة لخزانة الدولة ،

مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية، وإيجاد مناخ جيد للاستثمار في آن واحد، ويعني أن هناك ثلاثة أهداف أساسية للإصلاح الضريبي، هي:

١- **الهدف المالي:** بمعنى توفير حصيلة مالية، تستخدمها الدولة في القيام بدورها تجاه المجتمع، فالضريبة ليست هدفاً في ذاتها، ولكنها وسيلة تستوجبها ضرورات الإنفاق العام، انطلاقاً من الدور المنوط بالدولة في الاقتصاد القومي.

٢ - **الهدف الاجتماعي:** بمعنى تخفيف العبء الضريبي عن الفئات الأقل دخلاً وضمن العدالة الضريبية ويتطلب تحقيق العدالة الضريبية- بالإضافة إلى مراعاة المقدرة التكاليفية للمولين- أن تتحمل فئات الدخل المتساوية العبء الضريبي نفسه، بغض النظر عن مصدر الدخل الذي تحصل عليه.

٣ - **الهدف الاقتصادي:** حيث يمكن أن يؤدي فرض الضريبة إلى آثار سلبية على الاستثمار والإنتاج، فيؤثر سلباً على تواصل تيارات الإيرادات السيادية في المستقبل، وتضعف بالتالي قدره الحكومة على القيام بدورها الفعال في توفير الخدمات والمشاركة في التنمية.

ومن المسلم به أيضاً أن الرؤية حول الإصلاح الضريبي يجب أن تستند إلى ما استقر عليه الفكر الاقتصادي والمالي الحديث من ضرورة أن يحقق النظام الضريبي الكفاء التوازن بين اعتبارات العدالة الاجتماعية والكفاءة الاقتصادية، ويوفر في الوقت ذاته حصيلة مالية مناسبة للدولة، وأنه لا تعارض بين هذه الأهداف الثلاثة، كما أثبتت كل تجارب الإصلاح المالي.

المبحث الثاني

الملاح الأساسية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل قانون الضرائب
على الدخل:

لما كان التشريع الضريبي يمثل أحد التشريعات الحاكمة في تهيئة بيئة الاستثمار والأعمال، إضافة إلى دورة المؤثر على القطاع العائلي، وبالتالي على مستوى الرفاه العام في الاقتصاد المصري.. لهذا فقد احتلت دراسة هذا الموضوع أهمية كبيرة من المشرع وأعطى لهذا الموضوع أولوية قصوي. وقد استهدف التشريع الجديد معالجة المشكلات، التي أفرزها الواقع العملي في التطبيقات الضريبية الخاصة بموضوعات الضرائب على الدخل، إضافة إلى تطوير التشريع ذاته، توأماً مع الأعراف الضريبية المتطورة المساندة في الدول المماثلة والاقتصادات النامية المنافسة ومحاولة للتقارب مع المعايير الحديثة في العالم، ولهذا فإن أهم ما استهدف التشريع الجديد تحقيقه ما يلي:

* إتاحة مزيد من الدخل لكل الممولين سواء من الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص الاعتبارية (الشركات) وهو ما يعني تخفيف العبء الضريبي عن كافة الممولين - من خلال أسعار ضريبية أقل وشرائح أكثر اتساعاً

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين- ويعني ذلك أن تقوم الدولة بالتنازل طواعية عن جزء من مواردها الحالية، وتتيحها للمولين إيماناً بأهمية ذلك في تسهيل حركة النشاط الاقتصادي، ورفع مستوي الرفاه في المجتمع.

* إرساء أسس علاقة ضريبية صحيحة ومستقرة من خلال إيجاد مرجعيات مقبولة للمعاملات الضريبية مثل معايير المحاسبة المصرية، وتطوير علاقات التنازع والتقاضي والغرامات والجزاءات والتقدير الذاتي للضريبة، وبداية لإقامة التوازن في العقوبة مع المخالفة بما يسمح بتكافؤ العلاقات بين أطراف المنظومة الضريبية، ويؤكد للممول الجاد أن الأساس هو الثقة المتبادلة بينه وبين مصلحة الضرائب، ويقدم مشروع القانون أيضاً أفكاراً متميزة عن مجموعة دفترية بسيطة للمنشآت الأصغر، على نحو يدعم موقفها الضريبي، ويحسن علاقاتها الضريبية مع مصلحة الضرائب.

* إحكام أسس المنظومة الضريبية، فالقانون الحالي استمر تطبيقه لما يزيد على عقدين من الزمن، طرأت فيهما تطورات كثيرة على بيئة الأعمال المحلية والعالمية والأعراف الضريبية، وهو الأمر الذي توازي معه عدة تعديلات على القانون الحالي، بحيث أصبح الأمر يحتاج إلى وقفه تقدم تعديلاً وتطويراً شاملين يتعاملان مع الموضوعات الضريبية، من خلا لأطر عامة توازن في استخدام الأدوات، وتستحدث أدوات جديدة وتلغي بعضاً من الأدوات المستخدمة حالياً. والقانون بذلك يمثل تحديناً مهما يمر به المجتمع المصري ويساعده على التقارب في بنيته التشريعية مع المعايير والممارسات العالمية، على نحو يؤصل مكانته في دائرة المنافسة الاقتصادية العالمية.

* إقرار مبدأ الرقابة المجتمعية على منظومة الضرائب، من خلال إنشاء مجلس أعلى للضرائب، يقوم بالرقابة والإشراف على إدارة منظومة الضرائب، ومتابعة التطورات الحديثة، التي تتطلبها ظروف النشاط الاقتصادي والمنافسة العالمية، من خلال ما يستهدفه من ضمان لحقوق دافعي الضرائب وتتبع الممارسات التطبيقية، وما تسفر عنه من مشاكل وتمثيل الممولين، ورفع وجهات نظرهم وعرضها على المجتمع... فالمجتمع المصري بدأ في تطبيق أفكار الرقابة المجتمعية في عدة مناح، وتعتبر العلاقات الضريبية أحد الموضوعات التي يحتاج إلى تفعيل إشراف مجتمعي فني ورقابي، فالتطورات الضريبية الحديثة لها صفة التخصص الشديد في أبعادها ووقوعها، بحيث بات المجتمع بحاجة إلى مراجعة ديناميكية متخصصة لها، بجانب الدور الفني التطبيقي الذي تقوم به الإدارة الضريبية، ويأتي المجلس الأعلى للضرائب ليقوم بهذا الدور للمجتمع وللبرلمان، على نحو ينشر ثقافة التطوير ويفسر فنيات الضريبة ويتابع مسار تطورها ويقاس آثارها على المجتمع.

* تطوير نظرة المجتمع إلى منظومة الضرائب، وتفعيل مبادئ ديناميكية العلاقات الضريبية، فالمجتمع درج منذ فترة - ليست بالقليلة - على عدم قبول تطوير استخدام أدوات الضريبة، على نحو أصبح معوقاً لأي تطوير إيجابي في المنظومة مهما كانت فائدته... ولهذا فإن مشروع القانون الحالي استهدف تفعيل ديناميكية أدوات الضريبة، وإقرار حق المجتمع في استخدام أدواته بالمرونة التي يراها، وربما يحق النفع الصافي للجميع.. ولهذا فإن مشروع القانوني الحالي للضرائب على الدخل ينهي صراحة أفكار الضريبة الصفرية - فيما عرف بالإعفاءات الضريبية - على أرباح الشركات ويفعل حق المجتمع في المشاركة

المقتتة لعوائد الشركات، من خلال أسعار ضريبية تصل إلى نصف المعدلات المطبقة حالياً.

* تقديم مفهوم العفو الضريبي، وهو المفهوم الذي يحقق تطوراً ملحوظاً، ليس فقط في حجم المجتمع الضريبي من خلال ضم المزيد من الممولين إليه، ولكنه يهني التيسير على صغار الممولين، الذين لم يستطع النظام الضريبي- مع ارتفاع أسعاره نسبياً، إضافة إلى بعض التعقيدات في العلاقات الضريبية- أن يتسوعبهم، ولم يستطع هؤلاء الممولين توفيق أوضاعهم معه، وإتاحة الفرصة لهم لكي ينضموا إلى المنظومة الرسمية للضرائب وقبولهم ضمن النظام القانوني، من خلال إعطائهم فرصة لإثبات جديتهم في دخول النظام والانتظام في سداد حقوق المجتمع. وقد أتى مشروع القانون في ذلك بفكر عالمي جريء، وهو ما بدأت دول عدة نامية ومتقدمة في تطبيقه، حتى تتيح لكل خارج عن النظام الضريبي فرصة للانضمام إلى الإطار الرسمي، على أسس مقبولة وممكنة.

وقد قام القانون لجديد بتحقيق بعض هذه الأهداف من خلال العمل على عدة محاور، والتحرك المرن للأدوات التي تتيحها التشريعات الضريبية، على النحو التالي خاصة فيما يتعلق بتخفيف العبء الضريبي عن كاهل المواطنين ومراعاة المقدرة التمويلية لهم:

عمل مشروع القانون على رفع حدود الإعفاء الضريبي التي يتمتع بها الأشخاص الطبيعيين، إضافة إلى توسيع شرائح الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وخفض سعر الضريبة المفروضة عليها، على النحو التالي:

اولاً: زيادة حدود الإعفاء الضريبي:

درج التشريع الضريبي على تقرير حد أدنى من الدخل يعفى بالكامل من الضريبة، بحيث يصبح أفراد المجتمع الذين يحصلون على دخل سنوي دون هذا الحد غير خاضعين للضريبة، فلا يعد الشخص ممولاً إلا إذا زاد مجموع دخله عن حد الإعفاء الذي يقرره القانون حيث يخضع للضريبة ما زاد من دخل الممول عن هذا الحد من الإعفاء.

وفي ظل القانون الحالي للضريبة على الدخل يصبح الفرد - وفقاً للحالة الاجتماعية - غير خاضع للضريبة إذا لم يتعد دخله السنوي المبالغ التالية:

- ٢٠٠٠ جنيه للأعزب

- ٢٥٠٠ جنيه للمتزوج ولا يعول أو غير المتزوج ويعول.

- ٣٠٠٠ جنيه للمتزوج ويعول.

وهو ما يشير إلى أن شريحة كبيرة من العاملين في الجهاز الإداري للدولة، وكذلك بعض العاملين في القطاعين العام والخاص، إضافة إلى فئات الممارسين للمهن المختلفة من ذوي الدخل المنخفضة في المجتمع، غير خاضعين للضريبة في الوقت الحالي.

وفي ضوء الدراسات التي تم إجراؤها فيما يتعلق بحدود الأعباء العائلية التي تناولت بالتحليل التغيرات، التي مر بها الاقتصاد المصري وتأثرت بها كافة فئاته - إضافة إلى ما أشارت إليه التقارير والدراسات الخاصة بالحد الأدنى لتكاليف المعيشة في المجتمع المصري - فقد أصبحت هناك فئات بضرورة زيادة حد الإعفاء الضريبي.

وفي هذا السياق كان تحديد الحد الأمثل للإعفاء الضريبي، يتوقف على عاملين أساسيين يتمثل أولهما في الاتجاه إلى إتاحة مزيد من الدخل للمواطن بما يضمن له مستوى مقبولاً من المعيشة أما العامل الثاني... فيتمثل في مقدار الفقد في الحصيلة المتوقعة، في ظل هذه الزيادة لحدود

الإعفاء الضريبي لأفراد المجتمع، وهنا كان تحقيق مستوى أفضل لمعيشة المواطن المصري هو المعيار الحاكم الذي تقرر بناء عليه زيادة حد الإعفاء الضريبي ليصل إلى ٥٠٠٠ جنيه سنوياً لكافة أفراد المجتمع، دون التفرقة بينهم من حيث الحالة الاجتماعية، وكذلك النوع سواء كان رجلاً أو امرأة. وهو الأمر الذي من شأنه إعفاء عدد من الممولين الحاليين من الخضوع للضريبة في ظل مشروع القانون الجديدة إضافة إلى ما سوف يتمتع به كافة الأشخاص الخاضعين للضريبة، في ظل التشريع الجديد من إعفاء جزء أكبر من دخولهم مقارنة بالوضع الحالي لهؤلاء الممولين.

ثالثاً : توسيع الشرائح وخفض أسعار الضريبة .

رابعاً : تبسيط المعالجة الضريبية للدخول الخاضعة للضريبة .

خامساً : تطوير نظام الخصم وطرح نظام الدفعات المقدمة مع إلغاء نظام الإضافة .

سادساً : تطبيق فكرة العفو الضريبي .

سابعاً : إنشاء مجلس أعلى للضرائب .

منهج دراسة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

سوف نقوم بتناول أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة العامة على الدخل طبقاً للترتيب الذي ورد بالتقنين نفسه كالتالي :

الكتاب الأول : ويتضمن الأحكام العامة .

الكتاب الثاني : ويتضمن أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من خلال :

الباب الأول : نطاق سريان الضريبة وسعرها .

الباب الثاني : الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

الباب الثالث : الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي وذلك من خلال ثلاث فصول :

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية

الفصل الثاني : كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

الباب الرابع : الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية .

وذلك من خلال ثلاث فصول :

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .

الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .

الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من ضريبة المهن غير التجارية .

الباب الخامس : الضريبة على إيرادات الثروة العقارية .

وذلك من خلال ثلاث فصول :

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .

الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .

الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من الضريبة على إيرادات الثروة

العقارية.

الفصل الرابع : أحكام متنوعة .

الكتاب الثالث : الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية .

الباب الأول : نطاق سريان الضريبة .

الباب الثاني : تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

الكتاب الرابع : الضريبة المستقطعة من المنبع .

الكتاب الخامس : الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

الكتاب السادس : إلتزامات الممولين وغيرهم .

مقدمة

مواد الإصدار الخاصة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

صدر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ٨ يونية سنة ٢٠٠٥ وقد نص في مواد إصداره على الآتي:

المادة الأولى

نصت على أن يعمل في شان الضريبة على الدخل بأحكام القانون المرافق

المادة الثانية

نصت على أن يلغي قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، على أن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل المشار إليه حتى ٣١ ديسمبر سنة ٢٠٠٥ في النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية ٢٠٠٤، وبعدها تحال المنازعات التي لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام القانون المرافق.

كما تظل الإعفاءات المحددة لها مدد في القانون المشار إليه سارية بالنسبة إلى الأشخاص الذين بدأت مدد الإعفاء لهم قبل تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك إلى أن تنتهي هذه المدد.

ويلغي البند ١ من المادة (١) من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

والتي كانت تنص على أن يفرض رسم تنمية موارد الدولة على الإيرادات التي تزيد على ١٨٠٠٠٠ جنيه سنوياً، من صافي الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو المرتبات وما في حكمها أو ضريبة المهن غير التجارية أو ما يمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات

المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة في شركات التوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة. (١)

(المادة الثالثة)

تلغي المواد أرقام ١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢١، ٢٢، ٢٣ مكرراً و٢٤ و٢٥ و٢٦ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧.

وتظل الإعفاءات المقررة بالمواد المشار إليها سارية بالنسبة إلى الشركات والمنشآت التي بدأ سريان مدد إعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون. وذلك إلى أن تنتهي المدد المحددة لهذه الإعفاءات. أما الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقاً لأحكام القانون المشار إليه ولم تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقررة بذلك القانون أن تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون.

وقد كانت المادة ١٦ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ تنص على أن تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال، أرباح الشركات والمنشآت وأنصبة الشركاء فيها، وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاوله النشاط. ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للشركات والمنشآت التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة والمجمعات العمرانية

(١) صدر القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ ونشر في الجريدة الرسمية العدد ٤٠ تابع (أ) في ١٩٨٤/١٠/٤ وتم تعديله بالقانون ٢٥ لسنة ١٩٨٦ كما تعديله بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٤ والقانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٧ والقانون ٢٣١ لسنة ١٩٩٦.

الجديدة والمناطق النائبة التي يصدر بتحديدتها قرار من رئيس مجلس الوزراء.

وكانت المادة ١٧ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ الملغاة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن "يعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال أرباح الشركات والمنشآت التي تمارس نشاطها خارج الوادي القديم، وكذا أنصبة الشركاء فيها، وكان يستوي في ذلك أن تكون منشأة خارج هذا الوادي أو منقولة منه، وذلك لمدة عشرين سنة تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاوله النشاط.

كما ألغى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة ١٨ التي كانت تنص على أن تستكمل الشركات والمنشآت والمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون، والتي تزاوّل نشاطها في المجالات المشار إليها في المادة (١) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ مدد الإعفاء المنصوص عليها في المادة ١٦، ١٧ إذا كانت مدة الإعفاء المقررة لها لم تنته في ذلك التاريخ.

كما ألغى القانون الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة ١٩ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ والتي كانت تنص على أنه "في تطبيق أحكام المواد ١٦، ١٧، ١٨ تشمل السنة الأولى للاعقاد المدة من تاريخ بدء الانتاج او مزاوله النشاط بحسب الاحوال حتى نهاية السنة التالية لذلك.

وعلى الشركة او المنشأة اخطار الجهة الادارية المختصة بتاريخ بدء الانتاج او مزاولة النشاط خلال شهر من ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك.

وكانت تنص المادة ٢١ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ الملغاة على "يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي المصري للإقراض والخصم عند سنة المحاسبة، وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة وأن تكون أسهمها مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية.

وكانت تنص المادة ٢٢ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٨ الملغاة على أن "تعفى من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، عوائد السندات وصكوك التمويل والأوراق المالية الأخرى المماثلة، التي تصدرها شركات المساهمة بشرط أن تطرح في اكتتاب عام وأن تكون مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية.

كما ألغى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة ٢٣ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ والتي كانت تنص على أن "تسرى على الشركات والمنشآت أحكام المادة ٤ من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ الخاصة بتحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة مقدارها ٥% من القيمة، وذلك على جميع ما تستورده من آلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها.

كما ألغى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص المادة ٢٤ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ والتي كانت تنص على أن "تعفى الأرباح الناتجة عن اندماج

الشركات أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني من الضرائب والرسوم التي تستحق بسبب الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني.

كما ألغى المادة ٢٥ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ والتي كانت تنص على أن "تتمتع الشركات والمنشآت الدامجة والمندمجة والشركات والمنشآت التي يتم تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني بالإعفاءات المقررة لها قبل الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني إلى أن تنتهي مدد الإعفاء الخاصة بها، ولا يترتب على الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني أية إعفاءات ضريبية جديدة.

كما ألغى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة ٢٦ من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ والتي كانت تنص على أن "يعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ناتج تقييم الحصص العينية التي تدخل في تأسيس شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو زيادة رأسمالها.

هذا وقد أثار إلغاء الإعفاءات والمزايا الواردة بالقانون ٨ لسنة ١٩٩٧ جدلاً واسعاً حول تأثير هذا الإلغاء على الاستثمارات حيث ذهب كثير من المفكرين إلى أن إلغاء الإعفاءات سوف يؤثر سلباً على الاستثمارات وقد أورد لذلك عدة أسباب:

١ - منافسة كثير من الدول النامية الشرق أوسطية والأفريقية لمصرفي جذب الاستثمارات الأجنبية والتوسع في الإعفاءات الضريبية لمشروعات الاستثمار الجديدة، الأمر الذي يترتب عليه اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر إلى هذه الدول بعد إلغاء الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الاستثمار، وفي مقدمة الدول المنافسة لمصر في أفريقيا المملكة المغربية وجنوب أفريقيا وأنجولا

وتشاد ونيجيريا وغنيا الاستوائية وفي الشرق الأوسط هناك منافسة من الأردن والسعودية وسوريا وإسرائيل وتونس وتركيا، وفيما يتعلق بالدول الآسيوية المنافسة في جذب الاستثمار المباشر نجد كل من سنغافورة وهونج كونج وتايوان وماليزيا وأندونيسيا، وعلى مستوى دول أمريكا اللاتينية يوجد منافسة من جانب الأرجنتين والبرازيل والمكسيك والكاربيبي، وفي حالة إلغاء الإعفاءات الضريبية سوف تفقد مصر أحد المزايا أو الحوافز التي يعتمد عليها المستثمرون الأجانب في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، خاصة في ظل وجود العديد من المعوقات الأخرى التي تشوئ مناخ الاستثمار في مصر.

٢- أن هناك العديد من المستثمرين الجادين الذين استمروا في مزاولة النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء من الضرائب ويقومون بسداد الضرائب المستحقة عليهم دون أي مشاكل.

أي أن وجود بعض النماذج الشاذة لبعض حالات التحايل لتفادي أداء الضرائب بعد انتهاء فترة الإعفاء لا يمكن أن يؤدي إلى التعميم بالنسبة لكافة المستثمرين وإذا كانت هناك ثغرات إدارية أو قانونية تؤدي إلى مثل هذه الممارسات السلبية، فإنه يمكن تداركها بدلاً من إلغاء الإعفاءات والهروب من مواجهة المشكلة.

٣- أن هناك بعض المشروعات القومية العملاقة والمخطط لإنجازها عدد كبير من السنوات، وقد جرى تخطيطها حتى عام ٢٠١٧ في ظل قانون الاستثمار وما يشتمل عليه من الإعفاءات الضريبية، وفي حالة إلغاء الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الاستثمار، سوف يقل معدل إنشاء المشروعات الجديدة في أماكن المشروعات القومية، خاصة في جنوب الوادي وتوشكي وشمال غرب السويس وسيناء. ومن ثم فلعلة يكون من الأفضل

استمرار حصول أي مشروعات جديدة يتم إنشاؤها في تلك المناطق حتى ٢٠١٧ وفقاً للخطط القومية المعتمدة والتي أجريت دراسات الجدوى الاقتصادية لها في ظل قانون الاستثمار وما تحتوي عليه من إعفاءات ضريبية وحوافز وضمانات للاستثمار.

٤- أن التضحية التي تقدمها الخزنة العامة بالتنازل عن الحصيلة الضريبية نتيجة هذه الإعفاءات، يمكن تعويضها من خلال الزيادة السنوية في الدخل القومي، حيث يؤدي التوسع في الاستثمار إلى زيادة فرص العمل وزيادة الإنتاج وزيادة الصادرات والحد من الواردات وبالتالي زيادة الدخل القومي، وذلك إذا ما أخذنا في الاعتبار مضاعف الاستثمار ومعدل الاستثمار على أساس أن الضرائب أداة مالية بوسعها أن يؤدي تخفيضها أو الإعفاء منها إلى حدوث حالة من الرواج الاقتصادي والتراكم الرأسمالي وزيادة المدخرات والاستثمار والنتائج المحلي الإجمالي، وهي آمال تتطلع كافة الدول النامية إلى تحقيقها.

٥- إن الإعفاءات الضريبية عادة ما تكون مقتصرة على الضرائب المباشرة فقط، ولا تشمل الضرائب غير المباشرة، حيث يقوم المستثمرون بدفع الضرائب على المبيعات أو على الواردات، بالإضافة إلى العديد من رسوم تنمية الموارد والدمغات بأنواعها المختلفة، وفي حالة نجاح الإعفاءات الضريبية في تحقيق الرواج الاقتصادي، فإن حصيلة الضرائب غير المباشرة تتجه إلى الارتفاع بشكل ملحوظ، ومن ثم تساهم هذه الضرائب في تعويض النقص في حصيلة الضرائب المباشرة الناتج عن الإعفاءات الضريبية.

٦- إن صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل محتوياً على إلغاء المزايا أو الحوافز الموجودة في قانون الاستثمار ليس في

صالح مناخ الاستثمار ويعطى انطباعاً للمستثمر الأجنبي بعدم استقرار القوانين والتشريعات المنظمة للاستثمار، ومن ثم فقدان مصداقية الحكومة أمام المستثمرين الأجانب فيما تعلنه من سياسات وبيانات وتصريحات للمسؤولين بعيدة عن الواقع، وهو ما يجعل المستثمرين في حالة قلق وترقب لصدور قوانين جديدة تسلبهم المزايا والحوافز وتحملهم أعباء جديدة لم تكن في الحسبان تجعل دراسات الجدوى الاقتصادية غير ذات موضوع (١).

غير أن الفريق الآخر من المؤيدين لإلغاء الإعفاءات يستند إلى أسباب أخرى أهمها:

١- أن هذه الإعفاءات لم تحقق الغرض منها، وأن دورها محدود في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، بدليل اتجاه حجم هذا الاستثمار إلى التراجع حتى بلغت قيمته حوالي ٢٣٧ مليون دولار عام ٢٠٠٣، ٤٠٧,٢ مليون دولار عام ٢٠٠٤، وذلك مقابل ١,٢ مليار دولار عام ٢٠٠٠، أي أن الإعفاءات الضريبية لم تمنع انخفاض تدفقات الاستثمار الأجنبي إلى مصر خلال تلك الفترة.

٢- إن استمرار هذه الإعفاءات يؤدي إلى حرمان الخزنة العامة من حصة ضريبية خلال فترة الإعفاء، حيث يتحول المستثمر إلى نشاط جديد وبترخيص وباسم جديد عن طريق مستثمرين آخرين دون أن يستمر في النشاط حتى لا يقوم بدفع الضرائب المرتفعة، وذلك قبل صدور القانون الجديد والتي كانت نسبتها تبلغ ٤٠%.

(١) أ.د. حمدي عبد العظيم - الإعفاءات الضريبية للمشروعات الاستثمارية في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحث مقدم للمؤتمر العاشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب سبتمبر ٢٠٠٥ - ص ١٢ وما بعدها.

٣- أن القانون الجديد استعاض عن الإعفاءات بحوافز ضريبية أفضل لمشروعات الاستثمار مثل تخفيض التعريفات الجمركية على السلع الرأسمالية وعلى بعض مستلزمات الإنتاج، وإقرار نظام الخصم الضريبي بالنسبة للضريبة على المبيعات المسددة على السلع الرأسمالية، فضلاً عن تخفيض الضرائب على الدخل إلى النصف وهو ما يمكن اعتباره أكثر إيجابية للمشروعات الاستثمارية من الإعفاءات الضريبية.

٤- أن القانون الجديد للضريبة حرص على تشجيع الاستثمار بصفة عامة عن طريق خصم نسبة ٣٠% من المبالغ المستثمرة في الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك في أول فترة ضريبية يتم فيها استخدام هذه الآلات، وذلك بالإضافة إلى إعفاء الأرباح الناشئة عن الاندماج أو تغيير الشكل القانوني للمنشأة من الضريبة على الدخل.

٥- إن القانون الجديد حرص على تحفيز المستثمرين بوسائل أخرى، مثل تبسيط إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها وإجراءات التظلم والتقاضي وتبسيط أسس حساب الإهلاك بما يتفق مع المعايير الدولية، وتحديد التكاليف الواجبة الخصم بشكل واضح دون خلط أو التباس، واستحداث نظام جديد اختياري للدفعات المقدمة بدلاً من نظام الخصم المعمول به في ظل القانون السابق، والذي حرص المشرع في القانون الجديد على تيسيره وتطويره، فضلاً عن ترحيل الخسائر لمدة خمس سنوات بدلاً من ثلاث سنوات في ظل القانون السابق، والسماح بخصم الديون المعدومة، بشرط أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ثمانية عشر شهراً من تاريخ استحقاقه، وذلك بالإضافة إلى تطبيق نظام العفو الضريبي والتصالح وإنهاء المنازعات مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى

المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليها وفقاً لشرائح حددتها المادة السادسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مع إبراء ذمة الممول من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، وهو ما يؤدي إلى تحسين العلاقة بين المستثمرين ومصلحة الضرائب وتحسين مناخ الاستثمار بصفة عامة.

ولإبداء رأينا حول هذا الخلاف لا بد لنا أن نستعرض سياسة الحوافز الضريبية في التشريع المصري على النحو التالي:

يمكن تقسيم الحوافز الضريبية التي تعطيها مصر الى نوعين من

الحوافز:

أ- فترة السماح الضريبي التي يتم منحها وفقاً لقوانين الاستثمار المتعاقبة وأخرها القانون ٨ لسنة ٩٧ الخاص بحوافز وضمانات الاستثمار والذي وسع من نطاق هذه الحوافز عن القوانين السابقة.

ب- الحوافز العامة للإستثمار الممنوحة لجميع المنشآت بموجب قانون الضرائب على الدخل.

ومن المعلوم أن مصر تتميز على الدول النامية الأخرى بظاهرة الإسراف في إعطاء الحوافز الضريبية في صورة الاعفاءات أو الاجازات الضريبية والتي استمرت وبانتظام لأكثر من ٢٥ عاماً (من سنة ١٩٧٤ - حتى ٢٠٠١).

وفي الوقت الحاضر يبلغ عدد المنشآت التي تستفيد من قوانين الاستثمار ٦٧٥٦ منشأة أغلبها تأخذ شكل الشركات المساهمة. من هذا العدد ٤٨٦٦ منشأة زال عنها الاعفاء وبدأت في الخضوع، أي بنسبة ٧٢% من إجمالي شركات الاستثمار والباقي وعدده ١٨٩٠ ما زال يتمتع بالاعفاء

الضريبي ومن الغريب أن نلاحظ ضعف مساهمة هذه الشركات في
الحصيلة الضريبية.

فهذه الشركات تخضع لضرائب الدمغة وضرائب المرتبات والقيم
المنقولة وتدفع ضريبة الشركات عن أرباحها وضريبة عن نشاطها التجاري
لمن لا يتخذ شكل شركة من شركات الأموال.

وفي خلال عام ٢٠٠١/٢٠٠٠ بلغت مساهمة شركات الاستثمار من
الحصيلة الضريبية على النحو التالي:-^(١)

النسبة من إجمالي الحصيلة من كل نوع من أنواع الضرائب على المستوى القومي	المبلغ بالمليون	الضريبة
٥,٤%	٦٩	قيم منقولة
١٢,٩%	٤٢٦	الدمغة
٢٣,٤%	٤٨٦	مرتبات
٣,٤%	٥٣٢	شركات أموال
٣,٨%	٨٢	أرباح تجاري
٦,٥%	١٥٩٥	المجموع

ومن الأرقام السابقة نلاحظ أن الشركات الاستثمارية لا تساهم في
حصيلة الضريبة على أرباح شركات الأموال إلا بنسبة ضئيلة ٣,٤% لا
تتناسب مع كبر عددها الخاضع للضريبة ٤٨٦٦ شركة ومع ذلك نجد أن

^١ - مشار إليه في محاضرة الأستاذ الدكتور/ السيد عبد المولى بعنوان: بعض الملاحظات
على الملامح الأساسية لمشروع قانون الضرائب على الدخل التي القيت بالمركز المصري
للدراستات الاقتصادية في ٦/١١/٢٠٠١، ص ١٤.

تساهم بـ ٢٣,٤% كضريبة مرتبات من إجمالي حصيله الضريبية على المرتبات على المستوى القومي.

وعلى خلاف هذا الاسراف نجد العديد من البلدان النامية قد بدأ في تغيير سياستها الضريبية عن طريق إلغاء أو الحد من الاعفاءات الضريبية واستخدام أسعار ضريبية أقل واستخدام حوافز ضريبية أخرى غير الاعفاءات الضريبية بهدف تشجيع الاستثمارات.

وقد تكون هناك صعوبات سياسية أمام إقدام السياسة المصرية على ترك سياسة الحوافز الضريبية وذلك بهدف تهيئة مناخ استثماري جيد.

وقد يكون هناك آليات تحفيز بديلة عن فترات السماح الضريبي أفضل من ناحية حيادها بالنسبة لفرص الاستثمار وشفافيتها وبساطتها من الناحية الادارية وتكلفتها القليلة نسبياً. ومقياس المقارنة تتحصل في المعدل الضريبي الفعلي للأنواع المختلفة من الاستثمارات الذي يتمتع بالحوافز البديلة ومقارنتها بالمعدل الضريبي الفعلي في حالة الاجازات الضريبية.

تقييم مدى فائدة الحوافز الضريبية:

ولتقييم أثر الحوافز الضريبية ومدى فاعليتها في تشجيع الاستثمارات فإنه يتعين أن تفوق مزاياها عيوبها. ولكن هناك صعوبات في إجراء هذا التقييم وأهمها ما يلي:-

أ- إقامة علاقة سببية المباشرة بين الحوافز الضريبية وإتخاذ قرار الاستثمار وبمعنى آخر هل يمكن لنا أن نعرف كم من الاستثمارات سوف يتحقق في وجود أو غياب الحوافز الضريبية. فإذا كان حجم الاستثمارات لن يتأثر بعد الحوافز الضريبية عن حجمها قبل ذلك ففي تلك الحالة تكون

الحوافز الضريبية عديمة الجدوى وأنه لم يكن هناك داعٍ للتضحية بالايرادات الضريبية.

ب- كما أن هناك صعوبة لمعرفة أثر الحوافز الضريبية على جذب الاستثمارات الدولية أي أثرها في تقوية القدرة التنافسية للبلد ومصدر هذه الصعوبة يكمن في أن المعاملة الضريبية ليست إلا عاملاً من ضمن العديد من العوامل التي تتداخل في تشكيل القدرة التنافسية للبلد. ولا شك أن المنافسة الدولية في منح الاجازات الضريبية هو الذي أعطى الشعبية لهذه الأخيرة على حساب الحوافز الضريبية الأخرى.

ج- وهناك صعوبة ثالثة تقوم في حالة المؤسسات دولية النشاط تتمثل في معرفة المعاملة الضريبية لدولة الشركة الأم للإيرادات الخارجية من الناحية الضريبية فإذا لم تعترف الدولة الأم بهذه الحوافز التي تعطيها الدولة المضيفة بأن أخضعت الإيرادات الخارجية لضريبتها دون أن تعطيها إئتمناً ضريبياً لتمخض الأمر عن خسارة للدولة المضيفة لإيراداتها في مقابل لا شيء.

د- صعوبة ربط الحوافز الضريبية بتحقيق أهداف معينة ففي الحالات التي يتم فيها منح الحوافز الضريبية بسخاء فقد لا يتم توجيه الموارد الاستثمارية إلا للإستخدام الأمثل.

دور فترات السماح الضريبي في تنشيط الاستثمارات :-

لفترات السماح الضريبي مزاياها وعيوبها. أما أهم المزايا تتمثل في الآتي:-

أ- قد يكون لفترات السماح الضريبي دورها الفعال في توجيه الاستثمار إذا كانت سهلة الإدارة بمعنى إذا كانت معايير استحقاقها واضحة تماماً.

ب- إذا كانت فترة السماح الضريبي قصيرة نسبياً فإن استخدام الأصول قصيرة الأجل يكون مفضلاً عن استخدام الأصول طويلة الأجل. ويكون الاستثمار في المخزون أفضل دائماً من الاستثمار في الأصول.

ج- قد يكون لفترات السماح الضريبي ميزات في تحرير المستثمر من سيطرة قبضة موظفي الضرائب.

أما أهم عيوبها فتتصل في الآتي:-

أ- وجود فترات السماح تجعل موظفي الضرائب على غير علم بأحوال المنشأة أثناء فترة السماح الضريبي ولذا لن يكونوا قادرين على تتبع مخالفات الأسعار التي ترتكب بين المنشآت التي تشكل فروعاً للشركات دولية النشاط.

ب- تتسبب فترات السماح الضريبي في تشويه نسق الاستثمارات لأنها تحبذ الاستثمار في الصناعة عن الخدمات كما تحبذ المشروعات التي تتخذ شكل الشركة المساهمة عن غيرها من المنشآت التي تتخذ أشكالاً قانونية أخرى.

ج- يمكن للمنشآت عند قرب إنتهاء فترة السماح الضريبي أن تشكل شركات أخرى منبثقة عنها لتتمتع باعفاء ضريبي جديد وتنقل إليها ارباحها التي تتولد بعد انتهاء فترات الاعفاء الضريبي بل يمكن للشركات التي انتهت فترات السماح الضريبي أن تغلق أبوابها وتكون شركات جديدة تتمتع بفترة سماح ضريبي أخرى.

د- وأخيراً.. هناك تشويه للمنافسة بين الشركات التي انتهت فترة السماح الضريبي بالنسبة لها وتلك التي ما زالت تتمتع بالسماح الضريبي وتعملان في نفس النشاط.

(المادة الرابعة)

كما نصت المادة الرابعة من مواد الإصدار على أن :
(يعفى كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها وذلك بالشرطين الآتيين:

أولاً: ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبي أو خضع لأي شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب على المبيعات.

ثانياً: أن يتقدم الممول بإقراره الضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمناً كامل البيانات ذات الصلة، وأن يتقدم للتسجيل لدي مصلحة الضرائب على المبيعات إذا بلغ حد التسجيل، وذلك قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون.

ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم الممول في تقديم إقرارته الضريبية عن دخله عن الفترات الثلاث التالية).

ولنا ملاحظة على الشرط الأول من هذه المادة، وهو لماذا حصر القانون الجديد العفو الضريبي على الممولين الذين لم يتم تسجيلهم أو تعاملهم مع مصلحة الضرائب العامة أو الضرائب على المبيعات، وذلك لأن هناك ممولين سبق أن تعاملوا مع مصالح الضرائب المختلفة ولكن نتيجة لمشكلات ومنازعات حدثت بينهم وبين هذه المصالح، وشعورهم بالظلم أو عدم العدالة في ظل القوانين الضريبية السابقة، قاموا بالإخطار عن التوقف عن النشاط،

وفضلوا أن يتعاملوا بعيداً عن الضرائب وبمعني صريح تهربوا من الضرائب.

إذاً لماذا لا نجتذب هؤلاء الممولين إلى حظيرة القانون الجديد، بجعل العفو الضريبي يشملهم أيضاً ، بشرط كما ذكرنا أن يكون قد توقفوا عن النشاط اختياريًا وبمحض إرادتهم.

لذلك نقترح تعديل هذه المادة بإضافة هؤلاء الممولين الذين سبق تسجيلهم وتوقفوا عن النشاط ظاهرياً.

ولنا ملاحظة ايضاً على الشرط الثاني:-وهى ان بداية مهلة العفو الضريبي هى ٢٠٠٥/٦/١٠ ونهاية مهلة العفو الضريبي هى ٢٠٠٦/٦/٩ .

بمعنى ان الممول لو طلب تطبيق مادة العفو فى الفترة من تاريخ تطبيق القانون فى ٢٠٠٥/٦/١٠ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ ستكون الفترة الضريبية السابقة له هى عام ٢٠٠٤, واذا تقدم بطلب لتطبيق مادة العفو الفترة من ٢٠٠٦/١/١ وحتى ٢٠٠٦/٦/٩ ستكون الفترة الضريبية السابقة له هى عام ٢٠٠٥.

(المادة الخامسة)

كما نصت المادة الخامسة من مواد الإصدار على أن"

تتقضي الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدي جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة وذلك إذا كان الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشرة آلاف جنيه. وتمتتع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى.

نصت المادة ٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ان الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من اول يناير وتنتهى فى ٣١/١٢/من كل عام, او اى فترة مدتها اثنا عشر شهرا

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق الممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه.

وذلك كله ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم إلى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون.

ويلاحظ على هذه المادة أنها اشترطت لإنقضاء الخصومة الآتي:

أولاً: أن يكون موضوع المنازعة الخلاف في تقدير الضرائب .
ثانياً: ألا يجاوز محل النزاع (الوعاء السنوي للضريبة) عشرة آلاف جنيه.
ونبني ملاحظاتنا على الآتي:

١- لماذا لم يمتد العفو وانقضاء الخصومة إلى جميع الدعاوى التي سبق ورفعت قبل العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أي التي رفعت حتى يونية ٢٠٠٥ وذلك تخفيفاً عن كاهل القضاء، وتجهيزاً للمجتمع الضريبي على أسس جديدة.

٢- لماذا اقتصر إنهاء المنازعات والخصومات على تلك التي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة، ولم يمتد إلى موضوعات خلافية أخرى، كالمنازعة في الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها.

(المادة السادسة)

المادة السادسة من مواد الإصدار نصت على أنه :

في غير الدعاوى المنصوص عليها في المادة الخامسة من هذا القانون يكون للمولين في المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أو أكتوبر سنة ٢٠٠٤، طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليه وفقاً للشرائح الآتية:-

١- ١٠% من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه إذا لم يتجاوز قيمته مائة ألف جنيه.

٢- ٢٥% من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته مائة ألف جنيه وحتى خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند ١ بالنسبة على ما لا يجاوز مائة ألف جنيه من هذا الوعاء.

٣- ٤٠% من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء، وذلك بع سداد النسبتين المنصوص عليهما في البندين ١، ٢ بالنسبة إلى ما لا يجاوز خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء.

ويترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة وفقاً للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم الممول إلى المحكمة ما يفيد ذلك بالوفاء.

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها.

ونلاحظ هنا على هذه المادة أنه إذا كان الممول سيدفع نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، والتي تتراوح ما بين ١٠% ، ٢٥% ، ٤٠% لماذا نصت نص المادة في ختامها على عدم أحقية الممول إذا تمتع بحكم هذه المادة في أن يسترد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها، هذا الحكم مقبول في المادة الخامسة لأن الممول لن يدفع شيئاً، أما في هذه المادة كان الأولى أن يسترد الممول ما سبق سداده، أو يستكمل مبلغ النسبة المقررة للضريبة، وذلك مساواة بين المراكز القانونية للمولين الذي لم يكن لهم خصم من المنبع.

(المادة السابعة)

استثناءً من حكم البند ١ من المادة ٥٢ من القانون المرافق تكون العوائد المدينة واجبة الخصم عن القروض والسلفيات التي حصلت عليها الأشخاص الاعتبارية فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ولا

يجاوز ثمانية أمثاله عن المدة التي تبدأ من السنة الضريبية ٢٠٠٥ وتنتهي
بنهاية السنة الضريبية ٢٠٠٩ وفقاً للجدول الآتي:-

٨: ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٥

٧: ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٦

٦: ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٧

٥: ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٨

٤: ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٩

(المادة الثامنة)

يصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية لهذا القانون والقانون المرافق
خلال ستة أشهر من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية، وإلى أن تصدر هذه
اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض
مع أحكام هذا القانون.

(المادة التاسعة)

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره، مع مراعاة ما يأتي:

١- تسري أحكام القانون المرافق بالنسبة إلى المرتبات وما في حكمها اعتباراً من أول الشهر التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية أي ان احكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تطبق على ضريبة المرتبات اي من ٢٠٠٥/٧/١

٢- تسري أحكام القانون المرافق بالنسبة إلى إيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ وتسري بالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ أو الفترة الضريبية للشخص الاعتباري التي تبدأ بعد تاريخ العمل بهذا القانون.

وقد تم الموافقة على هذا القانون واعتماده في ٨ يونية ٢٠٠٥ وأصبح ساري العمل من اليوم التالي لتاريخ نشره في ٩ يونية ٢٠٠٥ وفقاً لما نصت عليه المادة التاسعة من مواد الإصدار أي ان تاريخ بداية العمل به هو ٢٠٠٥/٦/١٠.

الكتاب الأول

الأحكام العامة الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

ورد في نص المادة الأولى من أحكام هذا القانون أنه يقصد بالألفاظ والعبارات الآتية المعني المبين أمام كل منها:

- الضريبة: الضريبة على الدخل.
- الوزير: وزير المالية.
- رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب العامة (١)
- المصلحة: مصلحة الضرائب العامة.
- الممول: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.
- شركات الأموال: شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة.
- شركات الأشخاص: شركات التضامن وشركة التوصية البسيطة.
- شركة الواقع: الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية.
- المشروع: الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الأصلي في مصر أو المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج.

(١) صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ والذي نص على دمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات في مصلحة واحدة تسمى الآن بمصلحة الضرائب المصرية - وذلك:
وفق للتفصيل التالي:-

قرار رئيس جمهورية مصر العربية

رقم (١٥٤) لسنة ٢٠٠٦م

بدمج مصلحتى الضرائب العامة والضرائب على المبيعات

رئيس الجمهورية

بعد الاطلاع على الدستور:

وعلى قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ .

وعلى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

وعلى قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

وعلى قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٥٥٧ لسنة ١٩٧٧ باعادة تنظيم وزارة المالية .

وعلى قرار الوزراء بجلسته المعقودة فى ٢٩/٤/٢٠٠٦ .

قرر

(المادة الاولى)

تدمج مصلحتا الضرائب العامة والضرائب على المبيعات فى مصلحة تسمى (مصلحة الضرائب المصرية) .

وتسبب عبارة (مصلحة الضرائب المصرية) بعبارتي (مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات) اينما وردتا فى القوانين والقرارات واللوائح .

(المادة الثانية)

يصدر الهيكل التنظيمى اللازم لتنفيذ الدمج بقرار من الوزير المالية بعد اخذ رأى الجهاز المركزى للتنظيم والادارة وتعتمد جداول الوظائف المترتبة على ذلك بقرار من رئيس الجهاز طبقا لأحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة المشار اليه .

(المادة الثالثة)

تتخذ الاجراءات اللازمة لنقل الاعتمادات المالية المقررة بموازنة المصلحتين المندمجتين لمصلحة الضرائب المصرية .

(المادة الرابعة)

يستمر العمل بالهيكل التنظيمى المعتمد لكل من مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات وبالأوضاع الوظيفية للعاملين بكل منها وبالاعتمادات المقررة بموازنتها لحين اعتماد الهيكل التنظيمى لمصلحة الضرائب المصرية وانتهاء اجراءات نقل الاعتمادات المالية طبقا لأحكام المادتين الثالثة والرابعة من هذا القرار .

(المادة الخامسة)

ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

(حسنى مبارك)

صدر برئاسة الجمهورية في ٢١ ربيع الآخر سنة ١٤٢٧ م هـ
الموافق ١٩ مايو سنة ٢٠٠٦ م

- **الشخص المرتبط:** كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحدي وعاء
الضريبة بما في:

- ١- الزوج والزوجة والأصول والفروع.
- ٢- شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر
٥٠% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
- ٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

- ٤- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.
- **السعر المحايد:** السعر الذي يتم التعامل بمقتضاها بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.
- **الإتاوات:** المبالغ المدفوعة أياً كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خطة أو تركيبة أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

أحكام الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي والشخص الاعتباري :

أورد القانون الحالات التي يكون الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري مقيماً في مصر المادة الثانية من الأحكام العامة حيث جاء بها أنه في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- ١- إذا كان له موطن دائم في مصر.
- ٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
- ٣- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
- ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.

٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.
وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي.

ماهية الدخل المحققة في مصر :

نصت المادة الثالثة من الأحكام العامة على أن يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي:

- ١- الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.
- ٢- الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر، ولو أدى العمل في الخارج.
- ٣- الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر.
- ٤- الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.
- ٥- الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر.
- ٦- الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.
- ٧- التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر.
- ٨- حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر.
- ٩- العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداده من منشأة دائمة في مصر ولو أن مالكة غير مقيم.

١٠ - مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكا غير مقيم فيها.

١١ - الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.

تحديد المقصود بالمنشأة الدائمة كما جاء به القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
نصت المادة الرابعة من الأحكام العامة على أنه يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص:

١- محل الإدارة.

٢- الفرع.

٣- المبنى المستخدم كمنفذ للبيع.

٤- المكتب.

٥- المصنع.

٦- الورشة.

٧- المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات.

٨- المزرعة أو الغراس.

٩- موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابعة متي كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع. ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي:

- ١- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.
- ٢- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
- ٣- الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة لمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
- ٤- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.
- ٥- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.
- ٦- الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوُل فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتائج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.
- ٧- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

ولا تعني سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى.

مبدأ سنوية الضريبة :

نصت المادة الخامسة من الأحكام العامة على أن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة.

ويجوز حساب الضريبة عن فترة نقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.

ومن ثم فإن المشروع اخذ بمبدأ الإقامة في مصر بالنسبة لسريان الضريبة او ان يكون الدخل محققاً في مصر بالنسبة لغير المقيمين.

أ- مبدأ الإقامة.

ب- مبدأ موطن الدخل.

الكتاب الثاني
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
الباب الأول
نطاق سريان الضريبة وسعرها

نصت المادة (٦) من القانون على أن: تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:

- ١- المرتبات وما في حكمها.
- ٢- النشاط التجاري أو الصناعي.
- ٣- النشاط المهني أو غير التجاري.
- ٤- الثروة العقارية. (١)

ومن منطوق هذه المادة يتبين ان الضريبة تفرض سنويا وتفرض على صافي الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة للدخول المحققة من مصر

فرض الضريبة على ما يجاوز حد الإعفاء الشخصي للأعباء العائلية:

نصت المادة (٧) من القانون على أن:

تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من جموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة.

(١) استبعد القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ من نطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة والتي كانت تفرض بالقانون ١٤ لسنة ٣٩ والتعديلات اللاحقة له.

هذا وقد درج التشريع الضريبي على تقرير حد أدنى من الدخل يعفي بالكامل من الضريبة، بحيث يصبح أفراد المجتمع الذين يحصلون على دخل سنوي دون هذا الحد غير خاضعين للضريبة، فلا يعد الشخص ممولاً إلا إذا زاد مجموع دخله عن حد الإعفاء الذي يقرره القانون، حيث يخضع للضريبة ما زاد من دخل الممول عن هذا الحد من الإعفاء.

وفي ظل القانون القديم كان حد الإعفاء محدد وفقاً للحالة الاجتماعية كالتالي:

للأعزب	٢٠٠٠ جنيه
للمتزوج ولا يعول أو غير المتزوج ويعول	٢٥٠٠ جنيه
للمتزوج ويعول	٣٠٠٠ جنيه

ثم جاءت المادة السابعة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ووحدت حد الإعفاء دون النظر للحالة الاجتماعية ورفعت مقداره إلى ٥٠٠٠ جنيه (خمسة آلاف جنيه) أي بما يعادل ٤١٦,٠٠٠ جنيه (أربعمائة وستة عشر جنيه تقريباً شهرياً) وبمقارنة ما كان يخصم كحد إعفاء بالنسبة للمتزوج ويعول في القانون الملغى ١٥٧ لسنة ١٩٨١، فقد كان حد الإعفاء الشهري ٢٥٠ جنيه (مائتان وخمسون جنيهاً شهرياً) في قانون كان قد مضى على تطبيقه ما يقرب من خمسة وعشرون عاماً.

- فهل تحركت الأسعار ومعدلات التضخم بنفس هذه النسب؟

إن الدراسات التي أجريت فيما يتعلق بحدود الإعفاء للأعباء العائلية، والتي تناولت بالتحليل التغيرات التي مر بها الاقتصاد المصري وتأثرت بها كافة فئاته، مع مراعاة أن تحديد الحد الأمثل للإعفاء الضريبي يتوقف على عاملين أساسيين، يتمثل أولهما في الاتجاه إلى إتاحة مزيد من الدخل للمواطن، بما يضمن له مستوى مقبولاً من المعيشة، أما العامل الثاني والذي

يتمثل في مقدار الفقد في الحصيلة المتوقعة، فقد أظهرت هذه الدراسات أن الحد الأدنى اللازم لمعيشة أي مواطن ذو مستوي تحت المتوسط ينبغي ألا يقل عن ١٠٠٠ جنيه (ألف جنيه) شهرياً بما يعني أن حد الإعفاء كان ينبغي ألا يقل عن اثني عشر ألف جنيه سنوياً.

وقد تم مناقشة هذا الموضوع طويلاً قبل إصدار القانون، سواء في المؤتمرات العلمية أو عبر وسائل الإعلام، وكنا نتمني أن يراعي القانون الجديد ذلك، لكن الواضح أن اعتبار حجم الفقد في الحصيلة المتوقعة، كان هو الأولى بالنظر، ومن ثم تم تحريك حد الإعفاء بهذه الزيادة البسيطة، وكنا قد أشرنا في أثناء مناقشة مشروع القانون إلى ضرورة أن يكون تحريك حد الإعفاء بصفة دورية ومنظمة ليتواءم مع نسب التضخم السنوية، ولكن هذه الزيادة لم تلبى طموحات كثير من الممولين، علاوة على أنها لم تفرق بين حجم الأرباح واختلافها من ممول إلى آخر، وعلاوة أيضاً على اختلاف الظروف الشخصية لكل ممول^(١)

(١) برر وزير المالية المصري تمسك الحكومة بهذا الحد من الإعفاء وهو ٥٠٠٠ جنيه خمسة آلاف جنيه - بأننا بصدد بنيان ضريبي سوف يخدم مصر لمدة عشر سنوات قادمة، ولو كان هذا البنيان مختلفاً، فسوف يتم فرض رسوم تلو الرسوم، لتعويض النقص في الحصيلة نتيجة زيادة حد الإعفاء وورد أيضاً في رده على أعضاء مجلس الشعب عند مناقشة هذه المادة، أننا كنا نضع ضريبة عالية جداً ونظاماً ضريبياً معقداً وفحماً شاملاً، وذكر أنه لو تخطى هذه النسبة من حد الإعفاء فسوف يدخل في مجال التضخم، وأنه ليس لديه أموال، وحسب ما سوف تتكلفه هذه الضريبة لخزانة الدولة هو في حدود ٤٨٠٠ مليون جنيه وبالتالي أقصى شيء يمكن أن يعطيه هو مبلغ ٥٠٠٠ جنيه وتخطى بذلك حد الإعفاء السابق بالقانون الملغي وهو ٣٠٠٠ جنيه بمقدار زيادة تعادل ٦٦% - انظر مضبطة الجلسة السابعة والستين لمجلس الشعب المصري أثناء مناقشة إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ونحن نقترح من جانبنا أن يتم مراجعة حد الإعفاء كل خمس سنوات، أو تعديل المادة السابقة بما يسمح بزيادة الإعفاء سنوياً، بنسبة تتواءم مع نسب التضخم وارتفاع تكاليف المعيشة.

- بالنسبة لتوسيع الشرائح وخفض أسعار الضريبة:

- أخذ المشرع الضريبي المصري بمبدأ التصاعدية، فيما يتعلق بسعر الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، وتتميز الضريبة التصاعدية بفرض أسعار متدرجة للضريبة تبعاً لاختلاف القيمة المفروض عليها الضريبة، بحيث يرتفع سعر الضريبة مع ارتفاع المبالغ المفروض عليها الضريبة.

- وقد أثار هيكل الضريبة في القانون الملغي عدة مشاكل، نظراً لارتفاع العبء الضريبي بشكل ملحوظ على فئات المجتمع من ذوي المهن غير التجارية ومزاوولي الأنشطة التجارية والصناعية، مما أدى إلى اتجاه هذه الفئات إلى تجنب الضريبة المفروضة عليهم، وضعف الحصيلة الضريبية بما لا يتناسب مع توزيع الدخل الحقيقي لهذه الفئات في المجتمع.

من كل ذلك كان لابد من مراجعة هيكل الضريبة في القانون القديم، وأحسن صنفاً المشرع الضريبي في مراعاته لهذه الاعتبارات عندما قام في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتوسيع شرائح الضريبة، وخفض الحد الأعلى إلى المستوي المقبول مجتمعياً، وهذا سيؤدي بلا شك إلى نتائج إيجابية على المدى الطويل.

هذا ومضمون نص المادة الثامنة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد

حدد أسعار الضريبة على النحو التالي:

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠٠ جنيه وحتى ٢٠٠٠٠٠ جنيه يخضع لشريحة
١٠%

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه وحتى ٤٠٠٠٠٠ جنيه يخضع لشريحة
١٥%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠٠ وما زاد يخضع لشريحة ٢٠%

وهنا فضل المشرع في القانون الجديد التمييز في أسعار الضريبة بين الأفراد الطبيعيين والشركات حيث أخضع جميع الشركات بصفقتها أشخاص اعتبارية إلى سعر ضريبة ٢٠% من صافي الأرباح السنوية، واستثني من السعر الوارد في المادة ٤٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠% وأخضع أرباح شركات البحث البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥%.

لكن نود أن نبدي ملاحظة هامة على سعر الضريبة على الأشخاص الاعتبارية، من ناحية أن شركات الأشخاص قد تم فصلها من سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتم اعتبارها من ضمن الأشخاص الاعتبارية التي تتضمن شركات الأموال والأشخاص والجمعيات التعاونية والهيئات العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

نرى أن سعر الضريبة بالنسبة لشركات الأشخاص خاصة الصغيرة منها أصبح يمثل عائق لها خاصة في بداية نشاطها، مما كان من الأفضل معه البدء في إخضاعها لشريحة متوسطة ١٥% مثلاً، مع الأخذ في الاعتبار أنه تم إلغاء منح الشركاء في شركات الأشخاص، حد إعفاء عائلي لكل شريك،

وهو أمر غير واضح في ثنايا مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، هل ستأخذ الشركة كلها أعباء فرد واحد، أم أنه لن يتمتع أي شريك بحد إعفاء عائلي وهو أمر غير عادل، ويشجع على عدم تكوين الشركات.

- تبسيط المعالجة الضريبية للدخول الخاضعة للضريبة:

هناك اتجاه محمود للمشرع الضريبي في القانون الجديد، كثيراً ما نادى الفقهاء به، وهو ضم الأنواع المختلفة للضرائب المفروض على الأشخاص الطبيعيين، وخضوعها لأسعار ضريبية واحدة، بهدف الانتقال إلى النظام الكامل للضريبة الموحدة، حيث تم ضم ضريبة المراتب والأجور لوعاء الضريبة، والتي كانت في القانون القديم تخضع لأسعار خاصة، وكانت مقتضيات العدالة تقضى بتوحيد شرائح وأسعار الضريبة على مجموع دخل الفرد، دون التمييز بين مصادر الدخل المختلفة.

- تخفيض الأعباء المالية والإدارية على الشركات:

كشفت مراجعة حزمة السياسات الضريبية المؤثرة على توجهات الاستثمار العالمي، أن هناك تغير كبير في الأدوات المختلفة لتلك السياسات، فقد كانت الفلسفة السائدة لتشجيع الاستثمار، في ظل الفكر التقليدي، تهدف إلى التوسع في منح الإعفاءات للشركات في الفترات الأولى لبدء نشاطها استهدافاً لزيادة عوائد الاستثمار لحفز مزيد من الاستثمارات، وتسهيل عملية المنافسة مع الشركات القائمة والمستقرة، ثم يتم الاتجاه بعد ذلك وفي سنوات تالية إلى استيفاء حق المجتمع عليها من خلال أسعار ضريبية مرتفعة نسبياً.

وهذا الفكر قامت عليه عملية جذب الاستثمارات العالمية في دول جنوب وشرق آسيا في بداية طفرتها الإنمائية، ويضاف إلى ذلك الرغبة في

تسهيل إدارة الاستثمار، من خلال الحد من تعاملات الشركات الحديثة مع الإدارات الضريبية، وبالتالي خفض تكلفة المعاملات.

أما **الفكر الحديث** والذي تطبقه الآن دول عديدة في أوروبا الشرقية، وعديد من الدول حديثة التصنيع مثل أيرلندا ، وبعض الدول العربية مثل السعودية والكويت ولبنان، يقوم على تعرض الشركات منذ بداية عملها للظروف العادية التي يعيشها الاقتصاد، ووضعها في مناخ استثماري طبيعي، دون تركها تعيش في بيئة استثمارية مصطنعة لفترات طويلة، مع تأكيد أن يكون الحافز من خلال التحسن الشديد والتطوير الواضح للبيئة العامة للاستثمار من خلال أسعار ضريبية تخفض على نحو ملموس وإدارة ضريبية حديثة ومتعاونة، وتشير فلسفة هذا النهج إلى انه الأجدى والأكثر فاعلية وتفهماً لطريقة عمل الشركات، ويسهل لها تكوين منحنى تنافسي واضح، يستمر معها على مدار حياتها ولا يتعرض لاضطرابات مع نهاية فترة الإعفاء الضريبي، هذا إضافة إلى التأثير الإيجابي على الموازنة والذي يميز هذا النهج، حيث أنه يتيح للموازنة تيارات متواصلة من الإيرادات، ويزيد من تفعيل التلاقي بين الإنفاق العام والإيرادات العامة.

وهذا ما جاء به القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث ألغى في مواد إصداره كثير من القوانين التي كانت تمنح إعفاءات أو إجازات ضريبية لفترات قصيرة أو طويلة.

ونحن من جانبنا بلا شك مع هذا النهج المحمود، نظراً للنتائج السلبية التي عايشناها، من سياسة الإعفاءات الضريبية، وتعود الشركات والمنشآت على عدم دفع الضرائب، وتغيير الأنشطة وأماكن مزاولتها بعد انتهاء فترات الإعفاء، للتمتع بفترات إعفاء جديدة لا تنتهي، وحرمان خزانة الدولة بالتالي

من الإيرادات ولكن نود أن نوجه النظر إلى أن التشريعات الضريبية والاقتصادية وحدها لا تكفي لجذب الشركات والأفراد للاستثمار ، عن طريق تخفيض الأعباء الضريبية أو المعاملة العلمية الصحيحة والحديثة للإدارة الضريبية ، بل لابد من أن يواكب هذا حزمه من القوانين والإجراءات الميسرة للاستثمار من قبل الوزارات والمصالح الحكومية الأخرى وإعطاء ميزات نسبية في أسعار الأراضي والمرافق ،وتسهيل الحصول على التراخيص ، واهم من ذلك كله أيضا توجيه هذه الشركات ومتابعتها إلى فرص الاستثمار الصحيحة ، ومساعدتها إذا تعثرت ، وإمدادها بالدراسات والأبحاث التي تثير لها الطريق وتضمن لها النجاح .

أسعار وشرائح الضريبة:

نصت المادة (٨) من القانون على أن: تكون أسعار الضريبة على

النحو الآتي:

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه ١٠%.

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه ١٥%.

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه ٢٠%.

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة

لأقرب عشرة جنيهاً أقل.

ومن المعروف أن المشرع الضريبي المصري يأخذ بمبدأ التصاعدية،

فيما يتعلق بسعر الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، وتتميز

الضريبة التصاعدية بفرض أسعار متدرجة للضريبة تبعاً لاختلاف القيمة

المفروض عليها الضريبة، بحيث يرتفع سعر الضريبة مع ارتفاع المبالغ

المفروض عليها الضريبة.

- وقد آثر هيكل الضريبة في القانون الملغي عدة مشاكل، نظراً لارتفاع العبء الضريبي بشكل ملحوظ على فئات المجتمع من ذوي المهن غير التجارية ومزاوولي الأنشطة التجارية والصناعية، مما أدى إلى اتجاه هذه الفئات إلى تجنب الضريبة المفروضة عليهم، وضعف الحصيلة الضريبية بما لا يتناسب مع توزيع الدخل الحقيقي لهذه الفئات في المجتمع.

من كل ذلك كان لابد من مراجعة هيكل الضريبة في القانون القديم، وأحسن صنفاً المشرع الضريبي في مراعاته لهذه الاعتبارات عندما قام في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتوسيع شرائح الضريبة، وخفض الحد الأعلى إلى المستوي المقبول مجتمعياً، وهذا سيؤدي بلا شك إلى نتائج إيجابية على المدى الطويل.

هذا ومضمون نص المادة الثامنة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حدد أسعار الضريبة على النحو التالي:

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه وحتى ٢٠٠٠٠ جنيه يخضع لشريحة ١٠%

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه وحتى ٤٠٠٠٠ جنيه يخضع لشريحة ١٥%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ وما زاد يخضع لشريحة ٢٠%.

وهنا فضل المشرع في القانون الجديد التمييز في أسعار الضريبة بين الأفراد الطبيعيين والشركات حيث أخضع جميع الشركات بصفتها أشخاص اعتبارية إلى سعر ضريبة ٢٠% من صافي الأرباح السنوية، واستثنى من السعر الوارد في المادة ٤٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي للضريبة

بسعر ٤٠% واخضع أرباح شركات البحث البترول والغاز وإنتاجها للضريبة
بسعر ٤٠,٥٥%.

لكن نود أن نبدي ملاحظة هامة على سعر الضريبة على الأشخاص
الاعتبارية، من ناحية أن شركات الأشخاص قد تم فصلها من سعر الضريبة
على دخل الأشخاص الطبيعيين وتم اعتبارها من ضمن الأشخاص الاعتبارية
التي تتضمن شركات الأموال والأشخاص والجمعيات التعاونية والهيئات
العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة
المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

وهنا نرى أن سعر الضريبة بالنسبة لشركات الأشخاص خاصة
الصغيرة منها أصبح يمثل عائقاً لها خاصة في بداية نشاطها، مما كان من
الأفضل معه البدء في إخضاعها لشريحة متوسطة ١٥% مثلاً، مع الأخذ في
الاعتبار أنه تم إلغاء منح الشركاء في شركات الأشخاص، حد إعفاء عائلي
لكل شريك، وهو أمر غير واضح في ثنايا مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥،
هل ستأخذ الشركة كلها أعباء فرد واحد، أم أنه لن يتمتع أي شريك بحد
إعفاء عائلي وهو أمر غير عادل، ويشجع على عدم تكوين الشركات.

الباب الثاني

الضريبة على المرتبات وما في حكمها

أولاً: وعاء الضريبة.

نصت المادة (٩) على أن: "تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:

- ١ - كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدي الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.
- ٢ - ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.
- ٣ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.
- ٤ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عمله الإداري.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية. من هذه المادة يتضح أن الإيرادات الخاضعة للضريبة هو كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير أي الدخل الذي ينتج من العمل وحده دون أي استغلال لرأس المال، وإن كان هناك من الإيرادات ما يكون مصدره رأس المال كالإيرادات المرتبة لمدى الحياة التي تدفعها شركات التأمين على دفعات دورية مدى الحياة لبعض الأشخاص نظير مبالغ سبق دفعها، كما

تشمل ما يمنح من إعانات دورية لبعض الأفراد رغم أن هذه الإيرادات لا يقابلها أداء عمل من جانب المستفيد منها.

وقد وردت هذه الإيرادات الخاضعة للضريبة بإعتبارها من المرتبات طبقاً للمادة (٩) في الأمور التالية:

١- كل ما يستحق للمول نتيجة عمله لدى الغير، سواء أكان يحكم علاقة العمل هذه عقد عمل أو بدون عقد عمل، كما هو الحال في عمال اليومية أو العمالة الموسمية كالتي تعمل أثناء فترات المصايف أو الأعياد أو المناسبات، فهي تخضع للضريبة طالما زادت عن حد الإعفاء الشخصي الممنوح للممولين وهو تسعة آلاف جنيه.

كما تخضع هذه الإيرادات والمستحقات سواء أكانت تستحق بصفة دورية كالمرتبات والأجور والمكافآت أو بصفة غير دورية وهنا وسع الممول في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من هذه الإيرادات بالنص على خضوعها أياً كان مسمياتها أو صورها أو أسباب استحقاقها، كما نص على خضوع هذه الإيرادات سواء كانت عن أ عمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر أجنبي.

وأعطى المشرع بعض صور لهذه الإيرادات على سبيل المثال لا الحصر والتي تخضع لضريبة المرتبات، حيث نص على خضوع الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

ويقصد بالحصص والأنصبة في الأرباح ما يأتي:-

أ- الحصص هي المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم.

ب- الأنصبة ما يتقاضها العامل من مبالغ نقدية مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل أو تبعية (الكتاب الدوري رقم ١ لسنة ٢٠٠٥).

٢- ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أدت في مصر، وهنا يتضح أن القانون الجديد أخذ بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة، وفي هذه الحالة قصد المشرع أن تفرض الضريبة على المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي (حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو فرد أجنبي) بشرط أن تكون هذه المبالغ أستحقت للمول عن أعمال أدت في مصر، وذلك كما هو الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر.

٣- مرتبات ومكافآت رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين، باعتبارهم من العاملين في هذه الشركات، ولأن ما يتقاضاه هؤلاء لا يمثل نتاجاً لحصة معنوية يساهمون بها في الشركة، وإنما هو مقابل عمل يدخل في مفهوم المرتبات والأجور.

٤- مرتبات ومكافآت رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري، وهنا أخضع المشرع ما يحصل عليه تلك الفئة من شركات الأموال بالقطاع الخاص من مرتبات ومكافآت نظير عملهم الإداري.

ثانياً : كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة:

نصت المادة (١٠) من القانون على أن: "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي، ويتم في كل سنة إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور ما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الأجازات ، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة وتسوي الضريبة المستحقة على هذا الأساس.

ثالثاً: الاستثناءات الواردة على السعر العام لضريبة المرتبات:

نصت المادة (١١) من القانون على أنه: "استثناءاً من أحكام المادة ٨ من هذا القانون، تسري الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيّاً كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، كما تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر ١٠% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودو إجراء أي خصم آخر.

وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ومن ثم فقد عالجت هذه المادة حكم السعر الذي يخضع له غير المقيمين وكذلك ما يحصل عليه المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية، وذلك تسهيلاً لنظم المحاسبة عن هذه الإيرادات حيث أخضعت ما يحصل عليه:

١- غير المقيمون أيًا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، حيث يخضع للضريبة بسعر خاص وهو ١٠% تفرض على إجمالي ما يحصل عليه دون خصم أي مبالغ لمواجهة التكاليف.

٢- المقيمون في مصر من غير جهات عملهم الأصلية، وهي حالات الانتداب أو العمل لدى جهات رسمية غير جهة العمل الأصلية، حيث تفرض الضريبة هنا أيضاً بسعر ١٠% دون خصم أي تكاليف.

والذي يقوم بحجز الضريبة وتوريدها هنا الجهة التي تعطي الإيراد والتي تقوم بتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً من كل شهر.

رابعاً : الإيرادات غير الخاضعة للضريبة

نصت المادة (١٢) من القانون على : "لا تخضع للضريبة:

- ١- المعاشات.
- ٢- مكافآت نهاية الخدمة.
- ٣- مقابل الأجازات

خامساً : الإعفاءات والاستقطاعات من ضريبة المرتبات :

نصت المادة (١٣) من القانون على أنه: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

- ١- مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً ممول.
- ٢- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.

- ٣- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.
- ٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.
- ٥- المزايا العينية الجماعية التالية:
- ١- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
 - ٢- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.
 - ٣- الرعاية الصحية.
 - ٤- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.
 - ٥- المسكن الذي يتجه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.
 - ٦- حصة العاملين من الأرباح السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

ويشترط بالنسبة للبندين ٣ و ٤ ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون.

سادساً : الإلتزام بخصم الضريبة وتوريدها :

نصت المادة (١٤) على أنه: "على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة

بنظام المناطق الحرة وأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة من المبالغ المنصوص عليها في المادة ٩ من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.

وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

كما نصت المادة (١٥) على أن: "يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة ١٤ من هذا القانون بالآتي:

- ١- تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك.
 - ٢- إعطاء العامل بناء على طلبه كشفاً يبين فيمه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.
- وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة.

سابعاً : الإلتزام بتوريد الضريبة في حالة غير المقيمين .

نصت المادة (١٦) من القانون على أنه: "إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع لضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الإلتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

الباب الثالث

الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي

تمهيد:

نظم المشرع أحكام خضوع هذه الإيرادات للضريبة في الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون رقم ١ لسنة ٢٠٠٥، وهي الإيرادات التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والتي تنتج من امتزاج عنصري رأس المال والعمل . وقد خصص المشرع المواد من (١٧) إلي (٣١) من القانون لتنظيم أحكام خضوع هذه الإيرادات للضريبة.

أولاً: كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة:

نصت المادة ١٧ على أن: تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ٢٥ و٢٦ من المادة ٢٥ من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه.

من هذه المادة يتبين أن الأرباح تحدد على أساس ا لايراد الناتج من

كل من :-

١- الأيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية وهو ما يسمى بالإيراد الجاري.

٢- ناتج بيع أصول المنشأة.

٣- الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من أصول المنشأة.

٤- الأرباح التي تتحقق نتيجة تصفية المنشأة خلال الفترة الضريبية.

وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف الواجبة الخصم طبقاً لقائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية.

ثانياً: كيفية محاسبة المنشآت الصغيرة.

أفرد المشرع نص خاص بأسس وقواعد محاسبة المنشآت الصغيرة حيث نص في المادة ١٨ على أن: " يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤، وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية.

الفصل الأول الإيرادات الخاضعة للضريبة

- حدد المشرع في المادة ١٩ من القانون هذه الإيرادات بالنص على أن: "تسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها:
- ١- أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروول.
 - ٢- أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.
 - ٣- الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر بصفة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند.
 - ٤- الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.
 - ٥- الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.
 - ٦- أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.
 - ٧- الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

٨- الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها.

٩- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

وقبل أن نتناول بالدراسة والتحليل المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة، فإنه توجد بعض الملاحظات العامة التي يمكن إيدائها علي الأنشطة والمنشآت التي أخضعها المشرع للضريبة :

أولاً : يلاحظ أن المشرع قد لجأ إلي التوسع في عدد المواد التي وردت فيها الأنشطة والمنشآت الخاضعة لضريبة ، وذلك خشية إفلات بعض الأنشطة أو المنشآت من الضريبة ، وهو ما تطلب من المشرع تخصيص تسعة بنود لهذه الأنشطة والمنشآت وهي البنود من ١ إلي ٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ثانياً : كما يلاحظ أن بعض هذه الأنشطة والمنشآت متداخل ، بحيث أنه يمكن اعتبارها تتناول شيئاً واحد مثل منشآت المناجم والمحاجر والبتروك وأعمال الوساطة والمحلات التجارية والصناعية وتجارة العقارات ، فكل هذه الأنشطة تعتبر من قبيل المهن التجارية أو الصناعية ولعل السبب في ذلك يرجع إلي استحداث نصوص لمواجهة أنشطة جديدة ظهرت في الحياة العملية ، مع الإبقاء علي النصوص القديمة مما أوجد هذا التعدد. (١)

(١) راجع في ذلك د . السيد عبد المولي . الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٥ ص١٠٧ .

ثالثاً : لم يلتزم المشرع ببعض الخصائص الأساسية لهذه الضريبة ، والتي من بينها أنها تفرض علي الربح أو الإيراد الصافي بعض خصم جميع التكاليف حيث فرضها علي بعض الأنشطة دون خصم أية تكاليف ، كما هو الحال في أرباح عمليات الوساطة أو السمسرة .

رابعاً : كما لم يلتزم المشرع بخاصية أخرى من خصائص هذه الضريبة ' وهي الخاصية بشرط الاعتراف للنشاط التجاري أو الصناعي حيث فرضها المشرع علي أنشطة غير متكررة كما هو الحال في البند رقم (٣).

خامساً : كما يلاحظ أن المشرع بدأ خطوة جديدة نحو فرض ضريبة علي أرباح عمليات الاستغلال الزراعي، حيث أخضع للضريبة منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي والاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية، وهو ما قد يكون بداية لتنظيم فرض ضريبة علي عمليات الاستغلال الزراعي. (١)

وفيما يلي سوف نتناول بالدراسة والتحليل الأنشطة التي أخضع المشرع أرباحها للضريبة .

١ - أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية .

طبقاً لنص المادة (١/١٩) من القانون الجديد ' تسري الضريبة علي أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية ومن بينها منشآت المناجم والمحاجر والبتروول وغيرها ، والبند (٢) وهي أرباح اصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.

(٢) د. محمود السيد الناعي ' الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين ' والضريبة علي أرباح شركات الأموال ' المنصورة ١٩٩٤ ص ٨٤ .

ولم يضع المشرع الضريبي تعريفاً عاماً للمهن أو المنشآت التجارية والصناعية التي تخضع أرباحها للضريبة ونترك هذا الأمر لاجتهاد الفقه والقضاء وقد أدى هذا الموقف من جانب المشرع إلي إثارة الخلاف بين الفقهاء وتعدد الآراء حول هذه المسألة وكان موطن الخلاف هو ما إذا كان يجب التقيد بما جاء بنصوص القانون التجاري لتحديد متي تعتبر المهنة أو المنشأة تجارياً أم لا . وتعددت الآراء في هذا الصدد فذهب رأى في الفقه إلي وجوب الرجوع إلي أحكام القانون التجاري في شأن تحديد المهنة أو المنشأة التجارية طالما أن القانون لم يتكفل ببيان هذا التحديد بحيث لا تسري الضريبة - طبقاً لهذا الرأي - إلا بالنسبة للمهن والمنشآت التي تحترف الأعمال التجارية علي النحو الذي بينه القانون التجاري , ولكن يؤخذ علي هذا الرأي قيام المشرع الضريبي بالنص علي سريان الضريبة علي أرباح أصحاب المهن والمنشآت الصناعية بالرغم أن بعض هذه المهن والمنشآت لا تمارس أعمالاً تجارية مثل أعمال المحاجر .^(١)

في حين ذهب رأي آخر إلي أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تسري علي أرباح المهن التي يمكن أن تقاس علي المهن التجارية أو تشابهها ،إلي جانب سريانها علي أرباح المهن التي تعتبر تجارية طبقاً لنص المادة الثانية من القانون التجاري.^(٢)

ولكن يؤخذ هذا الرأي أن الأخذ به سيخول للإدارة الضريبية إخضاع أي مهنة تراها تجارية للضريبة لمجرد إمكان قياسها علي ما ورد في نص المادة الثانية من القانون التجاري مما يؤدي إلي تحكم الإدارة وتعسفها .

(١) أنظر د . زين العابدين ناصر علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٤ ص ٥٠٨ .

(٢) أنظر د . محمود رياض عطية -الوسيط في تشريع الضرائب- دار المعارف- إسكندرية ١٩٦٥ ص ٣٢٢-٣٢١ .

وذهب رأي يعتمد علي حل وسط بين الرأيين السابقين إلي ضرورة الرجوع لأحكام القانون التجاري لتحديد ما يعتبر من المهن تجارياً أما بالنسبة للمهن والمنشآت الصناعية فيجري تحديدها في ضوء معيار فني اقتصادي مؤداه أن المهن الصناعية هي تلك التي تهدف إلي تحويل الخامات والمواد الأولية إلي سلع ومنتجات أو إلي استخراج المواد الأولية من باطن الأرض حتى ولو لم تكن معتبرة من المهن التجارية وفقاً لأحكام القانون التجاري.^(١)

والرأي الراجح في نظرنا هو عدم التقيد بما ورد في نصوص القانون التجاري لتحديد ما إذا كانت المهنة أو المنشأة تجارية بحيث أن الضريبة تسري بالإضافة إلي المهن التي تعد تجارية، وفقاً لأحكام القانون التجاري ويعتبر أصحابها تجار، علي المهن الأخرى التي تتوافر فيها الشروط العامة للخضوع للضريبة بمعنى أن تكون إيراداتها أو أرباحها نتجت عن امتزاج عنصري العمل ورأس المال وتعمل علي وجه الاستقلال وبنية الكسب وألا يكون العمل هو العنصر الأساسي فيها وذلك كله طالما كانت غير معافاة من الضريبة بنص صريح في القانون .

ولا بأس بعد ذلك من الاستعانة بالمعيار القانوني (أي الاسترشاد بما ورد في نصوص القانون التجاري) وكذلك المعيار الفني بالنسبة للمهن والمنشآت الصناعية وعلي هذا النحو جري قضاء بعض المحاكم فقد قضت محكمة استئناف مصر في ٢٠ أبريل ١٩٤٢ بأنة لا يستلزم لتطبيق الضريبة

(٢) أنظر د. شريف رمسيس تكلا- مالية الدولة والتشريع الضريبي المصري- القاهرة ١٩٧٧ ص ١٧٦ ، د . عادل أحمد حشيش- التشريع الضريبي المصري - الإسكندرية ١٩٩٦ ص ١٦٥-١٦٧ .

علي الأرباح التجارية والصناعية أن يكون الخاضع لها تاجرا بالمعنى الفني القانوني للكلمة أن تكون الأعمال التي يقوم بها أعمالا تجارية. (١)

ويلاحظ أن مباشرة أحد الأشخاص للنشاط التجاري أو الصناعي هي مسألة متعلقة بالواقع ومن ثم تستقل بتقديرها محكمة الموضوع كما أن عبء إثبات قيام الشخص بالنشاط التجاري أو الصناعي يقع علي عاتق مصلحة الضرائب ويجوز لها إثبات ذلك بكافة الطرق بما فيها القرائن .

منشآت المناجم والمحاجر والبتروك

نصت المادة (١٩) من القانون في فقرتها الأولى علي سريان الضريبة علي أرباح منشآت المناجم و المحاجر والبتروك وغيرها . والواقع أن استغلال المناجم والمحاجر واستخراج البتروك يعد من قبيل الصناعات الاستخراجية ولذا فإن المشرع لم يكن بحاجة للنص صراحة علي خضوع أرباح هذه المنشآت للضريبة باعتبارها تدخل ضمن عموم المهن والمنشآت التجارية والصناعية المنصوص عليها في صدر المادة (١٩)

ويرجع حرص المشرع علي النص عليها صراحة إلي الخلاف الذي ثار حول تحديد المقصود بالمهن التجارية والصناعية السابق الإشارة إليه ' فضلا من خشية المشرع مما قد يدعيه أصحاب هذه المنشآت من عدم سريان الضريبة علي أرباحها باعتبارها من الأعمال المدنية. (٢)

(١) راجع د . زكريا محمد بيومي -موسوعة الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقه بها- القاهرة ١٩٩٤ ص ١٤٨ .

(٢) د. زكريا محمد بيومي -موسوعة الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين - المرجع السابق ص ١٥٤ .

وتخضع هذه المنشآت للضريبة أيا كانت المواد المعدنية التي تقوم باستخراجها وتشمل هذه المواد المعادن وخاماتها بما في ذلك خامات الوقود مثل الفحم والبتروول ومنشآت الغاز الطبيعي والعناصر الكيماوية والأحجار الكريمة ' والصخورالخ .

٢- المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف والأنشطة الصغيرة:

نصت المادة (١٥) من القانون عي سريان الضريبة علي صافي أرباح المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف . ولم يحدد المشرع الضريبي المقصود بتلك الحرف ' ولكن من المتفق عليه بين الشراح أنه يقصد بها تلك الأعمال التي يمتنها طائفة من الصناع المستقلين يطلق عليها أبواب الحرف كالنجارين والحدادين وحائكي الملابس والحلاقين وصانعي الأحذية والمكوجية والسمركيةالخ وهؤلاء الأفراد يعتمدون أساسا في ممارسة مهنتهم علي عملهم اليدوي الذي يمارسونه بصفة مستقلة مع الاستعانة بقدر يسير من رأس المال وقد يعتمد أصحاب الحرف علي عملهم فقط وقد يستعينون بعمل الغير في حدود ضيقة . كما أنهم قد يشترون المواد الأولية بأنفسهم أو يقدمها لهم عملاؤهم ولكنهم في جميع الأحوال يقومون بالمضاربة علي المواد الأولية فإذا قاموا بذلك فإنهم يعتبرون تجارا يقومون بأعمال الجارية ، ومن ثم يخضعون للضريبة بهذه الصفة وليس بصفتهم أبواب حرف .

ويميل كثير من الشراح^(١) إلي وضع أصحاب الحرف في مركز وسط بين العمل وصاحب العمل فهو ليس عاملاً بالمعني الفني الدقيق لأنه مستقل في عمله كما يصعب اعتبارهم أصحاب أعمال أو منظمين لأنهم يعملون بأنفسهم وحدهم أو مع عدد قليل من العمال ويؤدون في الغالب أعمالاً يدوية تعتمد علي مهارتهم الشخصية وقد لوحظ في السنوات الأخيرة ارتفاع دخول هذه الفئة ارتفاعاً كبيراً مما يستوجب مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة للدولة . (١)

ويوجد إلي جانب أرباب الحرف طوائف أخرى قد تشبه معهم كالصناع الذين يعملون في منازلهم لحسابهم أو لحساب أصحاب المحلات التجارية ويملكون بعض أدوات الإنتاج أو لا يملكون ولكنهم علي خلاف الحرفيين لا يستخدمون عمالاً والباعة المتجولين وسائقي العربات أو سيارات الأجرة ولمعرفة الضريبة واجبة السريان علي هؤلاء ينبغي بصفة عامة تحديد مدي استقلالهم في ممارسة المهن التي يقومون بها بحيث أنه إذا أنتقي الاستقلال وكان الشخص مرتبطاً بصاحب العمل برابطة تبعية فتسري عليهم ضريبة المرتبات والأجور وإذا ما توافر الاستقلال في ممارسة المهن فإنهم يخضعون للضريبة علي أرباح المهن غير التجارية وإما بصفتها ضريبة القانون العام أو بصفتهم يمارسون عملاً من الأعمال الحرة .

٣- أرباح الصفقة الواحدة.

^١-أنظر د. محمود رياض عطية -الوسيط في تشريع الضرائب- المرجع السابق ص ٣٢٥-٣٢٦ ،

د . زين العابدين ناصر المرجع السابق ص ٥١٠ ، والدكتور السيد عبد المولي الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٥ ص ١٠٩

د . محمود السيد الناغي- المرجع السابق ص ٨٣ .

كما تسري الضريبة علي صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة أي نشاط تجاري أو صناعي ولو أقتصرت علي صفقة واحدة وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذه المادة (١/٢٥) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بقانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وفي مادتها الثامنة المقصود بالصفقة الواحدة بأنها عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي أو للاستثمار وذلك بشرط :

١- أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها عن عشرة آلاف جنية أو أن يزيد إجمالي الربح المحقق منها عن ألفي جنية .

٢- وأن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي .
وواضح مما تقدم أن المشرع لم يشترط ضرورة توافر شرط الاحتراف في مباشرة العمل التجاري أو الصناعي لسريان الضريبة في هذه الحالة .

وجدير بالذكر أن أرباح الصفقة الواحدة لم تكن خاضعة للضريبة في ظل القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ باعتبار أنها أرباحا عارضة ' وظل الأمر علي هذا الحال إلي أن أتضح أن بعض الأشخاص يحققون أرباحا كبيرة من صفقات منفردة مما يستلزم إخضاعهم للضريبة تحقيقا لاعتبارات العدالة الاجتماعية .

وصدر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والذي قضي بفرض الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية حتى ولو نتجت عن صفقة واحدة . وقد أخذ القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بذات الاتجاه ومع ذلك يبقى التساؤل قائما مع وجود لقيمة الصفقة

(عشرة آلاف جنية) أو للربح المحقق منها (ألفي جنية) عن الكيفية التي يتسنى بها لمصلحة الضرائب رقابة تجزئة الصفقة الواحدة إلي صفقات أقل للإفلات من الخضوع للضريبة في هذه الحالة(١) .

(١)أنظر د. محمود السيد الناغي -المرجع السابق ص ٨٤ .

٤- أرباح السماسرة والوكلاء بالعمولة.

طبقاً لنص المادة (١٩) البند الرابع من القانون تسري الضريبة علي الأرباح التي تحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة .

فالملاحظ هو ازدياد أعمال هذه الطائفة وازدياد أرباحها مع ازدياد وتنوع المعاملات الاقتصادية في المجتمع ولذا فقد قرر المشرع سريان الضريبة علي أرباح الوسطاء بصفة عامة ، وتعد أعمال الوساطة من قبل الأعمال التجارية رغم محدودية الدور الذي يلعبه رأس المال في إنتاج الأرباح التي يحققونها في معظم الأحوال الأمر الذي يجعل سريان الضريبة عليهم أمراً طبيعياً .

والسمسرة هي عملية تتمثل في التقريب بين طرفي عقد بهدف إتمام صفقة بينهما نظير عمولة أو سمسرة تدفع غالباً في شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة ويقوم بها شخص يسمى السمسار .

والسمسار ليس طرفاً من أطراف العقد ولا يتعاقد لحسابه ' ولا يتحمل بالالتزامات المتولدة عن العقد وكل عمله ينحصر في التقريب والتوفيق بين طرفي العقد . أما الوكيل بالعمولة فهو يقوم بعمل قانوني باسمه الخاص بناء على أمر موكله مقابل أجر يطلق عليه عمولة وهو يختلف عن الوكيل العادي في أنه يبرم العقد باسمه لكن لحساب الموكل لذا فهو ملتزم قبل موكله وقبل من يتعامل معه وله أن يرجع علي كل منهما بما يخصه.^(١)، هو يختلف عن الوكيل العادي في أنه يبرم العقد باسمه ولكن لحساب الموكل ولذا فهو ملتزم قبل موكله وقب لمن يتعامل معه ،وله أن يرجع علي كل منهما بما يخصه . ويختلف عمل الوكيل بالعمولة عن السمسار الذي يقتصر عمله علي التوفيق والتقريب بين طرفي العقد ولكنه لا يتعاقد باسمه ولا تقع عليه أية مسئولية تجاه طرفي العقد الذي توسط في إبرامه .

وتخضع أرباح السمسار للضريبة أيا كانت طبيعة العقد الذي توسط في إبرامه وسواء كان هذا العقد تجارياً أو مدنياً .

ويشترط لخضوع أرباح الوسطاء للضريبة تتوافر الشروط الآتية :

١- أن تتعلق أعمال الوسطاء بشراء أو بيع أو تأجير أي نوع من العقارات أو السلع و الخدمات أو القيم المنقولة ، بحيث أنه إذا لم يترتب علي أعمال الوساطة هذه إتمام صفقات البيع أو الشراء أو الإيجار ونج عن هذه أعمال رغم ذلك أرباح فإن هذه الأرباح لا تخضع للضريبة .

٢- أن يكون الوسيط شخصاً كان أو شركة أو مكتب أو وكالة مستقلاً عن غيره في أدائه لعمله بحيث أنه إذا كان تابعاً لغيره فإن الإيراد الذي يحصل

^(١) أنظر د . محمود رياض عطية ، الوسيط في تشريع الضرائب - المرجع السابق ص ٣٢٩-٣٣٠ .

عليه لا يخضع للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية وإنما يخضع للضريبة علي المرتبات والأجور سواء كان ما يتقاضاه من ممارسة الوساطة مبلغاً ثابتاً أم نسبة مئوية من قيمة الصفقات والعقود . وعلي ذلك لا تعتبر أعمال المندوبين والجوالين والممثلين التجاريين من أعمال الوساطة التي تخضع أرباحها للضريبة ، وحيث تعتبر هؤلاء ممن يعملون لحساب غيرهم وتحت إشرافهم

وتطبيقاً لذلك قد قضي بأن أرباح وكيل شركة التأمين لا تخضع للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية وإنما تخضع للضريبة علي المرتبات والأجور ذلك أنه يقتصر في عمله علي القيام بالعمليات التي يراها في صالح الشركة التي تمثلها ويعمل لحسابها فهو لا يخرج عن كونه أجيراً يأخذ حكم الموظف في علاقته مع الشركة التي قام علي خدمتها.^(١)

٣- كما يجب أن يتوافر شرط الاحتراف والامتهان في أعمال الوسيط . وبعد أن أخضع المشرع هذا النشاط بهذا الشمول للضريبة فإنه يتعين علي الجهات التنفيذية أن تحكم الرقابة علي عمليات هذه الفئات خاصة وأن تحديد صافي ربح هذا النشاط يتسم بكثير من الصعوبات ' فضلاً عن اتساع مجالات التهرب لعدم ظهور الوسيط كطرف أساسي في كثير من العقود التي يتوسط في إبرامها.^(٢)

(١) المبادئ القانونية للأستاذ /كمال الجرف - حكم محكمة المنيا الابتدائية - المجموعة الخامسة - ص ٣١٧

(٢) أنظر د . محمد حسن الجزيري د. رفيق محمد الجزيري -ضريبة الدخل علي التشريع المصري- مكتبة عين شمس- القاهرة ١٩٩٥ ص ٩٢.

وجدير بالذكر أن مشروع القانون المقدم من الحكومة أطلق علي هذه المبالغ لفظ "أتاوه" إلا أن لجنة الخطة والموازنة حذفت كلمة " أتاوة " وعرفتها بمقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء علي اختلاف أنواعها وصورها ووافق مجلس الشعب علي النص كما ورد من لجنة الخطة والموازنة .

ويتضح من نص المادة (١٨) من القانون أن هذه المبالغ أو الاتاوات تشمل كافة المبالغ المدفوعة مقابل استعمال أو الحق في استعمال ما يلي :

- براءات الاختراع والعلامات التجارية.
- حق المؤلف سواء تعلق بعمل أدبي أو علمي أو فني بما في ذلك الأفلام والأشرطة السينمائية أو المسجلة للإذاعة والتلفزيون .
- التصميمات والنماذج والتركيبات أو الخطط و الصيغ السرية .
- معدات صناعية أو تجارية أو علمية .
- أية معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية .

وقد استدعي فرض الضريبة علي أعمال العمولة والسمسرة العارضة وكذلك المبالغ التي تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو أي أداء علي اختلاف أنواعها وصورها وضع تنظيم خاص يخالف القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية ويتضح هذا التنظيم الخاص في النواحي التالية :

١- الضريبة علي مبالغ العمولة أو السمسرة العارضة أو المبالغ التي تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء هي ضريبة غير سنوية وإنما تحصل علي كل عملية علي حده وفي ذلك خروج علي القواعد العامة حيث أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة سنوية تفرض علي الأرباح المحققة في نهاية العام .

٢- كما أن الضريبة علي العمولة أو السمسرة العارضتين وعلي مبالغ حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء تسري علي الإيراد الإجمالي للعمولة أو السمسرة أو الأتاوة وبغير أي تخفيض أي دون خصم أية مبالغ مقابل ما يتحمله السمسار أو الوكيل بالعمولة أو صاحب حقوق الملكية الأدبية والفنية والصناعية من نفقات وبدون أية مراعاة لظروف الممول الشخصية .

ويعد هذا خروجنا علي القاعدة العامة المقررة في المادة(١٩) والتي تقضي بسريان الضريبة علي الأرباح الصافية فقط بعد خصم كافة التكاليف كما أن فيه إهدار لمبدأ المساواة وكان الأجدر بالمشرع أن يسمح للممول الذي حصل علي مبالغ العمولة أو السمسرة العارضة أن يستفيد مما تضمنه القانون من نصوص تتعلق بالتكاليف والإعفاءات. (١)

٣-تحصيل الضريبة علي مبالغ العمولة أو السمسرة العارضتين والمبالغ الأخرى التي تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء عن طريق الحجز من المنبع ويتضمن ذلك خروج علي القاعدة العامة بالنسبة لتحصيل الضريبة وهي التوريد المباشر حيث يلتزم دافع العمولة أو السمسرة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوما الأول من الشهر التالي لدفع العمولة أو السمسرة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها في الفقرة السابقة طبقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية .انظر المادة (٢/١٨)من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

^١ د/محمد حسن الجزيري ضريبة الدخل في التشريع المصري الكتاب الثاني مكتبة عين شمس القاهرة ١٩٧١ص ٧٣

٥-أرباح تأجير المحلات التجارية أو الصناعية أو الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية :

نصت المادة (١٩) من القانون الجديد علي سريان الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية . كما تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية.

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة وبتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافي أرباح الآلات التي تستخدم في الزراعة فيما عدا الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان وماكينات الري .

وطبقاً لهذا النص تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير المحلات التجارية والصناعية مع الأثاث والأدوات اللازمة لتشغيلها سواء أكان الإيجار يشمل كل أو بعض العناصر المادية وحدها (مثل الأثاث والعدد والآلات اللازمة لتشغيلها وهو ما يسمى بالجدك) أو يشمل كل أو بعض العناصر المعنوية كاسم الشهرة أو العلامات التجارية أو يشمل الاثنين معاً . حيث اعتبر المشرع تأجير المحل التجاري طريقة من طرق استغلاله ومن ثم فإن ما يحصل عليه المؤجر من هذا الطريق يعد ربحاً خاضعاً للضريبة ،ومثالة تأجير المصانع والورش بآلاتها وأدواتها وتأجير الفنادق والبنسيونات بأثاثها وأدواتها وتأجير الاستديوهات ودور السينما والمسارحالخ

وتسري الضريبة في الحالات السابقة علي أرباح مؤجر المحل التجاري أو الصناعي سواء أكان مالكاً للعقار الذي يشغله المحل أو مستأجر إياه .

ولكن إذا اقتصر الأمر علي تأجير المالك دون أثائه أو الأدوات اللازمة لتشغيله ودون أي عنصر من العناصر المعنوية فإن المالك يخضع في هذه الحالة للضريبة علي العقارات المبنية التي ينظمها القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ .

وقد قرر المشرع سريان الضريبة كذلك علي الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو الإلكترونية كالسيارات وآلات الحرث والحصاد وماكينات الخياطة والأنوال وما شابه ، وذلك فيما عدا الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان وماكينات الري .

وقد أراد المشرع أن يواجه بهذا النص حالات الأفراد الذي يملكون هذه الآلات ويستخدمونها في استغلالاتهم الخاصة (لاسيما في مجال الزراعة) ويقومون عادة بتأجيرها إلي الآخرين ، كما في حالات تأجير الجرارات الزراعية وماكينات الري والآلات الحصاد الخ

وتستحق الضريبة علي الأرباح المحققة في هذه لحالة ' سواء أكانت هذه الآلات ثابتة في مكانها ، أو تطلب الانتفاع بها نقلها إلي مكان آخر .

وأخيرا فقد ترك المشرع الضريبي لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة تحديد صافي أرباح الآلات التي تستخدم في الزراعة فيما عدا الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان وماكينات الري ، وهو ما يفهم منه إعفاء أرباح تأجير هذه الجرارات الزراعية وماكينات الري من الخضوع للضريبة ويعد هذا الإعفاء بالنسبة للجرارات الزراعية (قوة ٨٦ حصان) وماكينات الري محل نظراً لأن الشخص الواحد قد يملك العديد من هذه الجرارات وماكينات الري يقوم بتأجيرها إلي غيره من المزارعين محققاً أرباحاً طائلة من وراء هذه العملية مما كان يسوغ خضوعه للضريبة في هذه

الحالة فإذا كان قصد المشرع من وراء هذا الإعفاء هو تشجيع الخدمات
المعاونة للإنتاج الزراعي فكان يمكنه التفرقة بين فرصتين الأول هو أن
يقتصر التآجير علي جرار زراعي واحد من هذا النوع أو أكثر من ماكينة
ري ، ويعني الحالة الأولى ، بينما يخضع الحالة الثانية للضريبة ، لما تنطوي
عليه منى قصد المضاربة وتحقيق الربح. ^(١)
وطبقاً لنص المادة (١٩) فإن الضريبة تسري علي التصرفات الآتية :

٦- أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة:

استحدث المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أفراد بند خاص بأرباح
نشاط النقل بأنواعه ، وهو ما لم يكن منصوص عليه في التشريعات السابقة
حتى القانون الأخير ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بحسبان أن نشاط النقل بأنواعه يدخل
ضمن الأرباح التجارية والصناعية على اعتبار أنه تآجير لوسائل النقل ، ولا
يعتبر هذا تزايداً من المشرع لأن هذا النشاط كان في حاجة إلى النص عليه
منفرداً .

٧- تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها :

و يشترط لخضوع الأرباح الناجمة عن هذه العمليات للضريبة للشروط
التالية .

-أن تسبق بيع العقار التشييد أو الشراء ' وعلي ذلك إذا باع الشخص عقاراً
لم يسبق شراؤه أو تشييده فإن الضريبة لا تسري طبقاً لمفهوم هذا النص كما

(١) انظر في هذا المجال د . حسن محمد كمال ، و د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة
الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين المرجع السابق ص ١٤٢-١٤٣ ، د. السيد عطية
عبد الواحد شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٥
ص ١٣٥.

هو الحال بالنسبة للعقار المورث أو الموهوب أو الموصي به . وتسري الضريبة

علي عملية البيع سواء أنصب التصرف علي العقارات بحالتها أم بعد إقامة منشآت عليها.

٢- أن تتعلق البيع بعقار مبني أو معد للبناء ،وعلي ذلك فإن الأرباح الناجمة عن التعامل في الأراضي الزراعية والأراضي الزراعية والأراضي الصحراوية غير المعدة للبناء لا تسري عليها الضريبة .

٣- أن يتم شراء العقارات أو تشييد بنية إعادة بيعها ،ويجب أن تتوافر هذه البنية وقت التشييد أو الشراء أو التشييد بقصد الاستعمال الشخصي أو بقصد استعمال العقار في أغراض خاصة أخرى ثم باع الشخص العقار فإن الأرباح التي يحققها الشخص من هذا البيع لا تخضع للضريبة .

٤- أن يمارس الشخص المراد إخضاع أرباحه للضريبة شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها علي وجه الاعتیاد ،بحيث يمكن القول بأن الشخص يحترف تجارة العقارات المبنية أو المعدة أو المعدة للبناء .

وبعد التثبت من توافر ركن الاعتیاد من مسائل الوقائع والتي تستقل بتقديرها محكمة الموضوع في ضوء الظروف كل حالة علي حدة . وعلي ذلك لا تخضع الأرباح الناتجة من بناء عقار واحد والتصرف في وحداته للضريبة إذا لم يثبت توافر ركن الاعتیاد

ولكن لا يشترط لتوافر ركن الاعتیاد تكرار عمليات التشييد أو الشراء والبيع خلال السنة الضريبية التي تحقق فيها الربح لأن المشرع يحدد توافر ركن الاعتیاد أجلا معنيا بل أطلق النص مما يستفاد منه إمكان استخلاص هذا الركن من مجموع الظروف المحيطة بكل حالة علي حدة .

ب-تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها :

أخضع المشرع في البند الثامن من المادة (١٩) الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها للضريبة .

ويشترط لخضوع هذه الأرباح للضريبة توافر الشروط التالية :

١ - أن تكون الأراضي التي تجري تقسيمها ثم التصرف فيها من أراضي البناء أي من الأراضي التي تقع داخل كردون المدينة ولا يهتم بعد ذلك طبيعة البناء الذي يقام علي تلك الأراضي سواء منازل أو متاجر أو مصانع أو غير ذلك . أما إذا كانت الأراضي خارجة عن كردون المدينة مثل الأراضي الزراعية وتم تقسيمها والتصرف فيها فإن الضريبة لا تسري في هذه الحالة .

١ - أن يقوم مالك الأرض بتقسيمها والتصرف فيها سواء بنفسه أو بالوساطة ، وذلك بصرف النظر عن طريقة التي يكون المالك قد حصل بها علي الأرض سواء عن طريق الشراء أو الهبة أو الوصية أو الميراث .

ولا يشترط توافر شرط الاعتياد بالنسبة لبيع الأراضي بعد تقسيمها ، ولذلك فإن المشرع لم يشترط هذا الشرط . وعلي ذلك فإن الضريبة تسري حتى ولو عن عملية تقسيم واحدة لم تتكرر .

وهذا فضلا عن أن عملية التقسيم تتضمن شرط الاحتراف لأن التقسيم يعتبر تعدد ، وهو جوهر الاحتراف كما أنه ليس من الضروري توافر نية إعادة البيع عند الشراء ، فالضريبة تسري حتى ولو اشترى الشخص بنية الأرض الاحتفاظ بها ثم عدل عن ذلك وقام بتقسيمها والتصرف فيها .

هذا ويجب أن يؤخذ هذا التصرف في الأرض المعدة للبناء بعد تقسيمها بالمعني الواسع لكلمة التصرف ، بحيث يشمل كافة التصرفات الناقلة للملكية بعوض ، مثل البيع والمعارضة الدخول بالأرض كحصاة عينية في مشروع الخ

كيفية تحديد الأرباح :

وقد نصت المادة (١٩) من القانون علي أن تحديد الأرباح الصافية التي يحققها من يشتركون أو يشيدون العقارات لحسابهم عادة بقصد إعادة بيعها . وكذلك الأرباح الناجمة عن عمليات تقسيم الأراضي البناء والتصرف فيها ، يتم طبقا للقواعد المحاسبية التي يصدر بها قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الإسكان .

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ في ظل القانون قبل تعديله متضمنا الأسس التالية يستمر العمل بهذا القرار طبقا لنص المادة (٦) من مواد الإصدار من قرار وزير المالية بإصدار اللائحة التنفيذية التي نصت علي العمل بالقرارات الوزارية المعمول بها حاليا فيما لا يتعارض مع أحكام القانون، وفيما لم تلغ هذه اللائحة.

١- تتحدد الأرباح الصافية علي أساس الفرق بين ثمن بيع العقار و ثمن تكلفته

٢- يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للعقار المباع في تاريخ البيع ، ويعد الثمن الوارد في عقد البيع سواء أكان مسجلا أو غير مسجل حقيقيا ما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار . وتقوم مأمورية الضرائب بالرجوع إلي قرارات تحديد أسعار أراضي البناء الصادرة من لجان التحريات بمكاتب الشهر العقاري للاسترشاد بها عند محاسبة ممولي نشاط تقسيم أراضي البناء .

٣- يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات المبنية أو الأراضي التي يشتريها الممولون بقصد بيعها علي أساس ثمن الشراء مضافاً إليه جميع المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار أو الجزء من العقار موضوع التصرف .

ويكون تحديد ثمن الشراء علي الوجه الآتي:

(أ) وفقاً للثمن المحدد في عقد الشراء .

(ب) أما إذا انصب التصرف علي جزء من العقار فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب علي أساس ما يوازي هذا الجزء منسوباً إلي العقار . أما إذا كان التصرف منصب علي وحدة سكنية من العقار فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد علي أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء باقي هذا العقار .

٤- يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات التي يقوم الممولون بتشييدها بقصد بيعها علي أساس قيمة الأعمال التي تمت حتى تاريخ التصرف مضافاً إليها ثمن شراء الأرض المقامة عليها في البند رقم (٣).

ويحدد سعر الأرض التي آلت ملكيتها للممول عن طريق الميراث علي أساس قيمتها وفقاً لقانون الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ علي نصيب الوارث . أما تلك التي آلت ملكيتها للممول بطريق الهبة فتحدد قيمتها علي أساس القيمة الواردة في العقد أو القيمة الحقيقية بحسب الأحوال . وبالنسبة للأرض لتي آلت ملكيتها للممول بأي سبب آخر من أسباب كسب الملكية فيكون تحديد قيمتها وفقاً لسعر المثل وقت كسب الملكية .

٥- يحدد ثمن تكلفة أراضي البناء المقسمة وفقاً للأسس المنصوص عليها بالبند رقم (٤).

ويستبعد من ثمن تكلفة الأرض المحددة علي الوجه المتقدم تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم ، وذلك لتحديد تكلفة أرض التقسيم المعدة للبناء . وتقسم هذه التكلفة علي مجموع الأمتار الربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر الواحد .

٦- يضاف إلي تكلفة المتر المربع الواحد المحدد عل النحو سالف الذكر، ما يخص المتر المربع من تكاليف رصف الشوارع وتمهيدها وإقامة المرافق الأخرى (كهرباء - مياه - صرف صحي الخ)، وتحدد هذه التكاليف علي الوجه التالي :

(أ) إذا كانت الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها وتمت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة من أراضي التقسيم ' فإن التكاليف تحدد في ضوء المستندات المقدمة بعد فحصها واعتمادها من المأمورية المختصة وفقا للقواعد السابقة ' وتقسم هذه التكاليف علي مجموع الأمتار المربعة المعدة للبناء والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من تكلفة المرافق .

(ب) إذا لم تكن الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها وإذا لم يكن قد تم استكمال المرافق الأخرى قبل لبدء في البيع ' فإن التكاليف تحدد علي أساس قيمة ما تم تنفيذه خلال كل سنة ضريبية . وتقسم هذه التكاليف علي رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة وعند استكمال تمهيد أو رصف شوارع أو إقامة مرافق أخرى في سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة وتقسم علي رصيد الأمتار المربعة الباقية في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف إلي ما يخصه من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة السابقة لها وهكذا .

٧- تحدد الأرباح الناتجة عن تقرير حق انتفاع علي العقار أو تأجيريه لمدة تزيد علي خمسين عاما بواقع ثلث الأرباح مقدرة للأسس المشار إليها في البنود السابقة .

٩- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي .

أخضع المشرع للضريبة - في المادة (١٩) - أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي أيا كان الشكل القانوني الذي تتخذه المنشأة .
وقد فصل المشرع في المادة (١٩) من القانون أرباح منشآت استصلاح الأراضي عن استزراعها وذلك لكي يتمتع كل منها بالإعفاء المقرر لمدة عشر سنوات المنصوص عليه في المادة (١/٣١) من القانون الجديد بدلا من النص السابق الذي كان يقضي بضرورة أن تكون المنشآت للاستصلاح والاستزراع معا لكي تتمتع بالإعفاء .

أما عن كيفية تحديد صافي أرباح هذه المنشأة المنصوص عليه في المادة (٩/١٩) من القانون الجديد بدلا من النص السابق الذي كان يقضي بضرورة أن تكون المنشآت للاستصلاح والاستزراع معا لكي تتمتع بالإعفاء .

أما عن كيفية تحديد صافي أرباح هذه المنشآت فقد أحال المشرع علي القرار الذي يصدره وزير المالية بالاتفاق مع وزير استصلاح الأراضي لتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافي أرباح هذه المنشآت .

١٠- أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن والدواب والمواشي ومزارع الثروة السمكية .

نصت المادة (١٩) في فقرتها الثانية علي أن الضريبة تسري علي الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها أليا ، ومن مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها ، و مشروعات مزارع الثروة السمكية .

ويلاحظ علي هذا النص أنه يقابل نص المادة (٣٢) من القانون القديم والمضاف بالقانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ المعمول بها اعتبارا من أول يناير

١٩٧٨ ، وقبل هذا التاريخ كانت أرباح عمليات الاستغلال الزراعي غير خاضعة للضريبة في مصر ، ولعل التوسع في هذه الأنشطة وتحقيق أرباح كبيرة منها كان وراء إخضاعها للضريبة .
وطبقا للمادة (١٩) في البند التاسع فإن الضريبة تسري علي أرباح المشروعات التالية :

(أ) أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا:
تسري الضريبة في هذه الحالة علي أرباح استغلال حظائر تربية أو تفريخ الدواجن وبشرط أن تكون الاستغلال آليا وعلي ذلك فلا تخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن أو تفريخها في المنازل .
وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٣٢٨ لسنة ١٩٨٢ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية لمشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا .
وقد نص القرار المذكور في مادته الأولى علي أن يحدد صافي أرباح حظائر تسمين الدواجن بالفرق بين الدجاج مضافا إليه إيرادات بيع السماد وبين تكلفة التسمين .

ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

صافي أرباح حظائر التسمين = (ثمن البيع للدجاج والسماد) - (تكلفة التسمين والمصروفات الإدارية والعمومية)

بحيث أن الإيرادات تجمع بين ثمن بيع الدجاج و ثمن بيع السماد . وتكاليف الإيراد تجمع بين تكلفة التسمين والمصاريف العمومية الإدارية أوضح المشرع رقم ٣٢٨ لسنة ١٩٨٢ أن عناصر تكلفة التسمين تتمثل في الآتي :

- ١- ثمن شراء الكتاكيت ٢- ثمن العلف ٣- تكاليف نقل الكتاكيت
٤- أجور العاملين ٥- ثمن الأدوية ٦- تكاليف الإشراف
الفعلي
٧- أقساط الاستهلاك ٨- مصروفات المياه والكهرباء والبوتاجاز و ثمن قيمة
التبن

ويراعي عند المحاسبة ما يلي

- ١- مدة الدورة ٨ أسابيع وعدد الدورات خمسة في السنة
٢- متوسط نصيب الكتكوت من العلف في الدورة ٣ كيلو جرام .
٣- كل ٢,٣ جرام عليقه تعطي كيلو جرام واحد لحم حي .
٤- متوسط وزن الدجاجة الواحدة خلال الدورة ١,٣ كيلو جرام .
وبالنسبة لمعامل إنتاج الكتاكيت فيلاحظ أن معادلة صافي الربح
متشابهة علي أن يراعي في هذا الشأن ما يلي :
١- نسبة الكتاكيت الناتجة من عملية التفريغ إلي عدد البيض ٧٥%
٢- عدد دورات التشغيل ١٧ دورة .

أما منشآت إنتاج بيض المائدة فمعادلة صافي الربح أيضا متشابهة، ولكن
يراعي ما يلي :

- ١- فترة الاستقبال ٢١ أسبوعا تبدأ بعدها الدجاجة في إنتاج البيض .
٢- فترة إنتاج البيض ٦٣ أسبوعا في الدورة .
٣- نسبة الهالك في المرحلة الاستقبال ٦% وفي المرحلة الإنتاج ١٥% .
٤- متوسط إنتاج الدجاجة الواحدة ٢٥٠ بيضة في الدورة ، وفي السنة ٢٠٠
بيضة.

(ب) أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشي وتسمينها .

وهنا يلاحظ أن المشرع لم يخضع أرباح هذه المشروعات للضريبة إلا إذا اتخذت الطابع التجاري الواضح الذي يتجاوز مجرد خدمة زراعة صاحبها . وهكذا فإنه طبقا للمادة (١٩) من القانون فإن الضريبة لا تسري علي ما تستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته الخاصة ' وكذلك ما يقوم بتربيته أو تسمينه في حدود عشرين رأساً . بحيث إذا زاد ما يقوم المزارع بتربيته أو تسمينه علي هذا الحد فإن الضريبة تسري علي العدد الزائد حتى ولو كان المزارع يستخدم هذا العدد الزائد لمنفعته الخاصة أو كان متصلا بنشاطه الزراعي .

كما يلاحظ أن المشرع يقصر هذا الإعفاء علي المزارعين دون غيرهم . ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة يبين كيفية تحديد صافي أرباح هذه المشروعات .

(ج) أرباح مشروعات مزارع الثروة السمكية :

أخضع المشرع أرباح مشروعات مزارع الثروة السمكية للضريبة ، وذلك في المادة (١٩) من قانون الضريبة الموحدة في حين أن هذا النوع من النشاط لم يكن خاضعا للضريبة في ظل القانون القديم إلا إذا اعتبر عملا تجاريا .

وقد حال المشرع بشأن قواعد تحديد أرباح هذه المشروعات علي قرار يصدره وزير المالية مع وزير الزراعة .

المحاسبة الضريبية لأرباح إعادة التقييم:

نصت المادة ٢٠ على أن: " لا تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في

رأسمال شركة مساهمة، وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية
أسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات.

ويقصد المشرع من هذه المادة تشجيع قيام الشركات المساهمة نظراً
لأهميتها للإقتصاد القومي ولما لها من نشاطات ضخمة ولخضوعها لأحكام
قانونية نص عليها القانون ١٥٩ لسنة ٨١ والواضح من هذه المادة أن
المشرع اشترط هنا للتمتع بهذا الاعفاء شرطان: - ١- أن تكون الأسهم
المقابلة للحصة العينية إسمية. ٢- ألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس
سنوات.

كيفية تحديد الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل:

نصت المادة ٢١ على أن: " يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن
جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من
كل عقد خلال الفترة الضريبية.

وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال
التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف
المقدرة للعقد.

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر
وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى
أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق
تقديره من أرباح.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على أساس هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون.

وفي تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طویل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة.

وهذا النص استحدثه المشرع لمعالجة المشكلات التي كانت تثار في شأن كيفية محاسبة المنشآت التي تبرم عقود طويلة الأجل ويتم تنفيذها على مراحل. (١)

(١) نصت المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بقرار وزير المالية رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ على أن " تتحدد ارباح النشاط التجارى والصناعى ، بصافى الربح او الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية "، ويراعى فى ذلك على الاخص:-

١ - التوزيعات:

بالنسبة لايراد الاستثمارات من شركة مقيمة لشركة مقيمة اخرى يعتمد حساب الايرادات وفقا لطريقة حق الملكية او طريقة التكلفة .

٢ - فروق تقييم العملة:

يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة بقائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

٣ - تصحيح الأخطاء:

التي تدرج في حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل , ويؤخذ الأثر الضريبي لهذا التصحيح في الاعتبار عند اعداد الاقرار الضريبي , وذلك فيما عدا الاهلاكات حيث تتم معالجتها وفقا للقانون .

٤ - تغيير السياسات:

يؤخذ الأثر الضريبي للتغيير وتعتمد السياسة ذات الأثر الأقل على الوعاء الضريبي وذلك بفرض حساب الضريبة بلاقرار الضريبي .

٥ - بالنسبة للاستثمارات:

أ- الاستثمارات المتداولة: تلتزم الشركة في تقييمها للاستثمارات المتداولة باتباع سياسة ثابتة (بطريقة القيمة وطريقة التكلفة او

القيمة السوقية ايهما اقل) وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

ب- الاستثمارات طويلة الاجل : اما بالنسبة للاستثمارات طويلة الاجل يتم اعتماد طريقة التكلفة.

ج- بالنسبة لايرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمة:

• يعتمد حساب الايرادات بالنسبة للاتثمارات من الشركات غير المقيمة وفقا لطريقة التكلفة.

• وتطبق على هذه الايرادات طريقة حقوق الملكية في حالة توافر الشروط الآتية:-

١. ان تكون الايرادات غير خاضعة للضريبة في الدول الأخرى المسجل

فيها الشركة غير المقيمة او معافاة منها او لا يجاوز سعر الضريبة

فيها ٧٥% من سعر الضريبة المطبق في مصر .

٢. ان تزيد نسبة الملكية في الشركة المقيمة على ١٠% .

٣. ان يكون اكثر من ٧٠% من ايرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات او فوائد او اتاوات واتعاب ادارة او ايجارات .

٤. (مادة ٧٠ بند ٥ من اللائحة المعدل بالقرار ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦)

الفصل الثاني

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

كيفية تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة :

نصت المادة ٢٢ على أن: " يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- ١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
- ٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

ما يعد من التكاليف الواجبة الخصم:

- نصت المادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن : " يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ما يأتي:
- ١- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانوناً.
 - ٢- الإهلاكات لأصول المنشأة، والمنصوص عليها في المادة ٢٥ من هذا القانون.
 - ٣- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون.
 - ٤- أقسام التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

٥- المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها وأرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمينات الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٨ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

٦- أقسام التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

٧- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها.

٨- التبرعات والإعلانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذل بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول.

٩- الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية.

ما لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم:

نصت المادة ٢٣ على أن: " لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- ١- الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها.
- ٢- ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعية جنائية أو جنحة عمدية.
- ٣- الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون.
- ٤- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي في الفترة الماضية.
- ٥- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

كيفية حساب نسب إهلاك أصول المنشأة:

نصت المادة ٢٥ على أن: " يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة

على النحو الآتي:

- ١- ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
- ٢- ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.
- ٣- يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

- أ- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل من سنة ضريبية.
- ب- جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.
- ٤- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

المقصود بأساس الإهلاك طبقاً للمادة ٢٥ من القانون:

نصت المادة ٢٦ على أنه: " يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة ٢٥ من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقبل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقية التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

حوافز استخدام الآلات والمعدات في المنشآت:

نصت المادة ٢٧ من القانون على أن: " تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٥ من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠% المذكورة. ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

المعاملة الضريبية للديون المعدومة:

نصت المادة ٢٨ على أن: "يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

- ١- أن يكون لدي المنشأة حسابات منتظمة.
- ٢- أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة.
- ٣- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
- ٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

- ١- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
- ٢- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
- ٣- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً وافياً من الإفلاس.

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

كيفية ترحيل الخسائر:

نصت المادة ٢٩ من القانون على أنه: "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حسابا سنة أخرى.

مكافحة التهرب الضريبي الذي يتم عن طريق تخفيض وعاء الضريبة أو

نقل عبئها :

_ نصت المادة ٣٠ من القانون على أنه: "إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد.

ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد. (١)

(١) أنظر في تعريف الشخص المرتبط والسعر المحايد نص المادة ١ من الأحكام العامة للقانون.

الفصل الثالث

الإعفاءات من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

نصت المادة ٣١ على أن: يعفى من الضريبة:

- ١- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط.
- ٢- أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.
- ٣- ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.
- ٤- ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين من:
 - عوائد السندات و صكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال.
 - التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم.
 - التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم.
 - التوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار.
- ٥- العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك وعن الودائع وحسابات التوفير

في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

٦- الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، ولا يسرى هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه.

وتتضمن هذه الاعفاءات بعض الاعفاءات الموضوعية من الضريبة والتي يقصد بها الإعفاءات التي تتصل بطبيعة النشاط المنتج للربح الخاضع للضريبة ' والتي يقررها المشرع لأسباب اقتصادية واجتماعية .

وقد نظم المشرع الضريبي عدة إعفاءات موضوعية من الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي وردت في المادة (٣١) من القانون ١ لسنة ١٩٩٣ .

وسوف نتناول فيما يلي الإعفاءات التي قررتها تلك المادة من الخضوع للضريبة:

أرباح مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضي :

رغبة من المشرع في تشجيع عمليات استصلاح واستزراع الأراضي فقد أعتفت المادة (٣١) في بند ١ أرباح هذه المشروعات من الضريبة لمدة عشرة سنوات اعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لاعتبار الأراضي منتجة . ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة . والإعفاء المقدم محدد

بمدة عشر سنوات وتتمتع به كافة مشروعات استصلاح واستزراع الأراضي
أيا كان شكلها القانوني (مشروعات فردية أم شركات)

هذا وقد فصل المشرع أرباح منشآت استصلاح الأراضي عن استزراعها
ليستفيد كل منها بالإعفاء المقرر لمدة عشر سنوات بدلا من النص القديم الذي
كان يقضي بضرورة أن تكون المنشآت للاستصلاح والاستزراع معا لكي
تتمتع بالإعفاء .

٢- أرباح مشروعات تربية النحل :

نص البند الثاني من المادة (٣١) من القانون علي إعفاء مشروعات تربية
النحل من الضريبة .

والحكمة من هذا الإعفاء واضحة حيث تساهم هذه المشروعات في دعم
الأمن الغذائي، فضلا عن القيمة الغذائية الكبيرة لعسل النحل .

ويلاحظ علي هذا الإعفاء أنه مطلق غير مقيد بمدة معينة ولا بشكل
قانوني معين تتخذه مشروعات تربية النحل ومن ثم فيظل الإعفاء ساريا
 طالما أقتصر نشاط المشروع علي مجرد تنقية العسل المنتج وتصفيته من
الشوائب وتعبئته في عبوات تمهيدا لبيعه . سواء تم البيع جملة واحدة أو علي
عدة مراحل ولكن إذا أجريت علي عسل النحل عمليات تكميلية كإضافة
عناصر أو مواد أخرى إلي العسل المنتج بحيث تخرجه عن طبيعته السلعية
كعسل ' فلا يسري الإعفاء في هذه الحالة ومن ثم تخضع الأرباح الناتجة عن
عمليات التكميلية للضريبة علي النشاط التجاري والصناعي أو للضريبة علي
أرباح شركات الأموال .

٣- أرباح مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها وشركات مصايد الأسماك:

نصت علي الإعفاء المادة (٣١) من القانون في البند الثاني ' حيث قررت إعفاء أرباح هذه المشروعات من الضريبة لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ مزاولة النشاط والحكمة من هذا الإعفاء تتمثل في تشجيع هذه المشروعات علي الإنتاج لحل مشكلة الغذاء والحد من استيراد اللحوم والدواجن والأسماك من الخارج .

وقد ثار خلاف حول مدي سريان هذا الإعفاء علي أرباح مشروعات استزراع الأسماك من عدمه . وعرض هذا الخلاف علي إدارة الفتوى بوزارة المالية والاقتصاد وذلك بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٨٩/٧/٢٤ والتي انتهت في فتواها إلي عدم سريان هذا الإعفاء علي أرباح مشروعات استزراع الأسماك باعتبار أن هذه المشروعات لا تدخل في نطاق مشروعات مصايد الأسماك أو مشروعات مراكب الصيد التي يملكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك والتي نص صراحة علي إعفاءها من الضريبة وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي ونبهت علي ضرورة تنفيذه راجع تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٣) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١٠/١٣ .

هذا ولم يشمل المشرع بإعفاء حظائر تربية الدواب ومن ثم فهي تظل خاضعة للضريبة .

٤- أرباح صناديق التأمين الخاصة :

نصت المادة (٣١) من القانون في فقراتها الرابعة علي أن تعفي من الضرائب أرباح صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة ويرى بعض الفقهاء بحق أن المشرع قد جانبه الصواب في هذا المجال عندما أضاف هذا النص إلي المادة (٣١) وذلك لأن هذه الصناديق تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن أشخاص الأعضاء المنتمين إليها ، وأن الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين لا تسري علي الأشخاص الاعتبارية .

ويلاحظ علي هذا الإعفاء أنه يسري علي أرباح هذه الصناديق التي تحققها من استثمار أموالها الخاصة في كافة المجالات، وذلك بخلاف الوضع في ظل القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والذي كن يقيد الإعفاء بأن أرباح الصناديق محققة من استثمار أموالها في المجالات التي تدخل في أغراضها والمحددة في القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة .

٥- أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعي للتنمية :

نصت المادة (٣١) في البند السادس علي إعفاء أرباح المشروعات الجديدة التي أقيمت - أو تقام - بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الاجتماعي للتنمية والممولة كلياً أو جزئياً من الصندوق وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط .
وتاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية المشار إليه هو ٥ يناير ١٩٩٣ .
والحكمة من هذا الإعفاء تتمثل في محاربة البطالة وتشجيع الشباب علي إنشاء المشروعات الصغيرة التي تتوفر فرص عمل لعدد كبير من الشباب .

لذا مكان الأول بالمشرع أن يمد هذا الإعفاء إلي كافة المشروعات الصغيرة
سواء تم تحويلها بمعرفة الصندوق الاجتماعي للتنمية أم لا .

الباب الرابع إيرادات المهن غير التجارية

تمهيد:

تناول القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بالجريدة الرسمية العدد ٢٣ تابع في ٩ من يونيه سنة ٢٠٠٠، تناول أحكام إيرادات المهن غير التجارية في المواد من ٣٢ وحتى المادة ٣٦، وكانت من قبل تعالج في القانون الملغي ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالمواد من ٦٦ وحتى ٨٠.

وقد فرضت هذه الضريبة في البداية بالقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، على أساس المظاهر الخارجية، لا على أساس الأرباح الفعلية، فكان وعاء الضريبة يتكون من مجموع القيم الإيجارية لمحل مزاول مهنة الممول والقيمة الإيجارية لمحل سكنه، كما كانت الضريبة تفرض على أرباح محددة على سبيل الحصر، وهي المهن التي تعتمد بصفة أساسية على العمل ويكون لرأس المال دور ثانوي.

ثم عدل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بموجب القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠، بأن جعل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية للممول، بناء على ما يظهر من واقع حساباته أو من واقع تقدير مصلحة الضرائب.

كما فرض المشرع هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، ومن ثم اعتبرت بذلك ضريبة القانون العام، بدلاً من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي كانت ضريبة القانون العام حتى ١٩٥٠.

وكان أصحاب المهن الحرة من المحامين والأطباء قد طالبوا بإعفائهم من النظام المذكور للضريبة، وأن تفرض عليهم على أساس مبالغ معينة يدفعونها تختلف باختلاف السنوات التي تنقضي منذ حصولهم على المؤهل الدراسي الذي تتطلبه مزاولة المهنة، فاستجاب المشرع لذلك المطلب بالقانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ الذي قرر نظام الضريبة الثابتة على فئة ممولي هذه الضريبة، وهم أصحاب المهن الحرة التي تستلزم مزاومتها الحصول على دبلوم عال من إحدى الجامعات المصرية أو ما يعادلها من الجامعات الأخرى، الذين لم يتجاوز متوسط صافي أرباحهم قدراً معيناً، وقد حدد مقدار الضريبة التي تفرض عليهم بواقع مبلغ ثابت، زيد بزيادة عدد السنوات التي تنقضي على الحصول على الدبلوم العالي، مع حق الممول في طلب المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية بناء على طلبه، وطبق هذا النظام - نظام الضريبة الفعلية - على باقي الممولين، ونظراً للمصاعب العملية التي أحاطت تطبيق نظام الضريبة الثابتة فقد ألغي بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ واعتباراً من أول يناير ١٩٦٠، أصبح فرض الضريبة على أساس الأرباح الفعلية بالنسبة لجميع الممولين^(١).

وإذا كانت الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية هي التي تعتمد بصفة أساسية على أنشطة يكون العمل والمجهود الذهني هو العنصر الأساسي والغالب، فإن العمل من حيث قدرة ناتجه على تحمل الأعباء العامة ينقسم إلى نوعين:

(١) أ.د. رمضان صديق - الضريبة الموحدة في القانون المصري - طبعة ٢٠٠٣ - دار النهضة العربية ص ٢٧٧.

العمل التابع والعمل المستقل، وتخضع إيرادات العمل التابع للضريبة طبقاً للأحكام الخاضعة لضريبة المرتبات والتي تتضمنها المواد من ٩ وحتى المادة ١٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

بينما تخضع الإيرادات الناتجة عن ممارسة العمل بصفة مستقلة في صورة نشاط غير تجاري أو مهنة حرة، للضريبة باعتبارها من إيرادات المهن غير التجارية، وتدخل في هذه الإيرادات أي إيرادات ناتجة عن أي مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون.

خلاصة:

مما سبق يتضح منه أن الإيرادات التي تنتج عن العمل الإنساني نوعان: النوع الأول: وهو المرتبات وغيرها من العمل التابع. النوع الثاني: أرباح المهن التي يبرز فيها دور العمل على نحو يجعله السبب الغالب لتحقيق الإيراد، بالإضافة إلى صفة الاستقلال في مزاولتها.

وسوف نتناول دراسة المهن غير التجارية من خلال:

- الفصل الأول: نطاق الضريبة.
- الفصل الثاني: التكاليف الوجيهة على المهن غير التجارية.
- الفصل الثالث: الاعفاءات الواردة من ضريبة المهن غير التجارية.

الفصل الأول نطاق الضريبة المبحث الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية

نصت المادة ٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن تفرض الضريبة على:

- ١- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر.
- ٢- الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم.
- ٣- أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون.

يتضح من هذا النص أن المشرع قد انتهج في تحديد أوجه النشاط الخاضعة للضريبة، سبيل التدرج من الخاص إلى العام، فبدأ بالمهن الحرة وثنى بالمهن غير التجارية، ثم استحدث المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خضوع الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع واستغلال حقوقه^(١).

ثم ذكر أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(١) كان الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في القانون السابق.

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن ما هي المهن التي تخضع أرباحها للضريبة؟
وما هي الشروط اللازمة لخضوعها؟

المهن التي تخضع أرباحها للضريبة:

أولاً: أرباح المهن الحرة:

استعمل المشرع هنا عبارة المهن الحرة قاصداً منها، العمل الذي يلزم القيام به توافر المهارة الذهنية البحتة لدي صاحبه، وهو العمل اليدوي الذي تكون المهارة الذهنية هي الغالبة عليه، وذلك تمييزاً له عن العمل الذي يتناول إنتاج السلع أو بيعها.

وقد اختلفت الآراء في تحديد معني المهن الحرة حيث ذهب البعض إلى أنها المهن التي تنظمها قوانين ولوائح خاصة ويكون مصدرها العمل وقوامها العنصر الذهني مع انتفاء رابطة التبعية و الخضوع لإشراف الغير، أي يمارسها الشخص مع استقلاله قانونياً واقتصادياً. (١)

وعرفها آخرون (٢) بأنها المهن التي يكون قوامها وضع ثمرات العلم والخبرة والنشاط العقلي في خدمة الغير، عن طريق الممارسة الشخصية الحرة لبعض العلوم والفنون، ممارسة ترمي إلى الكسب ولا تدخل في عداد الأعمال التجارية، وقال آخرون أنها المهن التي تستلزم الحصول على مؤهل عال، أو المهن التي يشترك أصحابها في نقابات مهنية والتي يصدر بتجديدها قرارات وزارية.

وقد كانت أول صيغة للمادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص على فرض ضريبة سنوية على أرباح المحامي والطبيب والمهندس المعماري

(١) منصور محمد نجيد : دائرة المعارف الضريبية - الجزء الثاني - ص ٦٩ .

(٢) د. عيسى محمد أبو طبل : ضريبة كسب العمل بنوعيه - دار النهضة العربية - ص

والمحاسب والخبير، على أرباح كل مهن غير تجارية تعيين بقرار من وزير المالية.

ثم صدرت بعد ذلك عدة قرارات وزارية بإضافة بعض المهن الأخرى، فأضيف مهنة طبيب الأسنان والقابلة والمولدة والحكيمة والطبيب البيطري بالقرار الوزاري رقم ١٠٥ لسنة ١٩٤٠، وأضيفت مهنة الطبيب المحلل البكتريولوجي لأمراض الأسنان بالقرار ٦٠٦ لسنة ١٩٤٤، ثم أضافت مهنة طبيب الأشعة وأصحاب معامل التحاليل الحاصلون على دبومات علمية تؤهلهم لمباشرة أعمالهم، بشرط أن يكون هذا العمل مقصوراً على ما يتصل اتصالاً وثيقاً بأمراض الأسنان دون غيره، وكذلك المهندس الزراعي والمؤلف والمترجم والمقرئ والرسام، والمصور والمثال والموسيقى والملحن والعازف والمغني والممثل بمقتضى القرار الوزاري ٢٥ لسنة ١٩٤٥، كما أضيفت مهنة القباني بمقتضى القرار رقم ٥٦ لسنة ١٩٤٨، وهكذا كانت المهن الواردة في القانون مهناً قياسية، وردت على سبيل المثال، ولم تكن القرارات الوزارية التي صدرت بإضافة مهن أخرى سوى قرارات تفسيرية تكشف انطواء هذه المهن على المقومات التي فرضت الضريبة على أساسها. (١)

هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٦٩ لسنة ١٩٨٢، حيث حدد

المهن التي تخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وهي:

- ١ - المحاماة.
- ٢ - الطب.
- ٣ - الهندسة بما في ذلك الهندسة الزراعية.
- ٤ - الصحافة.

(١) أ.د. عبد الحفيظ عيد - التشريع الضريبي - دار النهضة العربية - ١٩٩٩ - ص ٢٧٠.

- ٥- تأليف المصنفات العلمية والأدبية، بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية.
 - ٦- المحاسبة والمراجعة.
 - ٧- الخبرة بما في ذلك مهن الخبير المثمن.
 - ٨- الترجمة.
 - ٩- القراءات والتلاوة الدينية.
 - ١٠- الرسم والتصوير والنحت والخط.
 - ١١- الغناء والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي والتأليف الخاص بالمصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية.
 - ١٢- عرض الأزياء.
 - ١٣- التخليص الجمركي.
 - ١٤- الأشخاص الطبيعيون الذين يزاولون مهن القبانة.
 - ١٥- النسخ على الآلة الكاتبة بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه.
- يضاف إلى ذلك الإرشاد السياحي والمحلل النفسي والمدلك والسنديك والمصفي القضائي ووكيل العلامات التجارية وبراءات الاختراع.

ثانياً أرباح المهن غير التجارية:

يختلط مفهوم المهن الحرة مع مفهوم المهن غير التجارية، حيث يكون العنصر الأساسي في كل منهما العمل، وقد عرفت محكمة النقض المهن غير

التجارية بأنها " المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول أو الغالب. (١)

وأياً كان الفرق بين المهن الحرة والمهن غير التجارية، فالمشرع الضريبي لا يولي هذه التفرقة أية أهمية، وقد جعل الأرباح غير التجارية عنواناً لكل ما تفرض عليه الضريبة باعتبار أن المهن الحرة صورة من صور المهن غير التجارية.

ويلاحظ أن المعيار المميز لأرباح المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة عن غيرها من الإيرادات والأرباح الأخرى، هو أن يكون العمل هو أساس تحقيق الدخل والإيراد، فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرض على الأرباح الناتجة من امتزاج رأس المال والعمل، بينما الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية يتولد الإيراد فيها من العمل المستقل بصفة أساسية، حيث يكون لشخص الممول اعتبار في تحقيق الدخل، فغياب المحامي أو الطب أو المهندس عن محل عمله بسبب

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١١٢ لسنة ٢٦ قضائية - جلسة ١٢/٤/١٩٦١.

أو لآخر يؤثر في تحقيق الدخل رغم بقاء الأجهزة والآلات وغيرها من رأس المال الذي كان يستخدمه.

ولا يعني ذلك أن المهن الحرة أو غير التجارية تستغني تماماً عن رأس المال، فكل مهنة أياً كانت طبيعتها تحتاج إلى قدر من رأس المال قل أو كثر، ولكن ما يميز المهن الحرة أو غير التجارية عن غيرها من المهن أن اعتمادها على العمل والعنصر الشخصي لصاحبها يفوق اعتمادها على رأس المال^(١).

فأرباح المصور مثلاً تعتبر إيراد للنشاط التجاري، إذ أتخذ نشاطه شكل المشروع التجاري بما يخرج من نطاق طبيعة المهن الحرة سواء من ناحية كبر رأس المال المستغل أو من ناحية استخدام عدد كبير من العمال واستقبال عدد وفير من العملاء، لأن عمل صاحب المنشأة في هذه الحالة ليس وحده العنصر الأساسي في النشاط وقد اختلفت الآراء في نوع الضريبة التي تخضع لها أرباح أصحاب الصيدليات،^(٢) فذهب البعض إلى أن تركيب الأدوية يعتبر نشاطاً مهنيًا، لأن العنصر الأساسي في النشاط هو العمل، وهذا العمل يشبه تماماً عمل طبيب الأشعة والطبيب البكتريولوجي والمهندس المصمم، حيث يتكلف هؤلاء من إعداد عيادة أو مكتب أضافه الى ما يتكلفه إعداد العقاقير اللازمة لتركيب الأدوية وتجهيز المكان المعد لبيعها، ومن العدالة أن يتساوى الصيدلي صاحب هذه المهن مع غيره من المهن. بينما تذهب مصلحة الضرائب إلى خضوع أرباح الصيدليات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لأن الصيدلي في نظر قانون التجارة وفي نظر السجل التجاري، تاجراً يتمتع بمزايا التجار ويتحمل بالتزاماتهم، ولا يقتصر

(١) أ.د. السيد السيد عبد المولى - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - طبعة دار النهضة العربية - ١٩٩٥ ص ٢٥٠ - حكم محكمة استئناف المنصورة في ١٩٦٤/٣/١٠ حيث قضى بان أرباح المصور تعتبر إيراداً تجارياً إذا أتخذ شكل المشروع التجاري.

عمل الصيدلي على تركيب الأدوية وإنما يبيع بجانبها عقاقير وأدوية جاهزة وأدوات زينة وغير ذلك، ومن الصعب فصل النشاطين من الناحية العملية. ويقف البعض موقفاً وسطاً ويرى فصل الربح الذي يتحقق من بيع أدوات الزينة ومستحضراتها وما شابهها من أعمال، وهذه تخضع للضريبة على الأرباح التجارية، أما بالنسبة لبيع الأدوية المركبة بناء على تذكرة طبية في مهن حرة قوامها المجهود الفكري والعلمي للصيدلي ومن ثم تخضع للضريبة على أرباح المهن الحرة.

وقد أثرت مشكلة المعاملة الضريبية للصيدلة أثناء مناقشة مجلس الشعب لمشروع القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فأجاب رئيس الوزراء بأن أرباح الصيدلة تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، مما حدا بالبعض ، إلى اعتبار هذه الإجابة تحسم وجه الخلاف في المسألة باعتبارها دليلاً على قصد المشرع عند وضع القانون وعلى أساسها صدرت ويجب الالتزام بها عند تفسير القانون. (١)

وتعود أهمية التفرقة بين ما يعتبر مهن حرة أو مهن غير تجارية وما يعتبر بين الأرباح التجارية والصناعية بأن هناك مزايا يتمتع بها أصحاب المهن الحرة سواء في التكاليف الواجبة الخصم أو في التمتع بالاعفاء الثلاثي في حالة توافر شروطه.

ثالثاً: الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم

(١) أ.د. رمضان صديق - الضريبة الموحدة في القانون المصري - مرجع سابق - ص ٢٨٣.

هذه الإيرادات تم استحداث خضوعها لضريبة المهن غير التجارية بالقانون الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث كانت من قبل تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بموجب نص المادة ١٨ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، والتي كانت تنص على الخضوع للضريبة أية مبالغ تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء على اختلاف أنواعها وصورها، وتعرف هذه المبالغ بالأتاوات حيث تدفع إلى صاحب الحق المعنوي نظير الانتفاع به أو استغلاله، ومن أمثلتها المبالغ التي تدفع نظير استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك الأفلام السينمائية والأشرطة المستخدمة في الإذاعة والتلفزيون أو براءة الاختراع أو تصميم النموذج أو الخطط أو الأساليب أو التركيبات السرية.

رابعاً: عائدات التصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهن كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب، وهذه الإيرادات مستحدثة بنص المادة ٣٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث لم يكن منصوص عليها في القوانين السابقة وكانت بالتالي غير خاضعة للضريبة عكس ما هو عليه الحال بالقانون الجديد حيث أصبحت خاضعة للضريبة.

خامساً: أرباح كل مهن أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى: معنى ذلك أن المشرع يعتبر الشخص الذي يزاول نشاطاً معيناً بقصد تحقيق الربح، ولكنه لم يخضع للضريبة تحت أي وصف من الأوصاف السابقة (إيرادات الأرباح التجارية والصناعية - المرتبات وما في حكمها - إيرادات الثروة العقارية) فإن هذا النشاط وما يرتبه من إيرادات تسرى عليه الضريبة باعتباره من إيرادات المهن غير التجارية وتسري عليه أحكامها.

وبناء على ذلك قضت محكمة النقض بأن الجائزة التشجيعية للمخرج السينمائي تخضع لضريبة المهن غير التجارية، استناداً إلى أن النص في المادة ١/٧٣ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدل بالقانون ١٩٩ لسنة ١٩٦٠، يدل على أن المهن غير التجارية بحسب المتعارف عليه في فقه القانون هي - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة. والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، وأن الأرباح الخاضعة للضريبة هي التي تتصل بالنشاط المهني للممول اتصال السبب بالمسبب ولو تحقق الربح بصفة عرضية. وأن ضريبة الأرباح غير التجارية هي ضريبة القانون العام، ومن ثم فهي تسري على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى من الضرائب النوعية ما دام لم يعف بنص القانون. وإذا كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءه باخضاع الجائزة التشجيعية التي حصل عليها الطاعن من إخراج أحد الأفلام السينمائية لضريبة الأرباح غير التجارية، على ما حصله بموجب سلطته التقديرية من أنها متصلة بنشاطه المهني في الإخراج السينمائي فإنه يكون قد طبق القانون تطبيقاً صحيحاً. (١)

ومن أمثلة الأنشطة التي تخضع لضريبة المهن غير التجارية لعدم خضوعها لأي ضريبة سبق ذكرها المادة ٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، تأجير صاحب المبنى لسطح بمبناة أو حوائطها الخارجية للإعلانات، وتنظيم وقوف السيارات في الشوارع دون ارتباط بجراج معين، والارشاد في قضايا التهرب الضريبي والنقدي .

(١) الطعن رقم ١٤ لسنة ٤٦ قضائية جلسة ١٩٧٩/١/٩ س ١٤٣٠ ص ١٣٧.

د. أحمد محمود حسنى - قضاء التنقض الضريبي، ص ٣٨٤.

ويشترط لخضوع هذه الإيرادات للضريبة أن لا تكون عارضة، بل يجب أن تكون ناتجة عن مزاوله مهنة أو نشاط، وتتطلب المهن أن يزاول الشخص العمل المولد للإيراد على وجه الاعتياد والتكرار بقصد الحصول على دخل منه يعتمد عليه في معيشته، فإذا لم يكن الممول ممتناً لهذا العمل، فإنه يكفي للخضوع للضريبة أن يتولد هذا من نشاط، وهو تعبير يدل على أن مزاوله الممول للعمل لم ترق إلى درجة المهنة، ولكنها لم تنزل إلى حد العمل العارض، بل يجب أن يأتي الإيراد الخاضع للضريبة من عمل يتكرر إلى حد ما ولو لم يتخذه الممول مهنة.^(١)

والحكمة من جعل ضريبة المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام، وهو الخشية من أن يفلت من الخضوع للضريبة أي مهنة أو نشاط، لم يرد ضمن الإيرادات المنصوص عليها في المادة ٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، علاوة على أن هناك أنشطة جديدة ومستحدثة دائماً تظهر إلى الوجود مع التقدم العلمي والتكنولوجي.

(١) أ.د. رمضان صديق - مرجع سابق - ص ٢٨٥

المبحث الثاني

شروط الخضوع لضريبة المهن غير التجارية

لكي تسري الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية لابد من توافر عدة شروط، ورد ذكر بعضها بالمادة ٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، واستقر الفقه والقضاء على طلب توافر البعض الآخر. وهذه الشروط هي:-

- ١- مزاوله المهنة بصفة مستقلة.
- ٢- مزاوله المهنة بصفة معتادة وتوافر نية الكسب أو قصد الربح.
- ٣- مزاوله المهنة أو النشاط في مصر.
- ٤- أن يكون العنصر الأساسي في المهنة أو النشاط هو العمل.

١ - مزاوله المهنة بصفة مستقلة

الاستقلال في مزاوله المهنة معناه قيام من تربط الضريبة باسمه بنشاطه المهني بحساب نفسه، بمعنى أن تضاف نتائج النشاط من ربح أو خسارة إلى عناصر ذمته المالية باعتباره المتحمل لمخاطر مهنته. وهذا الشرط هو ضابط التفرقة بين الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً للأحكام الخاصة بإيرادات المهن غير التجارية وبين الإيرادات التي تخضع للضريبة طبقاً للأحكام الخاصة بالمرتبات. فإذا ما تبين أن من يزاول النشاط يعمل لحساب الغير وتحت إدارته وإشرافه مقابل أجر، فإن هذا الأجر يخضع للضريبة طبقاً للأحكام الخاصة بالمرتبات أيًا كانت صورته أو طريقة حسابه. (١)

وتطبيقاً لذلك:-

(١) أ. عبد الحفيظ عيد- مرجع سابق- ص ٢٧٤.

أ- يخضع الإيراد الذي يحصل عليه المحامي تحت التمرين نتيجة مباشرته المهنة للضريبة تبعاً لأحكام إيرادات المهن غير التجارية، ما دامت لا تربطه بالمحامي الذي يتدرب في مكتبه علاقة الأجير برب العمل، إما إذا تحققت هذه العلاقة، فإن الإيراد الذي يحصل عليه يخضع للضريبة تبعاً لأحكام المرتبات وما في حكمها.^(١)

ب- كذلك الطبيب الذي يجري عملياته في مستشفى معين دون أن تربطه بها علاقة الأجير برب العمل، يخضع صافي الإيراد الذي يحصل عليه للضريبة تبعاً لأحكام إيرادات المهن غير التجارية، أما إذا كانت تربطه علاقة تبعية بالمستشفى الذي يجري فيه عملياته، فإن إيراداتها يخضع للضريبة تبعاً لأحكام المرتبات وما في حكمها.^(٢)

وقد أثير التساؤل عن نوع الضريبة التي يخضع لها المطرب أو المغني الذي يتعاقد مع شركة إنتاج على أن يحصل منها على مقابل مالي نظير أدائه الغنائي التي تقوم الشركة بتسجيلها أو بيعها للجمهور؟

(١) وإذا تعاقدت إحدى الشركات كذلك مع أحد المحامين على أن تعهد إليه بالقضايا التي ترفع عليها أو منها في نظير مبلغ نظير لكل قضية أو مبلغ يتغير من قضية إلى أخرى حسب ظروف القضية وما تتطلب من جهد، فإن ما يحصل عليه من الشركة لا يعد أن يكون أرباحاً من مزاولته منة تخضع أرباحها لضريبة المهن غير التجارية نتيجة زيادة عملائه بمتقاض جديد هو الشركة، أما إذا تعاقدت الشركة معه على أن يحصل على مرتب شهري أو سنوي نظير الحضور إلى مقر الشركة لدراسة القضايا والمرافعة عنها. فإن هذا المرتب يخضع لضريبة المرتبات. انظر د. محمد حسن الجزيري - ضريبة الدخل في التشريع المصري. مكتبة عين شمس ص ٦١.

(٢) د. محمد أحمد الزاز - التشريع الضريبي المصري - مجلة التشريع المالي والضريبي - العدد ٢٩٦ ص ٢٢٣.

حيث ذهب البعض إلى أن هذا المقابل يعد أجراً ناتجاً عن علاقة التبعية التي تربط المطرب أو المغني بشركة الإنتاج وتكون الضريبة المستحقة على هذه المبالغ أجراً وإنما هي إيراد يحصل عليه المغني أو المطرب نتيجة استغلال الشركة لأغانيه وهذا الإيراد يزيد وينقص تبعاً لحركة البيع، ومن ثم يخضع هذا الإيراد للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، وذلك أن مهنة الغناء وهي من المهن غير التجارية تتم من وجهة النظر الضريبية من خلال اتصال العمال الفني بالجمهور اتصالاً من شأنه أن يدر مالاً، وهذا الاتصال يكون بأحد طريقتين: أولهما نقل الأغنية إلى الجمهور مباشرة بأي صورة كالآداء العلني أو عن طريق الإذاعة والتلفزيون أو غيرها وثانيها نقلها إلى الجمهور بطريقة غير مباشرة بتعبئة اسطوانات أو شرائط منها لتكون في متناول الجمهور، ولا تعني الضريبة بمجرد الضريبة طالما ظل أداء الاغنية محبوباً إلى أن يتم عرض هذه الاسطوانات أو الشرائط وبيعها للجمهور فيتحقق الإيراد الخاضع للضريبة.

٢- مزاوله المهنة بصفة معتادة وتوافر نية الكسب أو قصد الربح

يشترط لخضوع الأرباح الناتجة عن مزاوله المهن غير التجارية للضريبة أن يكون المزاول محترفاً لها، بمعنى أن تعتبر مصدراً من مصادر الرزق بالنسبة له، ويكون شرط الاحتراف من ركنين: ركن مادي قوامه مزاوله النشاط بصفة معتادة وركن معنوي يتمثل في نية الكسب، وهذا الركنان مرتبطان ارتباطاً كبيراً حيث يستدل على أحدهما بوجود الآخر، فالاستدلال على النيات المجردة من الأمور التي يصعب تصورها بغير إقرار حامل النية، واحتمال حدوث هذا الاقرار نادر إذا كان من أنه ترتيب بعض التكاليف المالية.

وقد تدرج المشرع من المهنة إلى النشاط عند فرض الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، وذلك أن المهنة أول من النشاط على وجود نية الكسب. ففي المهنة تتكرر العمليات تكراراً ظاهراً لا يقوم معه شكل في توافر قصد الربح. أمام النشاط فقد ينحصر على حد العملية الواحدة وهو في هذه الحالة لا يخضع إلا إذا قام الدليل على توافر نية الكسب عند من زاوله. ولإقامة الدليل على توافر نية الكسب لا بد من الاعتماد على مظاهر مادية تبينة عند عزم صاحب النشاط تكراره مستقبلاً.

وعلى أية حال فإن هناك حد أدنى معترف بضرورة وجوده لسريان الضريبة، يتمثل في قيام الركن المعنوي للإحتراف لدى صاحب النشاط ودليل ذلك أن المشرع أعف من الضريبة بالنص الصريح الجماعات التي لا ترقى إلى الكسب في حدود نشاطها الرياضي أو الاجتماعي أو العلمي، فهذه حالة من الحالات التي تنتفي فيها نية الكسب لدى القائم بالنشاط.

إذا فالعبرة أن يكون الممول قد زاول النشاط فعلاً وعلى سبيل التكرار بنية الكسب وبالتالي لا يكفي مجرد قيد الشخص في النقابة المهنية الخاصة بالعمل كدليل لمزاولة هذا العمل ما لم يثبت فعلاً قيامه به.

٣- مزاولة المهنة أو النشاط في مصر

يشترط لسريان الضريبة ممارسة المهنة في مصر، أي أن قاعدة اقليمية الضريبة تسري على ارباح المهن غير التجارية. هذا وقد نصت على هذا الشرط صراحة المادة ٣٢ فقرة (١) والتي قررت ان الضريبة تفرض على ايرادات المهن الحرة وغيرها من المهن التجارية... الخ اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر...."

ومتى تحققت ممارسة المهنة في مصر خضعت ارباحها للضريبة،
دون اعتداد بمحل اقامة الشخص الذي يزاولها، ودون اعتداد بجنسيتها.

إلا أن تطبيق هذه القاعدة يثير العديد من الصعوبات في حالة مباشرة
المهنة أو النشاط في كل من مصر والخارج، وبطبيعة الحال فإن الضريبة
تسري على الايراد الناتج من مزاوله النشاط في مصر دون ما يحصل عليه
الممول في الخارج.

وقد اثير نقاش في الفقه حول مدى خضوع اصحاب المهن الحرة
الذي يزاولون مهنتهم على وجه الاعتقاد في مصر، ولكن يقومون بهذا
النشاط بصفة عارضة في الخارج.

مثال ذلك الطبيب الذي يستدعى إلى الخارج لإجراء عملية جراحية
ثم يعود إلى مصر، أو المحامي الذي يستدعى لابداء مشروعة قانونية في
الخارج فهل تسري الضريبة على الايراد الناجم عن هذا النشاط العارض
الذي تم في الخارج؟

يذهب البعض إلى عدم خضوع الايراد الناجم عن هذا النشاط
العارض الذي تم في الخارج للضريبة، لان الخدمة قد تمت في الخارج
تطبيقاً لمبدأ اقليمية الضريبة.

ويرى آخرون اخضاع هذا الايراد العرض للضريبة على إعتبار أن
النشاط الذي أداه يعتبر امتداداً للنشاط الرئيسي الذي يتم في مصر.

وتأخذ مصلحة الضرائب بالرأي الأول، ومن ثم لا تخضع الإيراد الناجم عن النشاط العارض الذي يتم في الخارج تطبيقاً لمبدأ الإقليمية.

هذا وقد كان القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد قسم هذا الخلال حسم هذا الخلاف حيث نص صراحة في المادة ٦٦ الفقرة الثانية سريان الضريبة على صافي الأرباح الناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج إذا كان المركز الرئيسي أو الدائم لمباشرة الممول للمهنة في مصر ولكن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ جاء خلواً من ذكر هذه الفقرة، سواء في المادة ٣ أو المادة ٣٢ حيث اشترطت أن يكون الإيراد ناتج عن مزاوله المهنة أو النشاط في مصر.

وسبق أن أفتى مجلس الدولة ، بأن الفنان المصري حينما يزاول نشاطه في الخارج ولو بصفة عارضة لا يخضع للضريبة في مصر، لأن الواقعة المنشأة للضريبة في هذه الحالة وهي أداء التمثيل أو التصوير تكون قد تم أداؤها في الخارج ومن ثم تخرج عن نطاق سلطات القانون المصري، ولا يمكن القول في هذه الحالة أن الفنان وقد اتفق على دوره وحفظه وجرى التدريبات عليه مصر، يخضع رغم أداء التمثيل في الخارج للضريبة في مصر، ذلك لأن الواقعة المنشأة للضريبة في هذه الحالة هي أداء

التمثيل الذي تم عرضه فعلاً، وليس الأعمال التحضيرية لذلك من حفظ للدور واجراء التدريبات وغير ذلك من المراحل التي يمر بها العمل الفني

قبل عرضه وخروجه إلى الوجود لعمل يتم استغلاله كحق أدبي أو فني،
وليس التدريب عليه أو الأعمال الممهدة له. (١)

(١) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع - الفتوى رقم ٦٢٥ بتاريخ
١٩٨٥/٥/٢٢ الملف رقم ٢٧٧/٢/٣٧. مشار إليه في د. رمضان صديق - مرجع
سابق ص ٢٨٨.

٤- أن يكون العنصر الأساسي في المهنة أو النشاط هو العمل .
العبرة في خضوع المهنة أو النشاط للضريبة هو الاعتماد على العمل بصفة أساسية وان تصافر معه رأس المال ما دام لم يأخذ شكل المشروع التجاري.

ومن الناحية الضريبية فإن الضابط المميز للمهنة الحرة أو غير التجارية والصناعية هو أن يكون مصدر أرباح المهن الحرة أو غير التجارية ناتجاً من العمل بصفة أساسية ولا يدخل فيها المال إلا بصفة ثانوية، على خلاف المهنة التجارية والصناعية، أو هي المهنة التي يكون العنصر الأساسي فيها العمل وتكون قائمة على الممارسة الفعلية الشخصية، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح مختلطاً نتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب.

لذلك قضت محكمة النقض بأن الممارسة الشخصية لتعليم الرقص مهنة غير تجارية، وجاء في تسبيب حكمها أن "المهن غير التجارية بحسب المتعارف عليه فقه القانون هي- وعلى ما جرى به قضاة هذه المحكمة- المهنة التي يباشرها الممول بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها هو العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك ان يكون الربح فيها مختلطاً نتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب. وان كان الثابت من الأوراق أن نشاط المنشأة محل الدعوى يقوم على الممارسة الشخصية لتعليم الرقص ومصدره الربح فيها هو العمل مما يوفر لها عناصر ومقومات المهن غير التجارية، فإن الحكم المطعون فيه لا يكون قد أخطأ في تطبيق القانون إذ أخضعها للضريبة المفروضة على هذه المهن.

الفصل الثاني

التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة على المهن غير التجارية

نصت المادة ٣٣ على أن: " تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ مخصصة نتيجة لإغلاق المكتب.

ويكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

ويعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

- ١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.
- ٢- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون.
- ٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.
- ٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر.
- ٥- التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة والتي تؤول إليها بما لا يجاوز الإيراد السنوي. ويعني هذا البند الوارد بالمادة ٣٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أنه يجوز خصم

التبرعات التي تدفع للجهات السابقة أياً كان مقدارها، شرط ألا تتجاوز إجمالي الإيراد السنوي الذي تم الحصول عليه.

بمعنى أنه إذا كان جملة الإيرادات لمحام أو طبيب أو مهندس في سنة ما ٥٠٠٠٠ (خمسون ألف جنيه) زكان قد تابع لجهة حكومية (معهد أوران- أو مستشفى حكومي- أو هيئة عامة حكومية) فإن إذا كان قد تبرع بالمبلغ كله الذي حصل عليه كإيرادات، فإنه يخضم بالكامل بعد وعاء الضريبة وبالتالي لا يكون عليه ضرائب، أما إذا كان التبرع بمبلغ أقل فيخضم ما تم التبرع به ويخضم الباقي للضريبة بعد خصم كافة التكاليف، أما إذا كان مبلغ التبرع يتجاوز حجم الإيرادات المحصلة فإن ما يخضم هو في حدود إيراد السنة ولا يتم ترحيل أي مبالغ للسنوات التالية.

وفي تطبيق أحكام البندين ٣ و ٤ يشترط ألا تزيد جملة ما يعفي للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً

ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون.

من استعراض هذه المادة يتضح أن المشرع اضاف القانون الجديد ٩٠ لسنة ٢٠٠٥، إيرادات جديدة تخضع لضريبة المهنة الحرة وهي:-

- ١- عائدات التصرف في أية أصول مهنية.
- ٢- عائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا كيف يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على المهن غير التجارية؟

للإجابة عن هذا التساؤل نقول أن المشرع في ضريبة المهن غير التجارية حدد الوعاء على أساس سنوي وعلى أساس صافي الإيراد خلال السنة السابقة، ويعني ذلك أن الممول يقوم بإحتساب الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة السابقة بميعاد تقديم الإقرار الضريبي إذا هناك مبدأً يحكمان تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة وهما: -

١ - مبدأ سنوية الضريبة: وهذا المبدأ تم النص عليه صراحة بشأن كل أنواع الأوعية الضريبية الخاضعة للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك في صدر المادة السادسة من القانون حيث نصت على: "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين.... الخ".

ومبدأ سنوية الضريبة وردت عليه استثناءات وهي:

١ - حالة التوقف الكلي عن النشاط. حيث نصت المادة الخامسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون اجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

وتستحق الضريبة في اليوم التالي لإنتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاة الممول، أو بإنقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن النشاط.

فلو أن الممول بدأ النشاط مثلاً في ٢٠٠٥/١/١ ثم توقف كلياً عن النشاط لظروف السفر أو المرض أو أي مانع آخر، فإن هذا التوقف في ٢٠٠٥/٨/٣٠ مثلاً فعلى الممول أن يخطر بهذا التوقف خلال ثلاثين يوماً

من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ.

٢- حالة وفاة الممول: نصت المادة ٧٩ في الفقرة الأخيرة منها على أنه: "إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من وفاة موروثهم، وعليهم أن يتقدموا بالإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

٣- حالة التنازل عن المنشأة. أيضاً يعتبر خروجاً على مبدأ سنوية الضريبة بالنسبة لضريبة المهن غير التجارية حالة التنازل عن المنشأة للغير فلو توقف المحامي أو الطبيب أو المهندس عن نشاطه خلال السنة، وتنازل عن المكتب أو العيادة للغير وتوقفه عن النشاط، فقد نصت المادة ٨٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: "في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات أو الإيرادات التي تم الحصول عليها، وأن يرفق بالإقرار المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية نتيجة هذا التنازل.

٤ - حالة التوقف الكلي أو النهائي عن مزاوله النشاط.

٢ - مبدأ المحاسبة عن صافي الربح بعد خصم كافة التكاليف الواجبة

الخصم

نصت الفقرة الثانية من المادة ٣٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن "يكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة، بما فيها الإهلاكات الخاصة بالأصول، وذلك كله وفقاً لأصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير .

وقد عدت هذه المادة بعض الأمثل من هذه التكاليف وردت كلها على سبيل المثال، حيث لا يمنع وجود مصروفات أخرى لازمة للنشاط ومناسبة له على أن تخصم وذلك في حالة عدم وجود دفاتر وحسابات منتظمة وهذه التكاليف هي:-

١ - رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة.

حيث يحق لأرباب المهن غير التجارية وفقاً لهذا البند، أن يقوموا بخصم الاشتراكات السنوية ورسوم القيد التي يؤديونها لنقاباتهم المهنية وكذلك أي رسوم أو دمغات خاصة بمزاوله المهنة، كرسوم رفع الدعاوي بالنسبة للمحامين، ومقابل دفعة المحاماة، ودمغة المهن الطبية، وأي رسوم ترتبط بمزاوله المهنة ارتباط وثيق.

٢- الضرائب التي يؤديها بمناسبة مباشرة المهنة، عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام القانون:

ويقصد هنا من أن حق ممولي المهن الحرة خصم أية ضرائب تدفع بمناسبة مزاوله النشاط، كالضرائب العقارية التي تدفع على المكتب أو العيادة، عدا الضرائب التي تستحق على الممول بمناسبة استغلاله وممارسته للنشاط أي ضرائب المهن الحرة أو المهن غير التجارية المستحق عليها بموجب هذا القانون.

٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات. ويقصد بهذه المبالغ، الاشتراكات التي تفرضها بعض النقابات على أعضائها، للإشتراك في نظام التأمين والمعاشات التي تأخذ به بعض النقابات، بغية أن يتقاضى المهني بعد قضاء سنوات عديدة في خدمة المهنة معاشاً.

٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجة وأولاده القصر.

وقد حدد القانون جملة المبالغ الجائز خصمها بالنسبة للبندين ٣،٤ حيث أشرط الا تزيد جملة ما يعفى للمول من صافي الايراد الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنيهاً سنوياً، وعدم جواز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة ٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويقصد هنا أنه إذا كان الممول يخضم منه سنوياً وفقاً للبند الثالث مبالغ يؤديها لنقابته لتمويل نظام المعاشات به وتبلغ جملة هذه المبالغ ٢٠٠٠ ألفي جنيه، وكان يخضم منه طبقاً للبند الرابع اشتراكات تأمين وأقساط تأمين على

الحياة بحوالي ٢٠٠٠ جنيه أُلْفِي جنيهه، فإن ما يجوز خصمه هنا من الإيراد هو مبلغ ٣٠٠٠ جنيه ثلاثة آلاف جنيه فقط.

٥- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة والتي تؤول إليها بما لا يجاوز الإيراد السنوي. ويعني هذا البند الوارد بالمادة ٣٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أنه يجوز خصم التبرعات التي تدفع للجهات السابقة أياً كان مقدارها، شرط ألا تجاوز إجمالي الإيراد السنوي الذي تم الحصول عليه.

بمعنى أنه إذا كان جملة الإيرادات لمحام أو طبيب أو مهندس في سنة ما ٥٠٠٠٠ (خمسون ألف جنيه) زكان قد تابع لجهة حكومية (معهد أوران- أو مستشفى حكومي- أو هيئة عامة حكومية) فإن إذا كان قد تبرع بالمبلغ كله الذي حصل عليه كإيرادات، فإنه يخصم بالكامل بعد وعاء الضريبة وبالتالي لا يكون عليه ضرائب، أما إذا كان التبرع بمبلغ أقل فيخصم ما تم التبرع به ويخصم الباقي للضريبة بعد خصم كافة التكاليف، أما إذا كان مبلغ التبرع يتجاوز حجم الإيرادات المحصلة فإن ما يخصم هو في حدود إيراد السنة ولا يتم ترحيل أي مبالغ للسنوات التالية.

٦- التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة والمؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يجاوز ١٠% من صافي الإيراد.

ويعني هذا البند أنه يجوز خصم مبالغ التبرعات التي تؤدي إلى جهات وجمعيات خيرية مصرية خاضعة لإشراف الحكومة مثل وزارة التأمينات الاجتماعية أو أي وزارة أخرى، فهي جهات ليست مملوكة للدولة، ولكن تخضع لإشرافها، وبالتالي فإن ما يجوز خصمه من تبرعات هنا يجب

ألا يجاوز ١٠% من صافي الإيراد السنوي وليس من إجمالي الإيراد. والملاحظ هنا أن المشرع، استحدث هنا في المادة ٣٤ فقرة ٢ مؤسسات البحث العلمي المصرية، وهو اتجاه محمود لتشجيع البحث العلمي كما اترط أيضاً عدم جواز خصم هذه التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في المادة ٦ وهي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو ضريبة المرتبات أو ضريبة الثروة العقارية.

أما إذا كان الممول لديه دفاتر ومستندات تتضمن حسابات منتظمة ومؤيدة بالمستندات للتكاليف والمصروفات والإيرادات، فإنه في هذه الحالة وفقاً لنص المادة ٣٥ سوف يخصم من إجمالي الإيراد جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد، من واقع هذه الحسابات المنتظمة والمؤيدة بالمستندات، بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على اثباتها بالمستندات (كالإكراميات والمصاريف النثرية) أيًا كانت قيمتها أما إذا كان الممول لا يمسك حسابات منتظمة فإن ما يجوز خصمه هو ١٠% فقط.

الفصل الثالث

الاعفاءات الواردة من ضريبة المهن غير التجارية

- حدد المشرع الضريبي في المادة ٣٦ من القانون حالات الاعفاء من الضريبة حيث نصت هذه المادة على أن: "تعفى من الضريبة:
- ١- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو القطاع الأعمال العام.
 - ٢- الإيرادات من تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية ، عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.
 - ٣- إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.
 - ٤- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.
 - ٥- إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاوله المهنة الحرة، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفه الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاوله المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاوله المهنة، وتخفيض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً ، ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير متمتعاً بالإعفاء.

وقد أثير جدل واسع خلال الفترة الأخيرة حول جدوى اعفاء هذه المنشآت التعليمية وهي الجامعات الخاصة والمعاهد الخاصة والمدارس الخاصة، والخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام، حيث طالب رأي قوي بوجود إخضاع هذه المنشآت للضريبة نظراً لما تحققه من أرباح باهظة وبالتالي غياب الهدف الذي من أجله منحت هذا الاعفاء.

ويستند هذا الرأي إلى القول بأن اعفاء هذه المنشآت إنما كان بغرض تشجيع العلم والنهوض بالمستويات التعليمية، فمنذ صدور أول قانون ضريبي في مصر على الدخل وهو القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، نص على إعفاء هذه المنشآت حيث كانت في ذلك الوقت لا تهدف إلى تحقيق الربح بقصد ما كانت تهدف إلى النهوض بالعملية التعليمية، أما الآن فهذه المنشآت يقوم بتمويلها أناس ربما يكونوا مستثمرين ليس لهم أي صلة بالعملية التعليمية بقدر ما لهم من صلة باستثمار الأمور في كل ما هو ذو ربح كبير.

إلا أن هذا الرأي لم يلقي قبولاً نتيجة ضغوط القائمين على شئون التعليم الخاص، وصدر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ متضمناً هذا الاعفاء بل وتوسع فيه حيث نص على أن هذه المنشآت تعفى سواء كانت تحت إشراف الحكومة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال.

وفي رأينا أنه كان يجب إخضاع هذه المنشآت للضريبة ولو بسعر مخفض لأنه أصبحت منشآت تهدف إلى الربح بصفة أصلية.

- إعفاء إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية ، عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.

و يهدف المشرع من هذا الاعفاء تشجيع حركة التأليف والترجمة وكتابة المقالات العلمية والثقافية والأدبية للنهوض بالبحث العلمي وبالحالة الثقافية العامة في الدولة، ولكنه اشترط ألا تخرج هذه الأعمال في صورة مرئية أو صوتية، بمعنى أن المؤلف الذي يقوم بتأليف قصة أدبية لا يخضع للضريبة طالما ظلت في صورة كتاب ينشر ويوزع، أما إذا اتفق مخرج سينمائي أو تلفزيوني على تحويل هذه القصة إلى فيلم سينمائي أو مسلسل تلفزيوني أو للاذاعة، فإن ما يتم الحصول عليه من إيرادات نظير هذا البيع يكون خاضعاً للضريبة.

- إعفاء إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.

يهدف المشرع هنا تشجيع الحركة البحثية والعلمية لأعضاء هيئة التدريس وتخفيفاً عن كاهل الطلاب والباحثين.

الباب الخامس
إيرادات الثروة العقارية
الفصل الأول
أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة

تنص المادة ٣٧ من القانون على أن تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي:

- ١- إيرادات الأراضي الزراعية.
- ٢- إيرادات العقارات المبنية
- ٣- إيرادات الوحدات المفروشة.

جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل جديد في أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات الثروة العقارية ، حيث أضاف لها إيرادات الوحدات المفروشة التي كانت تخضع للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهو اتجاه منطقي حيث أن لإيرادات الوحدات المفروشة طبيعة خاصة تقترب من طبيعة إيرادات الأراضي الزراعية والعقارات المبنية ، فكلها إيرادات تأتي من مصدر واحد وهو العقار . وسوف نتناول كل نوع من هذه الإيرادات في مبحث مستقل .

المبحث الأول

إيرادات الأراضي الزراعية

تعتبر إيرادات الأراضي الزراعية من أقدم الأوعية الضريبية في مصر أياً كان اسم الضريبة التي تفرض على هذه الإيرادات ، ويقصد بإيرادات الأراضي الزراعية ما تدره الأراضي المخصصة للزراعة من ريع يتمثل في زيادة قيمة إنتاجها خلال السنة عن التكاليف المبذولة في سبيل الحصول على هذا الإيراد نتيجة للاستفادة بقواها الطبيعية الأصلية في الإنتاج ، وبمعنى آخر هو الفائض الذي يحصل عليه أصحاب الأراضي ذات الجودة العالية نتيجة بيع إنتاجهم بنفس ثمن بيع إنتاج أصحاب الأراضي الحدية والتي تزيد تكاليف الإنتاج عليه بحيث تساوي قيمة الإنتاج .

ويقصد بالأراضي الزراعية في الأحكام الخاصة بالضريبة الموحدة جميع الأراضي التي تسري عليها ضريبة الأقطان المفروضة بمقتضى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وترتبط الضريبة بالنسبة للأراضي الزراعية التي تزرع بمحاصيل تقليدية باسم الشخص الذي يملك ملكية تامة طبقاً لدفتر المكافحة .(١) وتسري الضريبة الموحدة على إيرادات الأراضي الزراعية التي تسري عليها ضريبة الأقطان وهي الأراضي المزروعة فعلاً أو القابلة للزراعة بأن تكون مسجلة بدفتر المساحة ضمن أحواض أو أقسام ، ويشترط ألا تكون هذه الأراضي مملوكة لمنشآت

(١) د. السيد عبد المولى - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - مرجع

استصلاح واستزراع الأراضي خلال مدة الإعفاء المقررة لأرباح هذه المنشآت (عشر سنوات من تاريخ اعتبار الأرض منتجة - مادة ٤٣).

ولكن هل تسري الضريبة الموحدة على إيرادات الأراضي الزراعية التي لا تخضع لضريبة الأرباح أو التي تتمتع بإعفاء منها ؟

هناك رأي يقول بأن الأراضي الزراعية التي لا تسري عليها ضريبة الأرباح أو التي تتمتع بإعفاء من الإعفاءات في قانون الضريبة على الأرباح أو غيره من القوانين تبقى إيراداتها خاضعة للضريبة الموحدة وذلك لعدم وجود نص بإعفائها من الضريبة الأخيرة ، ويرى أن أهم تطبيقات هذا الحكم يتمثل في الإعفاء الشخصي المنظم بالقانون ٥١ لسنة ١٩٧٣ الخاص بإعفاء صغار ملاك الأراضي الزراعية من ضريبة الأرباح بشروط أهمها ألا تزيد ملكية الأراضي الزراعية على ثلاثة أفدنة، وألا تكون مزروعة بحدائق مثمرة ، وألا يكون للممول مصدر آخر للرزق .(١)

ويرى آخرون أن إيرادات الأراضي الزراعية المعفاة من ضريبة الأرباح وإن كانت تخضع للضريبة الموحدة في الناحية النظرية ، إلا أنها تغلت من الخضوع لها من الناحية العملية نتيجة للحكم المقرر في المادة (٨٢) من قانون الضريبة الموحدة ، والذي أعفى الممول الذي يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز مجموع صافي دخله منها حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من تقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه

(١) د. السيد عبد المولى - الضريبة الموحدة - مرجع سابق - ص. ١٠١

المادة ، كما نص على أن يستتزل من الضريبة الموحدة ما سدده الممول من ضريبة الأيطان .

وقد نصت المادة ٣٨ من القانون على نوع مخصوص من إيرادات الأراضي الزراعية هو إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة

المنتجة والاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من نباتات الزينة والطبية والعطرية ، الاستغلال الزراعي لمشاتل المحاصيل البستانية .

وقد ربط المشرع خضوع إيرادات بعض هذه الاستغلالات بالمساحة المزروعة منها . فهل معنى ذلك أن المساحة المزروعة إذا لم تبلغ المساحة المحددة في القانون تعفي إيرادات هذه الاستغلالات من الخضوع للضريبة الموحدة أم تبقى خاضعة لها مع تغيير طريقة التقدير ؟

الحقيقة انه لا يوجد في القانون سوى نص المادة ٣٨ يبين كيفية خضوع إيراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية للضريبة الموحدة ، ولذلك يبقى هذا الخضوع مرهون بتحقيق شروطه . فإذا لم تتحقق هذه الشروط وأهمها المساحة المزروعة منها فإنها لا تخضع للضريبة الموحدة بأي كيفية أخرى.

المبحث الثاني

إيرادات العقارات المبنية

تشمل إيرادات الثروة العقارية إيرادات العقارات المبنية التي تسري عليها الضريبة على العقارات المبنية ، حيث تنص المادة ٣٨ من القانون على أن تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية .

وطبقاً لقانون الضريبة على العقارات المبنية تسري هذه الضريبة على كافة العقارات المبنية أيًا كانت مادة بنائها ، وأياً كان الغرض الذي تستخدم فيه دائماً أو غير دائم ، مقامة على الأرض أو على الماء

ويأخذ حكم العقارات المبنية الأراضي الفضاء المستغلة أو المستعملة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، مسورة أو غير مسورة ، ما لم تكن هذه الأراضي الفضاء مجاورة لمساكن العزب ومستعملة أجراءً خاصة بالأهالي .

ويعتبر في حكم العقارات المبنية التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كانت تركيب مقابل نفع أو أجر .

ويحدد نطاق الإيرادات الخاضعة للضريبة بإيرادات العقارات المبنية المقامة في المدن والمناطق الواردة بجدول مرفق بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ،

علمًا بأن هذه المدن والمناطق قابلة للإضافة والحذف بناء على قرار وزير المالية .

ولكن هل تسري الضريبة الموحدة على إيرادات العقارات المبنية التي لا تخضع لضريبة المباني أو التي تتمتع بالإعفاء منها ؟

هناك رأي يقول بأن العقارات المبنية التي لا تسري عليها ضريبة المباني أو التي تتمتع بإعفاء من الإعفاءات التي وردت في قانون الضريبة على المباني تبقى إيراداتها خاضعة للضريبة الموحدة لعدم وجود نص بإعفائها من هذه الضريبة في قانون الضريبة على المباني تبقى إيراداتها خاضعة للضريبة الموحدة لعدم وجود نص بإعفائها من هذه الضريبة الأخيرة (١). وقد نصت المادة ٣٩ من القانون على كيفية تحديد الإيراد الخاضع للضريبة وهذا استوضحه في الفصل الثاني من هذا الباب .

(١) أنظر د. السيد عبد المولى - ضريبة الموحدة .

الفصل الثاني

تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

تتضمن نصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ طريقة أصلية لتقدير قيمة إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة الموحدة وهي طريقة التقدير الحكمي ، وطريقة احتياطية يمكن تطبيقها بناء على طلب الممول وهي طريقة التقدير الفعلي ، ونتناول فيما يلي كل من هاتين الطريقتين في مبحث مستقل .

المبحث الأول

طريقة التقدير الحكمي

تنص المادة ٣٨ من القانون على أن يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٩٣ الخاص بضريبة الأطنان ، وذلك بعد خصم ٣٠ % مقابل جميع التكاليف (١) وتحديد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فداناً واحداً وكذلك مشاتل المحاصيل البستانية أيًا كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء المشاتل للمنفعة الخاصة

(١) كانت هذه النسبة ٢٠% في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة

١٩٩٣

لأصحابها ، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ٣٩ الخاص بضريبة الأطنان إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض ، أما إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية ولا تدخل في وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها في البند ١ من هذه المادة وفي جميع الأحوال يخصم ٣٠% من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف .

وتنص المادة ٣٩ على أن (تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس إجمالي القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية بعد خصم ٤٠% مقابل جميع التكاليف فضلاً عن القيمة الإيجارية للسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وأسرته، وتعامل الإيرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة من الأموال المملوكة ملكية تامة .

١ - التقدير الحكمي لإيرادات الأراضي الزراعية :

طبقاً لنص المادة ٣٨ من القانون يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطنان ، وذلك بعد خصم ٣٠% مقابل جميع التكاليف .

ولما كانت الضريبة على الأطنان الزراعية تحسب بواقع ١٤% من القيمة الإيجارية السنوية ، فإن معرفة قيمة ضريبة الأطنان يمكن من الوصول إلى القيمة الإيجارية التي تدخل في وعاء الضريبة الموحدة بعد خصم ٣٠% منها مقابل جميع التكاليف . فلو أن الضريبة السنوية المستحقة

على أطيان أحد الملاك قدرت بمبلغ ٨٤ جنيه ،فإن القيمة الإيجارية التي
اتخذت أساساً لربط الضريبة
 $٨٤ \div ١٤ \times ١٠٠ = ٦٠٠$ جنيه .

ويخصم من هذا المبلغ ٣٠% مقابل جميع التكاليف لنحصل على المبلغ
الذي يدخل منه في وعاء الضريبة الموحدة باعتباره صافي الدخل الحكمي
للأطيان وهو يساوي في هذا المثال $٦٠٠ \times ٧٠ \div ١٠٠ = ٤٢٠$ جنيه .
والعبرة في تحديد القيمة الإيجارية بالضريبة الأصلية دون غيرها من
الملحقات

٢ - التقدير الحكمي لإيراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية :

نص البند الثاني من المادة ٣٨ على أن تحدد إيرادات الاستغلال الزراعي
للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها
ثلاثة أفدنة أو من نباتات الزينة و النباتات الطبية العطرية إذا تجاوزت
المساحة المزروعة منها فداناً واحداً وكذلك مشاتل المحاصيل البستانية أيأ
كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء المشاتل للمنفعة الخاصة
لأصحابها وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط
الضريبة المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان إذا
كان حائز الغراس مستأجراً للأرض . أما إذا كان حائز الغراس مالكاً
للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية ،ولا تدخل في
وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها في البند ١ من هذه المادة .

وفي جميع الأحوال يخصم ٢٠% من القيمة الإيجارية مقابل جميع
التكاليف .

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التي تعتبر بعدها منتجة وبيان أنواع المحاصيل البستانية .

ويحدد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم حائز الغراس سواء كان مالكا للأرض أو مستأجراً لها ويكون باطلاً كل اتفاق أو شرط يخالف ذلك .
وتعفى من الضريبة المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة .

ويعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر حائزاً واحداً للغراس في تطبيق حكم هذه المادة ، وتحدد الإيرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو أولاده القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال .

ويلزم حائز الغراس سواء كان مالكاً أو مستأجراً لها بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بيانات بالمساحات المزروعة من كل نوع من أنواع أشجار الفاكهة خلال شهر من التاريخ الذي تعتبر فيه أشجار الفاكهة منتجة .

كما يلتزم بتقديم بيانات بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية خلال شهرين من تاريخ بدأ الزراعة .

وفي حالة إزالة الغراس يلتزم الحائز بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة الإزالة خلال شهر من تاريخ الإزالة .

ويتضح من هذا النص أن المشرع قد فرق في المعاملة الضريبية بين حدائق الفاكهة ونباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية وذلك حسب مقدار المساحة المزروعة .

فالنسبة للاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة تفرض الضريبة على المساحة التي تزيد على ثلاثة أفدنة . وبالنسبة للاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ، تفرض الضريبة على المساحة التي تزيد عن فدان واحد .

أما بالنسبة للاستغلال الزراعي لمشاتل المحاصيل البستانية تفرض الضريبة على المساحة المزروعة منها ، إلا إذا كان إنشاء المشاتل بقصد المنفعة الخاصة لأصحابها بحيث لا يتعاملون مع الغير في سبيل تصريف إنتاج مشاتلهم فلا تسرى الضريبة في هذه الحالة .

ومن حيث تقدير الإيراد الخاضع للضريبة فقد فرق المشرع بين حالتين هما :

١- حالة ما إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض .

٢- حالة ما إذا كان حائز الغراس مالكا للأرض .

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة في حالة الحائز والمستأجر على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على الأطنان المفروضة بالقانون رقم ١١٣ سنة ١٩٣٩ . أما في حالة الحائز المالك فتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية . وهنا لا يدخل في وعاء الضريبة إيرادات الأراضي الزراعية على أساس البند ١ من المادة ٣٨ ويخصم في الحالتين ٢٠% مقابل جميع التكاليف .

ويعتبر الممول حائزاً للغراس بالنسبة لما يحوزه هو وما يحوزه زوجته و أولاده القصر منها وتسد الإيرادات إليه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو الأولاد عن غير طريق الزوج أو الوالد .

٣ - التقدير الحكمي لإيرادات العقارات المبنية :

طبقاً لنص المادة ٣٩ تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية وذلك بعد خصم ٤٠% مقابل جميع التكاليف ، فضلاً عن القيمة الإيجارية للمسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وأسرته ، وتعامل الإيرادات الناتجة عن تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة عن الأموال المملوكة ملكية تامة .

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس مقدار الأجرة الفعلية مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات وذلك بالنسبة للإيرادات الناتجة عن تأجير أي عقار أو جزء منه وفقاً لأحكام القانون المدني.

ويمكن الوصول إلى إيرادات العقارات المبنية التي تدرج في وعاء الضريبة الموحدة بمعرفة القيمة الإيجارية للعقار ، فإذا كانت القيمة الإيجارية تمثل الصافي بعد خصم ٤٠% مقابل جميع التكاليف دخلت كما هي في وعاء الضريبة الموحدة ، أما إذا كانت تمثل الإجمالي فإنه يخصم منها ٤٠% قبل دخولها في وعاء الضريبة الموحدة .

ويلاحظ أنه طبقاً للقواعد الخاصة بحساب ضريبة المباني تتخذ القيمة الإيجارية الصافية أساساً للحساب ومن ثم فإن معرفة قيمة ضريبة المباني

وسعرها يمكن من الوصول مباشرة إلى القيمة الإيجارية الصافية التي تدخل في وعاء الضريبة .

ضريبة المباني $\times 100$

----- = فالقيمة الإيجارية

سعر ضريبة المباني

ولا يحسب في وعاء الضريبة أي إيراد عن المسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وأسرته حيث تعفى القيمة الإيجارية للمسكن الخاص سواء كان مملوكاً للممول أو له فيه حق انتفاع من الخضوع للضريبة الموحدة بشرط أن يقيم فيه إقامة فعلية .

المبحث الثاني

طريقة التقدير الفعلي

تنص المادة ٤٠ من القانون على أن للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها في المادة ٣٨، والفقرة الأولى من المادة ٣٩ من هذا القانون على أساس الإيراد الفعلي، بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقارات الممول الزراعية والمبنية. ويجب أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية، وأن يكون الممول ممسكاً دفاتر منتظمة على الوجه الذي تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون السابق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في المادة ٦٤ منها كيفية المحاسبة حيث نصت على أنه في تطبيق حكم المادة (٤٠) من القانون للممول أن يطلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية من أراضي زراعية أو استغلال زراعي لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية والمنصوص عليها في المادة (٤٠) من القانون على أساس الإيراد الفعلي .

على أن يتقدم بطلب لمأمورية الضرائب المختصة مرفقاً به الإقرار الضريبي السنوي المستند إلى دفاتر منتظمة على النحو الذي بينته اللائحة التنفيذية .

ويجب أن يتضمن الطلب بياناً بجميع ثروته العقارية من أراضي زراعية أو استغلال زراعي لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية مرفقاً به سندات الملكية أو الحيازة مثل عقود مسجلة أو عقود عرفية أو بطاقة حيازة زراعية أو مكلفة.

ويقدم الطلب على النموذج المحدد باللائحة التنفيذية حتى ولو كان صافي أيراد الممول من الثروة العقارية على الأساس الفعلي لا يجاوز الشريحة المعفاة المنصوص عليها في المادة (٧) من القانون .

ومعنى ذلك أن طريق الحساب الفعلي لإيرادات الثروة العقارية يعتبر طريقاً احتياطياً يلجأ إليه الممول إذا كان في مصلحته وبشروط معينة هي:

١- أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة طبقاً للقانون .

٢- ان يتقدم بطلب الى الادارة الضريبية.

٣- ان يتضمن الطلب كافة عقارات الممول الزراعية والمبنية. أن يكون طلبه شاملاً إما جميع الأراضي الزراعية ، وإما جميع العقارات المبنية ، ولا يشترط أن يكون طلبه شاملاً لجميع الأراضي الزراعية وجميع العقارات المبنية في وقت واحد، حيث يجوز أن يقتصر اختيار طلب المحاسبة الفعلية على الأراضي الزراعية كوحدة غير قابلة للتجزئة ، أو على العقارات المبنية كوحدة أخرى غير قابلة للتجزئة ، ولكن يمكن للممول أن يطلب محاسبته على أساس الإيراد الفعلي عن أراضيه الزراعية مع تقدير إيرادات عقاراته المبنية على الأساس الحكمي ، كما يمكنه أن يطلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلي على عقاراته المبنية مع تقدير إيرادات أطيانه الزراعية على الأساس الحكمي . وكذلك يمكن للممول أن يطلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلي بالنسبة لاستغلالاته الزراعية للمحاصيل البستانية دون غيرها من إيرادات الثروة العقارية.

ويعتبر طلب الاختيار شرطاً أساسياً لتحديد صافي إيراد الممول من الثروة العقارية على الأساس الفعلي حتى ولو كان هذا الإيراد الصافي لا يجاوز حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية .

ومعنى المحاسبة الفعلية تلك التي تتم على أساس الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية حيث يمثل الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية صافي الإيرادات الفعلية التي تدخل في وعاء الضريبة .

وتتمثل إيرادات الأراضي الزراعية في قيمة الإيجار الذي يدفعه المستأجر للمالك أو ثمن بيع المحاصيل الزراعية حسب ما إذا كانت الأرض مؤجرة للغير أو مستغلة بواسطة المالك يطرح منه قيمة الإنتاج الزراعي الموجود في مخازنه في نهاية السنة وقيمة ما تم استهلاكه مباشرة من هذا الإنتاج بواسطة المالك وأسرته .

وتتمثل المصروفات الفعلية في كل المصروفات المتعلقة بالاستغلال الزراعي الذي طلب تحديد إيراداته على أساس فعلي كأثمان التقاوي والأسمدة وأجور العمال ومصاريف الإدارة والمصاريف القضائية وأقساط استهلاك العدد والآلات علاوة على مصاريف صيانتها الدورية .

وتتمثل إيرادات العقارات المبنية في الإيراد المستحق طبقاً لعقود الإيجار عن السنة ، ويؤخذ في تحديده بمبدأ الاستحقاق . وتتمثل مصروفات العقارات المبنية فيما يتحمله المالك من مصروفات صيانة وترميم وإنارة ومياه ومرتب بواب ومصروفات قضائية وغيرها .

المبحث الثالث

المحاسبة الضريبية لإيرادات تأجير المفروش

نظرا لما يحققه تأجير الوحدات السكنية مفروشة من أرباح كبيرة لمن يقومون به ، لذلك قرر المشرع خضوع الأرباح الناتجة عن تأجير الوحدات السكنية مفروشة للضريبة ، وذلك في المادة (٤١) من القانون حيث نصت هذه المادة علي أن الضريبة تسري علي الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها ، سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط آخر أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر ويحدد الإيراد علي أساس قيمة الإيجار الفعلي مفروشا مخصوصا منه خمسون في المائة مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

وقد كان القانون الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يقوم بمحاسبة التأجير المفروش ضمن إيرادات الأرباح التجارية والصناعية وقد أخضعها المشرع في القانون الجديد ضمن إيرادات الثروة العقارية لوحدة هذه الإيرادات الواردة من العقارات المبنية .

المبحث الرابع

إيرادات التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة داخل

كردون المدينة :

قرر المشرع في المادة (٤٢) من قانون الضريبة الموحدة سريان ضريبة خاصة علي التصرفات التي ترد علي العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة داخل كردون المدينة .

وحيث نصت المادة المذكورة علي إنه استثناء من حكم المادة (٨) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٢,٥% وبغير أي تخفيض علي إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء أكان هذا التصرف شامل العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت علي أرض مملوكة للممول أو الغير .ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند المورث ، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر.

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع ، أو تقرير حق انتفاع علي العقار أو تأجيله لمدة تزيد عن خمسين عاماً ، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة المشار إليها البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية ، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء عليها للمنفعة العامة أو للتحسين . كما لا يعتبر تصرفاً

خاضعا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

ويتم توريد هذه الضريبة طبقا لما تقضي به أحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وأول ما يلاحظ علي هذه الضريبة هو أنها ليست ضريبة علي الدخل إنما هي تعد ضريبة علي رأس المال حيث أنها تفرض علي قيمة التصرفات العقارية وليس علي الأرباح الناجمة عنها مما كان الأجدر بالمشروع والحال كذلك تنظيم هذه الضريبة بصورة منفصلة ومستقلة علي نطاق الضريبة الموحدة داخل الأشخاص الطبيعيين وتهدف هذه الضريبة علي الحد من ظاهرة المضاربات العقارية والتي انتشرت بصورة ملحوظة خلال السنوات الأخيرة .

أ- التصرفات الخاضعة للضريبة.

أخضع المشرع لهذه الضريبة كافة التصرفات التي ترد علي العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة ، وعلي ذلك فإن التصرفات التي ترد علي عقارات تقع خارج كردون المدينة مثل الأراضي الزراعية لا تسري عليها هذه الضريبة .

والضريبة تسري علي هذه التصرفات سواء انصب التصرفات عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء أكان التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك . وسواء كانت إقامة المنشآت علي أرض مملوكة للممول أو للغير .

ويقصد بالتصرفات المشار إليها ، تلك التصرفات الناقلة للملكية من شخص إلي آخر كالبيع والمعاوضة والهبة لغير الأصول أو الفروع والمقايضة والوصية وتقديم العقار كحصة في رأسمال إحدى الشركات .

وقد نص المشرع صراحة علي أنه يعتبر من التصرفات الخاضعة للضريبة تقرير حق انتفاع علي العقار أو تأجيره لمدة تزيد علي خمسين عاما وإذا كانت القاعدة العامة هي سريان الضريبة علي كافة التصرفات التي ترد علي العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة أيا كانت قيمتها إلا أن المشرع استثنى صراحة بعض التصرفات من الخضوع للضريبة وهي كالتالي:

١-تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث وعلي ذلك فإذا قام الوارث بأعمال تغير من حالة العقار عن تلك التي كان عليها عند انتقاله إليه من مورثه كتشييد بعض الأبنية عليه أو تمهيده بغرض استخدامه في غرض غير الذي كان معد له فلا يسري هذا الاستثناء .

ويسري هذا الاستثناء أيا كانت قيمة التصرف وحتى لو تعددت التصرفات ولم يكن الأمر كذلك في ظل القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والذي كان ينص علي هذه الاستثناء ولكنه كان يقيد بشرط عدم تجاوز قيمة التصرف عشرين ألف جنيه ، فإذا تجاوزها فإن الضريبة تستحق علي ما يزيد علي ذلك. أما القانون الجديد فقد جاء خلوا من هذا القدر ومن ثم الاستثناء يسري أيا كانت قيمة التصرف .

٢-تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال الشركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم القابلة لها لمدة خمس سنوات .

ويهدف المشرع من هذا الاستثناء إلي محاولة الحد من التهرب من هذه الضريبة ودعم وتشجيع تأسيس شركات المساهمة حيث حدد القانون مجال سريان الاستثناء في هذا النوع فقط من الشركات .

٣- البيوع الجبرية إدارية كانت أم قضائية ونزع الملكية أو الاستيلاء علي العقارات للمنفعة العامة أو للتحسين . فلا تسري الضريبة علي هذه التصرفات.

٤-التصرف بالبيع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

(ب) سعر الضريبة :

استثناء من حكم المادة (٨) من القانون (والتي تحدد سعر الضريبة) تفرض ضريبة التصرفات العقارية بسعر خاص نسبته ٢,٥% من إجمالي التصرف المادة (٤٢)من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أي بدون خصم أية مبالغ كتكاليف أو للأعباء العائلية .

ويلاحظ علي هذه الضريبة أنها فرضت بطريقة " مقطوعة " وذلك تيسيرا للربط ومنعا لطول إجراءات الفحص . ومن ثم فهي لا تعد ضريبة سنوية بل يتم فرضها وتحصيلها في كل مرة يتم فيها تصرف من التصرفات العقارية الخاضعة للضريبة ، حتى ولو كان المتصرف يقوم به للمرة الأولى أو الثانية.....الخ.

ولكن إذا ثبت اعتياد الممول علي شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها أو تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها ، فإن الضريبة في هذه الحالة تسري عي الأرباح الحقيقية الناتجة من هذه التصرفات وذلك طبقا للمادة (٧/١٩) من القانون .

الفصل الثالث

الإعفاء من الضريبة

نصت المادة ٤٣ من القانون على أنه يعفى من الضريبة:

- ١- إيرادات النشاط الزراعي عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون.
- ٢- إيرادات المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة، ويصدر قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الزراعة بالمعايير الاسترشادية لتحديد التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة.

التزامات الممولين :

ورد بنص المادة ٤٤ أن على كل من يملك عقاراً مبنياً أو أكثر أو أراضي زراعية يزيد مجموع صافي إيراداته من قيمتها الإيجارية المنصوص عليها في البند ١ من المادة ٣٨ والفقرة الأولى من المادة ٣٩ من هذا القانون على الشريحة المعفاة المنصوص عليها في المادة ٧ من، تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضي الزراعية التي يملكها وقيمتها الإيجارية إلى أحد مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية والأراضي الزراعية التي تقع في دائرتها أي من العقارات المشار إليها، وذلك على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

خصم الضريبة العقارية الأصلية :

نصت المادة ٤٥ من القانون على أن يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم ١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضرريبة الأطنان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية، حسب الأحوال، من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام

الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون وربما لا يزيد على هذه الضريبة.

استثناء العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة :

ورد بنص المادة ٤٦ أنه لا يسرى حكم المادتين ٣٨، ٣٩ من هذا القانون على الأراضي الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة.

الكتاب الثالث

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة

نصت المادة ٤٧ على أن تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها.

وتسرى الضريبة على:

- ١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.
- ٢- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

تحديد المقصود بالأشخاص الاعتبارية :

في تطبيق حكم المادة ٤٨ من هذا القانون، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي:

- ١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كن القانون الذي تخضع وكذلك شركات الواقع.
- ٢- الجمعيات التعاونية واتحادتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.
- ٣- الهيئات العامة وغير من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.
- ٤- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر.

٥- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

سعر الضريبة :

يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠% من صافي الأرباح السنوية.
واستثناء من السعر الوارد في الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥%.

الجهات المعفاة من الضريبة على الأشخاص الاعتبارية :

نصت المادة ٥٠ على أن يعفى من الضريبة:

- ١- الوزارات والمصالح الحكومية.
- ٢- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف أساساً الحصول على الربح.
- ٣- الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله.
- ٤- الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.

٥- أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

٦- المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها.

٧- أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية.

٨- ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

٩- العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة ٥٦ من هذا القانون.

١٠- التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى.

١١- أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

١٢- أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.

الباب الثاني

تحديد الدخل الخاضع للضريبة

نصت المادة ٥١ على أن يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالبواب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.

ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم :

نصت المادة ٥٢ على أنه لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يأتي:

- ١- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٤٧ من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.
- ٢- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها، عدا ما يأتي:
 - أ- ٨٠% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي.

- ب- المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١.
- ٣- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ومقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية.
- ٤- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها.
- ٥- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.
- ٦- التكاليف الأخرى المنصوص عليها في المادة ٢٤ من هذا القانون.

حكم تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري :

نصت المادة ٥٣ على أنه في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر، يدخل في حساب الأرباح والخسائر الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

- ١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ٢- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ٣- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

- ٤- شراء أو الاستحواذ على ٥٠% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة.
- ٥- شراء أو الاستحواذ على ٥٠% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة.
- ٦- نحل شخص اعتباري إلى شركة أموال.

خصم الضريبة الأجنبية للشركات المقيمة :

نصت المادة ٥٤ على أن تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها. ولا تخصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية.

ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور بالفقرة الأولى الضريبة واجبة السداد في مصر والتي كان يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من أعمال في الخارج.

حكم التغيير في ملكية رأس مال الشخص الاعتباري :

نصت المادة ٥٥ على أن لا يسرى حكم المادة ٢٩ على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأس مالها بنسبة لا تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط.

ويشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية.

الكتاب الرابع الضريبة المستقطعة من المنبع

نصت المادة ٥٦ على أن تخضع للضريبة بسعر ٢٠% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشآت دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها.

وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

- ١- العوائد.
- ٢- الإتاوات عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة. ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.
- ٣- مقابل الخدمات، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج.
- ٤- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أي جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر... كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام أو القطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

المعاملة الضريبية للعمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة

المهنة:

نصت المادة ٥٧ على أن تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته.

ويلتزم دفع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت

فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه في المادة ٥٦ من هذا القانون دون خصم أي تكاليف.

المعاملة الضريبية لعوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية :

تنص المادة ٥٨ على أنه مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢% وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

الكتاب الخامس

الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

الباب الأول

النشاط التجاري والصناعي

نظام الخصم تحت حساب الضريبة :

أوجبت المادة ٥٩ على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين.

وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد، والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات

والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسار ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأي قانون آخر.

الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأجير.

الجهات المعفاة من الالتزام بالخصم :

تنص المادة ٦٠ على أن يعفى أشخاص القطاع الخاص المشار إليها في المادة ٥٩ من هذا القانون من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أن لديها سجلاً منتظماً تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً وذلك طبقاً لأحكام الفصل الثاني من هذا الباب.

الدفوعات المقدمة تحت حساب الضريبة :

جاء بالمادة ٦١ أنه مع مراعاة حكم المادة ٦٣ يقصد بنظام الدفوعات المقدمة في تطبيق أحكام هذا القانون، قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠% من أي مما يأتي:

١ - آخر ضريبة أقر بها الممول.

٢ - الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم يسبق أنه تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة.

مدى حرية الممول في الاختيار بين نظام الخصم والدفعات المقدمة:

نصت المادة ٦٢ على أن للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وفقاً للمادة ٥٩ من هذا القانون، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه في هذا الفصل.

ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة، قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداء منها.

وعلى المصلحة أن ترد على طلب الممول بقرارها في شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذي يقدم عليه الطلب، والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تتبع في إخطار الممول بقرار المصلحة في شأنه.

كيفية تسديد الدفعات المقدمة :

نصت المادة ٦٣ على أن يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة ٦١ من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لا تتجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام.

وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه.

ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه في المادة ٦١ أقل من اثني عشر شهراً على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقاً لهذا النظام عند تقديم الإقرار السنوي المنصوص عليه في المادة ٨٢ من هذا القانون، ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافاً إليه عائد سنوي محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي على أن يخصم منه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه.

الشروط الواجب توافرها للعدول عن نظام الدفعات المقدمة :

نصت المادة ٦٤ على أن للممول أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة وأن يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقاً للمادة ٥٩ من هذا القانون، وذلك بالشرطين الآتيين:

- ١- أن يكون للممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام.
- ٢- أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتباراً منها.

وتلتزم المصلحة بقبول الطلب عند توافر الشرطين السابقين، وأن تخطر الممول بقرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب، وإلا اعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات التي تتبع في تقديم الطلب وفي الإخطار بقرار المصلحة.

حالات الإعفاء من تطبيق نظام الدفعات المقدمة :

يعفى الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة في أي من الحالتين الآتيتين:

- ١- تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين.
- ٢- تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة.

وللمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة في كل سنة يطبق فيها النظام.

وعلی المصلحة إخطار الممول بذلك بموجب كتاب موسى عليه
مصحوباً بعلم الوصول.

الفصل الثالث

التحصيل تحت حساب الضريب

جاء بالمادة ٦٦ أن على الجهات التي تمنح تراخيص للإيجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد التراخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من رسم التجديد.

كما جاء بنص المادة ٦٧ من القانون أن على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وإرادتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للتجار فيها أو تصنيعها، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم.

وفي حالة التنازل عن هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢% من قيمة الواردات ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.

وأوردت المادة ٦٨ أن على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة، وذلك عن كل رأس من الذبائح.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من قيمة الرسم.

كما أوردت المادة ٦٩ على أن أقسام المرور الامتاع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور.

الباب الثاني

المهن غير التجارية

الخصم الوارد على أصحاب المهن غير التجارية :

نصت المادة ٧٠ على أن تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة ٥٩ من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة ٥% من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديد لها قرار من الوزير.

التحصيل تحت حساب الضريبة :

نصت المادة ٧١ على أن تلتزم أقلام كتاب المحاكم، على اختلاف درجاتها، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها، وأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر.

وتلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائي الذي يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة.

وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغاً عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة قرار من الوزير.

الالتزام بتوريد المبالغ المخصصة :

كما نصت المادة ٧٢ على أن تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد ٦٦، ٦٧، ٦٨، ٦٩، ٧٠، ٧١ من هذا القانون، بتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة إلى المصلحة، وذلك طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وتلتزم الجهات المنصوص عليها في الفقرة الأولى بتوريد المبالغ التي تم خصمها لحساب الضريبة إلى المصلحة طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وفي حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير.

عدم سرمان أحكام الخصم والتحصيل خلال فترات الإعفاء :

ورد بنص المادة ٧٣ أنه لا تسري أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة إلى المبالغ التي تدفع إلى الممول خلا فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة.

الكتاب السادس
التزامات الممولين وغيرهم
الباب الأول
الإخطار وإمساك الدفاتر

أولاً: الالتزام بالإخطار عند بداية النشاط:

تنص المادة ٧٤ على أن: "يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجاري، أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولته لهذا النشاط.

ويلتزم الممول الذي ينشئ فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر أو يقوم بأي تغيير متعلق بالنشاط أو بالمنشأة، بأن يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ذلك التغيير.

ويقع واجب الإخطار بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية على الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال.

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له والإجراءات التي تتبع في شأنه".

تتضمن هذه المادة في فقرتها الأولى التزام الممول الذي يبدأ نشاطه، من أن يخطر مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولته النشاط.

ويعني ذلك أحد أمرين: -

الأول: هو أن يتقدم بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة لاستخراج بطاقة ضريبية ويرفق بالطلب المستندات الخاصة بالنشاط مثل عقود ملكية أو إيجار مقر المنشأة- إيصال تأمين ادخال التيار الكهربائي أو آخر إيصال استهلاك- وصورة اثبات الشخصية وعقد الشركة بالنسبة للشركات- بالإضافة إلى إقرار ثروة يوضح فيه الممول ممتلكاته وثروته.

وهنا يعتبر طلب الممول لاستخراج البطاقة الضريبية خلال الثلاثين يوماً من بداية النشاط هو إخطار بالمزاولة.

الثاني: أن يتقدم الممول إلى المأمورية او يخطرهما بالبريد بأنه سوف يبدأ النشاط أو بداه بالفعل وهذا طبعاً خلال الثلاثين يوماً.

وتتضمن الفقرة الثانية من المادة ٧٤ التزام على الممولين بضرورة الإخطار أيضاً وخلال نفس المدة السابقة وهي الثلاثين يوماً، عن أي فرع جديد أو مكتب أو توكيل يتم إنشاؤه للمنشآت القائمة، وكذلك في حالة نقل مقر المنشأة إلى مكان آخر، أو القيام بأي تغيير متعلق بالنشاط أو المنشأة، مثل إضافة نشاط جديد أو إيقاف جزء من النشاط، أو افتتاح أو توسعة مقر آخر للنشاط.

-كما حددت الفقرة الثالثة- على من يقع واجب الاخطار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، حيث حددت أن الملزم بالإخطار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية هو الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديرة أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة، بحسب الأحوال، وهذا يتم التعرف عليه من الاطلاع على عقد تأسيس الشخص الاعتباري وكذلك على السجل التجاري الخاص به، حيث دائماً ما يحدد فيهما من المسئول عن الإدارة وعن تمثيل الشخص الاعتباري أمام الغير.

ثانياً الالتزام باستخراج البطاقة الضريبية

نصت المادة ٧٥ على أن: "يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تحاري وكذلك كل من يمارس نشاطاً مهنيّاً بصفة مستقلة أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو لنشاط أو تجديده، وعلى المصلحة، أن تصدر له البطاقات الضريبية.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التي تتضمنها البطاقة الضريبية ومدة سريانها والمدة التي تسلم للممول خلالها ، كما تحدد البيانات الخاصة بالبطاقة الضريبية للممولين غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون.

ألزمت هذه المادة الممولون الخاضعون للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ باستخراج البطاقة الضريبية وهم:-

- ١- كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً.
- ٢- كل من يزاول نشاطاً غير تجارياً ولكنه يخضع للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ٣- كل من يمارس نشاطاً مهنيّاً بصفة مستقلة.

ويكون استخراج البطاقة الضريبية طبقاً لما أشرنا به في المادة ٧٤ عن طريق طلب يقدم لمصلحة الضرائب ويرفق به المستندات السابق الإشارة إليها.

وهنا لكي يضمن المشرع الضريبي حصر المجتمع الضريبي ومكافحة التهرب، اشترط وجود البطاقة الضريبية عند القيام بإجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده، بمعنى أن الجهات المنوط بها

تأسيس المشروعات أو المنشآت أو المهن، وكذلك الجهات المنوط بها اصدار تراخيص مزاوله المهن، على هذه الجهات أن تتأكد أن الممول أو المتعامل معها لديه بطاقة ضريبية صادرة من مصلحة الضرائب.

ثالثاً: التزام دور النشر والطبع والتسجيل والابداع بالاحطار:

نصت المادة ٧٦ على ان تلتزم "الجهات التي تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها، إخطار المصلحة في كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره.
ولا تسري أحكام هذه المادة على وزارة الدفاع".

رابعاً: التزام الجهات بالاحطار:

جاءت المادة ٧٧ لتتص على: "على المختصين في الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والنقابات التي يكون من اختصاصها منح ترخيص مزاوله تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة أو يكون من اختصاصها منح ترخيص لبناء عقار أو لإمكان استغلال عقار في مزاوله تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة، إخطار المصلحة عند منح أي ترخيص ببيانات واسم طالب الترخيص طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص.

ويعتبر في حكم الترخيص المشار إليه منح امتياز أو التزام أو إذن لازم لمزاوله التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة".

وتهدف هذه المادة إلى إلزام هذه الجهات بالاحطار عن طالبي الترخيص سواء لمزاوله مهنة، أو الترخيص لبناء عقار أو إستغلاله في

مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة، بهدف حصر المجتمع الضريبي، والتأكد من دخول هؤلاء الأشخاص تحت مظلة القانون الضريبي.

خامساً: التزام الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات:

نصت المادة ٧٨ على أن "يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

١- الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه.

٢- الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها في مقره طوال الفترة المنصوص عليها في المادة ٩١ من هذا القانون.

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة، أو النشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافأة، أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة، إيصالاً موقعاً عليه منه موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب.

وللمولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قرار بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية".

من منطوق هذه المادة نجد أن الملتزمون بإمساك الدفاتر والسجلات وهم:-

١- كل من تجاوز رأس ماله خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه، وذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني وهم أصحاب النشاط التجاري والصناعي والمهن الحرة أو الحرفيون.

٢- كما يلتزم بامسك هذه الدفاتر والسجلات الأشخاص الاعتبارية الخاضعة لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون وهي شركات الأموال والأشخاص والجمعيات التعاونية التي تنشئها الإدارة المحلية، كل هذا بالنسبة لما يتم مزاولته من نشاط خاضع للضريبة. ولم يشترط المشرع بالنسبة للأشخاص الاعتبارية شروط معينة سواء فيما يتعلق برأس المال أو رقم الأعمال أو صافي الربح.

٣- كما تلتزم هذه الجهة والمنشآت بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات خلال مدة التقادم المنصوص عليها في المادة ٩١ من القانون وهي خمس سنوات وذلك في مقر المنشأة أو النشاط.

٤- كما ألزمت هذه المادة أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلموا عملائهم عن كل مبلغ يأخذوه نظير الأتعاب أو العمولة أو المكافأة أو أي مبلغ

آخر، أيضاً موقعاً عليه بقيمة المبلغ وتاريخه، وان يقدموا هذه الايصالات كسندات تحصيل إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب.

٥- أجاز المشرع في هذه المادة لأول مرة للممولين بإمساك حسابات إلكترونية، وذلك تماشياً مع ما هو جاري من قيام بعض الممولين برصد الإيرادات والتكاليف السنوية، على وسائل إلكترونية تسهلاً لهم في ضبط ومراقبة أعمالهم.

سادساً: الالتزام بالاحطار عن التوقف:

نصت المادة ٧٩ على أنه "إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل. ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها النشاط.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ.

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإحطار عن التوقف التزم ورثته بالإحطار عن هذا التوقف خلال سنتين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ".

١- حالة التوقف الكلي أو الجزئي:

سبق أن تناولنا في مبدأ سنوية الضريبة عند الحديث عن المادة ٦ من القانون، حيث أوردنا أن هناك استثناءات على مبدأ محاسبة الممولين سنوياً

عن أرباحهم، وذكرنا أن من ضمن هذه الاستثناءات حالة التوقف عن مزاوله النشاط.

والمادة ٧٩ طبقاً لما هو واضح من منطوقها ألزمت الممول الذي يتوقف كلياً أو جزئياً بأن يخطر المصلحة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل وإلا طبقت عليه عقوبة مالية تتمثل في محاسبته عن الضريبة عن سنة ضريبية كاملة.

بمعنى أن الممول إذا توقف عن النشاط في ٢٠٠٥/٧/١ ولم يخطر المأمورية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف وهي الفترة من ٧/١ حتى ٨/١ سيتم محاسبته عن عام ٢٠٠٥ كله وليس حتى تاريخ التوقف في ٢٠٠٥/٧/١، ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أي إيرادات بعد ذلك التاريخ، وهو التخفيف الذي أضافه الممول على هذه المادة مراعاة للتوقف دون اخطار وعدم تحقيق أية إيرادات.

- حالة الوفاة: كما أوضحت هذا المادة الالتزام الذي يقع على عاتق الورثة في حالة وفاة موروثهم أو في حالة وفاته في هذه الثلاثين يوماً للإخطار أو التوقف، حيث أوضحت أنه إذا مات الممول التزم ورثته بالإخطار بالوفاة أو التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وان يقوموا بتقديم الإقرار الضريبي عن الفترة قبل تاريخ التوقف أو الوفاة خلال تسعين يوماً.

وتوضح هنا أن وفاة الممول قد لا تعني في معظم الحالات توقف النشاط، فكثيراً ما يكون وفاة الممول غير مؤثر على استمرارية النشاط، خاصة في الأنشطة التجارية أو الصناعية أو الحرفية التي لا تعتمد اعتماد كلي على وجود الممولين وهنا لا يخطر الورثة يتوقف عن النشاط ولكن يقوموا بالإخطار عن واقعة الوفاة فقط نظراً لأن الكيان القانوني سيتغير من فردي مثلاً إلى شركة واقع بحسب عدد الورثة.

سابعاً: أحكام الإخطار في حالة التنازل عن المنشأة :

نصت المادة ٨٠ على أنه: "في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار في الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

ويكون للمتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، وما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها.

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها".

- أوضحت هذه المادة أحكام التنازل عن كل أو بعض المنشأة، وهي في الحقيقة أحكام هامة جداً لأن معظم المنازعات التي تقع بين المصلحة والممولين، غالباً ما تكون بسبب التنازل عن المنشأة أو اعتراض المتنازل إليه التضامن في دفع الضريبة مع المتنازل.

إذاً كيف يتفادى المتنازل إليه عن المنشأة تحمل الضريبة الواجبة على المتنازل؟ للإجابة على هذا السؤال نوضح أن المادة ٨٠ فرضت التزامات على المتنازل والتزامات على المتنازل إليه على النحو التالي:-

- بالنسبة للمتنازل يلتزم بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. والتنازل هنا يعني بيع الممول للمنشأة للغير أو التنازل عنها بأي صورة من الصور القانونية. كما يلتزم المتنازل أيضاً أن يتقدم بإقرار ضريبي مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، ثم يقوم بإدراج هذه البيانات ضمن الإقرار الضريبي السنوي.

- المسؤولية التضامنية للمتنازل والمتنازل إليه في أداء الضرائب:-

نصت الفقرة الثالثة من المادة ٨٠ على أن المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

ويهدف المشرع من ذلك المحافظة على حقوق الخزنة العامة من الضياع حال تنازل صاحب النشاط أو المنشأة عنها للغير وتكون ذمته

مشغولة بدين ضريبي، فجعل العين محل النشاط ضامه لأداء الضرائب المستحقة حتى ولو تم التنازل عنها للغير.

- ولكي يتفادى المتنازل إليه مسؤولية تحمله الضريبة المستحقة على المتنازل ويلزم بها المتنازل سمح القانون للمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وأوجب القانون على المأمورية أو توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الموصول، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب، وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسؤوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان.

وأعطى القانون ضمانات للمتنازل إليه أيضاً في شأن الحجز والتحصيل والتنفيذ، حيث نص على أنه لا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تتخذ الاجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها.

ولكن كيف يحدد دين الضريبة على المنشأة المتنازل عليها؟
حدد القانون في الفقرة الأخيرة من المادة ٨٠ بأن الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها تحدد حتى تاريخ التنازل وأعطت الحق للمتنازل إليه في الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

ثامناً: حقوق الممول في حالة التوقف أو التنازل أو مغادرة البلاد نهائياً

نصت المادة ٨١ على أن "للممول الذي يرغب في التوقف عن مزاوله النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية، أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتمزم بتقديمها وفقاً لأحكام

هذا القانون، وأن يسدد رسماً تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يجاوز عشرين جنيهاً، وعلى المصلحة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب".

ومن ثم فقد أعطت هذه المادة الحق للممول في أن يطلب في حالات محددة من الأمورية تحديد موقفه الضريبي أي تحديد ما عليه من ضرائب أو إعفاء منها حسب القانون وذلك في حالات ثلاثة وهي:-

١- حالة التوقف عن النشاط توقفاً كلياً أو جزئياً.

٢- حالة التنازل عن المنشأة تنازلاً نهائياً.

٣- حالة مغادرة البلاد مغادرة نهائية.

الشروط اللازم توافرها لتطبيق هذه المادة:

١- أن يكون الممول قد قدم الاقرارات الملتمزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون.

٢- أن يسدد رسماً تحدده اللائحة التنفيذية لا يجاوز عشرين جنيهاً.

- وواجب المشرع على المصلحة ان تجيب الممول إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب، إلا أن المشرع سكت عن ذكر أي عقوبة على الأمورية المختصة في حالة تجاوزها هذه المدة.

الباب الثاني

الإقرارات الضريبية

أولاً: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:

نصت المادة ٨٢ من القانون على أن: "يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة. ويسرى حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة. ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط. ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

- ١- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
- ٢- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في المادة ٧ من هذا القانون.
- ٣- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد في المادة ٧ من هذا القانون".

من نص هذه المادة نجد أن الالتزامات التي تقع على عاتق الممولين، الالتزام بتقديم إقرار ضريبي سنوي يوضح فيه إيراداته ومصروفات ويكون مصحوباً بالمستندات اللازمة التي تؤيد هذه الإيرادات والمصروفات والتي تحددها اللائحة التنفيذية.

وجاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص جديد وهو وجوب ان يتقدم الممولين الذين يكونون في فترات اعفاء ضريبية بإقرار أيضاً مثلهم مثل الخاضعون للضريبة ما أعتبرت المادة ان تقديم الاقرار لأول مرة بمثابة إخطار للمأمورية بمزاولة النشاط.

- وأعفت المادة المذكورة طائفة معينة من الممولين من تقديم الاقرارات الضريبية في حالات معينة وهي:-
- ١- إذا اقتصر دخل الممول على المرتبات وما في حكمها.
 - ٢- إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات الثروة العقارية، ولم يتجاوز صافي دخله مها ٥٠٠٠٠ جنييه وهو حد الاعفاء العائلي من الضرائب.
 - ٣- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وايرادات الثروة العقارية ولكن لم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في المادة ٧ من هذا القانون وهو مبلغ ٥٠٠٠٠ جنييه.

ثانياً: مواعيد تقديم الاقرارات:

- حددت المادة ٨٣ من القانون مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية حيث نصت على أنه:
- "أ- قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.
- ب- قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.
- ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب ويوقع فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.
- وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنييه سويماً.

وفي حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصي الشركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال الشركة.

وعلى الممول الذي تتقطع إقامته بمصر، أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وعلى الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توفقاً كلياً ان يقدم الإقرار الضريبي خلال سنتين يوماً من تاريخ التوقف".

ثالثاً: التزام مصلحة الضرائب بقبول الإقرار على مسؤولية الممول:

نصت المادة ٨٤ على أن: "تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٨٢ من هذا القانون على مسؤولية الممول.

ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أي مستحقات ضريبية في المستقبل".

الاستثناءات الواردة على ميعاد تقديم الإقرار الضريبي:-

نصت المادة ٨٥ على أنه: "إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل مد ميعاد تقديمه وسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوماً، وذلك دون أن يكون الامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها.

وتوضح هذه المادة حالات تعذر الممول لظروف معينة أن يتقدم بالاقرار الضريبي في المواعيد السابق الاشارة إليها في المواد ٨٣، ٨٤، حيث أجازت للممول أن يتقدم بطلب إلى المصلحة لمد ميعاد تقديم الإقرار بشروط معينة وهي:-

١- أن يتقدم بالطلب قبل تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل.

٢- أن يسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه.

هنا يمتد ميعاد تقديم الاقرار مدة ستين يوماً، لكن مع ملاحظة أن هذا الامتداد لا يكون له أثر على ميعاد سداد الضريبة المستحق ولا على استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها.

- التزامات الجهات التي تقوم بخص مبالغ تحت حساب الضريبة .
جاء نصل المادة ٨٦ بالتزام على الجهات المنوط بها خصم مبالغ تحت حساب الضريبة حيث أوجبت: "على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصومة في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية.
أ- المبالغ المدفوعة والشخص المتلقي لها.
ب- الضريبة المستقطعة من هذه المبالغ.
وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفاظ وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

حالات تصحيح الإقرار الضريبي :

نصت المادة ٨٧ على أنه: " إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين

يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها وتؤدي فروق الضريبة من واقعها.

وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية".

ومعنى هذا أن المشرع راعى حالات أن يكون الإقرار الضريبي المقدم من الممول قد تعرض فيه لسهو أو خطأ، كأن يسهو عن ذكر بعض الإيرادات أو المصروفات أو يخطأ في تقديره للضريبة، فسمحت له هذه المادة بأن يتقدم بإقرار معدل خلال فترة تقادم دين الضريبة وهي فترة الخمس سنوات من تاريخ انتهاء ميعاد تقديم آخر إقرار ضريبي، أو خلال مدة الثلاثين يوماً من تاريخ الموعد القانوني لتقديم الإقرار. وهنا يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

أما بالنسبة لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة فيجب عليها تقديم أقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وإذا كان هناك فروق ضريبية تؤدي مع تقويم هذا الإقرار.

والنتيجة التي تترتب على تقديم الإقرار المعدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة من المادة ٨٧، هو عدم اعتبار الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية.

إلتزام مصلحة الضرائب بالاعتداد بالدفاتر والسجلات.

نصت المادة ٨٨ على أنه: " لا يجوز للمصلحة عدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة ٧٨ من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها".

وهذه المادة جاءت بحكم جديد خفف كثيراً من المنازعات التي كانت تنور بين مصلحة الضرائب والممولين، حيث كان الحكم في السابق أن تهدر مصلحة الضرائب دفاتر الممول وسجلاته ولا تعتد بها في حالات كثيرة واسعة وغير منضبطة، وحسماً للخلاف ضيق الممول على مصلحة الضرائب هذه الحالات والقي بعبء إثبات عدم نظامية الدفاتر أو عدم أمانتها على عاتق المصلحة، حيث أوجب عليها لعدم الاعتراف بالدفاتر أو إهدارها أن تثبت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها.

الباب الثالث

إجراءات ربط الضريبة

نصت المادة ٨٩ على أن: "ترتبط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول. ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار".

سلطة المصلحة في تعديل الربط

أجازت المادة ٩٠: "للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة بالإقرار. وإذا توافرت لدي المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة. ولرئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضريبة بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة. وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

ومن هذه المادة يتضح أن سلطة المصلحة في تعديل الربط تتوافر في الحالات الآتية:-

أولاً: إذا ثبت من واقع البيانات الواردة بالاقرار والمستندات المؤيدة له عدم صحة الربط الضريبي الثابت بالاقرار المقدم من الممول.

ثانياً: حالة عدم تقديم الممول لاقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

وهناك يكون للمصلحة اجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة لها.

كما يجوز لرئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها وذلك في حالة توافر دلائل محددة تشير بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب وذلك بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ أي إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة.

وهنا على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وذلك على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

القيود الواردة على سلطة مصلحة الضرائب في تعديل الربط الضريبي:

هناك قيد زمني على سلطة مصلحة الضرائب في تعديل الربط الضريبي جاءت به المادة ٩١ حيث نصت على أنه: "في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

وتتقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو التنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

هنا قيد المشرع سلطة مصلحة الضرائب في تعديل الربط الضريبي بحيث لا تكون دائمة حرصاً على استقرار المراكز الضريبية للممولين، حيث نصت هذه المادة على وجوب أن يكون تعديل الربط خلال مدة تقادم دين الضريبة وهي الخمس سنوات ما لم تتقطع هذه المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم وهي :

- ١- أسباب قطع التقادم الواردة في القانون المدني .
 - ٢- الأخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها.
 - ٣- بالإحاطة إلى لجان الطعن.
- والزمت هذه المادة الممول المسدد ضريبة من واقع اقراراته أو من واقع الخصم الذي أجرته عليه بعض الجهات، ألزمته بأنه لكي يسترد هذه المبالغ المسددة بالزيادة أن يتقدم بطلب لاستردادها خلال خمس سنوات من نشوء حقه في الاسترداد وإلا سقط حقه.

ضمانات تحصيل الضريبة في حالة الصورية أو التواطؤ بين الممولين
نصت المادة ٩٢ من القانون على أنه: "إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح.

حالات تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية

إذا اعترى إقرار الممول أو إخطارات مصلحة الضرائب أخطاء مادية أو حسابية ففي جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح هذه الأخطاء المادية أو الحسابية في أي وقت وذلك ما نصت عليه المادة ٩٣ بقولها: "في جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية".

الباب الرابع

الفحص والتحريات

أولاً: استحداث نظام الفحص بالعينة

نصت المادة ٩٤ من القانون على أن: "للمصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديديها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة".

وتعني هذه المادة أن نظام الفحص الشامل الذي كانت تقوم به المصلحة سابقاً لم يعد مطبقاً، بل تقوم المصلحة باختيار عينة سنوياً من ملفات الممولين يعد مطبقاً، بل تقوم المصلحة باختيار عينة سنوياً من ملفات الممولين وفقاً لقواعد معينة حيث تقوم بفحصها.

حق الإطلاع وسر المهنة :

كما نصت المادة ٩٥ على أن: "تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ.

ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات.

وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة.

ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص".

كما نصت المادة ٩٦ على أن: "يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة.

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور".

وجاءت المادة ٩٧ بالنص على أنه: "لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سألقة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة".

كما نصت المادة ٩٨: "للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون".

كما أجازت المادة ٩٩: "لوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بإطلاع العالمين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنتهم.

كما يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها أوراق الإيرادات والمصرفيات لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين.

ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الإطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق".

كما نصت المادة ١٠٠ من القانون على أن: "تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أن تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات".

كما نصت المادة ١٠١ على أن: "يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة.

ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو
تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو
ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً.

ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب
كتابي من الممول أو بناء على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاء
للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات
بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار
من الوزير".

الباب الخامس ضمانات التحصيل

أولاً: دين الضرائب من الديون الممتازة:

نصت المادة ١٠٢ من القانون على أن: "تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دياناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها.

ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين".

كما نصت المادة ١٠٣ على أن: "يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما في هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها. وتوقيع هذه الطلبات من العاملين بالمصلحة الذين اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول"

ثانياً: سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي دون حكم قضائي:

نصت المادة ١٠٤ على أن: "للمصلحة توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة

الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة".

جواز تقسيط دين الضريبة:

نصت المادة ١٠٥ على أن: "يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة.

وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينييه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مصلي عدد السنوات الضريبية.

ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس المصلحة أو من ينييه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها".

وقد نظمت المادة ١٠٦ إجراءات الحجز والتحصيل حيث نصت على أنه: "يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون".

سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التحفظي:

نصت المادة ١٠٧ على أنه: " إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر جزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي سنتين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة.

ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك.

ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق يخصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية".

ومفاد هذه المادة أن الحجز التحفظي ليس من سلطة مصلحة الضرائب تجريه بنفسها، بل بطلب يقدم عن طريق الوزير إلى قاضي الأمور الوقتية المختص في حالة توافر شروط معينة وهي:-

١- إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع أي توافر عنصر الخطر.

٢- أن يتقدم وزير المالية بطلب بذلك لقاضي الأمور الوقتية.

٢- أن لا يكون للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرض للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك.

وتعتبر الأموال محجوزة بمجرد صدور أمر الحجز التحفظي الصادر على العريضة ولا يجوز التصرف فيها إلا في حالات معينة وهي:-

أ- رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة.

ب- مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون أخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة.

ج- إيداع الممول خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق، يخصص لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية.

وجوب إخطار مصلحة الضرائب بإجراءات التنفيذ التي تتم على العقارات:

نصت المادة ١٠٨ من القانون أنه: "على قلم كتاب المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ الإيداع.

وعلى قلم كتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد أن يخطر المصلحة بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل.

وكل تقصير أو تأخير في الإخطار المشار إليه في الفقرتين السابقتين يعرض المتسبب فيه للمساءلة التأديبية".

حق الممول في الحصول على شهادة بما تم خصمه منه تحت حساب الضريبة

نصت المادة ١٠٩ على أنه: "على كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز مبالغ تحت حساب المصلحة أو قام بتوريدها إليها بالتطبيق لأحكام هذا القانون أو القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه أن يعطى الممول الذي حجزت منه هذه المبالغ شهادة بناء على طلبه معفاة من جميع الرسوم يوضح فيها المبالغ التي قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة.

وتعتبر الشهادة أو الإيصالات الصادرة من الجهات التي قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول سنداً للوفاء بهذه الضريبة في حدود المبالغ الثابتة بها، ولو لم يتم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة".

حالات استحقاق مقابل التأخير:

نصت المادة ١١٠ على الحالات التي يستحق فيها مقابل تأخير نتيجة عدم توريد دين الضريبة المستحقة حيث نصت على أنه: "تستحق مقابل تأخير على:

١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتفسيطها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون.

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل".

كما نصت المادة ١١١ على أن: "يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلقة بها ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة استيفاء للالتزامات الممول على النحو الآتي:

- ١ - المصروفات الإدارية والقضائية.
- ٢ - مقابل التأخير.
- ٣ - الضرائب المحجوزة من المنبع.
- ٤ - الضرائب المستحقة".

أحقية الممول في استحقاق مقابل تأخير من المصلحة في حالة تأخرها في رد الضريبة المسددة بالزيادة

نصت المادة ١١٢ من القانون على أنه: "إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول لاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢%".

حق توقيع المقاصة بين ما للممول وما عليه من ضرائب:

نصت المادة ١١٣ على أن: "تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة".

حالات إسقاط الديون الضريبية:

أجازت المادة ١١٤ من القانون: "للوزير بناء على عرض ريس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال الآتية:

- ١- إذا توفي الممول عن غير تركه ظاهرة.
- ٢- إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه.
- ٣- إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكان له أموال يمكن التنفيذ عليها نفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراد لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً.

استحداث إصدار صكوك ضريبية:

نصت المادة ١١٥ على أنه: "للوزير إصدار صكوك ضريبية يكتب فيها الممولون وتحمل بعائد معفى من الضرائب يحدده الوزير. وتكون لهذه الصكوك وللعوائد المستحقة عليها قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة".

الباب السادس إجراءات الطعن

أولاً: إجراءات إعلان الممولين:

نصت المادة ١١٦ من القانون على أن: "يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة الكترونية لها الحجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ يصدر بتحديد لها قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية. بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

ويكون الإعلان صحيحاً قانوناً سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.

وفي حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك في حالة رفض الممول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة، بحسب الأحوال، مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.

وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة.

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعاً للتقدم.

ويكون للممول في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال. وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً.

ومن منطوق هذه المادة يتضح أن المشرع استحدث الاعتراف بحجية الاعلان المرسل للممول بالوسائل الالكترونية كالفاكس أو الانترنت أو أي وسيلة تستحدث مستقبلاً، حيث اعترف بها بالحجية في الاثبات لهذه الوسائل وفقاً لقانون التوقيع الالكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤.^(١)

وقد اعتبر المشرع لهذه الوسائل ذات الأثر المترتب على الاعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

الحالات التي يكون فيها الإعلان صحيحاً:

- ١- أن يتسلم الممول الاعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة، أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.
- ٢- في حالة علق المنشأة، أو غياب الممول وتعذر إعلانه بأحد الطرق المشار إليها، أو في حالة رفض الممول تسلم الاعلان، يثبت ذلك في محضر يحرره أحد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وينشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة، مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.

(١) صدر هذا القانون بعدد الجريدة الرسمية.

٣- أما في حالة ارتداد الاعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول، يتم الاعلان في مواجهة النيابة العامة بعد اجراء التحريات اللازمة.
واعتر القانون أن النشر على الوجه السابق والاعلان في مواجهة النيابة العامة اجراء قاطعاً للتقادم.

ومن حق الممول في حالة البند ٢،٣ أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط، وقرار اللجنة نهائياً.

المدة التي يجوز للممول أن يطعن فيها على الربط:

نصت المادة ١١٧ على أنه: "في الحالات التي يتم فيها ربط من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً.

مدة الطعن وكيفيته بالنسبة لضريبة المرتبات:

نصت المادة ١١٨ على أن: "للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم.

ويتعين على هذه الجهة ان ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه.

كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار.

وتتولى المأمورية فحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.

وإذا لم يكن للممول وجهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، كان له وأن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

كما نصت المادة ١١٩ على أنه: "في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت المأمورية في دفتر خاص بيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي تتضمنها.

وتقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً، وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل للجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامها.

وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول. فإذا انقضت مدة

الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، كان للممول أن يعرض الأمر كتابياً على رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول.

ويجوز اتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها في هذه المادة بأي وسيلة إلكترونية يحددها الوزير".

تشكيل لجان الطعن الضريبي:

نصت المادة ١٢٠ على أن: "تشكل لجنة الطعن بقرار من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذي يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تنديه المصلحة.

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتجديدها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها".

- استحدثت المشرع بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تشكيل جديد للجان الطعن خلافاً لما كان عليه العمل في القوانين السابقة والتي كانت تقصر تشكيل لجان الطعن من على موظفي مصلحة الضرائب فقط، حيث أضافت عناصر من خارج المصلحة على النحو السابق، الاشارة إليه كالتالي:-

- ١- رئيس من غير العاملين بالمصلحة.
- ٢- اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير.
- ٣- اثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين، المقيدين في جداول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهن الحرة للمحاسبة والمراجعة.

اختصاص لجان الطعن:

نصت المادة ١٢١ على أن: " تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، وفي القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

وتخطر اللجنة كلاً من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً

من البيانات والأوراق على الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة. وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار".

من هذه المادة يتضح أن المشرع حدد إختصاص هذه اللجنة بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القوانين الآتية:-

- ١- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل.
- ٢- القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ في شأن ضريبة الدمغة.
- ٣- القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ في شأن فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

ولكن يجدر الإشارة إلى أن المادة الثانية من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد نصت على أن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والملغي بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، تستمر هذه اللجان حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ في النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية ٢٠٠٤، وبعدها تحال المنازعات التي لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ السابق الإشارة إليها.

معنى ذلك أن لجان الطعن الجديدة يضاف إلى إختصاصها السابق الإشارة إليه، حالات النزاع التي لم يتم الفصل فيها حتى عام ٢٠٠٤ والتي كانت خاضعة لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، بالتالي سوف تطبق على هذه المنازعات القانون الساري في حينه هو القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

إجراءات نظر الطعون أمام لجنة الطعن:

نصت المادة ١٢١ على إجراءات نظر الطعن كالتالي:-

أولاً: تخطر اللجنة كل من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن، وذلك قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول.

ثانياً: أن يتقدم الممول أو المأمورية بما يراه ضرورياً من البيانات والأوراق سواء بناء على طلبه أو طلب لجنة الطعن.

ثالثاً: يمكن للممول أن يحضر أمام اللجنة بنفسه أو بواسطة وكيل عنه. وإذا اكتملت أوراق النزاع للفصل، تصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، ويعول ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار، أي أن قرار اللجنة بمثابة قرار يوجب تحصيل الضريبة، حتى ولو لجأ الممول إلى الطعن في قرارها أمام المحكمة المختصة.

سرية جلسات لجان الطعن:

نصت المادة ١٢٢٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها.

وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي ويعلم كل من الممول والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة".

الطعن في قرارات لجان الطعن:

نصت المادة ١٢٣ على أن: "لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار.

وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع".

حالات تصحيح الربط النهائي: "اختصاص لجان إعادة النظر":

حددت المادة ١٢٤ من القانون الحالات التي يجب على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية وإقرار لجنة الطعن حيث جاء بها أن: "على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في الحالات الآتية:

١- عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.

- ٢- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً.
- ٣- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- ٤- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.
- ٥- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.
- ٦- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.
- ٧- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.
- ٨- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.
- ٩- عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.
- ١٠- عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً.
- ١١- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.

١٢- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة.
وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه.
وعلى وجه العموم في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط.

وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة.

ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة".

سرية جلسات نظر المنازعات الضريبية أمام المحاكم:

نصت المادة ١٢٥ على أن: "الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى، يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة".

مدى سلطة وزير المالية في إصدار قواعد وتعليمات عامة:

نصت المادة ١٢٦ على أن: "لوزير دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية".

دور المصلحة في مساعدة الممولين لمعرفة موقفهم الضريبي:

استحدثت المشرع الضريبي في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حكم جديد لتلافي بعض المشكلات التي كانت تثار بين الممول والإدارة الضريبية، عند المحاسبة عن معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة، قد تتجم عند المحاسبة عنها على خلاف بين الممولين والمصلحة، ومساعدة من المصلحة للممولين في هذا النطاق جاء نص المادة ١٢٧ على أن: "للممول الذي يرغب في إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها في شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة. ويجب أن يقدم الطلب مستوفياً البيانات ومصحوباً بالوثائق الآتية:

- ١ - اسم الممول ورقم حصره الضريبي.
- ٢ - بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها.
- ٣ - صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة.

ويصدر رئيس المصلحة قراراً في شأن الطلب خلال سنتين يوماً من تاريخ تقديمه، ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة، ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار".

الدور الرقابي لمصلحة الضرائب:

نصت المادة ١٢٨ من القانون على أن: "للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام، ويتولى مندوب المصلحة متابعة سلامة تنفيذ الجهات المذكورة لأحكام هذا القانون وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقاً لأحكام هذه التشريعات.

ويكون لهؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بناء على طلب وزير المالية صفة الضبطية القضائية وإثبات ما يقع من مخالفات لأحكام التشريعات المشار إليها وذلك في محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

الحالات التي يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات:

نصت المادة ١٢٩ على أن: "يقع على المصلحة عبء الإثبات في الحالات الآتية:

١- تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين ٨٣ و ٨٤ من هذا القانون ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة

المصرية أو مبادئ محاسبية منبثقة منها، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.

٢- تعديل الربط وفقاً للمادة ٩١ من هذا القانون.

٣- عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة (٧٨) من هذا القانون".

الحالات التي يقع على الممول فيها عبء الإثبات:

نصت المادة ١٣٠ على الحالات التي يكون عبء الإثبات فيها على الممول حيث نصت على أن: "يقع عبء الإثبات على الممول في الحالات الآتية:

١- قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقاً للمادة ٩٠ من هذا القانون.

٢- قيام الممول بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي.

٣- اعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة أمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية".

الكتاب السابع

العقوبات

حددت المادة ١٣١ قواعد وأسس العقوبات التي تقع على الممولين في حالة مخالفة أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت على أنه: "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها".

أولاً: عقوبات على المحاسبين والمراجعين:

نصت المادة ١٣٢ من القانون على أن: "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرار ضربياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم يفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأنها هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر".

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

من نص هذه المادة تبين أن المشرع تشدد في محاسبة المحاسبين والمراجعين الذين يقومون بإعتماد الإقرارات الضريبية، حتى يحارب

التهرب الضريبي، ومقابل ما أعطاه للمولين من مميزات كان أهمها اعتماد ما جاء بالاقرار أو ما الميزانية وإلقاء عبء المسؤولية على عاتق المصلحة، علاوة على اعتماده على نظام الفحص بالعينة مما يعني بصفة أساسية أن المصلحة له تقوم بالفحص الشامل لكل الملفات سنوياً، بل عن طريق اختيار عينة فقط مع اعتبار أن ما ورد في الاقرارات هو عنوان الحقيقة إلى صحة أن يثبت عكس ذلك.

وبمراجعة نص هذه المادة نجد أن هذه العقوبة خاصة أولاً بالمحاسبين أو النزاجعين الذين نص قانون نقابة التجاريين على اختصاصهم في مراجعة واعتماد الميزانيات والاققرارات، حيث اشترط قيدهم في جدول المحاسبين والمراجعين.

والجرائم التي توجب تطبيق العقوبة عليهم هي:-

١- إخفاء وقائع أي بيانات أو دلائل علمها أثناء تأدية عمله في مراجعة مستندات ودفاتر الممول التابع له، ولم يدونها بالمستندات والاققرارات التي يشهد بصحتها، شرط أن يكون علمه بهذه الوقائع والبيانات والدلائل امراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

وهذه الحالة تفترض سوء نية المحاسب أو المراجع في إخفاء هذه الوقائع، أما إذا كان لا يعلم بها نتيجة إخفاء الممول لها عنها هنا فلا مسؤولية عليه.

٢- الحالة الثانية هي أن يخفي المحاسب أو المراجع وقائع علمها أو توصل إليها أثناء تأدية مهمته تتعلق بتغييرات أو تعديلات اجراها الممول أو من

يتبعه في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. وشدد المشرع هذه العقوبة في حالة العود حيث يحكم بالحبس والغرامة معاً.

ثانياً: عقوبات على الممولين في حالة التهرب من الضريبة:

نصت المادة ١٣٣ على أن: "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

- ١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.
- ٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.
- ٣- الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.
- ٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- ٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.
وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة
بالشرف والأمانة".

ثالثاً: مسؤولية الشريك في جريمة التهرب الضريبي :
نصت المادة ١٣٤ على أن: "يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع
الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات
المقضي بها في شأنها".

رابعاً: عقوبة الامتناع على الإخطارات وعدم تقديم الإقرارات الضريبية:
نصت المادة ١٣٥ على أن: "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا
تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيّاً من الأفعال الآتية:
١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.
٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.
٣- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في
المواعيد القانونية.

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة ٩٦ فقرة ١ .
ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين ٧٨
بند ١ و ٨٣ فقرة ٣.

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة
العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات".

- خامساً: عقوبة إدراج مبلغ الضريبة بالاقرار بأقل من قيمتها المقدرة نهائياً
نصت المادة ١٣٦ على انه: "إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية:
- ١ - ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.
 - ٢ - ١٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.
 - ٣ - ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً."

عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية في الجرائم الكتابية إلا بعد الحصول على إذن كتابي من الوزير المختص

استمر المشرع الضريبي على مسلكه الذي انبثق عبر القوانين الضريبية المتعاقبة بالنسبة لسلطة تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي، حيث اعتبرها دائماً بين الدعاوي التي يستلزم رفعها الحصول على إذن كتابي من الوزير المختص وهو هنا وزير المالية، والحكمة من ذلك هو اعطاء مساحة من الفرصة ربما لإحتواء النزاع أو حسمه بطريقة أو بأخرى قبل تحريك الدعوى الجنائية، لذلك جاء نص المادة ١٣٧ على أنه: " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير.

التصالح في الجرائم الضريبية:

نصت المادة ١٣٨ من القانون على أن: "للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

١- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفاً جنييه.

٢- المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة ١٣٦ من هذا القانون.

٣- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

٤- تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون.

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها".

وإذا تم التصالح وفقاً لأحكام هذه المادة يترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

الكتاب الثامن أحكام ختامية

إنشاء المجلس الأعلى للضرائب:

نصت المادة ١٣٩ من القانون على أن: "ينشأ بقرار من رئيس الجمهورية مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء. مقره الرئيسي القاهرة وتكون له الشخصية الاعتبارية"

أهداف المجلس الأعلى للضرائب:

نصت المادة ١٤٠ على أن: "يهدف المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن وأن تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية. وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم".

اختصاصات المجلس الأعلى للضرائب:

أوردت المادة ١٤١ من القانون النص على اختصاصات المجلس الأعلى للضرائب حيث نصت على أن: "يمارس المجلس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية:

- ١- دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها.
- ٢- دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة.

ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التي تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب.

٣- دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التي لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعي الضرائب، وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها في يسر ودون عنت.

٤- متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصاتها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب.

٥- مراجعة أدلة العمل الضريبية وإبداء الرأي فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص:

- أدلة عمل الإدارة الضريبية.

- دليل القواعد الأساسية للفحص.

- دليل إجراءات الفحص.

- دليل الفحص بالعينة.

٦- دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن.

٧- نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.

٨- دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى الممولين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها في المستقبل. وتلزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس في دراسة ما يحال إليها من شكاوى وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التي يطلبها مما يتصل بأعماله.

ويقدم المجلس في الثلاثين من سبتمبر من كل عام تقريراً عن أعماله إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء متضمناً ما كشفت عنه ممارسته لاختصاصاته من نقص في التشريعات الضريبية أو حالات إساءة استعمال السلطة من أي جهة من جهات الإدارة الضريبية أو مجاوزة تلك الجهات لاختصاصاتها.

- ويقدم هذا التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس".

تشكيل المجلس الأعلى للضرائب:

نصت المادة ١٤٢ على أن: "يشكل المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد على النحو الآتي:

- ١- رئيس من الشخصيات العامة.
- ٢- ثلاثة من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقين يرشحهم الوزير.
- ٣- أحد رجال القضاء من درجة مستشار على الأقل يرشحه وزير العدل.
- ٤- اثنان من المحاسبين المقيدین بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة وترشحهم شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين.
- ٥- رئيس اتحاد الصناعات المصرية.
- ٦- رئيس الاتحاد العام للغرف التجارية.

٧- أحد أساتذة الجامعات من المتخصصين في شؤون الضرائب يرشحه المجلس الأعلى للجامعات.

٨- أحد وكلاء الجهاز المركزي للمحاسبات يرشحه رئيس الجهاز. ويحدد القرار مكافأة رئيس وأعضاء المجلس".

إجراءات العمل داخل المجلس الأعلى للضرائب:

نصت المادة ١٤٣ من القانون على أن: "يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة على الأقل كل شهرين وكلما رأى الرئيس ضرورة لذلك، ولا يكون الاجتماع صحيحاً إلا بحضور ستة من أعضائه على الأقل، وتصدر القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين وعند التساوي يرجح الجانب الذي منه الرئيس.

وللمجلس أن يدعو لحضور اجتماعاته ممثلين للإدارات الضريبية المتصلة بالموضوعات المعروضة وكذلك من يرى الاستعانة بهم من خبراء ماليين أو اقتصاديين أو قانونيين دون أن يكون لهم صوت محدود في المداولات".

موارد المجلس الأعلى للضرائب:

نصت المادة ١٤٤ على أن: "تتكون موارد المجلس مما يأتي:

- ١- ما يخصص له من اعتمادات مالية كافية في الموازنة العامة للدولة.
- ٢- الهبات والتبرعات والإعانات والمنح التي يقبلها المجلس والتي لا تتعارض مع أغراضه.
- ٣- عائد استثمار أمواله".

ميزانية المجلس الأعلى للضرائب:

جاء بنص المادة ١٤٥ ما مفاده أن: "يكون للمجلس موازنة خاصة به، وتبدأ السنة المالية للمجلس في أول يولية وتنتهي في آخر يونية من كل عام".

اللوائح المالية والفنية والإدارية للمجلس الأعلى للضرائب:

نصت المادة ١٤٦ على أن: "يضع المجلس اللوائح المالية والإدارية والفنية لعمله.

ويكون للمجلس مدير تنفيذي يصدر قرار من المجلس بتنظيمها ووضع هيكلها الوظيفي والتنظيمي وتحديد اختصاصاتها".

إيرادات الخزنة من المبالغ والقيم المالية التي سقط حق أصحابها فيها بالتقادم:

نصت المادة ١٤٧ على أن: "تؤول إلى الخزنة العامة جميع المبالغ والقيم المالية التي سقط حق أصحابها فيها بالتقادم بحكم بات وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد:

- ١- الأرباح والعوائد الناتجة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون قد أصدرته أي شركة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة.
- ٢- الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة بالشركات أو الهيئات أو الجهات المذكورة.
- ٣- ودائع الأوراق المالية وبصفة عامة كل ما يكون مطلوباً من تلك الأوراق لدى البنوك وغيرها من المنشآت التي تتلقي مثل هذه الأوراق على سبيل الوديعة أو لأي سبب آخر.

٤- كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين لأي سبب كان إلى أي شركة مساهمة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة.

وتلتزم الشركات والبنوك والمنشآت والهيئات وغيرها من الجهات المنصوص عليها في هذه المادة بأن توفى المصلحة في ميعاد لا يجاوز آخر مارس من كل سنة ببيان عن جميع الأموال والقيم التي لحقها التقادم خلال السنة السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقاً لهذه المادة وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزنة العامة خلال الثلاثين يوماً التالية لتقديم هذا البيان".

نظام الإثابة العاملين بالمصلحة:

نصت المادة ١٤٨ على أن: "للوزير وبعد العرض على مجلس الوزراء وضع نظام أو أكثر لإثابة العاملين بالمصلحة في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوي إنجازهم في العمل، وذلك دون التقيد بأي نظام آخر، ويجوز أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ تساهم بها الدولة في صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرههم ومن أحيل أو يحال منهم إلى التقاعد وأسرههم.

كتاب دوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٥

بشأن

أحكام تطبيق الضريبة على المرتبات وما في حكمها

وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل

رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

صدر قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ونشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٣ (تابع) بتاريخ ٩/٦/٢٠٠٥ م على أن يعمل به بالنسبة لضريبة المرتبات وما في حكمها اعتباراً من مرتب شهر يوليو ٢٠٠٥ م. وقد ألغي هذا القانون:

١- قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته.

٢- البند (١) من المادة ١ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

وفيما يلي بيان الأحكام التي يتعين إتباعها في حساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها.

أولاً: الأحكام العامة:

- ١- أخذ القانون الجديد بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع
- ٢- حددت المادة ٢ من الأحكام العامة للقانون حالات الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي فيما يلي:
أ- إذا كان له موطن دائم في مصر.

ب- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.

ج- المصري الذي يؤدي مهما وظيفته في الخارج ويحصل على دخل من خزانة مصرية.

- حددت المادة (٣) من الأحكام العامة للقانون صور الدخل المحقق من مصدر في مصر والذي يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها فيما يلي:

أ- الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.

ب- الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدي العمل في الخارج.

ج- الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.

ومن ثم تكون القواعد العامة للخضوع للضريبة المرتبات وما في حكمها طبقاً للقانون الجديد في خصوص الإقامة ومصدر الدخل الخاضع للضريبة قد تحددت فيما يلي:

يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية (سواء أكانت عامة أو خاصة) للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

يكون الشخص الأجنبي مقيماً في مصر إذا كان له موطن دائم في مصر أو إذا كانت إقامته لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.

وهنا تجدر الإشارة إلى مراعاة تطبيق أحكام القوانين الخاصة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب (الخدمات الشخصية غير المستقلة وطرق تجنب الازدواج الضريبي) عند تحديد المدة المشار إليها فيما سبق (مرفق جدول يحدد مدة الإقامة حسب ما ورد في الاتفاقيات السارية).

- يخضع الممول (المصري أو الأجنبي) للضريبة على المرتبات وما في حكمها عن دخله المحقق من مصدر في مصر أو في الخارج طالما يدفعه رب عمل مقيم في مصر. ولا يدخل في وعاء هذه الضريبة الدخل الذي يحصل عليه هذا الممول من مصادر خارج مصر لا ترتبط بهذا العمل.

وفي جميع الأحوال إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عائق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة من المصريين أو الأجانب المقيمين وغير المقيمين.

وعليه أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام أو قبل انقطاع إقامته بيان على النموذج المعد لذلك أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحاً فيه إجمالي الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة أو الفترة السابقة ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة إلى المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للمقيم ومأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة والإسكندرية لغير المقيم.

ثانياً: الأحكام الخاصة:

وردت الأحكام الخاصة بالضريبة على المرتبات وما في حكمها، في المواد من ٧ إلى ١٦ من القانون، وفي المادتين ١١٠، ١١٨ منه وذلك على النحو التالي:

١

- الإيرادات الخاضعة للضريبة:

كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدي الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفعت مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

ويقصد بالحصص والأنصبة في الأرباح ما يلي:

الحصص: المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم.

الأنصبة: ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية.

- تفرض الضريبة على المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي (حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو فرد أجنبي) بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحققت للممول عن أعمال أديت في مصر وذلك كما هو الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر.

- هذا ولم يقرر القانون أحكام خاصة لعمال اليومية ومن ثم أصبح ما يحصل عليه هؤلاء العمال يخضع لأحكام الضريبة على المرتبات شأنهم شأن باقي العاملين مع تطبيق حدود الإعفاء حتى ٩٠٠٠ جنيه في السنة.

٢- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة:

- تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

- في حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة خلال السنة بالزيادة أو بالنقص عما كان يحصل عليه العامل في أول السنة، فقد قرر القانون أن يتم حساب الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي ويجوز لرب العمل حساب الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيراد الجديد على أن يتم احتفاظ رب العمل بالضريبة المستحقة على الفارق بين الإيراد الجديد والقديم لحساب العامل بهدف إجراء التسوية في نهاية السنة المالية.

ويوضح ذلك المثال الآتي:

المرتب في ٢٠٠٥/١/١ ٩٠٠ جنيه

المرتب في ٢٠٠٥/٧/١ ٩٥٠ جنيه

يظل حساب الضريبة على المرتب على أساس ٩٠٠ جنيه شهرياً طوال سنة ٢٠٠٥، على أن يتم في نهاية السنة إجراء تسوية تأخذ في حسابها الزيادة التي تمت على المرتب اعتباراً من ٢٠٠٥/٧/١ م.

- ٣- الإيرادات غير الخاضعة للضريبة
- ١- المعاشات
- ٢- مكافأة ترك الخدمة.
- ٣- مقابل الأجازات
- ٤- الإعفاءات والاستقطاعات
- ١- الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة (العلاوات الخاصة المضافة أو غير المضافة والعلاوات الاجتماعية والإضافية، البدلات المعفاة بقوانين خاصة،.....)
- ٢- الإعفاء الشخصي السنوي وقدره مبلغ ٤٠٠٠ جنيه سنوياً.
- ٣- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.
- ٤- أقسام التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.
- ٥- حصة الموظف أو العامل في التأمين الاجتماعي
- ويتشترط بالنسبة للبندين (٣) ، (٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول مما يكون قد دفعه على ١٥% من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون وذلك على النحو التالي:
- يحسب نسبة الـ ١٥% من الدخل كما يلي:
- إذا قلت نسبة الـ ١٥% عن ٣٠٠٠ جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة ٣٠٠٠ جنيه ويستقطع المبلغ المدفوع أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أقل.

إذا زادت نسبة الـ ١٥% عن ٧٠٠٠ جنيه يكون الحد الأقصى لما
يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة المبلغ المدفوع أو الـ ١٥% من الدخل
أيهما أقل.

يحسب نسبة الـ ١٥% من الإيراد

نسبة الـ ١٥% المحسوبة أقل من ٣٠٠٠ جنيه

لا

نعم

يستقطع المبلغ المدفوع أو الـ
٣٠٠٠ جنيه أيهما أقل

يستقطع المبلغ المدفوع أو ١٥% من الدخل
أيهما أقل

مثال افتراضي:

جنيه	جنيه	إجمالي الإيراد السنوي
	٢٤٠٠٠	يخصم منه:
٨٠٠٠		العلاوات الخاصة المضافة أو غير المضافة وغيرها من البدلات الأخرى المعفاة بقوانين خاصة.
٤٠٠٠		الإعفاء الشخصي
٢٤٠٠		اشتراكات التأمين الاجتماعي على الأجور الأساسية والتغيرة
	١٤٤٠٠	إجمالي الاستقطاعات
	٩٦٠٠	صافي الإيراد
	١٤٤٠	المبلغ المحسوب على ١٥%

فإذا كان المسدد الفعلي أقل من ١٤٤٠ جنيه ومن ثلاثة آلاف جنيه يخصم له مقابل البندين ٣، ٤ المسدد الفعلي فقط كالتالي:

الرقم المقارن	المسدد الفعلي	١٥%
٣٠٠٠	١٠٠٠	١٤٤٠

يخصم في هذه الحالة المسدد الفعلي وقدره مبلغ ١٠٠٠ جنيه وفي الحالة الثانية إذا كانت الحالة كالتالي:

الرقم المقارن	المسدد الفعلي	١٥%
٣٠٠٠	٧٠٠٠	٥٠٠٠

وفي هذا الحالة يخصم له مبلغ خمسة آلاف جنيه أي أنه إذا كان المسدد الفعلي أكبر من نسبة الـ ١٥% ومن ٣٠٠٠ جنيه يعتمد له الـ ١٥% فقط والتي قيمتها ٥٠٠٠ جنيه.

٦- المزاي العينية الجماعية التالية:

- أ- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
- ب- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.
- ج- الرعاية الصحية.
- د- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.
- و- المسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

ولا يشترط أن تكون المزايا العينية لجميع العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقي العاملين وحسب طبيعة العمل التي تقتضى صرف هذه الميزة، مع مراعاة أن التكاليف الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٧- حصة العاملين من الأرباح التي تقرر توزيعها طبقاً للقانون.

٨- مبلغ ٥٠٠٠ جنيه الشريحة المعفاة للممول المقيم.

هذا وقد أبقى القانون ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

٥- سعر الضريبة:

تحدد سعر الضريبة وفقاً للشرائح التالية:

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه	١٠%
الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه	١٥%
الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه	٢٠%

كما تحدد سعر الضريبة بواقع ١٠% على إجمالي كل مبلغ ودون إجراء أي خصم آخر يحصل عليه كل من:

أ- الممول غير المقيم.

ب- الممول المقيم الذي يحصل على مبالغ من غير جهة عمله الأصلية.

٦- المعاملة الضريبة لما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة

فرق القانون بين ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال وفقاً لما يلي:

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم فإن ما يحصلون عليه من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ومن ثم لا تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون في شركات الأموال من مرتبات ومكافآت مقابل عملهم الإداري يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أيًا كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأياً كان عددهم.

٧- الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها مقابل التأخير

أ- التزام أصحاب الأعمال

- يلتزم أصحاب العمل بما في ذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريده خلال ١٥ يوم من الشهر التالي.

- يلتزم أصحاب الأعمال بسداد فروق الضريبة الناشئة عن الفحص دون إخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

- يلتزم صاحب العمل أو المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً المادة (١٤) من هذا القانون بالآتي:

١- تقديم إقرار ربع سنوي في ١/١، ١/٤، ١/٧، ١/١٠

٢- إعطاء الممول بناء على طلبه كشف يبين فيه اسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

ب- مقابل التأخير

في حالة التأخير عن السداد يستحق مقابل تأخير من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه ٢٥%.

٨- الإقرار الضريبي:

يعفى أصحاب المرتبات وما في حكمها من تقديم الإقرار الضريبي السنوي في الحالات الآتية:

١- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.

٢- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخل منهما مبلغ ٥٠٠٠ جنية.

٩- إجراءات الاعتراض:

قرر القانون الجديد للجهة التي تقوم بصرف المرتبات وحجز وتوريد الضريبة الحق في الاعتراض على ما تخطر بها مصلحة الضرائب من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، وذلك أمام المأمورية المختصة، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار، فإذا لم يتم الاتفاق بين المأمورية وهذه الجهة أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن طبقاً للإجراءات المقررة في هذا الشأن.

وإذا لم يكن للعامل جهة يتيسر أن يتقدم لها بالاعتراض كان له أن يتقدم بالاعتراض إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

١٠ - العقوبات

يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيّاً من الأفعال الآتية:

١ - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي وذلك في الحالات التي يلتزم فيها الموظف بتقديم إقرار ضريبي.

٢ - الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.

ويكون التصالح مقابل أداء تعويض مقداره ألفاً جنيه بالإضافة إلى مبالغ المستحقة.

وعلى كافة الوحدات المعنية الالتزام بما ورد بأحكام هذا الكتاب الدوري والعمل على تنفيذه بكل دقة.

ملحق رقم (٢)

نموذج حساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها

طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بيان	جزئي	كلي
------	------	-----

**	**	إجمالي ما حصل عليه الممول من إيرادات خلال مدة المحاسبة (مرتبات وما في حكمها، بدلات ، مكافآت) مميزات نقدية، مميزات عينية مادة (٩) من القانون
**	**	الإجمالي يخصم منه * إيراد مغفأة من الخضوع للضريبة بقوانين منحها مثل:
**	**	- العلاوات الاجتماعية والإضافية.
**	**	- العلاوات الخاصة المضافة للأجر الأساسي
**	**	- العلاوات الخاصة الغير مضافة للأجر الأساسي
**	**	- المبالغ التي حصل عليها الموظف مقابل تكاليف فعلية يتطلبها بالضرورة أداء العمل * مبالغ مغفأة من الضريبة طبقاً لحكم المادة (١٣) من القانون:
٤٠٠	*	- إعفاء شخصياً سنوياً للممول (بنسبة المدة)
*	**	- اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الإيداع بند ٢ مادة ١٣ من القانون
****	**	الإجمالي
****	**	صافي الإيراد المؤقت الذي يحسب عليه
**	**	١- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص التي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بند ٣ مادة ١٣
**	**	٢- أقساط التأمين على الحياة على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر بند ٤ مادة ١٣
**	**	٣- أقسام التأمين الصحي بند ٤ مادة ١٣
****	**	الإجمالي: ويشترط ألا تزيد ما يعفى للممول من البند ٣، ٤ عن ١٥% من صافي الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أكبر أو المسدد الفعلي إذا كان أقل من أيهما * إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة * يستبعد منه ما يلي:
****	**	١- الدمغة النسبية للمبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية والقطاع العام صافي الإيراد يستبعد منه
٥٠٠٠	**	الشريحة المغفأة طبقاً للمادة ٧ من القانون (بنسبة المدة) الوعاء الخاضع للضريبة
****	**	* تحسب الضريبة طبقاً للمادة (٨) من القانون وطبقاً لسعر الضريبة التالي: ١- ١٠% على ١٥٠٠٠ جنيه الأولى ٢- ١٥% على ٢٠٠٠٠ جنيه التالية ٣- ٢٠% على ما زاد ٣٥٠٠٠ جنيه

المراجع

- ١- د. أحمد حسني - قضاء النقض الضريبي - منشأة المعارف - ١٩٨٦ .
- ٢- د. السيد عبد المولى - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - دار النهضة العربية - ١٩٩٥ .
- ٣- حبيب المصري باشا - ضرائب الدخل في مصر - الجزء الأول - مطبعة مصر ١٩٤٥ .
- ٤- د. حمدى عبد العظيم - موسوعة الضرائب في مصر - دار النهضة العربية - ١٩٨٣ .
- ٥- د. رمضان صديق - الضريبة الموحدة في القانون المصري - طبعة ٢٠٠٣ .
- ٦- د. زكريا بيومي - موسوعة الضرائب الموحدة على الدخل .
- ٧- د. زين العابدين ناصر - التشريع الضريبي المصري - طبعة ١٩٩٨ .

- ٨- د. سيد عبد الحفيظ - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية
- ١٩٩٨
- ٩- د. سيد عطية عبد الواحد وآخرون - التشريع الضريبي المصري -
طبعة ١٩٩٩ .
- ١٠- د. سيد عطية عبد الواحد - شرح الضريبة الموحدة - دار النهضة
العربية ١٩٩٥
- ١١- د. شريف رمسيس تكلا - مالية الدولة والتشريع الضريبي المصري -
القاهرة - ١٩٧٧ .
- ١٢- د. عاطف صدقي - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة
العربية - ١٩٧٠
- ١٣- د. عبد الحفيظ عيد - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة -
١٩٩٩ .
- ١٤- د. عيسى محمد أبو طبل - ضريبة كسب العمل بنوعيه - دار النهضة
العربية ص ٩٩ .
- ١٥- د. محمد أحمد الرزاز - التشريع الضريبي المصري - طبعة دار
النهضة ١٩٩٧
- ١٦- د. محمد حسن الجزيري - ضريبة الدخل في التشريع المصري -
مكتبة عين شمس - القاهرة .
- ١٧- د. محمود السيد الناغي - تشريع الضرائب في مصر - طبعة ١٩٩٩
.
- ١٨- د. محمود رياض عطية - الوسيط في التشريع الضريبي - دار
المعارف - الإسكندرية - ١٩٦٥ .
- ١٩- د. كمال الجرف - المبادئ القانونية للأحكام الضريبية - المجموعة
الخامسة .

الفهرس

نبذة تاريخية .

٤

تطور النظام الضريبي المصري على دخول الأشخاص الطبيعيين

٧ وضع الضريبة الموحدة في النظام الضريبي المصري .

١٢ الفصل التمهيدي : عموميات عن الضريبة الموحدة ونظم تطبيقها .

١٦ المبحث الأول : التعريف بالضريبة الموحدة ونظم تطبيقها.

١٧ المبحث الثاني : خصائص الضريبة الموحدة .

٢١ المبحث الثالث : نطاق سريان الضريبة الموحدة .

- ٢٥ المبحث الرابع : حالات الإعفاء من الضريبة الموحدة .
٤٠ احكام القانون ٩٢ لسنة ٢٠٠٥ .
٤٦
- المبحث الاول : الاسباب التي ادت الى صدور القنون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
٤٦
المبحث الثاني : الملامح الأساسية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٤٩ منهج دراسة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٥٥ مواد الإصدار بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٥٧ الكتاب الأول : الأحكام العامة الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٧٨
الكتاب الثاني : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .
٨٦ الباب الأول : نطاق سريان الضريبة وسعرها .
٨٦
الباب الثاني : الضريبة على المرتبات وما في حكمها .
٩٦ أولاً : وعاء الضريبة .
٩٦
ثانياً : كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .
٩٨ ثالثاً : الاستثناءات الواردة على السعر العام لضريبة المرتبات .
٩٩ رابعاً : الإيرادات غير الخاضعة للضريبة .
١٠٠ خامساً : الإعفاءات والاستقطاعات من
ضريبة المرتبات .
١٠٠
سادساً : الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها .
١٠٢

سابعاً : الالتزام بتوريد الضريبة في حالة غير المقيمين .
١٠٢

الباب الثالث : الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي .
١٠٤ أولاً : كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .
١٠٤

ثانياً : كيفية : محاسبة المنشأة الصغيرة
١٠٥

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة
١٠٦

أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية
١٠٨

١- منشأة المناجم والمحاجر
١٠٨

٢- المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف
١١٢

٣- أرباح الصفقة الواحدة
١١٣

٤- أرباح السماسرة والوكلاء بالعمولة .
١١٥

٥- أرباح تأجير المحلات التجارية والصناعية والآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية .
١٢٠

٦- أرباح نشاط النقل بأنواعه
١٢٢

٧- أرباح تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها .
١٢٢

٨- أرباح تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها .

١٢٣ ٩ - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي .

١٢٨ ١٠ - أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية

الدواجن والدواب . ١٢٨

كيفية المحاسبة الضريبية لأرباح إعادة التقييم .

١٣٢

- كيفية تحديد الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل .

١٣٢

الفصل الثاني: كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .

١٣٥

- كيفية تحديد صافي الربح الخاضع .

١٣٥

- ما يعد من التكاليف واجبة الخصم .

١٣٥

- ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .

١٣٧

- كيفية حساب نسب إهلاك أصول المنشأة

١٣٧

- المقصود بأساس الإهلاك طبقاً للمادة ٢٥ من القانون .

١٣٨

- حوافز استخدام الآلات والمعدات في المنشآت .

١٣٨ المعاملة الضريبية للديون المعدومة .

١٣٩

كيفية ترحيل الخسائر .

١٤٠

- حالات تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .

١٤٠

-الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من الضريبة على الأرباح

التجارية والصناعية.

١٤١ ١- أرباح مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضى .

١٤٢ ٢- أرباح مشروعات تربية النحل .

١٤٣ ٣- أرباح مشروعات الإنتاج

الداخلي وحظائر المواشي وتسمينها

وشركات مصايد الأسماك .

١٤٤

٤-أرباح صناديق التأمين الخاصة .

١٤٤

٥- أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعي للتنمية .

١٤٥

الباب الرابع : إيرادات المهن غير التجارية .

١٤٦

الفصل الأول : نطاق الضريبة .

١٤٩

المبحث الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .

١٤٩

المبحث الثاني : شروط الخضوع لضريبة المهن غير التجارية .

١٥٩

الفصل الثاني : التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة على المهن غير التجارية.

١٦٧

١- مبدأ سنوية الضريبة .

١٦٩

٢- المحاسبة عن صافي الربح بعد خصم كافة التكاليف الواجبة الخصم.

١٧١

الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من ضريبة المهن غير التجارية .

١٧٥

الباب الخامس : إيرادات الثروة العقارية.

١٧٨

الفصل الأول : أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة .

١٧٨

المبحث الأول : إيرادات الأراضي الزراعية .

١٧٩

المبحث الثاني : إيرادات العقارات المبنية .

١٨٢

الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

١٨٤

المبحث الأول : طريقة التقدير الحكمي .

١٨٤

المبحث الثاني : طريق التقدير الفعلي .

١٩١

المبحث الثالث : المحاسبة الضريبية لإيرادات التأجير المفروش .

١٩٤

المبحث الرابع : التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة داخل

كردون المدينة.

١٩٥ أ- التصرفات الخاضعة للضريبة .

١٩٦

ب- سعر الضريبة .

١٩٨

الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة .

٢٠٠

- خصم الضريبة العقارية الأصلية .

٢٠٠

-استثناءات العقارات الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة .

٢٠١ الكتاب الثالث : الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

٢٠٢ الباب الأول : نطاق سريان الضريبة .

٢٠٢ - تحديد المقصود بالأشخاص الاعتبارية .

٢٠٢ -سعر الضريبة .

٢٠٣ الجهات المعفاة من الضريبة على الأشخاص الاعتبارية .

٢٠٣ الباب الثاني :تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

- ٢٠٦ ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .
- ٢٠٦
- حكم تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري .
- ٢٠٧ - خصم الضريبة الأجنبية للشركات المقيمة .
- ٢٠٨ - حكم التغيير في ملكية رأس مال الشخص الاعتباري
- ٢٠٨ الكتاب الرابع :الضريبة المستقطعة من المنبع .
- ٢٠٩ - المعاملة الضريبية للعمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة
- ٢١٠ - المعاملة الضريبية للعوائد والسندات التي تصدرها
- وزارة المالية . ٢١١ الكتاب الخامس : الخصم والتحصيل
- والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة ٢١٢
- الباب الأول : النشاط التجاري والصناعي ..
- ٢١٢ -نظام الخصم تحت حساب الضريبة .
- ٢١٢
- الجهات المعفاة من الالتزام بالخصم .
- ٢١٣ - الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة .
- ٢١٣
- مدى حرية الممول في الاختيار بين نظام الخصم والدفعات المقدمة .
- ٢١٤ - كيفية تسديد الدفعات المقدمة .
- ٢١٥ -الشروط الواجب توافرها للعدول عن نظام الدفعات المقدمة .
- ٢١٧ حالات الإعفاء من تطبيق نظام الدفعات المقدمة .
- ٢١٧ الفصل الثالث : التحصيل تحت حساب الضريبة .
- ٢١٩ الباب الثاني : المهن غير التجارية .
- ٢٢١

- الخصم الوارد على أصحاب المهن غير التجارية .
- ٢٢١ - الالتزام لتوريد المبالغ المخصومة .
- ٢٢٢ - عدم سريان أحكام الخصم والتحصيل أثناء فترة الإعفاء
- ٢٢٢ الكتاب السادس : التزامات الممولين وغيرهم .
- ٢٢٣ الباب الأول : الإخطار وإمساك الدفاتر .
- ٢٢٣ - أولاً :الالتزام بالإخطار عند بداية النشاط .
- ٢٢٣ - ثانياً : الالتزام باستخراج البطاقة الضريبية .
- ٢٣٥ - ثالثاً : التزام دور النشر والطبع والإبداع بالإخطار .
- ٢٢٦ - رابعاً : التزام الجهات بالإخطار .
- ٢٢٦ - خامساً : التزام الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات .
- ٢٢٧ - سادساً : الالتزام بالإخطار عن التوقف .
- ٢٢٩ - سابعاً : أحكام الإخطار في حالة التنازل عن المنشأة .
- ٢٣١
- ثامناً : حقوق الممول في حالة التوقف أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد نهائياً .
- ٢٢٣ الباب الثاني : الإقرارات الضريبية .
- ٢٣٥ -الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية .
- ٢٣٥ - مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية .
- ٢٣٦ -التزام مصلحة الضرائب بقبول الإقرار على مسؤولية الممول .
- ٢٣٧ - الاستثناءات الواردة على ميعاد تقديم الإقرار الضريبي .
- ٢٣٧ - حالات تصحيح الإقرار الضريبي .
- ٢٣٩ - التزام مصلحة الضرائب بالاعتداد بالدفاتر والسجلات .
- ٢٤٠ الباب الثالث : إقرارات ربط الضريبة.
- ٢٤٢ - سلطة المصلحة في تعديل الربط .

- ٢٤٢ - القيود الواردة على سلطة المصلحة في تعديل الربط .
- ٢٤٤ - ضمانات تحصيل الضريبة في حالة الصورية أو التواطؤ .
- ٢٤٥ - حالات تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية .
- ٢٤٥ الباب الرابع : الفحص والتحريات .
- ٢٤٦ - نظام الفحص بالعينة .
- ٢٤٦ - حق الاطلاع وسر المهنة .
- ٢٤٦ الباب الخامس : ضمانات التحصيل .
- ٢٥٠ - أولاً : دين الضرائب من الديون الممتازة .
- ٢٥٠ - ثانياً : سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي دون حكم قضائي .
- ٢٥٠
- جواز تقسيط دين الضريبة .
- ٢٥١ - سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التحفظي .
- ٢٥٢
- وجوب إخطار مصلحة الضرائب بالحجز الذي يتم على العقارات .
- ٢٥٣
- حق الممول في الحصول على شهادة بما تم خصمه منه تحت حساب الضريبة .
- ٢٥٤
- حالات استحقاق مقابل التأخير .
- ٢٥٤
- أحقية الممول في استحقاق مقابل تأخير من المصلحة .
- ٢٥٥

- حق توقيع المقاصة بين ما للممول وما عليه من ضرائب .
٢٥٦

- حالات إسقاط ديون الضريبة .
٢٥٦

الباب السادس : إجراءات الطعن .

٢٥٨ أولاً : إجراءات إعلان الممولين .

٢٥٨ ثانياً : الحالات التي يكون فيها الإعلان صحيحاً .
٢٥٩

ثالثاً : المدة التي يجوز للممول أن يطعن فيها على الربط
٢٦٠

رابعاً : مدة الطعن وكيفيته بالنسبة لضريبة المرتبات .
٢٦٠

- تشكيل لجان الطعن الضريبي .

٢٦٢ - اختصاص لجان الطعن .

٢٦٣ - إجراءات نظر الطعون أمام لجان الطعن .

٢٦٥ - سرية جلسات لجان الطعن .

٢٦٥ - الطعن في قرارات لجان الطعن .

٢٦٦ - حالات تصحيح الربط النهائي اختصاص لجنة إعادة النظر .

٢٦٦ - سرية جلسات نظر المنازعات الضريبية أما المحاكم .

٢٦٧ - مدى سلطة وزير المالية في إصدار قواعد وتعليمات عامة .

٢٦٨ - دور المصلحة في مساعدة الممولين لمعرفة موقفهم الضريبي .
٢٦٨

- الدور الرقابي لمصلحة الضرائب .

٢٦٨ - الحالات التي يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات .

- ٢٦٩ - الحالات التي يقع على الممول عبء الإثبات .
- ٢٦٩ - الكتاب السابع : العقوبات .
- ٢٧١ - أولاً : عقوبات المحاسبين والمراجعين .
- ٢٧١ - ثانياً : عقوبات على الممولين في حالة التهرب من الضريبة .
- ٢٧٣ - ثالثاً : مسؤولية الشريك في جريمة التهرب الضريبي .
- ٢٧٤ - رابعاً : عقوبات الامتناع عن الإخطار وعدم تقديم الإقرارات الضريبية . ٢٧٤
- خامساً : عقوبات إدراج مبلغ الضريبة بالإقرار بأقل من قيمتها المقدرة نهائياً .
- ٢٧٥ التصالح في الجرائم الضريبية .
- ٢٧٦ الكتاب الثامن : المجلس الأعلى للضرائب .
- ٢٧٨ نظام إثابة العاملين بالمصلحة .
- ٢٨٣ كتاب دوري رقم ١ لسنة ٢٠٠٥ والخاص بضريبة المرتبات .
- ٢٨٤ اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٢٩٩
- المراجع .
- ٣٥٣ الفهرس .
- ٣٥٥

المراجع

- ١- د. أحمد حسني - قضاء النقض الضريبي - منشأة المعارف - ١٩٨٦ .
- ٢- د. السيد عبد المولى - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - دار النهضة العربية - ١٩٩٥ .
- ٣- حبيب المصري باشا - ضرائب الدخل في مصر - الجزء الأول - مطبعة مصر ١٩٤٥ .
- ٤- د. حمدي عبد العظيم - موسوعة الضرائب في مصر - دار النهضة العربية - ١٩٨٣ .
- ٥- د. رمضان صديق - الضريبة الموحدة في القانون المصري - طبعة ٢٠٠٣
- ٦- د. زكريا بيومي - موسوعة الضرائب الموحدة على الدخل .
- ٧- د. زين العابدين ناصر - التشريع الضريبي المصري - طبعة ١٩٩٨ .
- ٨- د. سيد عبد الحفيظ - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية - ١٩٩٨
- ٩- د. سيد عطية عبد الواحد وآخرون - التشريع الضريبي المصري - طبعة ١٩٩٩ .
- ١٠- د. سيد عطية عبد الواحد - شرح الضريبة الموحدة - دار النهضة العربية ١٩٩٥
- ١١- د. شريف رمسيس تكلا - مالية الدولة والتشريع الضريبي المصري - القاهرة - ١٩٧٧ .
- ١٢- د. عاطف صدقي - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية - ١٩٧٠

- ١٣- د. عبد الحفيظ عيد - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة -
١٩٩٩ .
- ١٤- د. عيسى محمد أبو طبل - ضريبة كسب العمل بنوعيه - دار
النهضة العربية ص ٩٩ .
- ١٥- د. محمد أحمد الرزاز - التشريع الضريبي المصري - طبعة دار
النهضة ١٩٩٧
- ١٦- د. محمد حسن الجزيري - ضريبة الدخل في التشريع المصري -
مكتبة عين شمس - القاهرة .
- ١٧- د. محمود السيد الناغي - تشريع الضرائب في مصر - طبعة
١٩٩٩ .
- ١٨- د. محمود رياض عطية - الوسيط في التشريع الضريبي - دار
المعارف - الإسكندرية - ١٩٦٥ .
- ١٩- د. كمال الجرف - المبادئ القانونية للأحكام الضريبية - المجموعة
الخامسة .
- ٢٠- منصور محمد نجيد - دائرة المعارف العربية .

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
٧	نبذة تاريخية .
٩	تطور النظام الضريبي المصري على دخول الأشخاص الطبيعيين .
١٤	وضع الضريبة الموحدة في النظام الضريبي المصري .
١٩	الفصل التمهيدي : عموميات عن الضريبة الموحدة ونظم تطبيقها .
٢١	المبحث الأول: التعريف بالضريبة الموحدة ونظم تطبيقها .
٢٤	المبحث الثاني : خصائص الضريبة الموحدة .
٢٨	المبحث الثالث : نطاق سريان الضريبة الموحدة .
٤٣	المبحث الرابع : حالات الإعفاء من الضريبة الموحدة .
٤٩	احكام القانون ٩٢ لسنة ٢٠٠٥ .
٤٩	- المبحث الاول : الاسباب التي ادت الى صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
٥٢	المبحث الثاني: الملامح الأساسية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٥٩	منهج دراسة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٦١	مواد الإصدار بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٨١	الكتاب الأول : الأحكام العامة الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٩١	الكتاب الثاني : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .
٩٣	الباب الأول : نطاق سريان الضريبة وسعرها .
١٠٣	الباب الثاني: الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

١٠٥	أولاً : وعاء الضريبة .
١٠٧	ثانياً : كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .
١٠٨	ثالثاً : الاستثناءات الواردة على السعر العام لضريبة المرتبات .
١٠٩	رابعاً : الإيرادات غير الخاضعة للضريبة .
١٠٩	خامساً : الإعفاءات والاستقطاعات من ضريبة المرتبات .
١١٠	سادساً : الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها .
١١١	سابعاً : الالتزام بتوريد الضريبة في حالة غير المقيمين .
١١٣	الباب الثالث : الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي .
١١٥	أولاً : كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .
١١٦	ثانياً : كيفية محاسبة المنشأة الصغيرة .
١١٧	الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .
١٢١	أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية .
١٢٤	١- منشأة المناجم والمحاجر .
١٢٥	٢- المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف .
١٢٦	٣- أرباح الصفقة الواحدة .
١٢٧	٤- أرباح السماسرة والوكلاء بالعمولة .
١٣٢	٥- أرباح تأجير المحلات التجارية والصناعية والآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية .
١٣٥	٦- أرباح نشاط النقل بأنواعه .
١٣٥	٧- أرباح تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها .
١٣٦	٨- أرباح تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها .
١٤٠	٩- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي .

١٤١	١٠- أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن والدواب .
١٤٤	كيفية المحاسبة الضريبية لأرباح إعادة التقييم .
١٤٥	- كيفية تحديد الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل .
١٤٩	الفصل الثاني: كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .
١٥١	- كيفية تحديد صافي الربح الخاضع .
١٥١	- ما يعد من التكاليف واجبة الخصم .
١٥٢	- ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .
١٥٣	- كيفية حساب نسب إهلاك أصول المنشأة .
١٥٤	- المقصود بأساس الإهلاك طبقاً للمادة ٢٥ من القانون .
١٥٤	- حوافز استخدام الآلات والمعدات في المنشآت .
١٥٥	- المعاملة الضريبية للديون المعدومة .
١٥٥	- كيفية ترحيل الخسائر .
	- حالات تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .
١٥٧	الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .
١٦٠	١- أرباح مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضي .
١٦١	٢- أرباح مشروعات تربية النحل .
١٦١	٣- أرباح مشروعات الإنتاج الداجني وحظائر المواشي وتسمينها وشركات مصائد الأسماك .
١٦٢	٤- أرباح صناديق التأمين الخاصة .
١٦٣	٥- أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعي للتنمية .

١٦٥	الباب الرابع : إيرادات المهن غير التجارية .
١٧١	الفصل الأول : نطاق الضريبة .
١٧٣	المبحث الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .
١٨٢	المبحث الثاني : شروط الخضوع لضريبة المهن غير التجارية .
١٨٩	الفصل الثاني : التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة على المهن التجارية .
١٩٣	١ - مبدأ سنوية الضريبة .
١٩٥	٢ - المحاسبة عن صافي الربح بعد خصم كافة التكاليف الواجبة الخصم .
١٩٩	الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من ضريبة المهن غير التجارية .
٢٠٥	الباب الخامس : إيرادات الثروة العقارية .
٢٠٥	الفصل الأول : أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة .
٢٠٨	المبحث الأول : إيرادات الأراضي الزراعية .
٢١١	المبحث الثاني : إيرادات العقارات المبنية .
٢١٣	الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .
٢١٥	المبحث الأول : طريقة التقدير الحكمي .
٢٢١	المبحث الثاني : طريق التقدير الفعلي .
٢٢٤	المبحث الثالث : المحاسبة الضريبية لإيرادات التأجير المفروش .
٢٢٥	المبحث الرابع : التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة داخل كردون المدينة .
٢٢٦	أ - التصرفات الخاضعة للضريبة .

٢٢٨	ب- سعر الضريبة .
٢٣١	<u>الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة .</u>
٢٣٣	- خصم الضريبة العقارية الأصلية .
٢٣٤	- استثناءات العقارات الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة .
٢٣٥	الكتاب الثالث: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
٢٣٥	الباب الأول : نطاق سريان الضريبة .
٢٣٧	- تحديد المقصود بالأشخاص الاعتبارية .
٢٣٨	- سعر الضريبة .
٢٣٨	- الجهات المعفاة من الضريبة على الأشخاص الاعتبارية .
٢٤١	- الباب الثاني : تحديد الدخل الخاضع للضريبة .
٢٤٣	- ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .
٢٤٤	- حكم تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري .
٢٤٥	- خصم الضريبة الأجنبية للشركات المقيمة .
٢٤٥	- حكم التغيير في ملكية رأس مال الشخص الاعتباري
٢٤٧	الكتاب الرابع : الضريبة المستقطعة من المنبع .
٢٥٠	- المعاملة الضريبية للعمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة .
٢٥٠	- المعاملة الضريبية للعوائد والسندات التي تصدرها وزارة المالية .
٢٥١	الكتاب الخامس : الخصم والتحصيل والدفوعات المقدمة تحت حساب الضريبة
٢٥١	الباب الأول : النشاط التجاري والصناعي .
٢٥٣	- نظام الخصم تحت حساب الضريبة .

٢٥٤	- الجهات المعفاة من الالتزام بالخصم .
٢٥٤	- الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة .
٢٥٤	- مدى حرية الممول في الاختيار بين نظام الخصم والدفعات المقدمة .
٢٥٥	- كيفية تسديد الدفعات المقدمة .
٢٥٦	- الشروط الواجب توافرها للعدول عن نظام الدفعات المقدمة .
٢٥٦	- حالات الإعفاء من تطبيق نظام الدفعات المقدمة .
٢٥٩	الفصل الثالث : التحصيل تحت حساب الضريبة .
٢٦٣	الباب الثاني : المهن غير التجارية .
٢٦٥	- الخصم الوارد على أصحاب المهن غير التجارية .
٢٦٥	- الالتزام لتوريد المبالغ المخصوصة .
٢٦٦	- عدم سريان أحكام الخصم والتحصيل أثناء فترة الإعفاء .
٢٦٧	الكتاب السادس : التزامات الممولين وغيرهم .
٢٦٧	الباب الأول : الإخطار وإمساك الدفاتر .
٢٦٩	- أولاً : الالتزام بالإخطار عند بداية النشاط .
٢٧٠	- ثانياً : الالتزام باستخراج البطاقة الضريبية .
٢٧٢	- ثالثاً : التزام دور النشر والطبع والإيداع بالإخطار .
٢٧٢	- رابعاً : التزام الجهات بالإخطار .
٢٧٢	- خامساً : التزام الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات .
٢٧٥	- سادساً : الالتزام بالإخطار عن التوقف .
٢٧٦	- سابعاً : أحكام الإخطار في حالة التنازل عن المنشأة .
٢٧٩	- ثامناً : حقوق الممول في حالة التوقف أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد نهائياً .

٢٨١	الباب الثاني : الإقرارات الضريبية .
٢٨٣	- الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية .
٢٨٤	- مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية .
٢٨٥	- التزام مصلحة الضرائب بقبول الإقرار على مسئولية الممول .
٢٨٥	- الاستثناءات الواردة على ميعاد تقديم الإقرار الضريبي .
٢٨٧	- حالات تصحيح الإقرار الضريبي .
٢٨٨	- التزام مصلحة الضرائب بالاعتداد بالدفاتر والسجلات .
٢٨٩	الباب الثالث : إقرارات ربط الضريبة .
٢٩١	- سلطة المصلحة في تعديل الربط .
٢٩٢	- القيود الواردة على سلطة المصلحة في تعديل الربط .
٢٩٣	- ضمانات تحصيل الضريبة في حالة الصورية أو التواطؤ .
٢٩٤	- حالات تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية .
٢٩٥	الباب الرابع : الفحص والتحريرات .
٢٩٧	- نظام الفحص بالعينة .
٢٩٧	- حق الاطلاع وسر المهنة .
٣٠١	الباب الخامس : ضمانات التحصيل .
٣٠٣	- أولاً : دين الضرائب من الديون الممتازة .
٣٠٣	- ثانياً : سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي دون حكم قضائي .
٣٠٤	- جواز تقسيط دين الضريبة .
٣٠٤	- سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التحفظي .
٣٠٦	- وجوب إخطار مصلحة الضرائب بالحجز الذي يتم على

	العقارات .
٣٠٦	- حق الممول في الحصول على شهادة بما تم خصمه منه تحت حساب الضريبة .
٣٠٧	- حالات استحقاق مقابل التأخير .
٣٠٨	- أحقية الممول في استحقاق مقابل تأخير من المصلحة .
٣٠٨	- حق توقيع المقاصة بين ما للممول وما عليه من ضرائب .
٣٠٨	- حالات إسقاط ديون الضريبة .
٣١١	الباب السادس : إجراءات الطعن .
٣١٣	أولاً : إجراءات إعلان الممولين .
٣١٤	ثانياً : الحالات التي يكون فيها الإعلان صحيحاً .
٣١٥	ثالثاً : المدة التي يجوز للممول أن يطعن فيها على الربط .
٣١٥	رابعاً : مدة الطعن وكيفيته بالنسبة لضريبة المراتب .
٣١٧	- تشكيل لجان الطعن الضريبي .
٣١٨	- اختصاص لجان الطعن .
٣١٩	- إجراءات نظر الطعون أمام لجان الطعن .
٣٢٠	- سرية جلسات لجان الطعن .
٣٢١	- الطعن في قرارات لجان الطعن .
٣٢١	- حالات تصحيح الربط النهائي اختصاص لجنة إعادة النظر .
٣٢٢	- سرية جلسات نظر المنازعات الضريبية أما المحاكم .
٣٢٣	- مدى سلطة وزير المالية في إصدار قواعد وتعليمات عامة .
٣٢٣	- دور المصلحة في مساعدة الممولين لمعرفة موقفهم

	الضريبي .
٣٢٤	- الدور الرقابي لمصلحة الضرائب .
٣٢٤	- الحالات التي يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات .
٣٢٥	- الحالات التي يقع على الممول عبء الإثبات .
٣٢٧	الكتاب السابع : العقوبات .
٣٢٩	أولاً : عقوبات المحاسبين والمراجعين .
٣٣١	ثانياً: عقوبات على الممولين في حالة التهرب من الضريبة .
٣٣٢	ثالثاً : مسؤولية الشريك في جريمة التهرب الضريبي .
٣٣٢	رابعاً : عقوبات الامتناع عن الإخطار وعدم تقديم الإقرارات الضريبية
٣٣٢	- خامساً : عقوبات إدراج مبلغ الضريبة بالإقرار بأقل من قيمتها المقدرة نهائياً .
٣٣٣	التصالح في الجرائم الضريبية .
٣٣٥	الكتاب الثامن : أحكام ختامية .
٣٤٢	نظام إثابة العاملين بالمصلحة .
٣٤٣	كتاب دوري رقم ١ لسنة ٢٠٠٥ والخاص بضريبة المرتبات .
٣٥٧	اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . المراجع . الفهرس .

الفصل الخامس الباب السادس المبحث الأول إجراءات الطعن

نظمت إجراءات الطعن فى المواد من (١١٦ إلى ١٢٠) فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث تم تنظيم كيفية إرسال الإعلان وإنعقاد الخصومة الضريبية ونظر الدعاوى الخاصة بالضريبة وكذلك كيفية عمل لجان الطعن وكيفية الطعن على قراراتها وهو ما سيتم دراسة هذه الأمور فيما يلى :

أولاً : إعلان الممول بالخصومة الضريبية :

قضت المادة (١١٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن يكون إعلان الممول بإرسال الإعلان بخطاب مسجل بعلم الوصول ، ولم يكتفى المشرع الضريبى بهذه الوسيلة التقليدية فى الإعلان ولكن جريا على استعمال الأساليب والطرق الحديثة فى الإعلان فقد أخذ أيضا بوسيلة الإعلان الالكترونية وجعل لها حجية فى الإثبات والمقررة وفقاً لقانون التوقيع الالكترونى رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ والتي يصدر بتحديد لها واعتمادها قرار من وزير المالية وقد ساوى المشرع الضريبى بينها وبين الطرق القانونية المتبعة فى شأن الإعلان ، وتتبع هذه الوسائل التقليدية والحديثة فى الإعلان أيضا عند إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .

ويعتبر الإعلان صحيحاً قانوناً وتتعدد به الخصومة الضريبية سواء تسلم الممول الإعلان بنفسه من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة او بمحل إقامته المختارة والحالتين الأخيرتين يكون تسلم الإعلان بخطاب مسجل بعلم الوصول ، وقد جاءت المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية وحددت أن المقصود

بمحل الإقامة المختار بالنسبة للممول هو المكان الذي يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب محامى أو محاسب .

وعند غلق المنشأة أو غياب الممول وتعدر إعلانه بالطرق السابقة ، وأيضاً فى حالة رفض الممول تسلم الإعلان يتم إثبات هذا الغلق والغياب والرفض فى محضر يحرره أحد موظفى مصلحة الضرائب المختصة ممن لهم صفة **الطبية** القضائية وينشر ذلك فى لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة ، وأيضاً يتم لصق صورة من هذا المحضر على مقر المنشأة باعتبارها المكان الذى يزاول الممول لنشاطه الخاضع للضريبة .

وفى حالة إرتداد الإعلان المرسل ومؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول فى مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة حول وجود المنشأة وعنوان الممول ، ومن ثم تتعقد الخصومة الضريبية بتمام الإعلان فى مواجهة النيابة ويتم الفصل فيها بالرغم من عدم حضور الممول.

وجاءت المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية لتضع القواعد المنظمة لإثبات ارتداد الإعلان المرسل من المأمورية أو لجنة الطعن إلى الممول ويكون ذلك الإثبات بخطاب مسجل بعلم الوصول ويؤشر عليه من موظف البريد المختص بما يفيد غلق المنشأة أو غياب صاحبها أو رفض الاستلام بموجب محضر يحرره مأمور الضرائب المختص أو عضو لجنة الطعن المختصة ويتم تحرير المحضر من ثلاث صور تحفظ الأولى بملف الممول وتلصق الثانية على مقر المنشأة وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن أو تعلن على الموقع الإلكتروني للمصلحة ، وأوجب المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية أيضاً بضرورة إمساك كل مأمورية أو لجنة طعن سجل تقيد

فيه المحاضر المشار إليها بتسلسل مرتب ، وفي حالة ارتداد الإعلان لعدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يجرى مأمور الضرائب أو عضو لجنة الطعن المختصة بإجراء التحريات اللازمة ، فإن أسفرت التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول يعاد إعلان الممول ويسلم نسخة من الإعلان ، فإن لم تسفر التحريات عن وجود المنشأة أو عنوان الممول يتم إعلانه في مواجهة النيابة .

وأعتبرت المادة (١١٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن نشر غلق المنشأة أو غياب الممول أو رفضه تسلم الإعلان في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة وكذلك الإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعاً للتقادم.

وقضت المادة (١١٦) من القانون بحق الممول في الطعن - في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة وهي حالة غلق المنشأة أو غياب الممول أو رفض الممول تسلم الاعلان أو عند ارتداد الإعلان لعدم وجود منشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول - في الربط أو قرار لجنة الطعن خلال (٦٠ يوم) من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً ، وقد أبانت المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون عن أن المقصود بتاريخ توقيع الحجز على الممول هو تاريخ علمه بهذا الحجز .

ثانياً : حق الممول في الطعن على الضريبة في حالة ربطها من مصلحة الضرائب العامة :

قضت المادة (١١٧) أنه في الأحوال التي يتم ربط الضريبة فيها من مصلحة الضرائب العامة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة وذلك خلال (٣٠) يوم من تاريخ تسليمه ، فإذا لم يتم الطعن في المدة المحددة أصبح الربط نهائياً وذلك حتى تستقر المراكز القانونية وسرعة الفصل في الطعون والخصومات الضريبية وحث

الممول على الإسراع باستخدام حقه فى الطعن فإن تخلف فإن ذلك يعنى رضائه عن الربط وتخليه عن المنازعة .

ثالثاً : حق الممول الخاضع لضريبة المرتبات والأجور الاعتراض على الضرائب المستقطعة منه:

قضت المادة (١١٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه يحق للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور الاعتراض على الضرائب المخصوصة منه وذلك بطلب يقدم إلى الجهة التى قامت بالخصم ، وذلك خلال (٣٠) يوم من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة ، وعلة اشتراط المشرع بأن يكون الاعتراض خلال (٣٠) يوم ليتم النظر والبت وعلاج الأخطاء على وجه السرعة حتى لا تتراكم المنازعات الضريبية بطول مدة الاعتراض ، وألزم المشرع الضريبي الجهة التى قامت بالخصم والمرسل إليها الطعن أن ترسل طلب الطعن مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال (٣٠) من تاريخ تقديمه.

ويحق للجهة التى خصمت الضريبة الاعتراض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص وذلك أيضاً خلال (٣٠) يوم من تاريخ استلام الأخطار ، وفى ذلك جاءت المادة (١٣٠) من اللائحة التنفيذية بأن يكون الأخطار بفروق الضريبة الناتجة عن الفحص على النموذج رقم (٣٨ مرتبات)

وأوجببت المادة (١١٨) من القانون على مصلحة الضرائب المختصة القيام بفحص الطلب أو الاعتراض عليه فإذا تبين لها صحته أخطرت الجهة القائمة بالخصم بتعديل ربط الضريبة ، أما إذا لم تقتنع المصلحة بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن وفق أحكام هذا القانون وإخطار الممول بخطاب مسجل بعلم الوصول خلال (٣٠) يوم من تاريخ الإحالة إلى لجنة الطعن.

وإذا لم يكن للممول جهة يتيسر له التقدم إليها بطلب الاعتراض على الضرائب المخصوصة منه كان الخيار بيده وفق القانون في أن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال وذلك تيسيراً على الممول سبل الولوج للحصول على حقه.

رابعاً : طرق الطعن المتاحة للمول عند طعنه على ربط الضريبة من المصلحة :

قضت المادة (١١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عندما يتم ربط الضريبة على الممول من جانب المصلحة فإن تقديم الطعن عليها من الممول ينضوي على عناصر ربط الضريبة وقيمتها وذلك كله يقدم في صحيفة الطعن تقدم من ثلاث صور يودعها الممول المأمورية المختصة ولإثبات الإيداع أوجب المشرع على المأمورية أن تسلم الممول الطاعن إحدى هذه الصور مؤشراً عليها من المأمورية المختصة بتاريخ إيداعها وهذا يفيد في توافر الجانب الشكلى فى قبول الطعن والالتزام بمواعيد الطعن ، وبالتالي يجب على المأمورية المختصة أن تثبت فى دفتر خاص بيانات هذه الطعون وملخصاً وافياً عن أوجه الخلاف التى تتضمنها .

وتيسيراً على الممولين الطاعنين أناط القانون باللجنة الداخلية فى المأمورية المقدم إليها الطعن بأن تنتظر وتثبت فى الطعون الحاملة لأوجه الخلاف بين المأمورية والممول ، وذلك خلال (٦٠) يوم من تاريخ تقديم الطعن ، وإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصير الربط نهائياً ويلزم على الممول دفع الضريبة المقررة .

وأحال القانون على اللائحة التنفيذية مهمة تنظيم اللجان وقواعد تشكيلها وكذلك إجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التى تتم أمامها .

وجاءت المادة (١٣١) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون لتنظيم تشكيل اللجان الداخلية المنصوص عليها فى المادة (١١٩) من هذا القانون حيث يصدر تشكيلها بقرار

من رئيس المصلحة أو من يفوضه ، ويرأس اللجنة أحد موظفى مصلحة الضرائب العامة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين فيها ، وتختص هذه اللجان المنصوص عليها فى المادة (١١٩) من القانون بالفصل فى الطعون المقدمة من الممولين طعناً على ربط الضريبة من المصلحة فيما يخص النشاط التجارى والصناعى والمهنى وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وإتساقاً مع القانون أن يتم الفصل فى الطعون خلال (٦٠) يوم من تاريخ ورود الطعن إلى لجنة الطعن الداخلية .

وجاءت المادة (١٣٣) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون ببيان ما يجب توافره لدى كل لجنة داخلية من السجلات وهى سجلات قيد الطعون وسجل محاضر الجلسات وسجل القرارات التى تنتهى إليها اللجنة .

وقضت المادة (١٣٤) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بإلزام اللجنة الداخلية بإخطار الممول بكتاب مسجل بعلم الوصول بتاريخ جلسة نظر الطعن ، وعند عدم حضور الطاعن أو من يمثله قانوناً فى التاريخ المحدد للجلسة يتم إعادة إخطار الطاعن بكتاب مسجل بعلم الوصول ثانياً وفى حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً ثانياً لا تتصدى اللجنة الداخلية للخصومة الضريبية ولكنها تحيلها إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بهذه الإحالة .

وأيضاً جاءت المادة (١٣٥) من اللائحة التنفيذية بأن تكون جلسات اللجنة الداخلية سرية ويجب إثبات ما يتم تداوله فى الجلسة فى محضر الجلسة مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية وتناقش اللجنة كافة بنود الخلاف وأوجه الدفاع التى يقدمها الممول وأن ترد على كل بند من البنود ، وعند إتفاق الممول والمأمورية يصدر القرار بما تم الإتفاق عليه ، وفى حالة عدم الإتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف ورأى

اللجنة بشأنها ثم يحال أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ويتم إخطار الممول بهذه الإحالة ، ويجب توقيع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانوناً ، ويحق للمول الطاعن الحصول على نسخة من محضر اللجنة الداخلية .

وقضت أيضاً المادة (١١٩) من هذا القانون بأنه عند عدم التوصل إلى تسوية لأوجه الخلاف تقوم المأمورية المختصة بإخطار الممول بذلك وتحيل أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال (٣٠) يوم من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن يخطر الممول بالإحالة بخطاب مسجل بعلم الوصول ، وإذا إنقضت مدة الثلاثين يوماً دون إحالة المأمورية المختصة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة كان من حق الممول عرض الأمر كتابة على رئيس لجنة الطعن مباشرة أو بخطاب مسجل بعلم الوصول ويكون على رئيس لجنة الطعن خلال (١٥) يوم من تاريخ عرض الأمر عليه أو تسلمه للخطاب المسجل بعلم الوصول إن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول ، وتيسيراً على الممولين أجازت هذه المادة (١١٥) بأنه يجوز اتخاذ أى من الإجراءات المنصوص عليها فيها بأى وسيلة إلكترونية يحددها الوزير وهذا يتماشى مع متطلبات العصر وسهولة وصول الإعلان والإخطارات الى الممولين .

خامساً : تشكيل لجان الطعن :

قضت المادة (١٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن تشكيل لجان الطعن يصدر بقرار من وزير المالية وهى عبارة عن لجنة خماسية الأعضاء يختار الوزير رئيسها من غير ذوى العاملين فى مصلحة الضرائب وعضوية إثنين من موظفى مصلحة الضرائب يختارهم الوزير ، وإثنين من الأعضاء من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالإشتراك مع إتحاد الصناعات المصرية من بين

المحاسبين المقيدون فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة .

ووفق المادة (١٢٠) من القانون أنه يمكن للوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفى المصلحة الذى يختارهم باللجان وهذا فى المدن التى بها لجنة واحدة للطعن ، ويعتبر الأعضاء الأصليين أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى فى المدن التى بها أكثر من لجنة ، ويكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه .

واشترطت المادة (١٢٠) من القانون لأنعقاد لجان الطعن صحيحاً أن يحضر رئيسها وثلاث من الأعضاء على الأقل ، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تنديبه المصلحة لذلك العمل ، وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة لوزير المالية ويصدر قرار منه بتحديثها وبيان مقارها واختصاصها المكانى ومكافآت أعضائها.

وجاءت المادة (١٣٦) من اللائحة التنفيذية بوجوب أمساك لجان الطعن المنصوص عليها فى المادة (١٢٠) من القانون السجلات الآتية :

١- سجل الطعون الضريبية وتقيد به الطعون حسب تاريخ ورودها ويتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن من حيث سنوات الخلاف وصافى ربح كل سنة وقرار اللجنة عند صدوره .

٢- سجل الجلسات حيث تدون به المداولات فى الجلسة .

٣- أية سجلات أخرى تتطلبها طبيعة عمل لجنة الطعن .

ويكون القيد فى هذه السجلات المشار إليها أنفا بمعرفة أمانة اللجنة .

وحددت المادة (١٣٧) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون كيفية العمل بلجان الطعن المنصوص عليها في المادة (١٢٠) من القانون كما يلي :

١ - يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من أحد العضوين المعيّنين من مصلحة الضرائب العامة.

٢ - يقوم كل عضو من أعضاء اللجنة المشار إليها في البند (١) من هذه المادة بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها ويعد مسودة القرار في كل طعن .

٣ - يتم المداولة مع باقى أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد إطلاعهم على أوراق الطعن .

٤ - يصدر قرار اللجنة بعد المداولة طبقاً لحكم المادة (١٢٢) من هذا القانون .

سادساً : إختصاص لجان الطعن :

قضت المادة (١٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ باختصاص لجنة الطعن بالفصل في كافة أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر برقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وفي القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بغرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

وألزمت المادة (١٢١) لجنة الطعن بإعلان الممول الطاعن والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن وذلك قبيل انعقادها بعشر أيام على الأقل وذلك بخطاب مسجل بعلم الوصول ، ويحق للجنة الطعن أن تطلب من الممول والمصلحة تقديم كل ما هو ضرورى تراه من البيانات والأوراق وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل

عنه وإلا فصلت لجنة الطعن فى الطعن المقدم من الممول فى ضوء المستندات المقدمة والمتوفرة لديها.

وفى هذا الخصوص جاءت المادة (١٤٠) من اللائحة التنفيذية بوجوب إخطار لجنة الطعن لكل من الممول ومصلحة الضرائب المختصة بميعاد جلسة نظر الطعن على نموذج (٢٩ لجان) بخطاب مسجل بعلم الوصول ، وعند عدم حضور الممول أو وكيله أمام اللجنة فى أول جلسة يتم حجز الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل ويتم إعلان الممول بذلك بخطاب مسجل بعلم الوصول فإذا أبدى عذراً مقبولاً تقبله لجنة الطعن يتم فتح باب المرافعة ويحدد له جلسة لنظره ثانية ، أما إذا لم تقبل لجنة الطعن العذر فتصدر قرارها مسبباً فى الطعن ، وعلى لجنة الطعن التحقق من تمام إخطار الممول من خلال علم الوصول .

وتصدر لجنة الطعن قرارها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويتم تعديل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة ، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار ، وهذا يتفق مع القواعد القضائية بأن القاضى لا يحكم إلا بما يطلب منه وجرياً على ذلك فإن لجنة الطعن تحكم فى ضوء ما هو معروض عليها فقط من تقدير المصلحة وطلبات الممول مع إجمالى قاعدة ألا يضار طاعن من طعنه .

وفى ضوء هذا الاختصاص أوجبت المادة (١٣٨) من اللائحة التنفيذية على لجان الطعن إنجاز المعدلات التى تحددها الإدارة المشرفة على اللجان وهذا مؤداه سرعة الفصل فى المنازعات الضريبية مراعاة لتحصيل حق الدولة فى مواردها واستقرار المراكز القانونية للموليين.

سابعاً : مبدأ سرية جلسات لجان الطعن :

أوجبت المادة (١٢٢) من هذا القانون مبدأ سرية جلسات لجان الطعن ووجوب صدور قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين - سبق أن ذكرنا أن المادة (١٢٠) من هذا القانون في الفقرة الأخيرة منها ذكرت أن إنعقاد لجنة الطعن لا يكون صحيحاً إلا إذا حضر رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل - وفي حالة تساوى الأصوات يرجح الجانب الذى منه الرئيس ، وتوقع قرارات لجان الطعن من رئيس اللجنة وأمين السر خلال (١٥) يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها وهو ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة (١٤٠) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون وتعلن المصلحة والممول بذلك .

كما قضت المادة (١٢٢) من هذا القانون بوجوب إلزام لجنة الطعن بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى وهو ما توافق معه نص اللائحة التنفيذية فى مادتها (١٣٩) منها بقولها على لجنة الطعن مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى وفقاً لحكم المادة (١٤١) من اللائحة التنفيذية والتي تشمل الاختصاص ، وإعلان أطراف الخصومة ، وأحقية الممول فى رد اللجنة أو أحد أعضائها ، ومناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول ، وتسبب القرارات وهذا كله مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضى المنصوص عليها فى قانون المرافعات المدنية والتجارية .

ويكون إلزام لجنة الطعن بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى التزام بتحقيق نتيجة ويعلن كل من الممول الطاعن ومصلحة الضرائب بالقرار الصادر من لجنة الطعن بخطاب مسجل بعلم الوصول ، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن ، ولا يمنع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة.

ثامناً : حق الممول ومصلحة الضرائب فى الطعن على قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية:

قضت المادة (١٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه يحق لكل من المصلحة والمومول الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية خلال (٣٠) يوم من تاريخ الإعلان بالقرار الصادر من لجنة الطعن فى الطعن .

وترفع الدعوى أمام المحكمة المختصة والتي يقع فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك وفق أحكام قانون المرافعات.

ويكون الطعن فى الحكم الصادر من هذه المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع .

وجاءت المادة (١٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتقرر بأن الدعوى المرفوعة من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها فى جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة ، على أن تكون النيابة العامة ممثلة فى الدعوى ويعاونها فى ذلك مندوب المصلحة .

وتيسيراً على الممولين المتعاملين مع مصلحة الضرائب أوجبت المادة (١٢٦) من هذا القانون أن لوزير المالية دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية.

تاسعاً : حق الممول تصحيح الربط النهائى :

قضت المادة (١٢٤) من القانون أنه على مصلحة الضرائب تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير الأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال (٥) سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك فى الحالات الآتية :

- ١- عدم مزاوله صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
 - ٢- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .
 - ٣- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
 - ٤- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .
 - ٥- الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة .
 - ٦- الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول .
 - ٧- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
 - ٨- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
 - ٩- عدم خصم القيمة الإيجازية للعقارات التى تستأجرها المنشأة .
 - ١٠- عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانوناً:
 - ١١- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.
 - ١٢- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .
- ويحق لوزير المالية أن يضيف حالات أخرى بقرار منه .

وبصفة عامة فى الحالات التى يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدى إلى عدم صحة للربط.

وقضت المادة (١٢٤) من القانون بأنه تختص بنظر الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة ، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصاتها ومقارها قرار من رئيس مصلحة الضرائب ولا يكون قرار هذه اللجنة ناقداً إلا بعد اعتماده من رئيس مصلحة الضرائب .

ويتم إخطار كل من مصلحة الضرائب والممول بقرار اللجنة.

وقد توافقت مواد (١٤٢ ، ١٤٣) من اللائحة التنفيذية مع ما جاءت الفقرتين الأخيرتين من المادة (١٢٤) من هذا القانون سواء من حيث تشكيل لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى واختصاصها ومقارها ، كما أوضحت المادة (١٤٣) من اللائحة التنفيذية بأنه يجب على لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى خلال (١٥) يوم من ورود طلب الممول إليها طلب الملف الضريبي الخاص بالممول من المأمورية المختصة وعلى المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال (١٥) يوم كحد أقصى من تاريخ ورود الطلب من اللجنة إلى المصلحة ، وبمجرد ورود الملف إلى اللجنة تقوم بدراسة طلب الممول ومستنداته المقدمة فى ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبي وتصدر قرارها خلال (٦٠) يوم من تاريخ ورود الملف ، ولا يكون القرار نافذاً إلا بعد إعتماد رئيس مصلحة الضرائب له وتعلن - تخطر - مصلحة الضرائب والممول بالقرار .

وفى ذات السياق فإن المادة (١٤٤) من اللائحة التنفيذية أوضحت أن لجان إعادة النظر تنتظر الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائى قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولم يتم البت فيها.

وجاءت المادة ١١٧ من اللائحة التنفيذية لتبين المقصود بالأخطاء المادية فى تطبيق المادة ٩٣ من هذا القانون ورود النتيجة مخالفة للحيثيات ،ويقصد بالأخطاء الحسابية فى تطبيقها الأخطاء فى نقل الأرقام أو الجمع والطرح وكافة العمليات الحسابية ، ويعد فى حكم الأخطاء المادية التى يكون على المأمورية المختصة تصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول ، جميع الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٢٤) من القانون ما لم يصبح الربط نهائياً.

عاشراً : اختصاص الوزير المالية بإصدار القواعد والتعليمات :

أناطت المادة (١٢٦) من هذا القانون أن لوزير المالية اختصاص أحيل لا يحق له تفويض غيره - بإصدار القواعد والتعليمات العامة والتى تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولأئحته التنفيذية ، ويحمد لهذا القانون بوضع هذا الاختصاص فى يد وزير المالية وذلك سداً للزرائع خوفاً من تعدد هذه القواعد وإتساع قاعدة التفسير للنصوص وبالتالي تكون القواعد موحدة وذلك لمنع التعارض والتضارب بين المأموريات المختصة عند التطبيق العملى للقانون ولأئحته ، هذا بالإضافة إلى أن صدور اللائحة التنفيذية عن وزير المالية فلا يصح أن توضع القواعد المنظمة لها من غيره .

إحدى عشر : حق الممول فى بيان موقفه الضريبي بشأن معاملته :

إتساقاً مع مبدأ الشفافية والوضوح أعطى المشرع فى المادة (١٢٧) من هذا القانون للممول الحق عند إتمامه معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة التقدم بطلب كتابى إلى رئيس مصلحة الضرائب المختصة ببيان موقف هذه المعاملات ضريبياً وفق أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، واشترطت المادة (١٢٧) تقديم الممول للطلب مستوفياً ببيانات إسم الممول ورقم حصره الضريبي ، ويكون مصحوباً بالوثائق الخاصة ببيان المعاملة

وأثارها الضريبية وصور الحسابات والعقود والمستندات المتعلقة بالمعاملة ، وأناطت المادة برئيس المصلحة بإصدار قراره فى الطلب خلال (٦٠) يوم من تاريخ تقديمه ، ويجوز لرئيس المصلحة طلب بيانات إضافية من الممول خلال مدة الستين يوماً ، ويكون القرار الصادر ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليه قبل صدور القرار فيها.

إثنى عشر : حق مصلحة الضرائب فى تعيين مندوبها لدى الوزارات والمصالح الحكومية :

جاءت المادة (١٢٨) من هذا القانون بإعطاء الحق لمصلحة الضرائب فى تعيين مندوبين - هذا النظام يتفق مع المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية فى كل المصالح الحكومية لمراقبة الأداء المالى وتنفيذ بنود الموازنة العامة - لها من بين موظفى مصلحة الضرائب لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الأداء المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ، ويختص هؤلاء المندوبين بمتابعة سلامة تنفيذ هذه الجهات لأحكام هذا القانون وغير من التشريعات الضريبية المرتبطة به ، وأيضا التحقق من أن هذه الجهات تؤدى الضرائب وفقاً لأحكام هذه التشريعات الضريبية .

وأعطى المشرع الضريبى لهؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفى المصلحة صفة الضبطية القضائية وذلك بعد صدور قرار بتحديدهم من وزير العدل بناء على طلب وزير المالية ، ولهم حق إثبات المخالفة الواقعة لأحكام هذه التشريعات الضريبية فى محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وفى هذا الصدد جاءت المادة (١٤٥) من اللائحة التنفيذية الجديدة لهذا القانون بأن على مندوبى المصلحة لدى الجهات المنصوص عليها فى المادة (١٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

متابعة سلامة تنفيذ هذه الجهات لأحكام قانون الضريبة على الدخل وغيره من التشريعات المرتبطة به ، وفي حالة إكتشاف المندوب لأية مخالفة أن يثبت ذلك فى محضر أعمال يتضمن البيانات الهامة التالية :

١ - إسم المندوب
٢ - إسم الجهة
٣ - تاريخ إكتشاف المخالفة .

٤ - وصف المخالفة
٥ - أثر المالى للمخالفة
٦ - المدة التى وقعت خلالها المخالفة

ويجب على المندوب إحالة المحضر إلى الإدارة الضريبية لإتخاذ اللازم .

ثالث عشر : حالات وقوع عبئ الإثبات على المصلحة والممول :

أولاً : عبء الإثبات على المصلحة :

جاءت المادة (١٢٩) من هذا القانون لتحدد الحالات التى يقع فيها عبء الإثبات على المصلحة :

١ - تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الإعتماد به إذا كان مقدم وفق الشروط والأوضاع المنصوص عليها فى المادتين (٨٣ ، ٩٤) من هذا القانون ، ويستند إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، أو مبادئ محاسبية مبسطة منبقة منها ، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

٢ - تعديل الربط وفق المادة (٩١) من هذا القانون .

٣ - عدم الإعتماد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفق لأحكام المادة (٧٨) من هذا القانون .

وفى هذا الإطار جاءت المادة (١٤٦) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بأنه على مصلحة الضرائب المختصة إثبات تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الإعتداد به أو تعديل الربط فى مذكرة معتمدة ومرفق بها المستندات المؤيدة لها ، ويجب إخطار الممول بالتصحيح أو التعديل أو عدم الإعتداد وبيان الأسباب .

ثانياً : عبء الإثبات على الممول :

يقع عبء الإثبات على الممول فى الحالات التى اوردتها المادة (١٣٠) على

النحو التالى :

١- قيام المصلحة بربط تقديري للضريبة وفق المادة (٩٠) من هذا القانون .

٢- قيام الممول بتصحيح خطأ فى إقراره الضريبي .

٣- إعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .

المبحث الثانى

العقوبات

جاءت المادة (١٣١) لتتنص على أن الجرائم المرتكبة من الممولين والواردة فى الكتاب السابع تطبق عليها العقوبات المقررة للجرائم المبنية بهذا الكتاب مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد منصوص عليها فى مواد قانون العقوبات المصرى أو أى قانون آخر وذلك لمكافحة التهرب والتسرب الضريبي وضمان سداد الضريبة إعمالاً لمبدأ المساواة فى الأعباء والتكاليف ، وجاءت العقوبات على النحو التالى :

أولاً : العقوبات المقررة للمحاسبين :

جاءت المادة (١٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتفرض عقوبة على كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتماداً إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيده له إذا كان الفعل المرتكب والمشكل لجريمة قانونية في إحدى الصور التالية :

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر عن هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير إيهام بقله الأرباح أو زيادة الخسائر.

وتكون العقوبة المقررة لهذه الأفعال هى الحبس والغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ، وفى حالة العود فى هذه الأفعال يعاقب بالحبس والغرامة معاً .

والجديد فى هذا النص هو استحداث عقاب للمحاسبين والتشدد معهم عندما يخفون حقيقة النشاط من خلال قلة الأرباح للموليين أو زيادتهم خسارتهم ، ولكن المشرع قصر العقاب على المحاسبين المقيدين فقط بجدول المحاسبين والمراجعين دون غيرهم من المحاسبين غير المقيدين والذين يمارسون المحاسبة الفعلية ، وهو ما يكون منفذاً للجوء الممولين إليهم لوضع الميزانية والحساب الختامى وبيان الأرباح والخسائر الأمر الذى يزيد معهم نسبة التهرب الضريبى.

وبالتالى يجب على كل محاسب الالتزام بفحص حالة الممول ومركزه المالى من واقع الدفاتر والسجلات والحسابات المقدمة إليه وتثبيت من صحتها خاصة وأن فى حالة

عود المحاسب لذات الفعل المرتكب من قبل ستشدد عليه العقوبة سيعاقب بالحبس والغرامة وجوباً.

ثانياً : العقوبات المقررة للممولين :

جاءت المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لعقاب كل ممول يتهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن (٦) شهور ولا تتجاوز (٥) سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين ، ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها " . ويلاحظ على هذا النص أن المشرع اشترط لعقاب الممول على تقديم الإقرار المستند إلى دفاتر وسجلات وحسابات ومستندات مصطنعة علم الممول بهذا الاصطناع وهذا يتوافق مع المبدأ القانون من عدم جواز أن يصنع المرء دليلاً لنفسه أو يكون الممول بنفسه هو الذي أدخل بيانات تخالف الحقيقة الثابتة بالدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات التي أخفاها الممول وهذا الفعل يقود لنشوء جريمة التزوير - فالتزوير هو كذب مكتوب - وكما نعلم أن جريمة التزوير تقوم ولم لم يكن هناك المستند الدال على قيامها وهو ما يتطابق على حالتنا هذه عند إخفاء الممول لمستندات الإقرار الضريبي ليوهم المصلحة بخلاف الحقيقة أنه لم يحقق أرباحاً أو حقق خسائر أو حقق أرباح لا ترقى لمستوى المحاسبة الضريبية ويدخل في حد الأعضاء الضريبي.

٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو

حسابات أو مستندات أخفاها". وهذه الفقرة الثانية من المادة (١٣٣) لم تأتي بجديّة عن الفقرة الأولى ولكن جاءت لتؤكد على أنه عند ممارسة الممول للطرق الإحتيالية والتدليسية وإخفاء المستندات الحقيقية للأقرار الضريبي السنوي ، ويقدم إقراره على أساس عدم وجود هذه المستندات ، ومن ثم يقوم بتضمين الأقرار بيانات تخالف الحقيقة الثابتة في المستندات الخفاء .

٣- "الأتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل إنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة". وفي هذه الفقرة يقع تحت طائلة العقوبة في هذه المادة كل ممول أتلف عمداً أي بتوافر القصد الجنائي - العلم والإدارة - وإتجاه إرادته لتحقيق النتيجة الإجرامية المعاقب عليها قانوناً لأي مستندات وسجلات تتصل بالضريبة قبل إنقضاء تقادم مدة دين الضريبة ، ومن ثم يخرج من دائرة العقاب الإتلاف غير العمدي أو بسبب القوة القاهرة ، وبالطبع فإن توصيف الفعل بأنه إتلاف عمدي أو غير عمدي للقاض الجنائي والذي يترتب عليه خضوع الممول للعقاب من عدمه.

٤- "إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لأيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر". وتحتوي هذه الفقرة على أن فعل التهرب الضريبي للممول يكون من بينه إصطناع فواتير الشراء والبيع والمستندات أي يقوم بعمل فواتير بيع وشراء وهميته لا أساس لها في الواقع عن عمليات مالية لم تحدث في الواقع العملي للنشاط الممول ، أو يقوم الممول بتغيير فواتير الشراء والبيع موجودة بالفعل سواء بالحذف أو الإضافة أو الكشط أو التغيير بهدف تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر ، وهذا كله يكون في ظل توافر الركن المادي بثبوت حدوث فعل الإصطناع وتغيير فواتير الشراء والبيع مع توافر الركن المعنوي بتوافر القصد الجنائي (العلم والإرادة) للممول في الإتيان بهذه الأفعال.

٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة" ، وهنا لا يتعلق الأمر بإخفاء أو إصطناع مستند ولكن إخفاء الممول لنشاط كامل أو جانب منه يخضع للضريبة بغرض التهرب من أداء الضريبة عنه.

وفي حالة عود الممول في ارتكاب هذه الأفعال يحكم عليه بالحبس والغرامة معاً ، ويدخل العود الوارد في نص المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تحت حكم المادة (٤٩) عقوبات والذي تعتبر العائد هو من حكم عليه لجناية أو جنحة بالحبس مدة أقل من سنة واحدة أو الغرامة وثبت أنه ارتكب جنحة مماثلة للجريمة الأولى قبل مضي خمس سنوات من تاريخ صدور الحكم المذكور ، وبالتالي يجب إيداع صورة رسمية من الحكم الذي يثبت أن الممول ارتكب فعل التهرب خلال (٥) سنوات من التهرب اللاحق حتى يمكن تطبيق أحكام العود على الممول المتهرب من الضريبة لمرّة ثانية خلال (٥) سنوات من التهرب السابق .

وتعد جريمة التهرب الضريبي جنحة ولكنها من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة وفق نص المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ووفق المادة (١١٢) من قانون العقوبات لايلزم لإثبات هذه الجريمة المخلة بالشرف والأمانة سوى طرق الاستدلال العامة للمحكمة لتقتنع بوقوع الفعل المكون للجريمة من أى دليل أو قرينه تقدم إليها.

وكما سبق تقديمه في أوراق هذه الدراسة فإن المادة (١١٢) من اللائحة التنفيذية ذكرت بأنه لا يجوز للمول تقديم إقرار ضريبي معدل طبقاً للمادة (٨٧) من هذا القانون ، إذا استعمل إحدى الطرق التي يعد فيها متهرباً طبقاً للمادة (١٣٣) من القانون وتم إكتشاف ذلك من قبل المصلحة.

وفى هذا الإطار جاءت المادة (١١٩) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بأنه لا يجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول طبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (٩٥) من القانون ، إلا توافرت إحدى الطرق المنصوص عليها فى المادة (١٣٣) منه ، وفى جميع الأحوال على المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص.

ثالثاً : العقاب على فعل الأشتراك للتهرب الضريبي :

جاءت المادة (١٣٤) من هذا القانون لتقرر عقوبة للشريك فى جريمة التهرب الضريبي متضامناً مع الممول فى الإلتزام بأداء قيمة الضرائب التى تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها فى شأنها.

ومن ثم يشمل فعل الإشتراك عقاب كل من الشريك فى النشاط والمحاسبين والمراجعين وكل من ارتكب فعلاً من الأفعلا المنصوص عليه فى المادة (١٣٢) من هذا القانون إذا شاركوا بأفعالهم فى جريمة التهرب الضريبي حيث يعدوا مسئولون بالتضامن مع الممول فى الإلتزام بأداء قيمة الضريبة والغرامات المقضى بها بالإضافة أيضا للعقوبات المقررة فى المواد ١٣١ ، ١٣٢ ، ١٣٣ فى هذا القانون .

وبتقرير المشرع الضريبي المسئولية التضامنية لضمان حقوق الموازنة العامة ضد المتلاعبين بحقوقها والمتهربين من أدائها ومن ثم يستل كل من الشريك والممول فى أموالهم الخاصة لضمان حقوق الخزنة العامة وبالتالي تستطيع مصلحة الضرائب التنفيذ على أموالهم الخاصة إذا عجزت أموال ومنقولات النشاط عن الوفاء بدين الضريبة الذى يعد من الديون الممتازة التى يحق لها التقدم والأولية على ما عدا هامش الدائنين ، ومن ثم فإذا أوفى الشريك بالضرائب والغرامات المستحقة فإنه يمكنه وفق القواعد العامة الرجوع على الممول بما دفعه من ضرائب وغرامات .

رابعاً : العقاب على الفعل بطريق الامتناع :

جاءت المادة (١٣٥) من هذا القانون لتقرير العقوبة لكل من ارتكب فعلاً بطريق

الامتناع وهى على النحو التالى :

١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي .

٣- الامتناع عن تطبيق نظام إستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية.

وأفردت هذه المادة لعقاب هذه الأنواع من الامتناع بالغرامة التى لا تقل عن ألفين جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه .

كما عاقبت المادة (١٣٥) من هذا القانون بذات العقوبة المقررة لفعل الامتناع السابق لكل من يخالف أحكام المادة (٩٦) فقرة (١) (والتى تشترط أن يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابه وذلك خلال (١٥) يوماً من تاريخ طلبها ، ما لم يقدم الممول دليلاً أيضاً على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة).

كما يعاقب بالغرامة وقدرها (١٠) آلاف جنيه لكل من خالف أحكام المادتين (٧٨) بند (١) و (٨٣) فقرة (٣).

وقرر المشرع فى المادة (١٣٥) مضاعفة عقوبة بالغرامة المنصوص عليها بها فى حالة العود لإرتكاب ذاب المخالفة خلال (٣) سنوات.

خامساً : العقاب على إدراج قيمة أقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً :

جاءت المادة (١٣٦) بعقاب الممول إذا لم أدرج مبلغ الضريبة بالإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً وذلك بتغريمه النسب التالية :

١ - ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً .

٢- ١٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه إذا كان يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً .

٣- ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً .

وعلى ذلك جاءت المادة (١٣٣) من اللائحة التنفيذية والتي تتعلق بهذه المادة من

القانون بقولها " يجب أن يتوافر بكل لجنة داخلية السجلات الآتية " :

١ - سجل قيد الطعون

٢- سجل محاضر الجلسات

٣- سجل القرارات التى تنتهى إليها اللجنة

سادساً : إختصاص الوزير الأصيل فى تحريك الدعوى الجنائية :

جاءت المادة (١٣٧) لتقرير بأنه لايجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون أو إتخاذ أى من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابى من الوزير ويتسق هذا النص مع منطق الشفافية وعدم الكيدية والتعسف فى معاملة الممول وبذلك يكون هذا النص قد وضع قيداً على مصلحة الضرائب فى تحريك الدعوى الجنائية أو أى من إجراءات التحقيق وأن ذلك يتطلب إذن كتابى من الوزير مما يحد من سلطة المصلحة فى تهديد الممول أو الضغط عليه .

سابعاً : إختصاص وزير المالية أو من ينيبه التصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة (١٣٨) :

جاءت المادة (١٣٨) من هذا القانون لتقرر اختصاص الوزير أو من ينيبه فى ذلك بالتصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى هذه المادة ، وذلك فى أى حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فى الدعوى وذلك مقابل أداء ما يلى :

١- المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة لتعويض مقداره ألفين جنيه .

٢- المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة فى المادة (١٣٦) من هذا القانون .

٣- المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادتين (١٣٣)، (١٣٤) بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

٤- تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها فى المادة ١٣٢ من هذا القانون.

ويترتب على التصالح إنقضاء الدعوى الجنائية والآثار المرتبة عليها ، كما تأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذ العقوبة .

ولعل كان إتجاه المشرع الضريبي نحو التصالح محموداً خاصة لأن إجراءات التقاضى تطول وتتكلف الدولة نفقات باهظة وكذلك الحال للممولين بالإضافة لضياع الوقت والجهد والمساس بالكيان الأدبي لهم ، وبهذا التصالح يتنازل المجتمع عن حقه فى العقاب فى مقابل أداء الإلتزام الوارد فى المادة (١٣٨) نظير هذا التصالح ، والتصالح هنا إختيارى وليس وجوبى حيث أن الدولة ترى فى ذلك حصولها على حقهـا المالى الضائع والمتراكم منذ سنوات عديدة قبل وأثناء فترة التقاضى .

المبحث الثالث

أحكام ختامية عامة

(المواد ١٣٩ - ١٤٨)

إنشاء المجلس الأعلى للضرائب جاءت المواد (١٣٩-١٤٨) لتنظم إنشاء هذا المجلس
وتحدد اختصاصاته وأهدافه على النحو التالي :-

أولاً : إنشاء المجلس الأعلى للضرائب :

تضمنت المادة (١٣٩) إنشاء مجلس أعلى للضرائب بقرار يصدره رئيس
الجمهورية على أن يتبع رئيس مجلس الوزراء ، ويكون مقره القاهرة ، وتكون له
الشخصية الاعتبارية المستقلة ، وبالتالي يكون له ذمة مالية مستقلة وأهلية التقاضى
وموطن مستقل والذي تحدد بنص القانون فى القاهرة .

ثانياً : أهداف المجلس الأعلى للضرائب :

قررت المادة (١٤٠) أهداف المجلس الأعلى للضرائب وهى ضمان حقوق
دافعى الضرائب بكافة أنواعها المختلفة ، والتأكد من إلتزام كافة الإدارات الضريبية
المختصة بصحيح القانون واللوائح الصادرة فى هذا الشأن ، والتأكد من أن إجراءات
الربط والتحصيل تتم فى إطار من التعاون وحسن النية ، وتوجيه الممولين إلى
الإجراءات القانونية الكفيلة بحصولهم على حقوقهم.

ثالثاً : إختصاصات المجلس الأعلى للضرائب :

جاءت المادة (١٤١) من هذا القانون لتحدد كيف يمارس هذا المجلس فى سبيل

تحقيق اغراضه الإختصاصات التالية :

- ١- دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعى الضرائب ومتابعة الإلتزام بها .
- ٢- دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على إختلاف أنواعها وإقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الأدارية المختصة ، ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التى تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأية منها قبل عرضها على مجلس الشعب .
- ٣- دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على إختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الإختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التى لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة دافعى الضرائب ، وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها فى يسر دون عنت .
- ٤- متابعة ممارسة المصالح الضريبية لأختصاصاتها لضمان إلتزامها بحقوق دافعى الضرائب .
- ٥-مراجعة أدلة العمل الضريبية وإيداء الرأى فيها قبل إقرارها ونشرها على الأخص :
 - أدلة عمل الإدارة الضريبية .
 - دليل القواعد الأساسية للفحص .
 - دليل إجراءات الفحص

- دليل الفحص بالعينة

٦- دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها ، والسعى لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أى قصور فى هذا الشأن .

٧-نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التى تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.

٨-دراسة ما يقدم للمجلس من الممولين - الممولين والسعى لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها وإقتراح قواعد عامة تكفل إزالة اسبابها فى المستقبل ، وتلتزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس فى دراسة ما يحال إليها من شكاوى وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التى يطلبها مما يتصل بأعماله .

ويقدم المجلس فى الثلاثين من سبتمبر من كل عام تقريراً عن أعماله إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء متضمناً ما كشف عنه ممارسته لاختصاصاته من نقص فى التشريعات الضريبية أو حالات إساءة إستعمال السلطة من أى جهة من جهات الإدارة الضريبية أو مجاوزة تلك الجهات لاختصاصاتها.

ويقدم هذا التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس.

ويشكل المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد على النحو التالى:

١- رئيس من الشخصيات العامة .

٢- ثلاثة من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقتين يرشحهم الوزير.

٣-أحد رجال القضاء من درجة مستشار على الأقل يرشحه وزير العدل.

٤- إثنان من المحاسبين المقيدون بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة ترشحهم شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاربيين.

٥- رئيس إتحاد الصناعات المصرية .

٦- رئيس الاتحاد العام للغرف التجارية .

٧- أحد اساتذة الجامعات من المتخصصين فى شئون الضرائب يرشحه المجلس الأعلى للجامعات.

٨- أحد وكلاء الجهاز المركزى للمحاسبات يرشحه رئيس الجهاز ويحدد القرار مكافأة رئيس وأعضاء المجلس.

رابعاً : اجتماعات وموارد المجلس الأعلى للضرائب المالية :

جاءت المادة (١٤٣) من هذا القانون لتحديد كيفية اجتماع المجلس الأعلى للضرائب بقولها "يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة على الأقل كل شهرين ، وكما رأى الرئيس ضرورة لذلك ، ولا يكون الاجتماع صحيحاً إلا بحضور ستة من أعضائه على الأقل ، وتصدر بذلك القرارات بأغلبية اصوات الحاضرين وعند التساوى يرجع الجانب الذى سنه الرئيس.

وللمجلس أن يدعو لحضور إجتماعاته ممثلين للأدارات الضريبية المتصلة بالموضوعات المعروضة وكذلك من يرى الاستعانة بهم من خبراء قاليين أو إقتصاديين أو قانونيين دون أن يكون لهم صوت معدود فى المداولات .

وتتكون موارد المجلس مما يأتى :

- ١- ما يخصص له من إتمادات مالية كافية فى الموازنة العامة للدولة .
- ٢- الهيئات والتبرعات والاعانات والمنح التى يقبلها المجلس والتى لا تتعارض مع أغراضه.
- ٣- عائد استثمار امواله.

كما قررت المادة (١٤٥) من هذا القانون بأن "يكون للمجلس موازنة خاصة به وتبدأ السنة المالية للمجلس فى أو يوليه وتنتهى فى آخر يونيه من كل عام" .

وجاءت المادة (١٤٦) بأن "يضع المجلس اللوائح المالية والأدارية والفنية لعمله ، ويكون للمجلس مدير تنفيذى يصدر قرار من المجلس بتعيينه لمدة ثلاث سنوات ويحدد اختصاصاته ومعاملته المالية ، كما يكون للمجلس أمانه فنية يصدر قرار من المجلس بتنظيمها ووضع هيكلها الوظيفى والتنظيمى وتحديد اختصاصاتها.

خامساً : أن يكون كافة المبالغ والقيم المالية التى سقط حق أصحابها فيها بالتقادم للخرانة العامة:

جاءت المادة (١٤٧) لتقرر بأن "تؤول إلى الخزانة العامة جميع المبالغ والقيم المالية التى سقط حق أصحابها فيها بالتقادم بحكم بات وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد :

- ١- الأرباح والعوائد الناتجة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون قد اصدرته أى شركة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة .
- ٢- الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخصة بالشركات أو الهيئات أو الجهات المذكورة .

٣- ودائع الأوراق المالية وبصفة عامة كل ما يكون مطلوباً من تلك الأوراق لدى البنوك وغيرها من المنشآت التي تتلقى مثل هذه الأوراق على سبيل الوديعة أو لأى سبب آخر .
٤- كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين لأى سبب كان إلى أى شركة مساهمة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة .

وتلتزم الشركات والبنوك والمنشآت والهيئات وغيرها من الجهات المنصوص عليها فى هذه المادة بأن توفى المصلحة فى ميعاد لايجاوز آخر مارس من كل سنة ببيان عن جميع الأموال والقيم التى لحقها التقادم خلال السنة السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقاً لهذه المادة وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزنة العامة خلال الثلاثين يوماً التالية لتقديم هذا البيان.

سادساً : نظام إثابة العاملين بمصلحة الضرائب :

جاءت المادة (١٤٨) من هذا القانون لتقرير أنه " للوزير وبعد العرض على مجلس الوزراء وضع نظام أو أكثر لإثابة العاملين بالمصلحة فى ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم فى العمل ، وذلك دون التقيد بأى نظام آخر ، ويجوز أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ تساهم بها الدولة فى صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرههم ومن أحيل منهم إلى التقاعد وأسرههم .

الفصل الثالث

إيرادات المهن غير التجارية

أخضع المشرع إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية للضريبة والتي تمثل احد روافد كسب العمل - بالإضافة للمرتبات وما في حكمها - وتعد إيرادات ناتجة عن الجهد المبذول وممارسة العمل باستقلال دون خضوع لإشراف ورقابة أصحاب الأعمال .

وفي ضوء هذا الموضوع سيتم دراسة الموضوعات التالية

أولاً: شروط سريان الضريبة

ثانياً: الإيرادات الخاضعة للوعاء الضريبي

ثالثاً: الإعفاء من الضريبة

أولاً شروط سريان الضريبة

ويستفاد من نصوص القانون السابقة ان شروط سريان الضريبة علي

ايرادات المهن غير التجارية هي :-

١ - ممارسة المهنة بصفة فعلية ومستقلة :-

أن يتم ممارسة المهنة أو النشاط - ممارسة للعمل - أي مزاولة وممارسة هذا العمل باحتراف امتهان في شكل دوري ومتكرر ومعتاد والاعتماد علي المهنة أو الحرفة في كسب الدخل والمعيشة وبالتالي إذا كان العمل عارضا وان

نتج عنه إيرادات من النشاط المهني او غير التجاري فان هذه الإيراح لا تخضع للضريبة .

كما يجب ان يكون العمل - المهنة أو النشاط - هو العنصر الرئيسي في ممارسة المهنة او النشاط ولا يمنع من وجود عناصر أخرى مساعدة فهناك مهن حرة كالطب والمحاماه والهندسة والمحاسبة تقوم علي التدريب والتثقيف والدراسة العلمية والخبرات المكتسبة وتحتاج الي المجهود العقلي والذهني أساسا في حين ان هناك مهن مثل الخطاط وعارض الأزياء تحتاج للدارسة والتعليم ألا انه يظل أن جوهر الأداء يرتبط بالمجهود البشري والبدني والعقلي في المقام الأول .

وعليه فان استعان صاحب المهنة بعنصر راس المال عند ممارسة المهنة مثل تجهيز العيادة أو مكتب المحاماة فان عنصر راس المال يظل عاملا مساعدا فقط في مزاوله المهنة أو النشاط .

كما يتطلب مزاوله العمل فعليا بالتالي لا يكفي الحصول علي المؤهلات العلمية والخبرات اللازمة لممارسة المهنة للخضوع للضريبة كما أن الانقطاع عن الممارسة الفعلية يوجب توقف سريان الضريبة علي الممولين كما ان عدم حصول المهن علي الشهادات والخبرات أو الترخيص الضروري لا يخرجهم عن نطاق الضريبة فالعبرة بالمزاوله الفعلية للمهنة وان كان ذلك لا يمنع من مساءلة المخالف لقواعد المهنة حيث تتوافر شروطها فيهم ولكنهم لا يمارسونها فعلا وبالتالي لا يخضعون للضريبة وهناك أفراد ليس لهم حق مزاوله المهنة لعدم توافر شروطها فيهم ولكنهم يزاولونها فعليا وبالتالي يخضعون للضريبة.

وأخيرا يجب ممارسة المهنة بصفة مستقلة حيث لا يخضع لعلاقات العمل والتبعية والرقابة والتوجيه من صاحب العمل وبالتالي يعمل صاحب المهنة لحسابه الخاص وبالتالي تسري عليه أحكام إرباح المهن غير التجارية

ومثلا إذا اتفقت جهة مع طبيب لتوقيع الكشف علي عمالها بعيادته نظرا مقابل متفق عليه فالأمر لا يخرج عن زيارة عدد المرضى المترددين علي عيادته وبالتالي يظل الطبيب خاضع لضريبة أرباح المهن غير التجارية أما إذا قامت الجهة المتعاقدة مع الطبيب بتوفير مقر كعيادة للطبيب في احدي مبانيها التابعة لها وفرضت عليه الحضور في مواعيد محددة نظير اجر محدد فهنا يكون الطبيب لا يعمل باستقلال ويخضع للرقابة والتوجيه من صاحب العمل وتابع له فانه هنا يخضع لضريبة المرتبات وما في حكمها .

٢ - توافر نية الكسب :

يجب توافر نية الكسب وتحقيق الربح وبالتالي لا تسري الضريبة اذا كانت نية الممول عدم تحقيق الكسب كان يعالج الطبيب مرضاه بعيادته بالمجان .

٣ - مزاوله المهنة في مصر :

فالأصل في خضوع أرباح المهن الحرة غيرها من المهن غير التجارية ان تكون ناتجة عن مزاوله المهنة او النشاط في مصر وفق الفقرة الأولى من المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك بغض النظر عن جنسية ممارس هذه المهنة .

وأيضاً لا يهتم محل إقامة الممول في مصر أو الخارج فالمهم هنا هو ممارسة النشاط أو المهنة في مصر ولو أقام الممول في الخارج وهذا يتوافق مع مبدأ إقليمية الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية .

ونجد المشرع هنا في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم ينص علي سريان الضريبة علي الإرباح الناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج إذا كان المركز الرئيسي أو الدائم المباشرة الممول للمهنة في مصر وهذا هو ينص البند (٣) من المادة (٦٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وذلك أن الرأي كان متفق قبل صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ علي أن الشخص الذي يزاول مهنة غير تجارية خارج مصر باستمرار فلا يخضع للضريبة اما من يمارسها بصفة عارضة في الخارج ويمارس نشاطه الرئيسي في داخل مصر فنا حسم البند (٢) من المادة (٦٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ هذه المسألة واخضع النشاط العارض للضريبة بشرط أن يكون المركز الرئيسي أو الدائم المباشر المهنة في مصر .

وبعد عرض هذه الشروط نجد أنفسنا مدفوعين لتسجيل بعض الملاحظات

علي نص المادة (٣٢) من القانون كما يلي :-

أ- أورد المشرع لفظ المهن الحرة ولفظ المهن غير التجارية في البند (١) من المادة (٣٢) وهذا لا يعني ان المشرع يفرق بين المهن الحرة والمهن غير التجارية وهذا غير صحيح لان العناصر اللازمة لاعتبار المهنة غير التجارية هي نفس عناصر المهن الحرة كما ان المشرع يستخدم التعبيرين كمترادفين في مواد القانون فالعنصر الأساسي فيها هو العمل الذي يعد مصدر لإيراد الأساسي والممارسة الشخصية للمهنة ولو كان الإيراد ناتج عن اختلاط العمل مع راس المال مادام عنصر العمل هو الأساسي في

ممارسة المهنة ومن أمثلة هذه المهن الطب والهندسة والمحاماه والمحاسبة

ب- أكد المشرع علي اعتبار الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية والمهن الحرة هي ضريبة القانون العام فهو ما نص عليه في البند (٣) من المادة (٣٢) من القانون بقولها وتفرض الضريبة علي أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون وهذا مفاده أن كل إيراد ناتج من مهنة او نشاط لا يندرج تحت ما أنت به المادة المشار إليها فيدخل هذا الإيراد وعاء الضريبة وبالتالي فوت المشرع الفرصة علي من يحاولون التجنب الضريبي إذا نسب صاحب إيرادة المصدر آخر غير وارد المادة (٦) .

ج- جاء البند (٢) من المادة (٣٢) مؤكدا خضوع دخل اصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع واستغلال حقوقهم وهذا يتوافق مع صدور القانون ٨٢ لسنة ٢٠٠٢ الخاص بشأن حماية حقوق المليكة الفكرية - منشور بالجريدة الرسمية س ٤٥ عدد ٢٢ مكرر الصادر في ٢٠٠٢/٦/٢ - والذي ألغي القوانين الثلاثة التالية وحل محلهم وهم القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٣٩ بشأن العلاقات والبيانات التجارية والقانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٤٩ بشأن براءة الاختراع والرسوم والنماذج الصناعية والقانون رقم ٣٥٤ لسنة ١٩٥٤ بشأن حماية حق المؤلف وعليه جعل المشرع الضريبي الإيراد الذي يحصل أصحاب الحقوق للملكية الفكرية من بيع واستغلال حقوقهم يخضع للضريبة الخاصة بإيرادات المهن غير التجارية ومنها التأليف ونظرا

العمومية النص فان المشرع قد اخضع كافة إيرادات حقوق الملكية الفكرية للضريبة

د- نص المشرع في البند (٣) من المادة (٣٢) من القانون علي خضوع إيرادات ناتجة عن أية مهنة او نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون وبالتالي كما سبق أن أوضحنا ان المشرع اخضع بموجب هذا النص الصريح إيرادات أي نشاط او مهنة غير منصوص عليها في المادة السادسة من هذا القانون والتي أخضعت مجموع صافي الدخل من الإيرادات الأربعة المحددة في هذه المادة وبالتالي فقد جاء بنص البند (٣) من المادة (٣٢) خوفا من افلات بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة إذا نسبها صاحبها لمصدر آخر غير وارد في نص المادة السادسة من القانون مثل مهنة الإرشاد السياحي حيث قررت محكمة النقض المصرية في احداث إحكامها بان المشرع لم ياتي بتعداد حصري للمهن غير التجارية ولكنه عرفها بانها مهن يمارسها اصحابها علي وجه الاستقلال ويشكل العمل العنصر أساسي فيها وتتصل أرباحها بنشاط ومهنة الممول وهو ما ينطبق علي مهنة الإرشاد السياحي .

ثانيا: تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

وبداية فان إيرادات المهن التالية تقع ضمن نطاق الخضوع للضريبة وهي

-:

" المحاماه - الطب - الهندسة والهندسة الزراعية - تأليف المصنفات العلمية والأدبية وتشمل إلقاء الأحاديث العلمية والأدبية والفنية) - المحاسبة والمراجعة -

الخبرة والخبير المثمن - الترجمة - القراءة والتلاوات الدينية - الرسم والنحت والخط - الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وسائر المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية - عرض الأزياء - التخليص الجمركي - القبانه (الوزان) - النسخ علي الآلة الكاتبة والكمبيوتر ولقد صدر بهذه المهن قرار وزير المالية رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بتحديد المهن غير التجارية في شأن تطبيق أحكام المادة (٧٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ولقد كان الأساس في الخضوع للضريبة يعتمد علي المظاهر الخارجية فيما مضي ولكن استقر وأصبح قاعدة عامه يتم علي أساس صافي الإرباح الفعلية والتي حققها الممول من نشاطه المهني وهو ما أكدته المادة (٣٣) فقرة (١) من القانون بتحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا علي أساس صافي الإرباح خلال السنة السابقة .

وفي إطار الحديث عن إيرادات الداخلة في الوعاء الضريبي سيتم الحديث عن الإيرادات ثم عن التكاليف واجب الخصم منها علي النحو التالي :-

أولاً: الإيرادات

أوضحت الفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون أن الإيرادات تشمل الإيرادات العادية الناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط وتشمل أيضا الإيرادات غير العادية الناتجة عن -الإرباح الرأسمالية التصرف في أية أصول مهنية وعائدات مقابل الخبرات او التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً أو جزئياً وأية

مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب وبناء علي ما سبق تكون الإيرادات كما يلي
-:

- ١- صافي الإيرادات من ممارسة المهنة خلال السنة محل المحاسبة الضريبية
- ٢- عائدات التصرف في الأصول المهنية وهي الأرباح الرأسمالية الناجمة عن التصرف - البيع والتنازل - في أي اصل من أصول مزاوله المهنة ولمستخدمه منها .
- ٣- عائدات نقل الخبرات التي يحصل عليها المهني من عائد عند قيامه بنقل خبراته المكتسبة من مزاوله مهنته إلي الغير .
- ٤- عائدات التنازلي عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً او جزئياً الي الغير .
- ٥- كافة المبالغ التي يتم تحصيلها نتيجة غلق المكتب التي يتم مزاوله المهنة فيها ويهدف المشرع الضريبي سد كافة محاولات التجنب للضريبة .
ورغم ذكر المشرع للإيرادات الداخلة في الوعاء الضريبي الا انه لم يحدد لنا الاساس الواجب اتباعه عند تحديد صافي الأرباح وبصفه عامه فان تحديد صافي الربح لاصحاب المهن الحرة يكون من خلال ما يلي :-
- أ- اساس الاستحقاق : حيث تضم الفترة محل المحاسبة كل ما يخصها من الإيرادات والنفقات بغض النظر عن واقعة التحصيل او السداد النقدي الفعلي .
- ب- اساس النقدي حيث تضم الفترة المالية محل المحاسبة كل الإيرادات المحصلة بغض النظر عما يخص هذه الفترة من إيرادات او ما يخص

غيرها من الفترات التي تسبقها او تعقبها والحال كذلك بالنسبة للمصروفات حيث يتم تحميل المصروفات - المدفوعة فعلا خلال الفترة محل المحاسبة بغض النظر عما يخص كل فترة سواء تسبقها او تعقبها .

وتعد طريقة الاساس النقدي هي الطريقة الاكثر اتباعا من مصلحة الضرائب .

ج- الاساس المشترك حيث قد يتم الاخذ في الايرادات بالاساس النقدي اما المصروفات فيتم الاخذ باساس الاستحقاق .

وبعد عرض الايرادات الداخلة في وعاء الضريبة لايرادات المهن غير التجارية نجد ان المشرع حدد وعاء الضريبة علي اساس صافي الايرادات خلال السنة السابقة وبالتالي تكون فترة المحاسبة بالنسبة للايرادات المحققة هي سنة ميلادية وبالتالي يجب ان تتم سنة كاملة حتي يمكن الوقوف علي ما اذا كان الممول قد حقق ارباحا من عدمه ويتحدد صافي الايرادات علي اساس الايراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقا لاحكام القانون .

كما اوضحت المادة (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ان المقصود بعائدات التصرف في الاصول المهينة وعائدات التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كليا او جزئيا هي الارباح الراسمالية الناجمة عن بيع أي من الاصول المستخدمه في مزاوله المهنة او نتيجة التنازل عن المكتب اوجزاء منه واوضحت ايضا المادة (٤٣) من اللائحة المقصود بعائدات نقل الخبرات هي تلك الارباح التي تتحقق نتيجة التدريب او الاستشارات لبعض مزاولي المهنة اولاى جهة اخري .

ثانيا : التكاليف واجبه الخصم واللازمه لمباشرة المهنة :-

ويقصد بهذه التكاليف جميع النفقات اللازمه للحصول علي الربح او المحافظة علي هذا الربح المتولد وبالتالي يجب خصم هذه التكاليف من الايرادات الاجمالية حتي تصل الي الارباح الصافية والتي يتم محاسبة الممول عنها وبالتالي يجب توافر عدة شروط في هذه النفقات كما يلي :-

١- ان تكون هذه النفقات لازمه وضرورية لممارسة المهنة وبالتالي تستبعد كافة النفقات الشخصية المتعلقة بالمولد واي نفقات تعد استعمالا للربح وليس تكليفا وتستبعد ايضا الجانب الشخصي من المصروفات والنفقات المختلطة .

٢- ان تكون هذه النفقات مؤيدة بالمستندات الدافعة والكافية في كل حالة علي انها تخص ممارسة المهنة وتعد تكليفا للربح .

٣- وفق طريقة احتساب صافي الربح والذ تعتمد مصلحة الضرائب علي الاساس النقدي فيجب ان تكون هذه النفقات قد تم دفعها فعلا خلال فترة المحاسبة .

٤- يجب ان تكون النفقات في حدود ما تحتاجه مباشرة المهنة ولا يكون مبالغ فيها .

وتتضمن التكاليف واجبة التي نص عليها القانون في المادة (٣٣) منه تحديدا كما يلي:-

١- رسوم القيد والاشتراقات السنوية ورسوم مزاوله المهنة

٢- الضرائب التي تؤديها الممول بمناسبة مباشرة مهنته عدا الضريبة التي تؤديها وفق هذا القانون

٣- المبالغ التي تؤديها الممول الي نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات .

٤- اقساط التامين علي الحياة والتامين الصحي علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجة واولاده القصر وازافت المادة ٤٤ من اللائحة التنفيذية علي ان يكون التامين في شركات خاضعة لاحكام قانون الاشراف والرقابة علي التامين في مصر الصادر بالقانون (١٠) لسنة ١٩٨١ وفي تطبيق احكام البندين (٣، ٤) يجب الا يزيد جملة ما يعفي الممول من صافي الايراد الخاضع للضريبة علي (٣٠٠٠) جنيه سنويا ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل اخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون ويجب ان تعتمد هذه التكاليف من واقع الايصالات الصادرة عن الجهة المختصة حتي تعتمد لها مصلحة الضرائب .

وهناك تكاليف لم ينص عليها القانون ولكن تستشف من النص واصبحت واجبه الخصم لانها من التكاليف اللازمه لمباشرة المهنة وهي علي النحو التالي :-

١- الايجارات المدفوعة لمزاولة المهنة في الاماكن المستاجرة لها .

٢- الاجور والمرتببات والمكافآت وما في حكمها المدفوعة لعاملي الممول علي ان يراعي عند استخدام الممول لاقاربه في العمل ان تكون اجورهم في حدود المثل وقيامهم بعمل فعلي .

٣- الادوات المكتبه والكتب والمطبوعات والمراجع واشتركات الدوريات والمجلات ذات الصلة بالمهنة ونفقات حضور المؤتمرات واللقاءات العملية والمهنية ذات الصلة.

٤- اهلاك الاصول الثابته.

٥- اقساط التامين ضد اخطار المهنة.

٦- مصروفات الانارة والتليفون والمياه والدمغات والانتقالات ومصروفات السيارة.

وفي هذا الاطار يجب الاخذ في الاعتبار ما نصت عليه المادة (٣٥) من القانون بخصوص التكاليف اللازمه لمباشرة المهنة حيث ذكرت " يخصم من اجمال ايرادات الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمه لتحقيق الايرادات من واقعه الحسابات المنتظمه المؤيده بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي اثباتها بمستندات وطبقا لم تحده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ويكون الخصم بنسبة ١٠% في حالة عدم امساك دفاتر منتظمة وفي تطبيق احكام هذا الباب يسري حكم المادة ٢٩ من هذا القانون "اذا كان الممول ممسكا لدفاتر منتظمه"

فالمشرع وضع حدا اقصي للمصروفات يعادل ١٠% من اجمالي الايرادات عند عدم امساك الدفاتر المنتظمة ويذهب جانب من الفقة المالي الي وجوب استفادة الممولين الممسكين لدفاتر منتظمة بخصم الـ ١٠% من اجمالي ايراداته كتكاليف واجبة الخصم اذا كانت هذه التكاليف من دفاتر المنتظمة تقل عن هذه النسبة .

يتضح ايضا من نص المادة (٣٥) وجوب خصم كافة التكاليف والمصروفات من اجمالي الايرادات اللازمه لتحقيق هذا الايراد المرتبط بالمهنة او النشاط ومؤيده بمستندات وحقيقة ومن واقع الدفاتر والحسابات المنتظمة وكذلك المصروفات التي لم يجري العرف علي اثباتها طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية وقد جاءت نص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بالنص التالي :

" يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي اثباتها بمستندات في تطبيق احكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون ، التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظرا لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية وتتوافر بالنسبة لها اذن صرف داخلية او بيانات اسعار ومنها :-

- ١- مصروفات الانتقالات الداخلية .
- ٢- مصروفات البوفية للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .
- ٣- مصروفات النظافة .
- ٤- الدمغات العادية والنقابية اللازمه لتسيير اعمال المنشأة .
- ٥- مصروفات الصيانه العادية .
- ٦- الجرائد والمجلات اليومية او الاسبوعية او الشهرية اذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة او النشاط .

ويشترط الا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف علي اثباتها بمستندات بما في ذلك الاكرميات علي ٧% من اجمالي المصروفات العمومية والادارية المؤيدة بمستندات ."

كما جاءت المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية في اطار المادة (٣٥) من القانون حيث نص المادة (٤٥) من اللائحة بقولها :
((يشترط لخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمه لتحقيق الايرادات في تطبيق حكم المادة (٣٥) من القانون ماياتي :-

١- ان يكون الممول ممسكا دفاتر وحسابات منتظمه .

٢- ان تكون التكاليف والمصروفات لازمه لمزاولة المهنة او النشاط .

وان تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي اثباتها بمستندات .))

كما جاءت المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية بنصها التالي :-

((يسري في شان تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي اثباتها بمستندات المشار اليها في المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة .

وفي حالة عدم امساك الممول دفاتر منتظمه تخصم نسبة ١٠% من اجمالي الايرادات مقابل جميع التكاليف))

وبعد عرض نصوص مواد اللائحة التنفيذية حيث يستفاد من المادة (٢٨) ان المشرع قدر ان هناك تكاليف ومصروفات يصعب اثباتها حيث لم يجر العرف اثبات مثل هذه التكاليف بمستندات تدل عليها وعددت اللائحة امثلة منها علي سبيل المثال وليس الحصر حيث قالت المادة عند الحديث عن هذه التكاليف عبارة (ومنها) ولكن المشرع وضع سقفا اعلي لا يمكن تجاوزه لهذه المصروفات

وهي ان لا تزيد هذه المصروفات عن ٧% من اجمالي المصروفات الادارية والعمومية المؤيدة بمستندات مثل مصاريف الانتقال الداخلية والوفية والنظافة والدمغات النقابية والجرائد والمجلات التي تستلزمها طبيعة المهنة .

وجاءت المادة (٤٥) من اللائحة لتؤكد ما ورد بالمادة ٣٥ من اللائحة من انه يشترط لاعمال الخصم لجميع التكاليف والمصروفات - عد التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي اثباتها بمستندات ولقد سبق الحديث عنها وعند عدم امساك الممول دفاتر منتظمة تخصم ١٠% من اجمالي الايرادات مقابل جميع التكاليف .

وخلاصة القول يمكن للممول وفق المادة (٣٥) والتي احالت علي المادة (٢٩) في حساب الخسارة من ارباح السنة التالية في حالة وجود دفاتر منتظمة وترحل الخسارة الباقية - اذا كانت موجودة الي السنة التالية حتي السنة الخامسة وبعدها لا يجوز نقل أي شئ وهذا يحقق العدالة الضريبية ويؤدي الي استقرار المعاملات الضريبية .

ثالثا : التبرعات واجبه الخصم من صافي الايراد

حددت المادة (٣٤) علي سبيل الحصر التبرعات والتي يمكن خصمها من صافي الايراد ليكون الباقي بعد الخصم هو وعاء ضريبة ايرادات المهن غير التجارية وكان نص المادة ٣٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي :-

((يخصم من صافي الايرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢) من هذا القانون التبرعات المدفوعة الحكومة و وحدات الادارة المحلية والاشخاص الاعتبارية العامه او التي تؤول اليها بما لا يجاوز صافي الايراد السنوي

وكذلك التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهورة طبقا لاحكام القوانين المنظمه لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة والمؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يجاوز ١٠% من صافي الايراد السنوي .

ولا يجوز خصم دات التبرعات من أي ايراد اخر من الايرادات المنصوص عليها في المادة ٦ من هذا القانون .))

ومن خلال نص المادة (٣٤) يتضح لنا هناك نوعين من التبرعات تخصم من صافي الايراد السنوي للممول وهي كما يلي :-

الاولي :- التبرعات المدفوعة الي الحكومة ووحدات الادارة المحلية والاشخاص الاعتبارية العامه :- وتشمل هذه التبرعات النقدية او العينية في اطار المسؤولية الاجتماعية للممولين اصحاب المهن والانشطة غير التجارية والتي تدفع او تؤول للحكومة المركزية او فروعها في الاقاليم والوحدات الاقليمية في المحافظات والمدن والقرى ذات الشخصية الاعتبارية العامه وذلك بحد اقصي بما لا يجاوز صافي الايراد السنوي .

الثانية :- التبرعات والاعانات المدفوعة الي :-

١- الجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهورة طبقا لاحكام القوانين المنظمه لها - أي لا يتم الموافقة من قبل مصلحة الضرائب علي التبرعات والاعانات لافراد والجمعيات غير المصرية او لجمعيات اهلية مصرية غير مشهورة وفق القوانين المنظمه لها.

٢- دور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة وبالتالي لا تعتمد هذه التبرعات والاعانات الموجهة لدور العلم والمستشفيات الغير خاضعة للاشراف الحكومي مثل المدارس الاجنبية والمستشفيات الخاضعة لاشراف سفارات اجنبية.

٣- مؤسسات البحث العلمي المصرية .

ووضع المشرع حدا اقصي لكي يتم خصمه من صافي الايراد وهو ١٠% كتبرعات لهذه الجهات وكانت هذه النسبة ٧% من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ السابق وابانت الفقرة الاخيرة من المادة (٣٤) من القانون عن عدم جواز خصم ذات التبرعات من أي ايراد اخر من الايرادات المنصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون وذلك بالنسبة لايرادات المرتبات وما في حكمها وايرادات النشاط التجاري والصناعي وايرادات النشاط المهني او غير التجاري وايرادات الثروة العقارية .

ثالثاً: الاعفاء من الضريبة

من نص المادة (٣٦) من القانون يتضح لنا ان الاعفاءات المحددة حصرا

هي كما يلي :-

١- المنشأة التعليمية الخاضعة لاشراف الحكومة او لاشراف الاشخاص الاعتبارية العامه او الاشراف القطاع العام او قطاع الاعمال العام .

ويلاحظ ان نص المادة (٣٦) بدء بلفظ المنشآت في حين كانت في المادة (٧١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الملغي تبدا بلفظ المعاهد وابانت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب عن ان المقصود بهذه المعاهد التعليمية هي تلك

التي تستهدف التعليم العام والحد من الامية ومحوها ونشر العلم والمعرفة وتلتزم بمناهج وزارة التربية والتعليم وتخضع لاشرفها ورقابته دون ان تسعى لتحقيق الكسب وذلك رغبة من المشرع لتشجيع انشاء هذه المعاهد والمنشآت والمؤسسات التعليمية ومن ثم يخرج من هذا الاعفاء نشاط المعاهد الخاصة التي تقوم علي رسالة تعليم اللغات الاجنبية والكمبيوتر والالة الكاتبة والرقص والموسيقي والغناء والتفصيل والتي تسعى لتحقيق الربح وبالتالي تخضع للضريبة ولا يخفي في ان استعمال المشرع للفظ المنشآت هو توسيع لمدلول الاعفاء الضريبي ليشمل المنشآت التعليمية الخاضعة لاشرف الحكومة حسب ما ورد بالنص سواء كان معهدا او كلية ويسري الاعفاء بغض النظر عن نوع المشاة وطبيعة المنشاة سواء كان مشروع فردي او شركة اشخاص او اموال حيث ورد النص عام دونما تخصيص .

٢- ايرادات تاليف وترجمه الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والادبية ولقد اعفي المشرع هذه الايرادات من الضريبة لان هذا الانتاج خاص بالادب والعلم والفن ولكن لا تعفي هذه الايرادات من الضريبة اذا كانت ناتجة عن بيع المؤلف او ترجمه لاجراة في صورة مرئية او صوتية .

٣- ايرادات اعفاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد : _

وبالتالي اعفي المشرع هذه الايرادات عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم وذلك بشرط طبع هذه المصنفات والمؤلفات لتوزيعها علي الطلاب وان تكون اسعارها ونظم توزيعها وضعت وفق النظم والاسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد وبالتالي يفهم انه اذا لم تحترم هذه الشروط فستخضع هذه الايرادات للضريبة .

٤ - إيرادات اعضاء نقابة الفنانين التشكيلية من انتاج مصنقات فنون التصوير والنحت والحفر وهذا الاعفاء استحدثه المشرع في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في المادة (٧١) بالبند (٧) منها وسار علي ذات النهج من الاعفاء في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٥ - إيرادات اصحاب المهن الحرة الذين يرولون المهنة لأول مرة ويقيد وا كاعضاء عاملين في النقابات المهنية في مجال تخصصهم وحدد المشرع مدة الاعفاء بثلاث السنوات من تاريخ المزاولة ويضاف اليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة ومدة خدمه العامه او التجنيد او الاستدعاء للاحتياط اذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة .

وتخصص مدة الاعفاء الي سنه واحده لمن يزاول المهنة لأول مرة اذا كان قد مضي علي تخرجة اكثر من ١٥ عاما واشترط المشرع للاستفادة من هذا الاعفاء ان يقيد العضو الممول كعضو عامل في نقابة مهنية في مجال تخصصه ويزاول الممول المهنة منفردا دون مشاركة من الغير ما لم يكن هذا الغير متمتع بالاعفاء .

التوقف عن النشاط او ممارسة المهنة

ويستفاد من نص المادة (٧٩) انه علي الممول - صاحب النشاط المهني او التجاري - عند توقفة عن ممارسة نشاطه المهني كليا او جزئيا فان الارباح المحققة حتي التاريخ الذي توقف فيه العمل تدخل في وعاء الضريبة واوضحت المادة ان التوقف الجزئي هو انتهاء الممول لبعض اوجه نشاطه او انهاءه لنشاط فرع او اكثر من الفروع التي يزاول فيها النشاط وبذلك قطع المشرع مجال

الاجتهاد بتغريفة التوقف الجزئي وذلك سدا للزرائع لمحاولات التجنب الضريبي ويحقق بذلك العدالة الضريبية .

وبالتالي يجب علي الممول المتوقف كليا ا و جزئيا عن ممارسة المهنة او النشاط اخطار مأمورية الضرائب المختصة خلال ٣٠ يوم من تاريخ الانقطاع والتوقف عن العمل والا حسبت الارباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول انه لم يحقق اية إيرادات بعد ذلك التاريخ .

وإذا توقف النشاط بسبب وفاة الممول او اذا توفي الممول خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لقيامه بالاخطار عن التوقف يلتزم ورثته بالاخطار عن التوقف خلال ستين يوما من تاريخ وفاة مورثيهم وتقديم الاقرار خلال (٩٠) يوما من هذا التاريخ .

ويلتزم الممولون بصفة عامه الاخطار ببده مزاولة المهنة لأول مرة خلال (٣٠) يوم من تاريخ المزاولة وفق المادة (٧٤) من القانون والاعراضوا للعقوبات التي ستتعرض لها لاحقا ويتضح اهمية الاخطار لانه في صالح الممولين لبده حساب فترة الاعفاء من الضريبة كما يلتزم الممولون باستخراج البطاقة الضريبية وفق المادة (٧٥) من القانون والاخطار ايضا كما سبق بالتوقف عن ممارسة المهنة .

الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة

توسع المشرع في مجال الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وذلك بهدف زيادة الحصيلة الضريبية والوصول باليرادات الضريبية قريبا من الواقع وابانت المادة (٧٠) من القانون عن ضرورة خصم ٥% تحت حساب الضريبة

من كل مبالغ تدفعه الجهات المحددة في المادة (٥٩) الي اصحاب المهن غير التجارية وسيتم الحديث عن ذلك لاحقا.

الفصل الرابع

ايرادات الثروة العقارية

مقدمه

تعد ضريبة ايرادات الثروة العقارية اطيان زراعية او عقارات مبنية من اقدم الايرادات الخاضعة للضريبة في مصر الحديثة والمعاصرة ومنذ ١٨٩٥ وفرضت الضريبة علي ايرادات الاطيان الزراعية وبلغ سعرها ١٤% من القيمة الايجارية المقدرة للاراضي الزراعية وفق القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ والذي لا زال يطبق في جانب منه حتي الان مع التعديلات التي ادخلت عليه بعد ذلك .

وفرضت الضريبة علي ايرادات العقارات المبنية منذ ١٨٨٥ والذي فرضها الامر العالي ودخلت عليه عدة تعديلات والذي الغي بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والذي يطبق حتي الان مع ادخال بعض التعديلات عليه مثل تصاعد سعر الضريبة من ١٠% الي ٤٠% لكافة المباني .

ويستفاد من القانون الذي يفرض الضريبة علي ايرادات الاطيان الزراعية يتعلق بجميع الاراضي الزراعية المزروعة فعلا او القابلة للزراعة وبالتالي لا يهم زراعة الارض ام لا فالعبرة بقابليتها للزراعة . وان ما يخضع هو الربيع - الايجار - الذي يحصل عليه مالك الارض الزراعية والذي يتم تقديره عن طريق التقدير الحكمي وليس علي اساس الايجار الفعلي - والذي تقوم به جهة الادارة كل عشرة سنوات ويفرض بسعر نسبي ١٤% من القيمة الايجارية السنوية

المقدرة - يضم وعاء الضريبة اجمالي الايراد المقدر دون خصم للتكاليف الفعلية او الحكومية - ويتم تحصيل الضريبة في صورة قسطين شتوي وصيفي .

ويستفاد من القانون الذي يفرض الضريبة علي ايرادات المباني ان العقارات التي تخضع ايراداتها للضريبة عبارة عن العقارات المبنية بغض النظر عن مادة البناء والغرض المستخدمه فيه وسواء مقامه علي الارض مساكن ومصانع واكشاك ومعامل ومخازن ومحلات - او مقامه علي الماء مثل العائمات علي الشاطئ ، وايضا تخضع ما يعد في حكم العقارات المبنية للضريبة مثل الاراضي الفضاء الملحقة بالمباني او المستقلة عنها سواء مسورة او غير مسورة ما لم تكن هذه الاراضي مجاورة لمساكن العزب والقرى - او تستعمل اجران خاصة لاهل هذه القرى - وكذلك الحدائق الملحقة بالمباني - هذا بجانب التركيبات التي تقام فوق اسطح او واجهات العقارات بشرط ان تكون مؤجرة او كان التاجير مقابل نفع او اجر وايضا العقارات المخصصة لاستغلال المرافق العامة وتتميز الضرائب هذه بالاقليمية لفرضها علي ايراد العقارات الموجودة في مصر بغض النظر عن جنسية مالكيها ومحل اقامتها بالداخل او خارج مصر كما ان المشرع الضريبي قد قصر سريان هذه الضريبة علي العقارات المبنية وما في حكمها علي المدن والبلاد التي حددت بها مراسيم وقرارات بربط الضريبة عليها والمبينة في الجداول المرفقة مع القانون مع السماح لوزير المالية باضافة مدن جديدة الي هذه الجداول .

كما ان الضريبة تفرض علي الريع - الايجار - الذي يحصل عليه المالك من التاجير العادي للعقارات والذي يتحدد أي الايجار بمعرفة لجان التقدير كل (١٠) سنوات - وكان سعر هذه الضريبة حتي عام ١٩٦١ نسبيا بواقع ١٠% من

القيمة الايجارية السنوية المقدرة لكافة المباني سكنية او غيرها وبصدر القانون (١٢٩) لسنة ١٩٦١ اصبح السعر بالنسبة للمباني السكنية فقط دون غيرها من العقارات تصاعدي كما يلي:-

١- ١٠% من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي لا تزيد متوسط الايجار الشهري فيها للحجرة الواحدة عن (٣) جنية ويطبق ذات السعر علي المباني المنشأة اصلا لاغراض خلاف السكني .

٢- ١٥% من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الايجار الشهري للحجرة عن (٣) جنيهات ولا تزيد عن (٥) جنية .

٣- ٢٠% من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الايجار الشهري للحجرة عن (٥) جنية ولا تزيد عن (٨) جنية .

٤- ٣٠% من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الايجار الشهري للحجرة عن (٨) جنية ولا تزيد عن (١٠) جنية .

٥- ٤٠% من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الايجار الشهري للحجرة عن (١٠) جنية.

وهناك بعض الضرائب والرسوم الاضافية التي تحصل بجانب هذه الضرائب الاصلية مثل ضرائب النظافة والخفر والحراسة والتي تحسب كنسبة مئوية من الضرائب الاصلية او القيمة الايجارية ودائما يتم خصم ٢٠% من القيمة الايجارية مقابل المصروفات التي يتحملها المالك في سبيل الحصول علي الايراد بمافي ذلك مصروفات الصيانه وتؤدي هذه الضريبة علي قسطين متساويين في يناير ويوليو من كل عام .

وكانت التشريعات قبل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ تخضع إيرادات الأطنان الزراعية - كانت إيرادات الاستغلال الزراعي من المحاصيل البستانية تخضع للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية ولكنها منذ القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ اعتبرت ضمن إيراد الثروة العقارية والحال كذلك في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - وكذلك إيرادات العقارات المبنية التي يحققها الأشخاص الطبيعية للضريبة العامة علي الدخل بجانب خضوعها للضرائب النوعية علي إيراد الأطنان وعلي إيراد العقارات ولكن مع صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ خضعت هذه الإيرادات للضريبة علي الدخل للأشخاص الطبيعية ضمن إيرادات الثروة العقارية وفي القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أصبحت ضمن إيراد الثروة العقارية وأضيف لها إيرادات الوحدات المفروشة .

وبالنسبة لإيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة في نص المادة (٣٧) من القانون هي :-

تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي :-

١- إيرادات الأراضي الزراعية .

٢- إيرادات العقارات المبنية .

٣ إيرادات الوحدات المفروشة .

وتقابل هذه المادة من القانون المادة (٨١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وكانت تشمل فقط البند الأول والثاني ولكن المادة (٣٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أضافت بندا ثالثا هو إيرادات الوحدات المفروشة ، ويستفاد من نص المادة ما يلي :-

١ - إيرادات الاراضي الزراعية :-

كما ذكرنا سابقا ان المشرع في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وايضا القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ربط بين إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة الموحدة وبين ضريبة الاطيان الزراعية لان الربط يمثل الاساس في تحديد الإيرادات الاراضي الزراعية الداخلة في وعاء الضريبة لانه اذا كانت ضريبة الاطيان لا تسري علي الاراضي الزراعية او رفعت عنها او تاخر ربطها فانه لن توجد اذن إيرادات للاراضي الزراعية لانه لا يمكن القياس علي الاطيان الزراعية المجاورة والمماثلة لتحديد الضريبة للاطيان الزراعية لانه لا يمكن التوسع في تفسير النصوص القانونية الضريبة ولا يتوسع في تفسيرها .

ولقد نص المشرع علي إيرادات الثروة العقارية في نص المادة (٣٧) في ظل ابقاء علي ضريبة الاطيان الزراعية ومنعا لاذواج الضريبي فقد ذكر المشرع في المادة (٤٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

((يستتزل ما سدده الممول من الضريبة العقارية الاصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الاطيان .))

٢ - إيرادات العقارات المبنية :-

اخضع المشرع إيرادات العقارات المبنية للضريبة علي إيرادات الثروة العقارية وحدد المشرع في المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إيرادات العقارات المبنية علي اساس اجمالي القيمة الايجارية المتخذة اساس لربط الضريبة علي العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شان الضريبة علي العقارات المبنية وفي المادة (٤٥) من القانون نص علي استتزال ما سدده الممول من الضرائب العقارية الاصلية المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

٣ - إيرادات الوحدات المفروشة :-

أخضع المشرع بموجب نص المادة (٣٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إيرادات الوحدات المفروشة ضمن إيرادات الثروة العقارية وبالتالي تسري علي تاجير الوحدات المفروشة أو أي جزء منها المعدة للسكني أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهن غير تجارية أو أي غرض آخر ووفق المادة (٤١) من هذا القانون جعلت الأيراد الخاضع للضريبة يتحدد علي أساس قيمة الأيجار الفعلي مخصصا منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

تحديد الإيرادات الأراضي الزراعية الداخلة في وعاء الضريبة

وفق نص المادة (٣٨) من القانون بأن إيرادات الأراضي الزراعية الداخلة في وعاء الضريبة هي:

- إيرادات الأراضي الزراعية من المحاصيل الحقلية العادية.
- إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية وهو ماس سيتم تناوله كما يلي:

أولاً: إيرادات الأراضي الزراعية:

ويقصد بهذه الإيرادات هي تلك التي يحققها مالك الاطيان الزراعية من استثمار اموال في الاراضي الزراعية ويتم تقدير الإيرادات الداخلية في وعاء الضريبة من خلال التقدير الحكمي او الإيراد الفعلي .

١ - التقدير الحكمي:

ويرجع حكمه انتهاج التقدير الحكمي الي ان ما لكي الاراضي الزراعية لا يمسون بدفاتر منتظمه توضح الإيراد الفعلي الصافي .

ولقد اوضحت المادة (٣٨) في البند الاول بان يحدد ايراد الاراضي الزراعية علي اساس القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة المفروضة طبقا للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص

بضريبة الاطيان وذلك بعد خصم ٣٠% - كانت هذه النسبة ٢٠% من القانون السابق - مقابل جميع التكاليف والمصروفات وبالتالي لم يغير المشرع طريقة تحديد ايرادات الاراضي الزراعية اعتماد علي القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط ضريبة الاطيان وان اشارة المشرع الي القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ لتأكيد عدم تاثر حساب الايرادات للاراضي الزراعية بصدور أي تشريعات اخري قد تعدل من طريقة حساب الايرادات - حيث انه قد صدر القانون ٩٦ لسنة ١٩٩١ الذي عدل من اسس القيمة الايجارية بين الملاك والمستأجرين في الاراضي الزراعية .

ويشكل الايراد الحكمي الداخل في وعاء الضريبة ذات القيمة الايجارية المقدره للاراضي بعد خصم ٣٠% منها كمصروفات وتكاليف وكما نعلم ان تحديد الضريبة علي الاطيان الزراعية تتحدد علي اساس سعر الضريبة وهو ١٤% مضروفا في القيمة الايجارية للاراضي وفق المعادلة التالية :

$$\text{الضريبة علي الاطيان} \times \frac{14}{100} \times 70\%$$

٢ - الايراد الفعلي :-

يعد الاعتماد علي الايراد الفعلي وفق ايراد المشرع الضريبي استثناء من الاصل العام والذي يعتمد علي التقدير الحكمي في تقدير وعاء الضريبة علي الاطيان الزراعية وبالتالي أرباح المشرع محاسبه الممول علي اساس الايراد الفعلي وفق شروط محددة يتطلب توافرها كلها والا خضع للتقدير الحكمي .

ويسري الاستثناء المقرر لاعمال الايراد الفعلي كاساس لربط الضريبة لكافة عناصر ايرادات الثروة العقارية نظرا لعموم النص الوارد بالمادة (٤٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ويستفاد من نص المادة (٤٠) من القانون في انها اوجبت حق الممول في طلب تحديد ايرادات الثروة العقارية المنصوص عليها في المادة (٣٨) والفقرة الاولى من المادة (٣٩) وذلك عند توافر الشروط التالية :-

١- تقديم الممول طلب التحديد ويتضمن كافة عقارات الممول الزراعية والمبنية بحيث لا يخرج منها أي عقارات خاصة بالمول .

٢- ان يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الاقرارات السنوية وفق المادة (٨٢) من هذل القانون وما يليها من مواد.

٣- ان يكون الممول ممسكا للدفاتر المنتظمة وفق المادة (١٠٢) من اللائحة والتي تفيد تقديم الممولين الاقرارات الضريبية الي مامورية الضرائب المختصة قبل اول ابريل من كل سنة ويقدم الاقرار من اصل وصورة سواء تم تسليمه باليد الي المامورية او تم ارسالة بالبريد بكتاب مسجل بعلم الوصول ويتم ختم الاقرار بختم المامورية المختصة وتختم الصورة المسلمة الي الممول وذلك كله دون مراجعة الاقرار او ابداء الراي فيه .

وترجع اسباب نص المشرع عن ضرورة امساك الممول بالدفاتر المنتظمة في حالة الايراد الفعلي لانها تدل علي صحة اعمال المنشأة دونما حاجة لاثبات اخر وتمثل المال الحقيقي للمنشأة الزراعية وبالطبع يجب ان تراعي في هذه الدفاتر

الترتيب وممسوكة وفق الاصول الفنية التي جري عليها العرف في هذه الانشطة والتي تثبت صحة العمليات التي قامت بها المنشأة .

كما يستفاد من نص المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون انه يجب تقديم طلب تحديد ايرادات الثروة العقارية علي اساس الايراد الفعلي ولو كان صافي هذه الايرادات لاجاوز الشريحة التي لا تستحق عليها الضريبة وهذا يعني ان تقدير استحقاق الضريبة هي من سلطات المصلحة المختصة وليس بيد الممول كذلك ان تقدير الربح محاسبيا يختلف عن حسابه ضريبيا وبالتالي يجب علي الممول تقديم ايراد الفعلي ويترك لمصلحة الضرائب سلطة تقدير وفحص المستندات المقدمه منه .

كما ابانت اللائحة في المادة (٥٠) منها عن المستندات الواجب ارفاقها بالطلب سندات الملكية او الحيازة كالعقود المسجلة او العقود العرفية او بطاقة الحيازة او المكلفة .

وبالاضافة الي ما سبق تقديمه يجب علي الممول تقديم الايراد الفعلي والذي يتمثل في صافي الايجار الفعلي الذي يحصل عليه المالك والذي يتمثل في الفرق بين قيمة الايجار الفعلي للاراضي الزراعية من خلال عقود الايجار الفعلية المعتمدة وما يتحملة الممول المالك من مصروفات يقضي بها العرف الزراعي عند التأخير للغير وفي حالة استغلال المالك لارضة الزراعية المملوكة له فتخصم ايضا مصروفات استغلال هذه الاراضي الفعلية - مصروفات الصيانه والتقاوي والاسمدة والمبيدات والاجور الزراعية والري والحرث - واهلاك الالات والعدد والمباني - من الايرادات الفعلية للاستغلال الزراعي - كمبيعات ثمار الارض -

وهذا كله بهدف تحديد صافي الربح من الاستغلال الزراعي وصولاً الي تحديد
الايراد الخاضع للضريبة .

ثانياً: الايرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية:

وتشمل المحاصيل البستانية وفق قرار وزير المالية رقم ٢٢٦ لسنة
١٩٨٢ والمعدل بالقرار رقم ٢٦٨ لسنة ١٩٨٤ ما يلي :-

١ - حدائق الفاكهة المنتجة :

وتضم جميع الموالح بانواعها واصنافها - اليوسفي الجريب فروت الليمون
الاضاليا الليمون الحلو الليمون المالح النارج والبنزهير - والموز باصنافه
المختلفة والمانجو بكافة انواعها والعنب بجميع اصنافه والكمثري والتفاح
السفرجل والرمان والبرقوق والمشمش والتين والجوافة والزيتون والخوخ والتين
الشوكي والنخيل .

٢ - نباتات الزينه :-

وتشمل كافة انواع الورد المختلفة وعصفور الجنه وابصال الزينه
وجلاديوس زنبق والقرنفل .

٣ - النباتات الطبية والعطرية :-

وتضم الياسمين والعتر واللوف والبردوقوس والكركديه والنعناع
والريحان والبابونج والشيخ والكزبرة والكمون والكرابويه والينسون والشمر
والحرجل والحلف والحنه .

٤ - مشاتل المحاصيل البستانية :-

وتضم هذه المشاتل كافة مشاتل اشجار الفاكهه ونباتات الزينه السابق بيانها في البند (١،٢) وكذلك مشاتل الاشجار الخشبية .

ولقد وردت الاحكام المنظمه لهذه الايرادات في البند (٢) من المادة (٣٨) من هذا القانون والتي حدد كيفية تحديد ايراد بعض الحالات والتي تتم علي اساسها تحديد القيمة الايجارية لها علي اساس مثل القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الاطيان وذلك يتوافر في الشروط التالية وبشرط عدم دخول الايرادات التي نص عليها المشرع في البند الاول من المادة (٣٨) من هذا القانون في وعاء هذه الضريبة :-

- ١- ان يكون حائز الغراس مستاجر للاراض.
 - ٢- تحديد ايراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة علي ما لا يجاوز (٣) افدنه .
 - ٣- تحديد ايراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من نباتات الزينه والطبية والعطرية اذا تجاوزت المساحة المزروعة فدانا واحدا .
 - ٤- الاستغلال الزراعي لمشاكل المحاصيل البستانية ايا كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن تم انشاء هذه المشاتل للمنفعة الخاصة لاصحابها .
- وستتم تحديد الايرادات الداخلة في وعاء الضريبة بالتقدير الحكمي والايراد الفعلي وهو ما سيتم تناولهم علي النحو التالي :-

التقدير الحكمي :-

وفي ضوء نصوص البند (٢) من المادة (٣٨) من القانون يمكن استيفاد ما يلي
-:

المساحات المعفاة من الضريبة :

- ١ - المساحات المزروعة محاصيل بستانية في الاراضي الصحراوية مدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ انتاج هذه الاراضي .
- ٢ - المساحة في حدود (٣) افدنه لحدائق الفاكهة المنتجة .
- ٣ - المساحات في حدود فدان واحد للمحاصيل البستانية من نباتات الزينه والطبية والعطرية .
- ٤ - اية مساحة من المشاتل للمنفعة الخاصة لاصحابها .

الايراد الحكمي :

يتحدد هنا الايراد لما يزيد عن المساحات المعفاة في ضوء القيمة الاجارية التي يتم تقديرها والتي تتخذ اساسا لربط الضريبة علي ايراد الاطيان الزراعية كما يلي :-

١ - اذا كان حائز الغراس مستاجرا للارض :

يكون الايراد المقدر للاستغلال الزراعي من المحاصيل البستانية مثل القيمة الاجارية التي تحسب وفق احكام ضريبة الاطيان الزراعية .

- في التشريعات قبل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كان الممول يدفع مثل الضريبة ، ولم يكن الايراد مثلما يحدد الان مثل او مثل القيمة الاجارية .

٢ - اذا كان حائز الغراس مالكا للارض :-

يكون الايراد المقدر للاستغلال الزراعي من المحاصيل البستانية مثلي القيمة الاجارية التي تحسب في ظل ضريبة الاطيان الزراعية وهنا لا تدخل الايرادات المتعلقة بملكية الاراض المنصوص عليها في البند (١) من المادة (٣٨) من هذا القانون وذلك تحقيقا لمساواة بين الممولين وذلك لان المالك سيكون ايراده مثلي الايراد - لانه سيكون له ايراد من ملكيته وعن حيازته مثلي القيمة الاجارية فيكون من الطبيعي عدم تكرار ادراج ايراد مره اخري عن ملكيته.

ويجب استبعاد المساحات المعفاة ويخصم ٢٠% من اجمالي الايراد المحدد في مقابل جميع التكاليف وتحسب الضريبة وفق المعادلة التالية :

ضريبة ايراد الاستغلال الزراعي من المحاصيل البستانية الصافي
المساحة $٨٤ \times$ جنية (الضريبة الاصلية عن الفدان $\times \frac{١٤}{١٠٠} \times ٨٠\%$ بعد خصم ٢٠% تكاليف $\times ٢$ مثل ضريبة ايراد الاراضي الزراعية للمحاصيل التقليدية الصافي

المساحة $٨٤ \times$ جنيه $\times \frac{١٤}{١٠٠} \times ٧٠\%$ (بعد خصم ٣٠% تكاليف)

الايراد الفعلي :-

حدد القانون الشروط التي يمكن وفقها محاسبة الممول الحائز للغراس من المحاصيل البستانية علي اساس الايراد الفعلي ايرادا ومصروفات ويستفاد من البند (٢) من المادة (٣٨) ما يلي :-

يكون صافي الايراد الخاضع للضريبة - سواء المقدر حكما او محدد فعلي - باسم حائز الغراس سواء كان مالكا للارض او مستاجرا لها ويكون أي شرط او اتفاق يخالف ذلك لا يسري في حق مصلحة الضرائب .

واعتبر القانون الاسرة في حكم الممول الفرد لمنع التهرب الضريبي وذلك بتفنيث ملكية الغراس ما لم يثبت صاحب الشأن قانونية ملكيته او حيازته للغراس وذلك وفق نص المادة (٣٨) من القانون كما يعتبر الممول وزوجة

واولاده القصر حائزا واحدا للغراس في تطبيق احكام البند (٢) من المادة (٣٨) وتتحدد الايرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد انت الي الزوجة او الأولاد القصر عن أي طريق غير الزوج او الوالد .

ولضمان حصر المجتمع الضريبي جيدا وعدم التجنب للضريبة فألقي المشرع التزاماته علي الممول ومنها تقديم البيانات - سواء كان متساجرا او مالكا - بالمساحة المزروعة من كل نوع من انواع اشجار الفاكهة خلال (٣٠) يوما من تاريخ انتاج اشجار الفاكهة ويلتزم ايضا بتقديم بيانات بالمساحة المزروعة بنباتات الزينه والطبية والعطرية او مشاتل المحاصيل البستانية خلالا (٦٠) يوم من تاريخ بدء الزراعة ويلتزم الحائز ايضا باخطار مامورية الضرائب المختصة بواقعة ازالة الغراس خلال (٣٠) يوم من تاريخ حدوثه الازالة .

وفي ذات الاطار جاءت المادة (٤٨) من اللائحة التنفيذية بقولها

((يكون اخطار مامورية الضرائب المختصة بالبيانات والوقائع المنصوص عليها في الفقرتين الخامسة والسادسة من البند (٢) من المادة (٣٨) علي النموذج رقم (٦) عقاري.))

تحديد إيرادات العقارات المبنية

الداخلة في وعاء الضريبة

والمستفاد من النص المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ان تحديد إيرادات العقارات المبنية علي اساس اجمالي القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة علي العقارات المبنية والمفروضة بموجب القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شان الضريبة علي العقارات المبنية .

وكما نعلم انه يتم تقدير القيمة الايجارية للعقارات المبنية لكي تتخذ اساسا لربط الضريبة سواء تحددت القيمة الايجارية بالاتفاق والتراضي بين المالك والمستاجر او بمعرفة لجان تحديد الايجارات المشكلة وفق قوانين تحديد ايجار الاماكن او قيمة ايجار المثل في حالة صورية العقد او عدم وجود عقد مثل حالة سكن المالك في ملكة .

وبخصوص انواع التقدير فقد نصت المادة (١١) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ علي نوعان من التقدير هما :-

١ - تقدير عام :

يشمل كافة العقارات المبنية وما في حكمها الموجودة بكردون المدن الواردة في الجدول المرفق بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ او المضافة اليه أي يتناول التقدير العام كل العقارات التي تخضع للتقدير كل (١٠) سنوات خلال السنتين الاخيرتين من مدة العشر سنوات .

٢ - التقدير السنوي :-

ويشمل العقارات التي استجدت او تلك التي ادخلت عليها تعديلات جوهرية وهذه يتم تقديرها خلال (٣) شهور الاخيرة من كل سنة ويعمل بهذا التقدير من اول السنة التالية الي نهاية مدة العشر سنوات المقدرة للتقدير العام . وافادت المادة (١٣) من القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ بتشكيل لجان التقدير من اربعة اعضاء ويكون اثنين منهم من موظفي الضرائب العقارية واحدهم يكون مامور ضرائب ليتولي رئاسة اللجنة والآخر صراف او كاتب في حين يكون العضوين الاخرين من الاهالي ملاك العقارات المبنية يعينهم المحافظ بموجب قرار يصدر منه .

ويشترط لصحة انعقاد لجنة التقدير حضور ثلاثة من اعضائها لتوفير النصاب والاعلبية وتصدر قراراتها بالاغلبية وعند تساوي الاراء يرجح الراي الذي يسانده الرئيس ويعتبر العضو من الاهالي مالكي العقارات مستقيلا اذا تخلف عن الحضور لثلاث اجتماعات متتالية بدون عذر واذا امتنع احد الاعضاء عن التوقيع علي محاضر التقدير بعد تمامها فيثبت ذلك بالمحضر ويبين سبب امتناعه ويصبح عمل اللجنة صحيحا بحضور ثلاثة اعضاء واذا امتنع العضوين المعينين عن الملاك عن التوقيع فيثبت ذلك بالمحضر ويوضح الاسباب ويرفع الامر للمحافظ لاصدار قرار بتعيين العضوين الاحتياطيين بدلا منهما .

وبعد تحديد الايراد الخاضع للضريبة يتم خصم ٤٠% من هذه الايرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات بالاضافة الي خصم القيمة الايجارية للمسكن الخاص الذي يقم فيه الممول هو واسرته كما تعامل الايرادات الناتجة عن تقدير حق الانتفاع معاملة الايرادات الناتجة عن الاموال المموكة ملكية تامه .

وفي هذا الاطار جاءت المادة ٤٩ من اللائحة التنفيذية بقولها :-

((يقصد بالمسكن الخاص في تطبيق حكم المادة (٣٩) من القانون المسكن الذي
يقم فيه الممول هو زوجة واولاده القصر ويراعي استبعاد القيمة الايجارية
المحددة لهذا المسكن من اجمالي القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة
)).

وبموجب نص هذه اللائحة التي توافقت مع صحيح القانون من وجوب
خصم القيمة الايجارية للمسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول مع افراد اسرته من
القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة وفي الفقرة الاخيرة جعل المشرع
امكانية تحديد الايراد الخاضع للضريبة بالنسبة للايرادات الناتجة عن تاجير أي
عقار او جزء منه علي اساس مقدار الاجرة الفعلية مخصوما منه ٥٠% مقابل
جميع التكاليف والمصروفات وذلك بالنسبة للايجارات الخاضعة لاحكام القانون
المدني .

وبعد عرض المستفاد من نص المادة (٣٩) يتضح لنا ان المشرع اعتمد
كالعادة في التقدير علي التقدير الحكمي وجعله اصلا وان يتم التقدير علي اساس
تحديد القيمة الايجارية المقدرة في ضوء القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ حتي لا يتاثر
التقدير باي تعديل او تغيير في تحديد القيمة الايجارية باي تشريع يصدر بعد
صدور القانون ويتم خصم ٤٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات وعليه تكون
صافي القيمة الايجارية المقدرة للعقارات المبنية والتي تقدر حكما :

الضريبة $\times 100$ / سعر الضريبة .

ونلاحظ ايضا ان معالجة المشرع الضريبي لايرادات الثروة العقارية تضمن ازدواجا ضريبيا حيث تخضع ايرادات الاطيان الزراعية او ايرادات المباني لضرائب نوعية هي ضريبة الاطيان او ضريبة العقارات المبنية ثم تخضع ذات الايرادات للضريبة علي دخل الاشخاص الطبيعيين وبالتالي كان علي المشرع معالجة هذا الوضع لذلك اعفي الممول الذي يقتصر دخلة علي ايرادات الثروة العقارية من تقديم الاقرار الضريبي اذا لم يتجاوز مجموع صافي دخلة منها حدود الاعفاءات المقررة وقرر القانون خصم الضرائب العقارية المسددة من الضريبة المستحقة منعا لهذا الازدواج وجاءت المعالجة في المادة (٤٥) من القانون بنصها التالي :-

((يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الاصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الاطيان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شان الضريبة علي العقارات المبنية حسب الاحوال من الضريبة المستحقة عليه طبقا لاحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون وبما لا تزيد علي هذه الضريبة))

ويستفاد من هذا النص ان المشرع سمح باستنزال الضرائب العقارية الاصلية فقط دون الضرائب والرسوم الاضافية والملحقة وبالتالي اذا كان ما سدده الممول اقل من الضريبة المستحقة عليه فانه يلتزم أي الممول بسداد الفرق واذا زادت الضرائب العقارية الاصلية المسددة عما يستحق علي الممول من ضريبة فان ما يتم استنزاله من ضريبة عقارية يكون في حدود الضريبة المستحقة فقط وبما لا تزيد عنها .

ايراد الوحدات المفروشة:

كانت ايرادات الوحدات المفروشة تدخل ضمن ايرادات النشاط التجاري ولكن المشرع الضريبي في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نقلها الي ايرادات الثروة العقارية وترجع علة اخضاع هذا النشاط للضريبة تحقيقا للعدالة الضريبية وزيادة حصيلة الدولة من هذه الايرادات السيادية حيث ان هذه الانشطة تمتاز بربحياتها العالمية ولقد حددت المادة (٤١) محددات سريان الضريبة علي ايرادات الوحدات المفروشة كما يلي :-

((تسري الضريبة علي الايرادات الناتجة من تاجير أي وحدة مفروشة او جزء منها سواء كانت معدة للسكن او لمزاولة نشاط تجاري او صناعي او مهنة غير تجارية او لاي غرض اخر .

ويحدد الايراد الخاضع للضريبة علي اساس قيمة الايجار الفعلي مخصوما منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات .))

يستفاد من نص المادة (٤١) من القانون ان المشرع جعل من الايراد الفعلي اساسا لربط الضريبة علي الوحدات المفروشة ويخصم ٥٠% منه مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

وبالتالي يتحدد وعاء الضريبة في حالات التاجير المفروش بالفرق بين الايراد الذي يتمثل في الايجار الفعلي طبقا للعقود بين المالك والمستاجر وبين المصروفات المحددة حكما بموجب القانون وهي ٥٠% من الايراد .

فلو ان الممول قد اجر وحدة مفروشة نظير ١٠٠٠ جنية شهريا لمدة عام فان :

الايجار الفعلي = ١٠٠٠ × ١٢ شهر = ١٢٠٠٠ جنية .

خصم ٥٠% للمصروفات = ٦٠٠٠ جنية .

صافي ايراد الوحدة المفروشة = ٦٠٠٠ جنية .

ويشترط عدة شروط لسريان الضريبة علي الوحدات المفروشة كما يلي :-

- ١- ان تكون الوحدة المفروشة او جزء منها معدة للسكني .
- ٢- ان تكون الوحدة المفروشة او جزء منها معد لمزاولة نشاط تجاري او صناعي وبياصر فيها هذا النشاط .
- ٣- ان تكون الوحدة المفروشة او جزء منها معد لمزاولة مهنة غير تجارية وتباشر فيها هذه المهنة .
- ٤- الايراد الناتج من تاجير أي وحدة مفروشة او جزء منها مخصص لاي غرض اخر .

ايرادات التصرفات العقارية

ويستفاد من نص المادة (٤٢) ان المشرع فرض نصيبا محددًا ٢,٥% علي الايرادات الناتجة عن التصرفات في العقارات المبنية او الاراضي داخل كردون المدن وذلك في الحالات التالية :-

- ١- ان يكون التصرف علي العقارات المبنية او الاراضي كما هي دون أي تدخل منه او بعد اقامه منشآت عليها .
- ٢- ان يكون التصرف شامل لكل العقار او لجزء منه او وحدة سكنية .
- ٣- يستوي اقامه المنشآت علي اراضي مملوكة للممول او للغير .

وأما الحالات المستثناة من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة والتي أوردها
المشرع في الفقرة الثانية من المادة (٤٢) وهي :-

أ- تصرفات الوارث في العقار التي الت اليه من مورثه بحالتها عند الميراث
ويفهم من ذلك انه اذا ادخل المورث أي تعديلات علي هذه العقارات وقام
بالتصرف فيها فان الضريبة تسري علي التعديلات التي ادخلها والتي كان لها
الاثر في زيادة سعر العقار .

ب- تقديم العقار كحصة عينية في راس مال شركة مساهمه بشرط عدم
التصرف في الاسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات وذلك دعما للاستثمار .

كما اورد المشرع في الفقرة الاخيرة من المادة (٤٢) بعض التصرفات الخاضعة
للضريبة والتي يراها البعض انها وردت علي سبيل المثال وليس الحصر وهي
:-

١- التصرف بالهبة لغير الاصول او الفروع او الأزواج .

٢- تقرير حق الانتفاع علي العقار .

٣- تأجير العقار لمدة تزيد علي (٥٠) سنة .

كما اورد المشرع ايضا التصرفات التي لا تخضع للضريبة وهي :-

١- البيوع الجبرية الادارية

٢- البيوع القضائية

٣- تصرفات نزع الملكية

٤- الاستيلاء للمنفعة العامه

٥- الاستيلاء للتحسين

٦- تصرفات التبرع والهبة للحكومة او وحدات الادارة المحلية او الاشخاص الاعتبارية العامه او المشروعات ذات النفع العام .

وعليه فقد الزم المشرع مكاتب الشهر العقاري باخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات المستحق عنها الضريبة وفق احكام هذا القانون وان يتم الاخطار مصلحة الضرائب خلال (٣٠) يوم من تاريخ شهر التصرفات .

ويستفاد من النص (٥١) من اللائحة عدم سرريان الضريبة علي التصرفات العقارية علي العقارات المبنية او الاراضي التي تعد اصلا من اصول المنشأة .

وبناء علي ما سبق تخلص الي الامور التالية :-

١- ان الضريبة علي التصرفات العقارية تتعلق بتصرف عقاري - الاراضي والمباني وذلك التصرف فيهما بالبيع او التنازل عنه وبيع حق الرقبة في العقار مجردا من حق الانتفاع وبيع حق الانتفاع في العقار والوصية بالعقار او بمنفعته مدة معينة من الزمن او مدي الحياة والمعارضة في العقار وهبه العقار او الرجوع فيها وحقوق الارتفاق - في عقارات مبنية او اراضي داخل كردون المدن بكافة انواعها وبالتالي يفهم انه اذا تعلق التصرف العقاري باراضي خارج كردون المدن فلا محل لفرض الضريبة للتصرفات العقارية عليها .

٢- ان التصرف العقاري بالهبة لغير الاصول والفروع والازدواج هو الذي يخضع للضريبة كذلك فان تقرير حق الانتفاع علي العقار او تاجيرة لاقل من خمسين عاما فلا يخضع لضريبة التصرف العقاري .

٣- يشترط لفرض ضريبة التصرفات العقارية ان يكون التصرف العقاري اراديا وعليه لا تخضع التصرفات الجبرية لهذه الضريبة مثل البيوع الجبرية الادارية والقضائية وعلة ذلك ان هذا النوع من البيوع هو لسداد الديون العامه او الخاصة وليس لمصلحة خاصة بالمول او سيستفيد منها - وكذلك تزاع الملكية او الاستيلاء علي العقار للمنفعة او للتحسين ويستثني التصرفات الارادية من الهبة والتبرع للدولة واشخاصها المعنوية العامه .

٤- نلاحظ ان سعر الضريبة ٢,٥% حكمة وسعرها نسبي موحد مقطوعة بنسبة (٢,٥%) من اجمالي الايرادات أي اجمالي التصرفات العقارية دونما تخفيض وتعد هذه الضريبة خروجاً علي مبدا سنوية الضريبة التي تبني علي فكرة سنوية الربح نظراً لسريانها علي أي تصرف عقاري استوفي شروط خضوعه للضريبة .

وتعد الواقعة المنشئة للضريبة في واقعة التصرف في العقارات وذلك عند اشهارها امام مكاتب ومأموريات الشهر العقاري وكانت التشريعات السابقة تنص علي عدم اتمام شعر التصرف العقاري الخاضع للضريبة الا بعد تحصيل الضريبة المقررة ولكن بعد تعديل المادة (٢٢) في يوليو ١٩٩٦ وبالتالي اقتصر دور مكاتب الشهر العقاري علي مجرد اخطار مأموريات الضرائب وبالتصرفات العقارية المشهورة وذلك تسهيلاً للاجراءات علي المتعاملين والممولين خاصة وان

التشريعات القديمة كانت تؤدي لاحتمال تهرب الممولين من تسجيل تصرفاتهم او اثبات قيم اقل من الحقيقية لتصرفاتهم بهدف دفع ضرائب اقل .

هذا بالاضافة الي سعر الضريبة ٢,٥% يبدو وكأنه سعر ضريبة منخفض خاصة اذا ما قارناه باسعار وشرائح ضرائب الدخل لكن يجب ان نشير الي سعر الضريبة علي التصرف يكون علي اجمال ايرادات التصرفات في حين اسعار شرائح ضرائب الدخل تكون علي صافي الدخل وتراعي فيه الاعباء العائلية والشخصية وخصم التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في حين انها في ضريبة التصرفات العقارية لا تراعي هذه الاعباء او التكاليف والمصروفات .

الاعفاء من الضريبة علي ايرادات الثروة العقارية

ويستفاد من النص المادة ٤٣ من هذا القانون ما يلي :-

١- اعفاء من الضريبة لايرادات النشاط الزراعي عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون فيخضع للضريبة وبالتالي تعفي من الضريبة وفق ما اوردته المادة (٣١) من هذا القانون لارباح منشآت استصلاح او استزراع الاراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

٢- تعفي ايرادات المساحات المزروعة في الاراضي الصحراوية لمدة عشر سنوات تبدا من تاريخ اعتبار الارض منتجة .

وفي اطار الاعفاءات العامه اوردت المادة (٤٦) من هذا القانون بقولها :-

((لا يسري حكم المادتين (٣٨،٣٩) من هذا القانون علي الاراضي الزراعية والعقارات المبينة الداخلية ضمن اصول المنشأة او الشركة))

وبالتالي اخرج المشرع الاراضي الزراعية والعقارات المبنية التي تدخل ضمن اصول المنشأة او الشركة من احكام المادتين (٣٨،٣٩) والتي تحدد المادة (٣٨) الايرادات للاراضي الزراعية وايرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية ونباتات الزينه والنباتات العطرية والطبية ومثائل المحاصيل البستانية وتحدد المادة (٣٩) ايرادات العقارات المبنية .

وفي اطار تحقيق العدالة الضريبية جاءت المادة (٤٥) بالنص التالي:

((يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الاصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الاطيان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شان الضريبة علي العقارات المبنية وحسب الاحوال من الضريبة المستحقة عليه طبقا لاحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون وبما لا يزيد علي هذه الضريبة.))

ويستفاد من نص المادة (٤٥) من هذا القانون من ان المشرع الضريبي في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد سار علي هدي المشرع في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والذي نص في الفقرة الثانية من المادة (٨٧) من القانون ١٨٧ لقوله يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الاصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الاطيان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة علي العقارات المبنية حسب الاحوال من الضريبة المستحقة عليه طبقا لاحكام الكتاب الاول من هذا القانون -١٨٧- وبما لا يزيد علي هذه الضريبة .

التزام مالكي العقارات المبنية والاراضي الزراعية بتقديم بيان عنها وقيمتها الايجارية:

ويستفاد من نص المادة (٤٤) ان الخاضعين لضريبة ايرادات الثروة العقارية من الملاك يلتزمون بتقديم بيان عن ملكيته للعقارات المبنية - عقار او اكثر - او اراضي زراعية يزيد مجموع صافي ايراداته من قيمتها الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة المفروضة وفق القواعد المنصوص عليها في القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الاطيان وذلك بعد خصم ٣٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات وتحديد الايرادات للعقارات المبنية علي اساس اجمالي القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة علي العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شان الضريبة علي العقارات المبنية وذلك بعد خصم ٤٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات فضلا عن القيمة الايجارية للمسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو واسرته - الي مكاتب التحصيل وفق ما تبينة اللائحة التنفيذية الخاصة بالقانون في المادة (٥٢) من اللائحة حيث نصت:

(يكون تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والاراضي الزراعية التي يملكها الممول المنصوص عليها في المادة (٤٤) من القانون وقيمتها الايجارية علي النموذج رقم (١٠ عقاري) .

وبالتالي يقدم هذا البيان من الملاك الي احد مكاتب تحصيل الضريبة المختصة بتحصيلها علي العقارات المبنية والاراضي الزراعية التي تقع في دائرتها أي من العقارات المذكورة بالمادة (٤٤) من القانون ويكون ذلك علي نموذج (١٠) عقاري.

المراجع

- ١- د. أحمد حسني - قضاء النقص الضريبي - منشأة المعارف - ١٩٨٦ .
- ٢- د. السيد عبد المولى - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - دار النهضة العربية - ١٩٩٥ .
- ٣- حبيب المصري باشا - ضرائب الدخل في مصر - الجزء الأول - مطبعة مصر ١٩٤٥ .
- ٤- د. حمدى عبد العظيم - موسوعة الضرائب في مصر - دار النهضة العربية - ١٩٨٣ .
- ٥- د. رمضان صديق - الضريبة الموحدة في القانون المصري - طبعة ٢٠٠٣
- ٦- د. زكريا بيومي - موسوعة الضرائب الموحدة على الدخل .
- ٧- د. زين العابدين ناصر - التشريع الضريبي المصري - طبعة ١٩٩٨ .
- ٨- د. سيد عبد الحفيظ - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية - ١٩٩٨
- ٩- د. سيد عطية عبد الواحد وآخرون - التشريع الضريبي المصري - طبعة ١٩٩٩ .
- ١٠- د. سيد عطية عبد الواحد - شرح الضريبة الموحدة - دار النهضة العربية ١٩٩٥
- ١١- د. شريف رمسيس تكلا - مالية الدولة والتشريع الضريبي المصري - القاهرة - ١٩٧٧ .
- ١٢- د. عاطف صدقي - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية - ١٩٧٠

- ١٣- د. عبد الحفيظ عيد - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة -
١٩٩٩ .
- ١٤- د. عيسى محمد أبو طبل - ضريبة كسب العمل بنوعيه - دار
النهضة العربية ص ٩٩ .
- ١٥- د. محمد أحمد الرزاز - التشريع الضريبي المصري - طبعة دار
النهضة ١٩٩٧
- ١٦- د. محمد حسن الجزيري - ضريبة الدخل في التشريع المصري -
مكتبة عين شمس - القاهرة .
- ١٧- د. محمود السيد الناغي - تشريع الضرائب في مصر - طبعة
١٩٩٩ .
- ١٨- د. محمود رياض عطية - الوسيط في التشريع الضريبي - دار
المعارف - الإسكندرية - ١٩٦٥ .
- ١٩- د. كمال الجرف - المبادئ القانونية للأحكام الضريبية - المجموعة
الخامسة .
- ٢٠- منصور محمد نجيد - دائرة المعارف العربية .

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
٧	نبذة تاريخية .
٩	تطور النظام الضريبي المصري على دخول الأشخاص الطبيعيين .
١٤	وضع الضريبة الموحدة في النظام الضريبي المصري .
١٩	الفصل التمهيدي : عمومات عن الضريبة الموحدة ونظم تطبيقها .
٢١	المبحث الأول: التعريف بالضريبة الموحدة ونظم تطبيقها .
٢٤	المبحث الثاني : خصائص الضريبة الموحدة .
٢٨	المبحث الثالث : نطاق سريان الضريبة الموحدة .
٤٣	المبحث الرابع : حالات الإعفاء من الضريبة الموحدة .
٤٩	احكام القانون ٩٢ لسنة ٢٠٠٥ .
٤٩	- المبحث الاول : الاسباب التي ادت الى صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
٥٢	المبحث الثاني: الملامح الأساسية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٥٩	منهج دراسة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٦١	مواد الإصدار بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٨١	الكتاب الأول : الأحكام العامة الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٩١	الكتاب الثاني : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .
٩٣	الباب الأول : نطاق سريان الضريبة وسعرها .
١٠٣	الباب الثاني: الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

١٠٥	أولاً : وعاء الضريبة .
١٠٧	ثانياً : كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .
١٠٨	ثالثاً : الاستثناءات الواردة على السعر العام لضريبة المرتبات .
١٠٩	رابعاً : الإيرادات غير الخاضعة للضريبة .
١٠٩	خامساً : الإعفاءات والاستقطاعات من ضريبة المرتبات .
١١٠	سادساً : الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها .
١١١	سابعاً : الالتزام بتوريد الضريبة في حالة غير المقيمين .
١١٣	الباب الثالث : الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي .
١١٥	أولاً : كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .
١١٦	ثانياً : كيفية محاسبة المنشأة الصغيرة .
١١٧	الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .
١٢١	أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية .
١٢٤	١ - منشأة المناجم والمحاجر .
١٢٥	٢ - المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف .
١٢٦	٣ - أرباح الصفقة الواحدة .
١٢٧	٤ - أرباح السماسرة والوكلاء بالعمولة .
١٣٢	٥ - أرباح تأجير المحلات التجارية والصناعية والآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية .
١٣٥	٦ - أرباح نشاط النقل بأنواعه .
١٣٥	٧ - أرباح تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها .
١٣٦	٨ - أرباح تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها .
١٤٠	٩ - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي .

١٤١	١٠- أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن والدواب .
١٤٤	كيفية المحاسبة الضريبية لأرباح إعادة التقييم .
١٤٥	- كيفية تحديد الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل .
١٤٩	الفصل الثاني: كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .
١٥١	- كيفية تحديد صافي الربح الخاضع .
١٥١	- ما يعد من التكاليف واجبة الخصم .
١٥٢	- ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .
١٥٣	- كيفية حساب نسب إهلاك أصول المنشأة .
١٥٤	- المقصود بأساس الإهلاك طبقاً للمادة ٢٥ من القانون .
١٥٤	- حوافز استخدام الآلات والمعدات في المنشآت .
١٥٥	- المعاملة الضريبية للديون المدومة .
١٥٥	- كيفية ترحيل الخسائر .
	- حالات تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .
١٥٧	الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .
١٦٠	١- أرباح مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضي .
١٦١	٢- أرباح مشروعات تربية النحل .
١٦١	٣- أرباح مشروعات الإنتاج الداجني وحظائر المواشي وتسمينها وشركات مصايد الأسماك .
١٦٢	٤- أرباح صناديق التأمين الخاصة .
١٦٣	٥- أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعي للتنمية .

١٦٥	الباب الرابع : إيرادات المهن غير التجارية .
١٧١	الفصل الأول : نطاق الضريبة .
١٧٣	المبحث الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .
١٨٢	المبحث الثاني : شروط الخضوع لضريبة المهن غير التجارية .
١٨٩	الفصل الثاني : التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة على المهن التجارية .
١٩٣	١ - مبدأ سنوية الضريبة .
١٩٥	٢ - المحاسبة عن صافي الربح بعد خصم كافة التكاليف الواجبة الخصم .
١٩٩	الفصل الثالث : الإعفاءات الواردة من ضريبة المهن غير التجارية .
٢٠٥	الباب الخامس : إيرادات الثروة العقارية .
٢٠٥	الفصل الأول : أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة .
٢٠٨	المبحث الأول : إيرادات الأراضي الزراعية .
٢١١	المبحث الثاني : إيرادات العقارات المبنية .
٢١٣	الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .
٢١٥	المبحث الأول : طريقة التقدير الحكمي .
٢٢١	المبحث الثاني : طريق التقدير الفعلي .
٢٢٤	المبحث الثالث : المحاسبة الضريبية لإيرادات التأجير المفروش .
٢٢٥	المبحث الرابع : التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة داخل كردون المدينة .
٢٢٦	أ- التصرفات الخاضعة للضريبة .

٢٢٨	ب- سعر الضريبة .
٢٣١	<u>الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة .</u>
٢٣٣	- خصم الضريبة العقارية الأصلية .
٢٣٤	- استثناءات العقارات الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة .
٢٣٥	الكتاب الثالث: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
٢٣٥	الباب الأول : نطاق سريان الضريبة .
٢٣٧	- تحديد المقصود بالأشخاص الاعتبارية .
٢٣٨	- سعر الضريبة .
٢٣٨	- الجهات المعفاة من الضريبة على الأشخاص الاعتبارية .
٢٤١	- الباب الثاني : تحديد الدخل الخاضع للضريبة .
٢٤٣	- ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .
٢٤٤	- حكم تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري .
٢٤٥	- خصم الضريبة الأجنبية للشركات المقيمة .
٢٤٥	- حكم التغيير في ملكية رأس مال الشخص الاعتباري
٢٤٧	الكتاب الرابع : الضريبة المستقطعة من المنبع .
٢٥٠	- المعاملة الضريبية للعمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة .
٢٥٠	- المعاملة الضريبية للعوائد والسندات التي تصدرها وزارة المالية .
٢٥١	الكتاب الخامس : الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة
٢٥١	الباب الأول : النشاط التجاري والصناعي .
٢٥٣	- نظام الخصم تحت حساب الضريبة .

٢٥٤	- الجهات المعفاة من الالتزام بالخصم .
٢٥٤	- الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة .
٢٥٤	- مدى حرية الممول في الاختيار بين نظام الخصم والدفعات المقدمة .
٢٥٥	- كيفية تسديد الدفعات المقدمة .
٢٥٦	- الشروط الواجب توافرها للعدول عن نظام الدفعات المقدمة .
٢٥٦	- حالات الإعفاء من تطبيق نظام الدفعات المقدمة .
٢٥٩	الفصل الثالث : التحصيل تحت حساب الضريبة .
٢٦٣	الباب الثاني : المهن غير التجارية .
٢٦٥	- الخصم الوارد على أصحاب المهن غير التجارية .
٢٦٥	- الالتزام لتوريد المبالغ المخصومة .
٢٦٦	- عدم سريان أحكام الخصم والتحصيل أثناء فترة الإعفاء .
٢٦٧	الكتاب السادس : التزامات الممولين وغيرهم .
٢٦٧	الباب الأول : الإخطار وإمساك الدفاتر .
٢٦٩	- أولاً : الالتزام بالإخطار عند بداية النشاط .
٢٧٠	- ثانياً : الالتزام باستخراج البطاقة الضريبية .
٢٧٢	- ثالثاً : التزام دور النشر والطبع والإبداع بالإخطار .
٢٧٢	- رابعاً : التزام الجهات بالإخطار .
٢٧٢	- خامساً : التزام الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات .
٢٧٥	- سادساً : الالتزام بالإخطار عن التوقف .
٢٧٦	- سابعاً : أحكام الإخطار في حالة التنازل عن المنشأة .
٢٧٩	- ثامناً : حقوق الممول في حالة التوقف أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد نهائياً .

٢٨١	الباب الثاني : الإقرارات الضريبية .
٢٨٣	- الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية .
٢٨٤	- مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية .
٢٨٥	- التزام مصلحة الضرائب بقبول الإقرار على مسئولية الممول .
٢٨٥	- الاستثناءات الواردة على ميعاد تقديم الإقرار الضريبي .
٢٨٧	- حالات تصحيح الإقرار الضريبي .
٢٨٨	- التزام مصلحة الضرائب بالاعتداد بالدفاتر والسجلات .
٢٨٩	الباب الثالث : إقرارات ربط الضريبة .
٢٩١	- سلطة المصلحة في تعديل الربط .
٢٩٢	- القيود الواردة على سلطة المصلحة في تعديل الربط .
٢٩٣	- ضمانات تحصيل الضريبة في حالة الصورية أو التواطؤ .
٢٩٤	- حالات تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية .
٢٩٥	الباب الرابع : الفحص والتحريرات .
٢٩٧	- نظام الفحص بالعينة .
٢٩٧	- حق الاطلاع وسر المهنة .
٣٠١	الباب الخامس : ضمانات التحصيل .
٣٠٣	- أولاً : دين الضرائب من الديون الممتازة .
٣٠٣	- ثانياً : سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي دون حكم قضائي .
٣٠٤	- جواز تقسيط دين الضريبة .
٣٠٤	- سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التحفظي .
٣٠٦	- وجوب إخطار مصلحة الضرائب بالحجز الذي يتم على

	العقارات .
٣٠٦	- حق الممول في الحصول على شهادة بما تم خصمه منه تحت حساب الضريبة .
٣٠٧	- حالات استحقاق مقابل التأخير .
٣٠٨	- أحقية الممول في استحقاق مقابل تأخير من المصلحة .
٣٠٨	- حق توقيع المقاصة بين ما للممول وما عليه من ضرائب .
٣٠٨	- حالات إسقاط ديون الضريبة .
٣١١	الباب السادس : إجراءات الطعن .
٣١٣	أولاً : إجراءات إعلان الممولين .
٣١٤	ثانياً : الحالات التي يكون فيها الإعلان صحيحاً .
٣١٥	ثالثاً : المدة التي يجوز للممول أن يطعن فيها على الربط .
٣١٥	رابعاً : مدة الطعن وكيفيته بالنسبة لضريبة المرتبات .
٣١٧	- تشكيل لجان الطعن الضريبي .
٣١٨	- اختصاص لجان الطعن .
٣١٩	- إجراءات نظر الطعون أمام لجان الطعن .
٣٢٠	- سرية جلسات لجان الطعن .
٣٢١	- الطعن في قرارات لجان الطعن .
٣٢١	- حالات تصحيح الربط النهائي اختصاص لجنة إعادة النظر .
٣٢٢	- سرية جلسات نظر المنازعات الضريبية أما المحاكم .
٣٢٣	- مدى سلطة وزير المالية في إصدار قواعد وتعليمات عامة .
٣٢٣	- دور المصلحة في مساعدة الممولين لمعرفة موقفهم

	الضريبي .
٣٢٤	- الدور الرقابي لمصلحة الضرائب .
٣٢٤	- الحالات التي يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات .
٣٢٥	- الحالات التي يقع على الممول عبء الإثبات .
٣٢٧	الكتاب السابع : العقوبات .
٣٢٩	أولاً : عقوبات المحاسبين والمراجعين .
٣٣١	ثانياً: عقوبات على الممولين في حالة التهرب من الضريبة .
٣٣٢	ثالثاً : مسؤولية الشريك في جريمة التهرب الضريبي .
٣٣٢	رابعاً : عقوبات الامتناع عن الإخطار وعدم تقديم الإقرارات الضريبية
٣٣٢	- خامساً : عقوبات إدراج مبلغ الضريبة بالإقرار بأقل من قيمتها المقدرة نهائياً .
٣٣٣	التصالح في الجرائم الضريبية .
٣٣٥	الكتاب الثامن : أحكام ختامية .
٣٤٢	نظام إثابة العاملين بالمصلحة .
٣٤٣	كتاب دوري رقم ١ لسنة ٢٠٠٥ والخاص بضريبة المرتبات .
٣٥٧	اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . المراجع . الفهرس .