

التنظيم الأمثل لنطاق الخضوع للضريبة
ومدي مراعاته في القانون المصري
دكتور

إبراهيم عبد العزيز النجار
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد
كلية الحقوق - جامعة المنوفية

الملخص

لقد ناقش هذا البحث قضية هامة تتعلق بنطاق الخضوع للضريبة العامة في تشريعاتنا الضريبية، لتحديد مدي وضوح إشكالية هذه القضية لدى المشرع وهو بصدد صياغة أحكام هذه التشريعات، في مجال الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة علي السواء. حيث تناول نموذجين هما الأهم في نطاق الضرائب المباشرة، وهما الضريبة علي العقارات المبنية، التي بدأت تحظى باهتمام المجتمع الضريبي ككل منذ نهايات القرن الماضي، والضريبة العامة علي الدخل، باعتبارها الأقدم، والأكثر أهمية من بين الضرائب المباشرة في كل الأمم. وذلك بالإضافة إلي نموذج الضريبة علي القيمة المضافة كأهم ضريبة غير مباشرة في تشريعاتنا الضريبية، بل وفي معظم التشريعات الضريبية المقارنة.

وفي نطاق الضريبة العقارية، تعرض البحث لدراسة مدي مراعاة قانون الضريبة العقارية رقم 196 لسنة 2008م. للنطاق الحقيقي لهذه الضريبة، والذي اختاره هو لها، من خلال قصره فرضها علي العقارات المبنية وحدها، في جميع أنحاء البلاد، وإصراره علي أن يشمل هذا النطاق كل عقار مبني أياً كانت مادة بنائه، ولو كانت من الخشب، وأياً كان مكان تواجده، ولو كان تحت الأرض، أو تحت الماء... إلخ. غير أننا وجدنا المشرع، في هذا القانون، وكأنه نسي أو تناسي هذا الإسهاب. حيث بدأ في وضع بعض الإستثناءات عليه، بما أدى إلي امتداد نطاق الخضوع لهذه الضريبة الي بعض العقارات غير المبنية، مثل الأرض الفضاء المستغلة، وكذا التركيبات التي توضع علي أسطح أو واجهات العقارات المبنية، رغم عدم وجود أية مؤشرات تنبئ عن توافر خصائص العقارات المبنية لمثل هذه التركيبات. وبالمقابل لذلك قرر هذا القانون إخراج بعض العقارات المبنية من نطاق الخضوع لهذه الضريبة، مقررراً أنها غير خاضعة لها، مخالفاً بذلك الأصول المرعية بخصوص مفهوم عدم الخضوع. ورصد البحث أمثلةً لذلك منها: تقرير هذا القانون عدم خضوع العقارات المبنية المملوكة للدولة للضريبة، بالإضافة إلي الأحواش ومباني الجبانات، والعقارات المبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية وتعليم

الدين. وأثبت البحث أن الحكم الصحيح بالنسبة لهذه العقارات إذا أراد المشرع إخراجها من نطاق الخضوع للضريبة هو أنها معفاة منها، وليست غير خاضعة لها.

وفي نطاق ضريبة الدخل تعرض البحث لمدي وضوح نطاق الخضوع لهذه الضريبة في ذهن المشرع عند صياغة أحكامها هي الأخرى. وعرض البحث لموقف المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة من نطاق الخضوع للضريبة، وما إذا كان الحكم الصحيح لها هو أنها غير خاضعة للضريبة كما انتهى المشرع، أم أنها معفاة منها كما يري البعض، استصحاباً لكون الاشتراكات التي يتم خصمها من المؤمن عليهم طوال فترات عملهم لدي الغير معفاة بحكم القانون، وإقراراً بسريان نفس هذا الحكم علي المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة؛ لكونها جزء آجل من مرتب المؤمن عليه ويجب - في عقيدة أنصار هذا الرأي- أن يلقي ذات المعاملة الضريبية وهي الإعفاء وليس عدم الخضوع. وانتهى البحث إلي اختلاف طبيعة المعاش عن طبيعة الاشتراكات التي يتم تحصيلها أثناء عمل المؤمن عليهم قبل تقاعدهم، ودلل علي ذلك بأن قواعد صرف المعاش قد تقود إلي صرف مبالغ أكثر أو أقل من المبالغ المحصلة في صورة اشتراكات من المؤمن عليهم، طوال فترة عملهم، بل وقد يدفع المؤمن عليه الإشتراكات المستحقة عليه طوال فترة عمله الوظيفي ويتوفي عن غير ورثة، قبيل تقاعده، فلا يحصل علي أي معاش أو مكافأة. ومن هنا أكد البحث علي سلامة موقف المشرع من هذه الناحية في كونه نظر إلي المعاش ومكافأة نهاية الخدمة علي أنهما إيرادات من طبيعة مختلفة عن طبيعة المرتب، وقرر عدم خضوعهما للضريبة علي الدخل.

وعندما تعرض البحث للخصومات التي دأب المشرع في السنوات الأخيرة علي منحها لبعض الممولين من ذوي الشرائح المنخفضة، ورصد استبعاد المشرع لها من نطاق الإيرادات الخاضعة للضريبة، ثَمَّن البحث موقف المشرع في هذا الخصوص، من حيث وقوفه إلي جانب صغار الممولين، وإن عاب عليه المسلك الملثوي الذي سلكه وهو بصدد تقرير مثل هذه الإعفاءات لهؤلاء الممولين، مقررأ أن المشرع ليس بحاجة إلي مثل هذا السلوك غير المباشر ليصل إلي إعفاء بعض الإيرادات من الضريبة علي الدخل. وأن الأجدر به أن ينظم ذلك بصورة واضحة، وتتناسب مع قاعدة اليقين التي يجب أن تتسم بها كافة التشريعات الضريبية. كما أخذ البحث علي موقف المشرع تثبيته حد الإعفاء في شريحة واحدة معفاة هي 8000 جنيها دون مراعاة حجم الأعباء العائلية للممولين مثلما كان يفعل من قبل، وناشده أن يعود إلي مسلكه القديم من جديد.

ثم تعرض البحث بعد ذلك لقضية هامة وهي تداخل نطاقات الخضوع للضرائب علي المحال التجارية والصناعية بخصوص الإيراد الذي يتحقق لأصحاب هذه المحال، وإمكانية دخول هذا الإيراد نطاق الخضوع لأكثر من ضريبة مباشرة في آن واحد وهي: ضريبة الدخل، والضريبة العقارية، وضريبة الأطنان الزراعية بخصوص الأرض الزراعية التي قد يقع عليها المحل التجاري أو الصناعي. وثنم البحث موقف المشرع من فض مثل هذا التداخل، ونجاحه في إزالة أي ازدواج ضريبي يمكن أن يتحقق بسبب ذلك.

وعندما أتى الفصل الثاني من هذا البحث ليتعرض لدراسة مدي وضوح إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة في تشريعنا الضريبي، باعتبارها الضريبة الأهم بين كل الضرائب غير المباشرة في العصر الحديث، كشف البحث عن تبني المشرع في المرحلة الأولى من عمر هذه الضريبة المنهج الانتقائي في التطبيق، بموجب القانون رقم 11 لسنة 1991م. وسلط الضوء علي مدي تذبذب وضوح هذه الإشكالية علي مدي سني تطبيقه. حيث تعرض المطلب الأول منه لمراحل التطبيق الأولى لهذه الضريبة الإنتقائية، وسجل تحقق الوضوح في تحديد نطاق الخضوع لهذه الضريبة الإنتقائية مع بداية تطبيقها؛ حيث تحدد نطاق الخضوع لهذه الضريبة بصورة واضحة في نوع معين من السلع هي السلع المصنعة، إلا ما يتم إعفاؤه منها، بالإضافة إلي بعض السلع ذات الطبيعة الخاصة التي أودعها الجدول رقم (1) الذي رافقه، وبعض الخدمات التي اختارها وضمناها الجدول رقم (2) الذي رافقه كذلك. وهذا الوضوح أدي إلي ندرة المشكلات التي كانت تتصل بنطاق الخضوع للضريبة في هذه الآونة.

غير أنه مع تقدم عمر هذه المرحلة، وتعدد التعديلات التشريعية التي رافقتها، تراجع الوضوح عن نطاق الخضوع للضريبة الإنتقائية أثناء التطبيق؛ بسبب أن التعديلات التشريعية المتلاحقة للقانون رقم 11 لسنة 1991م. التي لم تستصحب الفلسفة التي لازمت ذلك القانون عند إصداره، والتي كانت تتمثل في قصره نطاق الخضوع للضريبة علي السلع المصنعة وحدها وبعض الخدمات الواردة علي سبيل الحصر إلي إتباع فلسفة جديدة، لم يكن يقصدها المشرع عند إصداره ذلك القانون، هذه التعديلات ترتب عليها إتساع نطاق الخضوع للضريبة علي الخدمات إلي العديد والعديد من الخدمات التي لم يكن ينص عليها ذلك القانون حال إصداره، فضلاً عن توسع الإدارة الضريبية في تحديدها لمفهوم التصنيع، بما أدي إلي تطبيقها لهذا المفهوم علي خدمات تشغيل المواد للغير بالمخالفة للقانون.

وهكذا تراجع الوضوح عن التحديد الدقيق لنطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة. ولولا انتهاء المحكمة الدستورية العليا الي عدم دستورية القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2001 فيما يتعلق بالأثر الرجعي لعبارة "التشغيل للغير"، التي كان وجودها هو السبب الرئيس في تراجع الوضوح عن تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الانتقائية بخصوص الخدمات لتسبب وجود هذا النص - بأثره الرجعي - في مشكلات جمة للمجتمع الضريبي المصري.

وأخيراً ، ألقى البحث الضوء علي الأثر السلبي لعدم وضوح نطاق الخضوع لضريبة القيمة المضافة سواء في ظل سريان أحكام القانون رقم 11 لسنة 1991م. أو في ظل القانون رقم 67 لسنة 2016م. من حيث مدي تأثير العدالة الضريبية بعدم وضوح نطاق الخضوع للضريبة أثناء التطبيق، وانتهي إلي أن امتداد نطاق الخضوع للضريبة إلي خدمات عديدة غير تلك (الخدمات السبع) التي قصدها المشرع ابتداءً، لانطباق مفهوم خدمات التشغيل للغير علي الكثير من الخدمات الأخرى أدى إلي سريان الضريبة علي بعض هذه الخدمات الأخرى بالسعر الأساسي، وكان وقتها 10%، رغم أن طبيعة المستفيدين من تلك الخدمات الجديدة كانت كفيلة بإخضاعها للضريبة بسعر ضريبي أقل. كما أن توسيع تطبيق نظام الخصم ومد نطاقه إلي الضريبة التي كانت تتقل المدخلات من السلع الرأسمالية، سواء بالنسبة للسلع المصنعة أو بالنسبة للخدمات، كشف عن مفارقة لم تكن لتحدث لو ظلت إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة واضحة في ذهن المشرع حتي نهاية هذه المرحلة الإنتقائية. حيث ترتب علي ذلك إقرار تمتع مدخلات الخدمات بالحق في الخصم بخصوص السلع الرأسمالية وحدها، دون مدخلات الخدمات من السلع الاستهلاكية، والتي ظلت غير متمتعة بالحق في الخصم، منذ فجر تطبيق تلك الضريبة الانتقائية وحتى انتهاء مرحلتها! فقد غاب عن المشرع، في غمرة انسياقه نحو تحري العدالة في تطبيق قواعد الخصم علي السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أن القاعدة لديه كانت: حرمان مدخلات الخدمات مطلقاً من التمتع بهذا الحق. ولذا أغفل مد نطاق الخصم بالنسبة للخدمات إلي الضريبة التي كانت تتقل مدخلاتها من السلع الإستهلاكية أو الخدمات. فجاء التمييز سافراً بين المدخلات المختلفة للخدمات، بتفضيل المدخلات من الآلات وقطع غيارها علي غيرها من المدخلات الأخرى (السلع الإستهلاكية والخدمات) بصورة لم تكن لتحدث أبداً لو كانت إشكالية تحديد نطاق الخضوع لهذه الضريبة واضحة في ذهن المشرع حال إقرارها.

بل والأكثر من هذا فإنه عند صدور القانون رقم 67 لسنة 2016 بتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في صورتها الحالية، لم يعد هذا القانون خلق أوجه شتى لعدم العدالة، وهو بصدد تحديد نطاق

الخضوع لضريبة الجدول المرافق لذلك القانون. وقد تعرض المطلب الأخير من هذا البحث لهذه القضية، ورصد الصورة الحقيقية لهذه المعاملة الضريبية كما أتى بها القانون، ووضح لنا قدر تراجع العدالة التي تسم تصرف المشرع وهو يرسم كيفية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة علي السلع والخدمات التي أحاط بها نطاق الخضوع لضريبة الجدول المرافق له. حيث لم يكتف المشرع بفرض ضريبة الجدول وحدها علي الكثير من السلع والخدمات الواردة بهذا الجدول، وإنما فرض علي هذه السلع والخدمات ضريبة القيمة المضافة كذلك. بل إنه أمعن في تحقيق اللاعدالة الضريبية حين بسط مظلة الضريبة علي القيمة المضافة لتشمل كلاً من قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة لضريبة الجدول جنباً إلي جنب مع قيمة ضريبة الجدول نفسها، متناسياً أبسط القواعد التي تحكم تنظيم الضريبة علي القيمة المضافة، والتي يأتي علي رأسها أن المستفيد النهائي من السلعة، أو الخدمة الخاضعة لهذه الضريبة هو الذي يتحمل بها. ولم يأبه بكون ضريبة الجدول التي هي محل الضريبة علي القيمة المضافة في هذه الحالة تذهب للخزانة العامة وليس للمستهلكين، ومن ثم غاب عنه أن الدولة، إن جاز لها أصلاً تحميل ضريبة الجدول بالضريبة علي القيمة المضافة، فإنها هي وليس المستهلك من كان يجب أن يتحمل بعبء الضريبة علي القيمة المضافة المستحقة في هذه الحالة.

وهكذا تعرض هذا البحث لمدي وضوح إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة في ذهن المشرع، عند صياغته أحكام التشريعات الضريبية المختلفة، وأكد وجود بعض الإرتباك في صياغة بعض هذه الأحكام. ولذا نهيب بالمشرع مراجعة موقفه في هذا الخصوص. والله ولي التوفيق،،،

The Summary

This paper discusses an important issue regarding the scope of taxation in our tax legislations to determine whether the legislator is aware of this problem while drafting or not the provisions of these legislations, in both direct and indirect taxes. It addressed the most important two models of direct taxes, namely the tax on Built-up Real Estates, which began receiving the attention of our tax community as a whole since the end of the last century, and the General Income Tax, as the oldest, and most important among direct taxes in all nations, in addition to the Value Added Tax (VAT) model as the most important indirect tax in our tax legislation, and even in most of comparative tax legislations.

Within the scope of the real estate tax, the paper examined whether or not the real estate tax legislation No. 196 of 2008 has considered the real scope of this tax, which it, itself, chose for it, by levying it upon the built-up real estate only, all over the country, and its insistence to include within this scope every built- up real estate whatever the material it may built from, including wood and tin, etc. and wherever its location, even if it was located underground, or under water, etc. In this law, however, we found that the legislator as if it had forgotten this elaboration. Since it began to make some exceptions to it, which led to extend the scope of this tax to include some of non-built - up real estates, such as the non - built lands and installations placed upon roofs or facades of built real estates, though such installations have no characteristics of built - up real estates.

On the other hand, the legislator decided to remove some of the built-up real estate items from the scope of this tax, and decided that it does not subject to it. Thus, it violates the established rules regarding in this regard. The paper gave examples for such violations, such as exclude the following from the tax scope: the state-owned buildings; bushes and cemetery buildings; and buildings built for religious rites and religious education. The paper proved that if the legislator wants to take such properties out of the taxation scope, the right treatment then is to exempt them from tax.

إبراهيم عبد العزيز النجار

المقدمة

عندما يتعرض المشرع لمال ما أو لنشاط ما¹ لكي يقرر فرض الضريبة عليه، أو علي الأرباح المتحققة منه يكون من الواجب عليه تحديد نطاق ما يخضع للضريبة (المباشرة وغير المباشرة علي السواء) من هذا المال، أو النشاط توطئةً لتحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، ثم إسقاط سعر الضريبة المقرر عليه، وهنا يكون المشرع إزاء الاختيار من بين أحد سبيلين:

السبيل الأول: أن يتبع المنهج الانتقائي في تحديده لنطاق الخضوع للضريبة، بحيث يعدد الأموال أو الأنشطة الخاضعة للضريبة دون سواها، وفي هذه الحالة يحدد ما يخضع للضريبة من هذه الأموال أو الأنشطة تحديداً دقيقاً في التشريع الضريبي، وما يخرج عن هذا التحديد يخرج بذاته عن نطاق الخضوع للضريبة، ولا تكون عندئذٍ إزاء أية إعفاءات.

والسبيل الثاني: أن يقرر المشرع فرض ضريبة عامة علي المال أو النشاط المعنيين، وفي هذه الحالة يلزم تحديد شروط الخضوع للضريبة بما يرسم نطاق هذا الخضوع، بحيث يبقى خارج نطاق أو دائرة الخضوع للضريبة كل مال أو نشاط لا تتوافر بشأنه الشروط التي يقررها. غير أن الغالب أن تنطوي شروط الخضوع للضريبة في هذه الحالة علي بعض الإجحاف بخصوص بعض الأموال أو الأنشطة التي يمكن أن تتوافر بشأنها شروط الخضوع للضريبة، ومع هذا تتحقق الاعتبارات التي يجدر معها إخراج هذه الأموال أو الأنشطة من نطاق الخضوع - رغم تحقق موجباته - إلي دائرة الإعفاء من الضريبة.

وبتحقق مثل هذا الفرض نكون بصدد ثلاثة أنواع من المعاملات الضريبية للمال أو النشاط؛ مال أو نشاط لا يخضع للضريبة بسبب عدم تحقق شروط خضوعه لها. وهذا المال يخرج عن نطاق الخضوع للضريبة. ومال أو نشاط يخضع للضريبة لتوافر الشروط التي تدخله نطاق الخضوع للضريبة، ويظل حبيس نطاق الخضوع للضريبة. ومال أو نشاط تتوافر بشأنه شروط الخضوع للضريبة، ولكن يتم إعفاؤه منها، بموجب نص خاص يصدر بقانون أو بأداة أدني من القانون ولكن

¹ - قد ترد الضريبة العامة علي المال بمجرد تملكه (الضريبة علي رأس المال) أو عند بيعه، ولو لم تتحقق أرباح من هذا البيع (الضريبة علي القيمة المضافة) أو عند ممارسة أنشطة تنصل به علي نحو يحقق أرباحاً منه (الأنشطة المختلفة التي تخضع لضريبة الدخل).

بتصريح منه، يسمح بإخراج بعض الأموال أو الأنشطة من نطاق الخضوع للضريبة إلي نطاق الإعفاء منها؛ لأسباب معينة إجتماعية، أو سياسية، أو دبلوماسية، أو اقتصادية...إلخ.

- إشكالية البحث:

عندما تكون الرؤية واضحة أمام المشرع وهو بصدد فرض الضريبة العامة، بحيث يمكن له رسم الحدود الفاصلة بين كل نوع من التعاملات الضريبية سألقة البيان، فهنا تكون إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة واضحة بالنسبة له، وتتلاشي المشكلات أو السلبيات التي يمكن أن تنشأ عن الخلط بينها. أما إذا غاب هذا الوضوح، وغاب علي أثر ذلك التحديد الدقيق لنطاق الخضوع للضريبة؛ بسبب عدم وضوح الرؤية بين ما يخضع للضريبة، وما لا يخضع لها، وما يعفي منها، أو بسبب عدم استصحاب المشرع للمفهوم الدقيق للمعاملة الضريبية وما إذا كانت هي الإعفاء، أو عدم الخضوع سواء عند إصداره لقانون جديد ينظم الضريبة بصفة مبتدأة، أو عند تعديله من أحكام قانون ينظم ضريبة قائمة بما لا يراعي التوصيف الدقيق للمال أو النشاط محل التنظيم التشريعي، فهنا يغيب الوضوح عن إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة، وتثور المشكلات التي تبرز أهمية وضوح هذه الإشكالية.

- أهمية البحث:

يعتبر موضوع تحديد نطاق الخضوع لأي ضريبة عامة من أهم الموضوعات، التي يلزم الوقوف عليها علي نحو صحيح، عند صياغة التنظيم الفني لهذه الضريبة؛ حتي يمكن صياغة هذا التنظيم الفني علي نحو صحيح. بحيث تقف النصوص القانونية وقوفاً صحيحاً علي الحدود الفاصلة بين الأموال أو الأنشطة التي يحدها نطاق الخضوع للضريبة، وتلك التي تخرج عنه، ثم الفصل بين ما يظل من الأموال أو الأنشطة داخل هذا النطاق وما يخرج منه فيما بعد بنصوص خاصة.

- خطة البحث:

وفي ضوء ما تقدم، فإنه يمكن تقسيم هذا البحث بما يعالج إشكاليته الرئيسية في فصلين:
الفصل الأول: يتعرض لإشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية والضريبة علي الدخل باعتبارهما أهم روافد الضرائب المباشرة في التشريع المصري والتشريعات المقارنة.
الفصل الثاني: يبحث إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة كأهم ضريبة غير مباشرة في العصر الحديث.

الفصل الأول

إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضرائب المباشرة

نتعرض في المبحث الأول لمدي وضوح إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية. ثم نتعرض في المبحث التالي لبحث مدي وضوح هذه الإشكالية في ذهن المشرع بخصوص الضريبة العامة علي الدخل.

المبحث الأول

عدم وضوح إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة العقارية وآثاره

نوضح في هذا المبحث كيف مد المشرع نطاق الخضوع للضريبة العقارية الي بعض العقارات غير المبنية وآثار ذلك (مطلب أول)، وكيف أنه مد نطاق الخضوع لها إلي أموال لا ينطبق عليها وصف العقارات المبنية (مطلب ثان).

المطلب الأول

امتداد نطاق الخضوع الي بعض العقارات غير المبنية وآثاره

تطبق معظم التشريعات المقارنة الضريبة علي الملكية Property Tax علي ثلاثة أنواع من الممتلكات: النوع الأول من هذه الممتلكات هو الأرض، والنوع الثاني هو المباني أو التحسينات improvements التي تلحق بالأرض. والنوع الثالث هو الممتلكات المنقولة مثل الخيول، والماشية، والسيارات، والأوراق المالية². وفي ضوء ذلك تعتبر الضريبة علي العقارات المبنية جزءاً من ضريبة الممتلكات التي تطبقها التشريعات المقارنة منذ القدم³ سواء في المناطق الحضرية، أو في المناطق الريفية⁴.

² - George R. Zodrow, Allyn R. and Gladys M, Revisiting the Excise Tax Effects of the Property Tax, Working Paper Series, Congressional Budget Office, Washington, D.C. Working Paper 2012-05, January 2012.p.1.

³ - Juanita Villaveces Niño; IS [RURAL] PROPERTY TAX RELEVANT? SERIE DOCUMENTOS DE TRABAJO, No. 159, Mayo 2014.p.1.

⁴ - "property tax in general can be disaggregated in two important components: urban property tax and rural property tax." (Ibid, p.3.)

ولقد حدد القانون رقم 196 لسنة 2008م. بشأن الضريبة علي العقارات المبنية نطاق الخضوع لهذه الضريبة بصورة واضحة. بل أنه أسهب في تحديده للمقصود بالعقار المبني الخاضع للضريبة، ليتسع لكل وحدة عقارية مبنية أياً كانت مادة بنائها سواء بالطوب أو بالأخشاب أو المعادن بجميع صورها... إلخ. وأياً كان الغرض الذي تستخدم فيه، أي سواء اتخذت الوحدة العقارية للسكني أو لممارسة نشاط تجاري، أو صناعي، أو حرفي... إلخ. وسواء تم بناء الوحدة العقارية لكي تستخدم في أي غرض من هذه الأغراض بصفة دائمة أو مؤقتة.

ولم يكف المشرع بالإسهاب الوارد في المادة الثامنة من قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008م. عند تحديده لمفهوم العقار المبني الخاضع للضريبة. حيث أعقب هذا الإسهاب بإنزال حكم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة علي بعض الممتلكات في المادة التاسعة منه.⁵ وهذه الممتلكات هي: أولاً: العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة. ثانياً: الأراضي الفضاء المستغلة. ثالثاً: التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات. ويمكن إلقاء الضوء علي كل حالة من هذه الحالات علي استقلال للتعرف علي شروط انضمامها الي نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية، وتقدير موقف المشرع في هذا الخصوص.

أولاً: العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة: فيما يتعلق بالحالة الأولى، والتي تتصل بالعقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة فإن النص لم يشترط أن تكون هذه العقارات مبنية. ومن هنا كان يمكن القول بأن القانون ينزل مفهوم العقار المبني علي كل عقار غير مبني متي تم تخصيصه لإدارة واستغلال المرافق العامة. لكن هذا النص استدرك ببيان أن مايعنيه هو أن ينطبق مفهوم العقارات المبنية علي كل العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة " ... سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين" بما يؤكد انصراف مقصوده الي كل عقار مبني يتم تخصيصه لإدارة واستغلال المرافق العامة.

ثانياً: الأراضي الفضاء المستغلة: وفيما يتعلق بالحالة الثانية التي أنزل عليها القانون حكم العقار المبني وهي ليست كذلك، فهي الأراضي الفضاء المستغلة. فقد حرص القانون علي أن يمتد مفهوم العقار المبني ليشمل كل قطعة أرض فضاء أياً كان مكانها، وسواء كانت من ملحقات العقارات المبنية أو من غير ملحقاتها، متصلة بها أو غير متصلة بها، محاطة بأسوار من أي نوع أو غير محاطة بأية أسوار. المهم أن تكون هذه الأرض الفضاء مستغلة. وهكذا راعي المشرع الإبتعاد عن

5 - راجع نص المادة التاسعة من القانون رقم 196 لسنة 2008م.

الأرض الفضاء غير المستغلة، حرصاً منه علي أن تبقى خارج نطاق الخضوع للضريبة، بعدما قضي بعدم دستورية خضوعها للضريبة بموجب حكم المحكمة الدستورية العليا الشهير الصادر سنة 1991م⁶ حيث انتهت هذه المحكمة الي عدم دستورية فرض الضريبة علي الأرض الفضاء غير المستغلة. إذأً يجب أن تكون الأرض الفضاء مستغلة حتي يمكن إخضاعها للضريبة. أي أنه لو أراد المشرع إخضاع الأرض الفضاء للضريبة فيجب أن تكون مستغلة. ولكن هل يستدعي الأمر أن يصدر لها قانون ضريبي خاص بها؟ أم أنه يمكن للمشرع تضمينها نطاق الخضوع لضريبة أخرى؟

ثالثاً: التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات:

ألحق المشرع بالعقارات المبنية وجعلها تأخذ حكمها كذلك، ويتضمنها من ثم نطاق الخضوع للضريبة كل تركيبية تتم إقامتها علي سطح أي عقار مبني، أو يتم تثبيتها علي واجهته سواء تم ذلك بمعرفة صاحب العقار المبني، أو بمعرفة الغير. غاية الأمر أن الحالة الأولى تقتضي قيام صاحب العقار المبني بتأجير هذه التركيبات للغير لقاء أجر، أما في الحالة الثانية فيجب أن يكون التركيب بمقابل يدفعه صاحبه لصاحب العقار. وعلي ذلك فإن الإعلانات التي يقوم صاحب العقار بتركيبها علي واجهة عقاره، و تركيبات الأطباق التي يتم تثبيتها لبث القنوات الفضائية بمساعدة الأقمار الصناعية، وأبراج الحمام التي تقام علي أسطح المنازل بمعرفة مالكيها... إلخ. لا تأخذ حكم العقارات المبنية، ولا تخضع من ثم للضريبة علي العقارات المبنية. غير أن هذا لا يمنع من إمكانية خضوع هذه التركيبات لضريبة أخرى. فالإعلانات التي تثبت علي واجهات المحال التجارية وعلي أماكن ممارسة المهن الحرة مثلاً تخضع لضريبة الدمغة... وهكذا.

والواقع أن الزج بهذا النوع من الإنشاءات في غمار نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية قد جاء غير موفق. ذلك أن توافر الشروط التي يتطلبها القانون لإنزال حكم العقارات المبنية عليها - وهي أن تكون هذه التركيبات مؤجرة أو أن يكون التركيب لقاء نفع أو أجر - تكفي لخضوع المقابل في الحالتين للضريبة العامة علي الدخل، باعتباره من قبيل الأرباح التي تتحقق لمالك العقار من وجود مثل هذه التركيبات. ومن ثم يكون من الملائم الابتعاد بمثل هذه التركيبات عن أن تكون محلاً للخضوع للضريبة علي العقارات المبنية. فهي ليست كذلك. ويصعب تقبل وجود أي اعتبار آخر لخضوعها لهذه الضريبة سوي الاعتبارات المالية. وكما أن الإعلانات التي تقيمها المحلات التجارية

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم 19 يونيو سنة 1993م. - قضية رقم 5 لسنة 10 قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية"

علي واجهاتها تخضع للضريبة علي الدمغة فيمكن مد نطاق ضريبة الدمغة الي هذا النوع من التركيبات هو الآخر، وبذا يتحقق الغرض المالي دون أن يُنظر الي التشريع الضريبي نظرة اتهام بالنهم الي الحصيلة الضريبية، دون مبررات مقبولة.

المطلب الثاني

إنحسار نطاق الخضوع للضريبة عن بعض العقارات المبنية وآثاره

بعد أن حدد القانون رقم 196 لسنة 2008م. نطاق الخضوع للضريبة العقارية في مصر، وذلك بحصر هذا النطاق في العقارات المبنية أياً كانت مادة بنائها، ثم بمد هذا النطاق ليشمل بعض العقارات غير المبنية علي النحو السابق تناوله في المطلب الأول السابق، بما يؤكد اتجاه فلسفته نحو توسيع نطاق الخضوع لهذه الضريبة، كعهدة مع غيرها من الضرائب العامة الأخرى، تُفاجأ به ينحو تجاه إقتطاع جزء من العقارات المبنية بطبيعتها، وينظر إليها نظرتة للعقارات غير المبنية، ويتعامل معها وكأنها عقارات غير مبنية، فَيُبْعِدُها عن نطاق الخضوع لهذه الضريبة. وهكذا وجدنا نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية ينحسر عن بعض العقارات المبنية بطبيعتها، فما هي هذه العقارات المبنية التي ينحسر عنها نطاق الخضوع للضريبة؟ وما هي انعكاسات تبني المشرع لهذه الفلسفة علي المجتمع الضريبي؟ طبقاً لنص المادة الحادية عشرة من القانون المذكور فإن العقارات المبنية التي ينحسر عنها نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية هي: ⁷ 1- العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام. 2- العقارات المبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية، أو لتعليم الدين. 3- العقارات المبنية التي تُنزع ملكيتها للمنفعة العامة. 4- الأحواش ومباني الجبانات.

أولاً: العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام:⁸

تمتلك الدولة بعض العقارات المبنية وترصدها لممارسة أنشطتها العامة من خلالها، سواء عن طريق الوزارات والمصالح العامة المختلفة التابعة لها، أو عن طريق أجهزتها العديدة الكائنة في تقسيماتها الإدارية المختلفة كالمحافظات والمدن والقرى... إلخ.⁹ وفي جميع هذه الأحوال تكون

7 - راجع نص المادة 11 من القانون رقم 196 لسنة 2008م.

⁸ - للوقوف علي المزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع، راجع:

- د. رمضان صديق: الضرائب العقارية...، مرجع سابق ص 217- 228.

- د. عبد الهادي مقبل: قانون الضريبة علي العقارات...، مرجع سابق، ص 88 - 93.

⁹ - راجع فتوي مجلس الدولة رقم 193، جلسة 2011/4/27، ملف لرقم 4002/2/32. مشار إليها في مؤلف د. رمضان محمد صديق: الضرائب العقارية...، مرجع سابق، ص 219 - 220.

المنفعة العامة هي رائد الدولة عند ممارسة أنشطتها من خلال هذه العقارات المبنية. وهذا يبرر - ولاشك - إبعاد عبء الضريبة المفروضة بالقانون رقم 196 لسنة 2008م. عن هذه العقارات. فماذا عن العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة والتي تستخدمها الدولة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة؟ الواقع أن المادة الحادية عشرة من القانون رقم 196 لسنة 2008م. تنص علي أنه: "لا تخضع للضريبة: أ- العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام، وكذا العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة ...". بما قد يفهم منه أنها لم تشترط أن يتم تخصيص العقار المملوك للدولة ملكية خاصة للمنفعة العامة حتي يكون من العقارات غير الخاضعة للضريبة. فهل هذا يسوغ؟ هل من المقبول أن يكون العقار المبني المملوك للدولة ملكية عامة خاضع للضريبة إذا لم يتم تخصيصه لغرض ذي نفع عام في حين لا يخضع العقار المبني المملوك للدولة للضريبة ولو لم يتم تخصيصه لغرض ذي نفع عام؟ الحقيقة لا.

فغرض النفع العام هو الأصل في تجنب خضوع العقار المملوك للدولة للضريبة طبقاً للنص المذكور، سواء كانت ملكية الدولة له عامة أو خاصة. فإذا تم التصرف في العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة إلي الغير، سواء للأفراد أو للأشخاص الاعتبارية، فإنها "... تخضع للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف...".

لكن القانون بدلاً من أن يُمضي علي هذه العقارات المبنية المملوكة للدولة الحكم السديد، الذي يتفق مع طبيعة التنظيم الفني للضريبة العامة ويقرر إعفاءها من الضريبة، نجده يقرر حكماً آخر هو: عدم خضوع هذه العقارات للضريبة. وتطبيقاً لذلك لا تخضع للضريبة العقارات التي تملكها الدولة وتخصصها لتقديم الخدمات العامة سواء في مجال التعليم كالمدارس والجامعات، أو الصحة كالمستشفيات والمراكز الطبية... إلخ. بما في ذلك العقارات المخصصة للمكاتب الإدارية للعاملين، أو لمبنياتهم. وهكذا أخرج القانون من نطاق الخضوع للضريبة العقارية كل عقار مبني مملوك للدولة سواء كانت ملكية الدولة له عامة أو خاصة، طالما يتم استخدام هذا العقار في أغراض ذات نفع عام. وبناء علي ذلك ينظر القانون الي هذه العقارات المبنية علي أنها غير خاضعة للضريبة وليست معفاة منها.

ثانياً: العقارات المبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية، أو لتعليم الدين:

تعترف مصر بالديانات السماوية الثلاث وهي الإسلام والمسيحية واليهودية. ولا تعترف بأية ديانة أخرى. وقد رأي القانون رقم 196 لسنة 2008م. أن أي عقار مبني ويتم تخصيصه لخدمة رسالة

من هذه الرسائل السماوية الثلاث يكون جديراً بعدم تحمله بالضريبة التي يفرضها ذلك القانون ولكن بتقريره عدم خضوع - وليس إعفاء - هذه العقارات ، سواء تم استخدام العقار المبني في ممارسة شعيرة من الشعائر، أو في تعليم حكم من أحكامها. وبصرف النظر كذلك عن طبيعة مالك العقار المبني، أي سواء كان المالك هو الدولة أو فرد من آحاد الناس. وعلي هذا النحو يتخلص من عبء الضريبة العقارية كل من المساجد التي تُمارَس فيها الشعائر الدينية، والكتاتيب التي يتم تعليم أحكام الدين الإسلامي من خلالها. كما يسري ذات الحكم علي الكنائس المخصصة لممارسة شعائر الديانة المسيحية، وعلي المعابد المخصصة لممارسة شعائر الشريعة اليهودية، وأماكن تعلم هاتين الديانتين.

ثالثاً: العقارات المبنية التي تُنزع ملكيتها للمنفعة العامة:

قد يكون العقار المبني مملوكاً للأفراد، أو للأشخاص الاعتبارية الخاصة وتري الدولة أنه يعوق المنفعة العامة لوقوعه في مسار طريق عام مثلاً، أو أنه ضروري لتوسيع مرفق عام، كمستشفى عام ملاصق له مثلاً...إلخ. وتري أن المنفعة العامة تقتضي نزع ملكية هذا العقار المبني. فهل تملك الدولة نزع ملكيته جبراً عن مالكة في مثل هذه الحالات؟ بالطبع نعم. لكن شريطة أن يكون نزع الملكية نظير تعويض عادل يتقاضاه مالك العقار مقدماً؛ أي قبل أن يتم نزع الملكية، ووفقاً للقانون.

رابعاً: الأحواش ومباني الجبانات: مباني الجبانات هي الأبنية المخصصة لدفن الموتى. أما الأحواش فهي الأماكن المخصصة للإقامة المؤقتة بجوار الجبانات إلي حين إتمام دفن الموتى، كما يتم استخدامها أثناء الزيارات المتوالية للموتى. فإذا كان من عادات أهل الميت المكوث لمدة يوم أو يومين بهذه الأحواش، وكان ذلك يقتضي تأثيثها ببعض الأدوات الضرورية للمعيشة خلال هذه الفترة المؤقتة فلا يؤثر ذلك علي طبيعة هذه الأحواش، ولا علي المعاملة الضريبية لها. ومن الطبيعي أن هذه الأبنية مهما بلغت قيمتها لا يصح أن تكون محلاً لفرض الضريبة. ولذا يصر القانون رقم 196 لسنة 2008م. علي تجنب هذه الأبنية عبء الضريبة علي العقارات المبنية. غير أنه بدأ بإعفاؤها من الخضوع للضريبة مع بداية تطبيقه، ثم تحول بعد ذلك إلي تقرير عدم خضوعها للضريبة بعد تعديله بالقانون رقم 117 لسنة 2014م.

وهكذا وجدنا أن القانون رقم 196 لسنة 2008م. يقرر ضم بعض العقارات المبنية الي نطاق عدم الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية. فهل هذا يسوغ؟ الحقيقة لا. ذلك أن المشرع حدد نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية في كل عقار مبني. كما أنه توسع في مفهوم العقار المبني الذي يشمل نطاق الخضوع للضريبة. فإذا ما أراد بعد ذلك تقرير معاملة ضريبية تفضيلية لبعض

العقارات المبنية فإن الدستور لم يمنعه من ذلك، بل أجاز له (إعفاء) هذه العقارات من الخضوع للضريبة. والفارق كبير بين عدم الخضوع للضريبة وبين الإعفاء منها. فالمال غير الخاضع للضريبة تتحسر عنه نصوص وأحكام التشريع الضريبي بذاتها، لمجرد كونه يقع خارج نطاق الخضوع لأحكامه، ويظل غير خاضع للضريبة طوال فترة سريان التشريع، ولا يلزمه صدور نص تشريعي بذلك. أما المال الذي يتم إعفاؤه من الضريبة فهو مال يشمل نطاق الخضوع للضريبة ابتداءً، لذا يلزمه صدور قانون أو قرار إداري يسمح به القانون يخرج من نطاق الخضوع للضريبة إلي نطاق الإعفاء منها.

المبحث الثاني

مدي وضوح إشكالية نطاق الخضوع للضريبة علي الدخل

تتعدد نطاقات الخضوع للضريبة علي الدخل بحسب نوع النشاط الخاضع لهذه الضريبة، مما يمكن أن تتداخل معه نطاقات الخضوع لها، ونتعرض في المطالبين التاليين لهذه القضية.

المطلب الأول

موقف

المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة من نطاق الخضوع للضريبة

يري البعض أن المعاشات هي المبالغ التي تصرفها الهيئات العامة أو الحكومية بصفة دورية لموظفيها مدي الحياة، بسبب بلوغهم سن التقاعد، أو انتهاء خدمتهم، أو تصرف للمستحقين في حالة وفاتهم.¹⁰ وهذا غير صحيح. ذلك أن الذي يصرف المعاشات لمستحقها هي جهات أخرى غير جهات عملهم الأصلية، سواء كان المستحقون من العاملين بالحكومة أم لا، وهذه الجهات هي التي تتلقي الاشتراكات التي يدفعها العاملون أثناء عملهم، وبمجرد انتهاء علاقة العمل بين العامل وجهة عمله، وتوافر الشروط التي تنص عليها القوانين المعمول بها في هذا الخصوص يبدأ العامل أو ورثته في صرف المعاش المستحق بصفة دورية من هذه الجهات، وليس من جهة عمله الأصلية¹¹،

- أ. محمود جاب الله أبو المجد، وأ. السيد إمام أحمد محمد: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل رقم 91 لسنة 2005م. الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008م. ص 154.

- انظر: د. عبد الهادي مقل: الوجيز في التشريع الضريبي، الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين...، مرجع سابق، ص 140.

12. أما مكافأة نهاية الخدمة فهي - طبقاً لنص المادة السادسة عشر من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل المصري: المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل. وفي حالة عدم وجود هذه النظم، أو عند وجودها مع عدم تنظيمها للمكافأة تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل¹³. أما عن المعاملة الضريبية للمعاشات ومكافآت نهاية الخدمة فإنها لا تخضع للضريبة علي الدخل وفقاً لنص المادة الثانية عشرة من القانون رقم 91 لسنة 2005م.

غير أن التكييف الصحيح للمعاملة الضريبية لهذه الأقساط هي أنها معفاة من الضريبة وليست غير خاضعة لها. لأنها لو كانت غير خاضعة للضريبة بذاتها لما احتاجت الي نص صريح بذلك، اكتفاءً بما ورد بخصوصها - كإيراد - في المادة التاسعة من ذات القانون. ومن المؤكد أن عدم النص علي إعفائها من الضريبة كان كفيلاً بخضوعها لها، باعتبارها من الإيرادات التي يشملها النص سالف البيان. كما أنه لا يصح أن يدوم النظر إلي المعاش علي أنه هو ذلك الجزء من الدخل الذي يتم استقطاعه من إيراد العامل حال حياته الوظيفية، ومن ثم المطالبة بأن تدوم المعاملة الضريبية التي تصاحبه حال استقطاعه لتتنطبق عليه حال استحقاقه في صورة معاش أو مكافأة نهاية خدمة.

المطلب الثاني

الخصومات من الضرائب تبعاً لقيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة وتقديرها

دأب المشرع في السنوات الأخيرة علي سلوك منهج جديد يثير التساؤل وهو بصدد إبعاد بعض الإيرادات عن نطاق الخضوع لضريبة الدخل. إذ أنه بعدما يقرر تحديد مبلغ قطعي ثابت كحد أدني للإعفاء ليتم إعفاؤه من هذه الضريبة، دون أية مراعاة للأعباء العائلية للممولين، يعود ويمنح خصومات استثنائية، بنسب مختلفة من الضريبة الإجمالية المستحقة علي الأوعية الخاضعة للضريبة، تختلف باختلاف قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، وتتناسب معه تناسباً عكسياً. حيث يقرر المشرع تحديد مبلغ قطعي هو 8000 جنيها كحد ثابت للإعفاء من الضريبة بديلاً للإعفاءات التي

- انظر في تفاصيل ذلك: د. عبد الهادي مقبل: المرجع السابق، ص 142.12

- في المزيد من التفاصيل حول مفهوم مكافأة نهاية الخدمة، وصورها، وموقف محكمة النقض منها، وحكم التعويضات التي تمنح للعاملين نظير الفصل من الخدمة،، راجع: درمضان محمد صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص 257 وما بعدها.

كانت مقررة للأعباء العائلية¹⁴، يمنحه للشخص الطبيعي المكلف فقط دون الشخص الاعتباري - الذي لا يتحمل بأية أعباء عائلية بطبيعة الحال- بصرف النظر عن حقيقة أعبائه العائلية، وسواء كان متزوجاً أو غير متزوج، عائلاً أو غير عائل. ثم بعد ذلك يقوم بتقرير خصومات بنسب معينة من قيمة الضريبة المستحقة، تختلف بحسب قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، بحيث أنه:

1- إذا كانت قيمة الوعاء الخاضع للضريبة لا تزيد علي 22000 جنيهاً، فهنا يمنحه القانون خصماً بنسبة 85% من قيمة الضريبة المستحقة علي هذا الوعاء.

2- فإذا زادت قيمة الوعاء الخاضع للضريبة علي هذا المبلغ بما لا يجاوز 15000 جنيهاً، فهنا يتمتع المكلف بنوعين من الخصومات: الأول هو ما تم تقريره بعاليه وهو 85% من قيمة الضريبة المستحقة علي قيمة الوعاء قبل الزيادة. والثاني هو تمتعه بخصم بنسبة 45% من الضريبة المستحقة علي المبلغ الزائد وهو الـ 15000 جنيهاً.

3- فإذا زادت قيمة الوعاء الخاضع للضريبة علي المبلغ السابق بمبلغ 155000 جنيهاً، فهنا تتخفف نسبة الخصم من قيمة الضريبة المستحقة علي هذه الزيادة في الوعاء الذي يتمتع به الممول لتصل إلي 7.5%، مع استمرار تمتعه بنسب الخصم المرتفعة التي سبق التعرض لها في البندين السابقين.¹⁵ ولا يتمتع الممول بهذا الخصم سوي لمرة واحدةٍ بحيث أنه لو كان من أصحاب المرتبات وتمتع بالإعفاء عن إيرادات أخرى خاضعة للضريبة فلا يتمتع به مرة أخرى بخصوص الضريبة علي المرتبات.¹⁶

والواقع أن هذا الموقف يثير الاستغراب من جهتين: الأولى: أن تحديد مبلغ قطعي ثابت كحد للإعفاء من الضريبة دون النظر إلي حجم الأعباء العائلية للممولين، ودون مراعاة التناسب بينها وبين قيمة الإعفاء المقرر يتنافي مع العدالة الضريبية في شقها الرأسي، الذي يوجب التمييز بين المكلفين أصحاب المراكز القانونية المتباينة. فمن غير المنطقي أن يغيب عن المشرع تفاوت قيم هذه الأعباء، خاصة ونحن دولة مسلمة، وديننا الحنيف يوجب علينا أن نتكفل برعاية أبنائنا، بل وآبائنا

- يري البعض أن هذا المبلغ يمثل "الحد الأدنى غير الخاضع للضريبة" (انظر في تفاصيل ذلك: د. رمضان محمد صديق: ¹⁴ قانون الضريبة علي الدخل الصادر القانون رقم 91 لسنة 2005، القاهرة، 2017م. ص261).

¹⁵ - بموجب تعديل القانون رقم 91 لسنة 2005م. القانون رقم 97 لسنة 2018م. (الجريدة الرسمية، العدد 25 مكرر، الصادر بتاريخ 2018/6/23م.) زاد حد الإعفاء للأعباء العائلية من، 7200 جنيه إلى 8000 جنيه سنوياً، كما زادت نسب الخصم المشار إليها في المتن من 80% إلي 85%، ومن 40% إلي 45%، ومن 5% إلي 7.5% علي التوالي.

- المادة 9/12 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 5 لسنة 1991م.¹⁶

وأخواتنا مادمننا قادرين علي ذلك¹⁷. والغريب أن المشرع كان يراعي هذا النظر قبل صدور القانون رقم 91 لسنة 2005م. حيث كان يقر معاملة ضريبية تفضيلية للممولين المتزوجين ويعولون علي نظرائهم الذين لا يعولون، كما كان يقر معاملة أقل تفضيلاً لغير المتزوجين من الممولين، وذلك من خلال منح كل طائفة من هذه الطوائف الثلاث إعفاءً يتناسب مع أعبائه، ويتدرج صعوداً مع تزايد حجم هذه الأعباء. ويجدر بالمشرع أن يعود إلي هذا الموقف من جديد، "أسوة بكل النظم الضريبية في دول العالم المتحضر"¹⁸.

المطلب الثالث

تداخل نطاقات الخضوع للضرائب علي المحال التجارية والصناعية وآثاره

أثير الجدل حول طبيعة الضريبة علي العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم 196 لسنة 2008م. وما إذا كانت في حقيقتها ضريبة علي رأس المال الذي هو العقار المبني، بصرف النظر عن كونه يدر دخلاً أم لا، أم أنها ضريبة علي الدخل المتحقق من استغلال العقارات المبنية، حقيقة أو حكماً. وانتصر اتجاه فقهي الي تقرير أن الضريبة المفروضة بهذا القانون هي في حقيقتها ضريبة علي الدخل المتحقق من العقارات المبنية، وأن المشرع نفسه أخطأ في تسمية هذا القانون؛ لكونه كان يجب أن يسميه قانون الضريبة علي الدخل المتحقق من العقارات المبنية.¹⁹ غير أن البحث المتأني في أحكام هذا القانون، وكذا في أحكام التشريعات المماثلة للضريبة علي العقارات المبنية في النظم الضريبية المقارنة يؤكد سريان أحكام الضريبة العقارية في مصر، وكذا في التشريعات المقارنة علي العقارات المبنية المشغولة بمالكها، والتي تعد بمثابة السكن الخاص لهم. ومن المؤكد أن العقارات المبنية لا تدر دخلاً في هذه الحالة، ومن ثم فإن الضريبة العقارية هنا يتم فرضها علي رأس مال غير منتج. أي أنها تعد - في هذا الفرض - بمثابة ضريبة علي رأس المال. ولذا عاد أنصار الإتجاه الفقهي سالف البيان إلي تقرير الطبيعة المختلطة للضريبة علي العقارات المبنية المصرية، مقررين

- يؤيدنا في هذا النظر أستاذنا الدكتور/ عبد الهادي مقبل: الوجيز في التشريع الضريبي، الضريبة علي دخل الأشخاص¹⁷ الطبعيين في القانون رقم 91 لسنة 2005م. مكتبة جامعة طنطا، 2015م. ص 97.

- المرجع السابق، نفس الموضوع.¹⁸

- د. عبد الهادي محمد مقبل: دراسة تحليلية إنتقادية لقانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008م. دار النهضة العربية، القاهرة، 2010م. ص 17 وما بعدها.¹⁹

أنها تعد من طبيعة مختلطة، فهي ضريبة علي رأس المال في حالة اتصالها بالعقارات المبنية التي تتخذ سكني لمالكها، وضريبة علي الدخل في باقي الحالات.²⁰

وهكذا يخضع الدخل الذي تدره العقارات المبنية - كأصل عام- لأحكام قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008م. كما يخضع هذا الدخل كذلك لأحكام الضريبة علي الدخل طبقاً للقانون رقم 91 لسنة 2005. في حالة اتصال هذا الدخل بمحل تجاري أو صناعي يجري تأجيله للغير، فضلاً عن أن العقار المبنى الذي يحقق إيراداً يخضع للضريبة علي الدخل يمكن أن يكون واقعاً علي أرض زراعية تُستحق عنها ضريبة الأقطان الزراعية التي ينظمها القانون رقم 113 لسنة 1939م. وهكذا يمكن أن يكون ذات العقار المبنى محلاً لنطاق الخضوع لأحكام القانون رقم 196 لسنة 2008م. بشأن الضريبة علي العقارات المبنية، والقانون رقم 91 لسنة 2005م. بشأن الضريبة علي الدخل، وفي جزء منه - يخص الأرض الزراعية التي يمكن أن يقع عليها العقار المبنى- للقانون رقم 113 لسنة 1939م بشأن ضريبة الأقطان الزراعية. فكيف يتم فض مثل هذا التداخل؟ وهل يتم تحديد نطاق الخضوع لضريبة الدخل في هذه الحالة بصورة واضحة؟

وفي حالة تأجيل أي من العقارات المبنية يكون المكلفون بأداء الضريبة هم مالكو هذه العقارات، أو من لهم عليها حق انتفاع أو استغلال²¹، وفي نفس الوقت " يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن عن أداء الضريبة مع المكلفين بأدائها، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم، وبعد إخطارهم بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول، وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة وملحقاتها التي تسلم إليهم من مصلحة الضرائب المصرية في هذه الحالة بمثابة إيصالات صادرة من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما يتم تحصيله، وبمثابة إيصالات من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما يتم أدائه لمصلحة الضرائب المصرية بواسطة المستأجر

فإذا استحققت علي ذات المحل التجاري أو الصناعي ضربيتان، إحداها طبقاً لأحكام قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008م. والأخرى طبقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005م. فهنا يستتزل ما يسدده الممول من ضريبة عقارية مستحقة طبقاً لأحكام القانون رقم 196 لسنة 2008م. من ضريبة الدخل المستحقة عليه طبقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل

- انظر: د. عبد الهادي محمد مقل: قانون الضريبة علي العقارات المبنية 2008/196، دراسة تحليلية إنتقادية، دار النهضة 20 العربية، القاهرة، 2016م. ص 31.

- المادة (2) من القانون رقم 196 لسنة 2008م.²¹

رقم 91 لسنة 2005م. فإذا كانت ضريبة العقارات المبنية المسددة بمعرفة الممول عن محله التجاري تجاوز قيمة ضريبة الدخل المستحقة عليه، فهنا يُكتفى بما يسدده الممول من ضريبة عقارية، ولا يطالب بعد ذلك بثمة مبالغ إضافية كضريبة دخل. 22 غير أنه في حالة استحقاق ضريبة عقارية علي المحال التجارية أو الصناعية المقامة علي الأرض الزراعية، بالإضافة إلي ضريبة الأطنان الزراعية التي تستحق علي الأرض الزراعية، فهنا يختلف الحكم عن الحالة السابقة؛ إذ يسري حينئذٍ قانون الضريبة علي العقارات المبنية، وتستحق من ثم ضريبة العقارات المبنية، في حين تُرفع عن الأراضى المقام عليها تلك المحال ضريبة الأطنان الزراعية. 23

إشكالية

الفصل الثاني

تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة

نقصر البحث من خلال هذا الفصل علي الضريبة علي القيمة المضافة كنموذج للضرائب غير المباشرة، لنلقي الضوء علي مدي حسن تنظيم المشرع لنطاق الخضوع لهذه الضريبة سواء في المراحل الأولى من عمرها بموجب القانون رقم 11 لسنة 1991م. بتعدياته المتعددة (المبحث الأول). أو في المرحلة الحالية التي ينظمها القانون رقم 67 لسنة 2016م. (المبحث الثاني).

المبحث الأول

تذبذب وضوح نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الانتقائية وآثاره

نتعرض في المطلب الأول لبيان مدي وضوح نطاق الخضوع للضريبة الانتقائية مع بداية تطبيقها، وفي المطلب الثاني لمدي تراجع هذا الوضوح أثناء التطبيق والآثار السلبية لذلك.

المطلب الأول

وضوح نطاق الخضوع للضريبة الانتقائية مع بداية تطبيقها

عند تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة الانتقائية لأول مرة بالقانون رقم 11 لسنة 1991م. تم تحديد نطاق الخضوع لهذه الضريبة بصورة واضحة في نوع معين من السلع، وبعض الخدمات. فأما عن السلع التي إنتقاها هذا القانون وضمنها نطاق الخضوع لأحكامه فقد قصرها علي السلع المصنعة فحسب، إلا ما يتم إعفاؤه منها بنص خاص طبقاً للقانون، مع تبنيه مفهوماً واسعاً لمعني التصنيع.

²² - المادة رقم (45) من القانون رقم 91 لسنة 2005م.

²³ - المادة (10) من القانون رقم 196 لسنة 2008م.

بالإضافة إلي بعض السلع التي انتقاها وضمنها الجدول رقم (1) الذي رافقه. وأما عن الخدمات التي اختارها لتدخل نطاق هذا الخضوع فقد جعلها حبيسة الجدول رقم (2) الذي رافقه كذلك. وهكذا كانت إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية واضحةً في ذهن المشرع عند بداية تطبيقه لهذه الضريبة. إذ حدد علي سبيل اليقين نوعية السلع والخدمات التي يضمها نطاق الخضوع لأحكامه. وهذا أدبي إلي ندرة، وربما غياب المشكلات التي تتصل بنطاق الخضوع للضريبة في هذه الآونة. وهنا يثور التساؤل: هل ظلت هذه الإشكالية واضحة طوال فترة سريان أحكام الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية، خاصةً مع تدخل المشرع غير مرةً لتعديل أحكام هذه الضريبة؟ أم أنها تأثرت بهذه التدخلات في المراحل المتقدمة من تطبيقها؟ وما هي الآثار الناجمة عن ذلك؟ يتعرض المطلب التالي للإجابة علي هذه التساؤلات.

المطلب الثاني

تراجع الوضوح عن نطاق الخضوع للضريبة الإنتقائية أثناء التطبيق

رغم تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية بصورة واضحة عند صدور القانون رقم 11 لسنة 1991م. علي النحو الذي تعرضنا له في المطلب السابق، إلا أن التناول غير الصحيح لبعض نصوص ذلك القانون أثناء تطبيقه آلت بنا إلي مصادفة نطاق يكتنفه الغموض وعدم اليقين فيما يتعلق ببعض السلع والخدمات التي احتضنتها تخومه، والتي لم يكن يحتضنها نطاق الخضوع لأحكامه عند بداية التطبيق.

ذلك أنه عند نفاذ القانون رقم 11 لسنة 1991 في الثالث من مايو سنة 1991م، كانت الخدمات التي أخضعها ذلك القانون للضريبة عبارة عن سبع خدمات فقط. أخضع ثلاثاً منها للسعر الأساسي الذي إعتقه وكان (10 %) وأخضع الخدمات الأربعة الأخرى للسعر المنخفض وكان (5%). وقد سبق توضيح ذلك. لكن المادة الثالثة في فقرتها الرابعة من القانون رقم 11 لسنة 1991م. كانت تجيز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمي 1، 2 اللذين رافقا ذلك القانون. وتنفيذاً لذلك صدرت ثلاثة قرارات جمهورية عدلت الجدول رقم (2) الذي رافق ذلك القانون - وكان يتصل بالخدمات الخاضعة للضريبة كما بينا آنفاً- فأضافت هذه القرارات إلي ذلك الجدول عشر خدمات أخرى ضمننتها نطاق الخضوع للضريبة. وهكذا وسعت هذه القرارات الجمهورية نطاق الخدمات الخاضعة

للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية ليشمل سبع عشرة خدمة بدلاً من سبع خدمات.²⁴ وتوقف رئيس الجمهورية بعد ذلك عن إصدار أية قرارات جمهورية مماثلة. وكان السبب في ذلك هو انتهاء المحكمة الدستورية العليا إلي القضاء بعدم دستورية نص المادة 2/2 من القانون رقم 133 لسنة 1981 الصادر بقانون ضريبة الإستهلاك²⁵ المماثل لنص المادة 4/3 من القانون رقم 11 لسنة 1991م. لكن هل معني هذا أن نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية بخصوص الخدمات قد اقتصر علي سبع عشرة خدمة فقط؟ الواقع لا. ذلك أن إحدي الخدمات التي أضافها قرار رئيس الجمهورية رقم 77 لسنة 1992 - أحد القرارات الجمهورية الثالث التي صدر بها القانون رقم 2 لسنة 2007م. - للجدول رقم (2) المرافق للقانون رقم 11 لسنة 1991م. ومن ثم لنطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية وردت بالبند رقم (11) من هذا الجدول تحت مسمي "خدمات التشغيل للغير" وتحت غطاء ذلك القرار - ومن بعده القانون رقم 2 لسنة 1997- أصدرت الإدارة الضريبية عدة قرارات منفردة منها مدت بموجبها نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية ليشمل العديد والعديد من الخدمات الأخرى، التي لم تكن ضمن الجدول رقم (2)، ومن ثم لم تكن تدخل نطاق الخضوع لتلك الضريبة من قبل. وكانت خدمة المقاولات هي أولي الخدمات التي أدخلتها الإدارة الضريبية حيز نطاق الخضوع للضريبة باعتبارها من خدمات التشغيل للغير التي يشملها نطاق الخضوع للضريبة 26. وثار نزاع كبير بسبب ذلك بين الادارة الضريبية والمكلفين.

24 - هذه القرارات هي: أ- القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992 وقد أضاف الخدمات الواردة بالبنود من 8-11 بالجدول رقم (2) المرافق للقانون. (نشر في الجريدة الرسمية - بالعدد 9 مكرر في 1992/3/4م) ب- القرار الجمهوري رقم 295 لسنة 1993م الذي أضاف الخدمات من 12-15 الواردة بالجدول رقم (2) السابق. (نشر في الجريدة الرسمية بالعدد 29 مكرر أ في 1993/7/28م).

ج- القرار الجمهوري رقم 39 لسنة 1994 الذي أضاف الخدمات الواردة في البنود من 16-17 من ذات الجدول. (نشر في الجريدة الرسمية بالعدد 6 مكرر أ في 1994/2/13م)

- ثبت ذلك بحكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 18 لسنة 8 ق. د. ع، جلسة 1996/2/3 م الجريدة الرسمية، العدد (7) 25 السنة التاسعة والثلاثون الصادر في 1996/2/7م.

- فقد إعتبرت الإدارة الضريبية أن خدمة المقاولات تدخل في عداد خدمات التشغيل للغير بموجب المنشور رقم 41 لسنة 1992م. (دليل المنشورات... 1992، مرجع سابق، ص61، وذلك ابتداءً من 1992/6/4م. غير أنها لم تلزم المقاولين بأحكام هذا المنشور إلا إعتباراً من 1993/4/18م بموجب التعليمات رقم 3 لسنة 1993م (دليل المنشورات والتعليمات... 1993، مرجع سابق، ص4). وهذا هو تاريخ صدور أول حكم من محكمة النقض يجيز مد نطاق الخضوع ليشمل خدمة المقاولات

ونظراً لأن الإختصاص بنظر المنازعات الضريبية كان ما يزال حائزاً بين نوعي القضاء العادي والإداري قبل الحسم باختصاص القضاء الإداري وحده بنظر هذه المنازعات بموجب القانون رقم 9 لسنة 2005م. لذا وجدنا كلاً من القضاة العادي والإداري يختص بنظر منازعات الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية. وكان هذا التنازع الايجابي بين جهتي القضاء فرصة مناسبة للتعرف علي موقف الإدارة الضريبية السابق، ومدى حقها في مد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية الي خدمات أخرى لم يرد النص عليها بعينها في القانون الضريبي بنصوص واضحة ويقينية. وحين عرض الأمر على محاكم القضاء العادي لم تسلك هذه المحاكم مسلكاً واحداً عند بداية تعاملها مع هذا الموضوع. غير أن محكمة النقض Court of Cassation²⁷. انتصرت لموقف الادارة الضريبية بوضعها قاعدة عامة مؤداها أن عباة خدمات التشغيل للغير تشمل "كافة الخدمات التي تؤدي للغير مقابل أجر تخضع للضريبة متى توافرت شروط تطبيقها [لأن عبارة خدمات التشغيل للغير جاءت] عامة مطلقة بحيث تتسع لكافة خدمات التشغيل التي تؤدي للغير"²⁸. وهو الرأي الذي نزلت عليه المحكمة الإدارية العليا هي الأخرى بعد ذلك.

وهكذا استقر رأي القضاء المصري بشقيه - العادي والإداري - على مفهوم محدد لمعنى "التشغيل للغير" هو المزاولة بالممارسة والتكرار. ومع هذا فإن إستقرار القضاء على هذا المفهوم للتشغيل للغير قد إستغرق وقتاً طويلاً من النزاع بين الإدارة الضريبية والمكلفين في قطاع

باعتبارها من خدمات التشغيل للغير (النقض في الطعن رقم 221 لسنة 67 ق. جلسة 1998/4/16م) كما سيرد في حينه. (مصلحة الضرائب على المبيعات، مجلة الثقافة الضريبية، السنة الأولى، العدد العاشر، أبريل 2002، ص 37).

- نقض في الطعن رقم 221 لسنة 67 ق. جلسة 1998/4/16م.²⁷

- نقض في الطعن رقم 560 لسنة 67 ق. جلسة 1998/5/21م.

- نقض في الطعن رقم 554 لسنة 67 ق. جلسة 1998/5/28م.

- نقض في الطعن رقم 562 لسنة 67 ق. جلسة 1998/6/4م.

- نقض في الطعن رقم 3150 لسنة 67 ق. جلسة 1998/6/29م.²⁸

- نقض في الطعن رقم 561 لسنة 67 ق. جلسة 1998/10/26م.

- نقض في الطعن رقم 1004 لسنة 67 ق. جلسة 1998/11/2م.

المقالات²⁹، بغير أن يساهم ذلك فى استقرار الأوضاع فى المجتمع الضريبي بالنسبة لهذا النص ؛ بسبب نشوب الكثير من أوجه النزاع بين الإدارة الضريبية وبين مؤدى الخدمات الأخرى التى أخضعها للضريبة باعتبارها من قبيل خدمات التشغيل للغير³⁰، لذا تدخل المشرع بنفسه لتحديد مفهوم خدمات التشغيل للغير بصورة واضحة حتى يوصل السبيل أمام أوجه نزاع جديدة تنال من استقرار المجتمع الضريبي، وتنال من ثم من قاعدة اليقين certainty التى يجب حرص التشريعات الضريبية على تحقيقها، فصدر القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2002م. وفسر هذا القانون خدمات التشغيل للغير بأنها : " الخدمات التى تؤدى للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير، ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه ... " ليقف بذلك إلي جوار موقف القضاء فى هذا الخصوص. إلا أن القانون التفسيري قصر مفهوم التشغيل للغير على (تشغيل الآلات والمعدات للغير)، فضيق بذلك من مجال انطباق النص المفسر لينحسر عن قطاع كبير من الخدمات كان يمكن أن ينطبق عليه النص طبقاً لمعناه اللغوى وهو قطاع المهن الحرة.

ومع هذا، فقد كان هذا المنهج فى التفسير كافياً لأن ينطوي نطاق الخضوع للضريبة على الخدمات التى سبق أن أخضعها الإدارة للضريبة من قبل على النحو السابق ؛ لأنه وإن كان القانون التفسيري قد سرد بعض هذه الخدمات على سبيل الحصر والتحديد وهى خدمات مقاولات التشييد والبناء، وخدمات ونقل البضائع والمواد، وخدمات الشحن والتفريغ والتحميل والتستيف والتعتيق والوزن، وخدمات التخزين والحفظ بالتبريد، وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع، وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان إلا أن صياغته ظلت طوال فترة سريانه تسمح بإخضاع الكثير والكثير من الخدمات للضريبة؛ سواء كانت الإدارة الضريبية قد أخضعها من قبل بالفعل مثل : خدمات نزع الحشائش للغير، وخدمات حليج الأقطان للغير ... الخ . أو كان يمكن لها أن تخضعها فى المستقبل بمراعاة الضوابط السابقة. وهذا يعنى أن باب الاجتهاد ظل مفتوحاً لأن يشمل

²⁹ - فقد إعتبرت المصلحة أن خدمة المقاولات تدخل فى عداد خدمات التشغيل للغير بموجب المنشور رقم 41 لسنة 1992م. (دليل المنشورات... 1992، مرجع سابق، ص 61، وذلك إبتداء من 1992/6/4م. غير أنها لم تلتزم المقاولين بأحكام إلا إعتباراً من 1993/4/18م بموجب التعليمات رقم 3 لسنة 1993م (دليل المنشورات والتعليمات... 1993، مرجع سابق، ص 4). وظل النزاع قائماً بين المصلحة بين المسجلين حول مدى خضوع هذه الخدمة بإعتبارها من خدمات التشغيل للغير حتى 1998/4/16م عندما صدر أول حكم من محكمة النقض بهذا الخصوص (نقض فى الطعن رقم 221 لسنة 67 ق.)

³⁰ - بلغ عدد الدعاوى القضائية فى هذا الصدد 2500 دعوى (مصلحة الضرائب على المبيعات، مجلة الثقافة الضريبية، السنة الأولى، العدد العاشر، أبريل 2002، ص 37)

نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية خدمات أخرى بإعتبارها من خدمات التشغيل للغير حتي بعد صدور القانون التفسيري.³¹ وهكذا أمكن للإدارة الضريبية إصدار قرارات جديدة تمد بها نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية ليشمل العديد والعديد من الخدمات الجديدة بإعتبارها من خدمات التشغيل للغير .

وبناءً علي ذلك أدي عدم وضوح اشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية أثناء تطبيق أحكامها بخصوص الخدمات علي هذا النحو إلي امتداد نطاق هذا الخضوع بما يجاوز فلسفة المشرع من ضريبة كان نطاق الخضوع لها بخصوص الخدمات مقصوراً علي عدد محدود من الخدمات لا يتعدى أصابع اليدين وقت صدور ذلك القانون إلي عدد كبير جداً من الخدمات أثناء سريانه، جاوز عددها العشرات من الخدمات. بل وظلت إمكانية تزايد هذا العدد قائمةً طوال سريان أحكام ذلك القانون بفعل القانون التفسيري؛ حتي قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية هذا النص " خدمات التشغيل للغير". والواقع أنه لو لم تقض المحكمة الدستورية العليا بذلك، لظل نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة مفتوحاً لاستقبال العديد من الخدمات الجديدة الخاضعة للضريبة طوال فترة سريان القانون رقم 11 لسنة 1991م. ولم يكن ليغلق نطاق الخضوع للضريبة علي الخدمات التي قصد المشرع إخضاعها للضريبة عند إصداره لذلك القانون.

المبحث الثاني

الأثر السلبي لعدم وضوح نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة

- للمزيد من التفاصيل حول الخدمات الخاضعة للضريبة، أنظر؛³¹

- أ- إيمان حسن، خدمة الدعاية والإعلان، دراسة للمعاملة الضريبية في ظل القات، دليل

أبحاث وحدة بحوث النظم المقارنة، الفترة 1996-2001، ص 158-163.

- أ- عفاف عباس، نظرة سريعة للخدمات وما يمكن إعفاؤه منها في ظل الضريبة علي

القيمة المضافة، المرجع السابق، ص 106-114.

- أ- هناء أبو هندية، المعالجة الضريبية للخدمات الفندقية، نفس المرجع، ص 122-127

- أ- هناء أبو هندية، المعالجة الضريبية للإتصالات ، المرجع السابق، ص 155-157.

لقد ترتب علي عدم وضوح نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الانتقائية علي النحو سالف البيان أن تأثرت العدالة الضريبية بشكل كبير، وهذا هو موضع دراسة **المطلب الأول**. كما أن غياب الوضوح عند تحديد نطاق الخضوع لضريبة الجداول المرافق للقانون رقم 67 لسنة 2016 ترتب عليه أيضاً الكثير من المثالب، وهذا ما يوضحه **المطلب الثاني**.

المطلب الأول

العدالة بعدم وضوح نطاق الخضوع للضريبة الإنتقائية أثناء التطبيق

لقد ترتب علي تأثر وضوح إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية أثناء التطبيق بخصوص الخدمات علي النحو سالف البيان أن تأثرت العدالة الضريبية تأثراً شديداً سواء بسبب انتهاء الإدارة الضريبية إلي مد نطاق الخضوع للضريبة إلي الكثير من الخدمات، التي ارتأت هي انطباق مفهوم خدمات التشغيل للغير عليها³²، رغم أنها لم تكن من مفردات نطاق الخضوع للضريبة عند بداية صدور القانون رقم 11 لسنة 1991، بل وإقرار سعر ضريبي واحد عليها هو 10% رغم تباين طبيعة المستفيدين منها بصورة واضحة تؤكد أن المشرع لو كان يريد لنطاق الخضوع للضريبة أن يمتد إليها عند إصداره ذلك القانون لما تردد عن وضع أسعار ضريبية متعددة تختلف باختلاف طبيعة هؤلاء المستفيدين، أو بسبب تأثر فلسفة الخصم التي تبناها القانون رقم 11 لسنة 1991م. تأثراً سلبياً عندما اتجه لمد نطاق هذا الحق ليشمل السلع والخدمات علي السواء.

ذلك أن تطبيق مفهوم "خدمات التشغيل للغير" علي خدمة المقاولات المتعلقة بإنشاء المباني وهدمها وترميمها مثلاً للضريبة، وعدم إخضاع الإستشارات الهندسية لها، في ضوء توافر النوع الأول من الخدمات على الضوابط التي كانت تجعلها من بين خدمات التشغيل للغير وعدم توافر النوع الأخير (الإستشارات الهندسية) على هذه الضوابط كان يمثل مفارقة كبيرة، نالت كثيراً من مبدأ العدالة الضريبية. فكلتا هاتان الخدماتان تتعلقان بمجال واحد هو مجال الإنشاءات المعمارية، ومبررات إخضاع خدمة الإستشارات الهندسية للضريبة واضحة بصورة أكبر منها بالنسبة لخدمة المقاولات. ولو كان المشرع يريد انتقاء أيتهما لفرض الضريبة عليها دون الأخرى لاختار الخدمة الأولى دون الأخيرة، وليس العكس كما أسفر تطبيق مفهوم خدمات التشغيل للغير أثناء أعمال مقتضاه.

- سبق توضيح أن موقف الإدارة الضريبية المشار إليه استند الي نصوص قانونية أيد القضاء شرعية الاستناد إليها لكن 32 ثبت بعد ذلك عدم دستوريتها.

كما أن المشرع حين قرر - عند إصداره القانون رقم 11 لسنة 1991م. - مد نطاق الخضوع للضريبة إلي خدمات النقل السياحي، وخدمات النقل المكيف بين المحافظات لم ير مانعاً من إنزال السعر المنخفض عليها وكان وقتها 5% . ولو كانت عقيدته قد اتجهت في ذلك الوقت إلي فرض الضريبة علي خدمة نقل البضائع مثلاً لما تردد عن إنزال نفس هذا السعر المنخفض عليها. بل ربما بحث عن سعر ضريبي آخر أقل ليطبقه عليها. أما تطبيق مفهوم خدمات التشغيل للغير علي هذه الخدمات الأخيرة فقد ترتب عليه سريان الضريبة عليها بسعر أعلى وهو 10%، مما كان من آثاره أن أنت العدالة بسبب هذا التمايز غير المنطقي بين خدمات يستفيد منها القادرون وظلت تخضع للضريبة بفئة 5%، وبين خدمات أخرى خضعت لذات الضريبة ولكن بسعر ضريبي أعلى، بل مضاعف للسعر الأول وهو 10% رغم أن المستفيدين منها أقل يساراً من المستفيدين بالخدمة الأخرى الخاضعة للضريبة بالسعر الأقل.

وفضلاً عن كل ذلك فإن اتساع نطاق الخضوع للضريبة بالنسبة للخدمات علي النحو المتقدم أثر تأثيراً سلبياً علي التوازن الذي راعاه القانون رقم 11 لسنة 1991م. حين إصداره، في خصوص المعاملة الضريبية بين السلع الخاضعة للضريبة وبين الخدمات الخاضعة للضريبة. إذ أن ذلك القانون حين إنتقي بعض الخدمات لإخضاعها للضريبة راعي أنها خدمات قليلة، ولا يتأثر بها سوي بعض المستفيدين ذوي المقدرة الميسورة إلي حد ما، وأن إخضاعها للضريبة مجرد مدخل ليعتاد المجتمع الضريبي علي إمكانية قبول فرض الضريبة علي خدمات أخرى في مرحلة متقدمة من عمر الضريبة. ومن هنا لم يمد نطاق حق المسجلين في خصم الضريبة علي مدخلات هذه الخدمات من الضريبة المستحقة علي مخرجاتها. بل ولم يقر حقهم في خصم الضريبة علي هذه الخدمات حين تكون هي ذاتها من مدخلات الخدمات، أو حتي من مدخلات السلع الخاضعة للضريبة.

غير أن نطاق الخضوع للضريبة بخصوص الخدمات قد اتسع أثناء التطبيق بفعل وجود هذا النص بإخضاع خدمات التشغيل للغير للضريبة، ثم أعمال مقتضاه علي النحو سالف البيان، مما أدي إلي أن أصبح عدد الخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة الإنتقائية أكبر بكثير من الخدمات السبع التي نص عليها القانون رقم 11 لسنة 1991م. وضمنها الجدول رقم (2) الذي رافق إصداره. وفي ضوء ذلك اشتمل نطاق الخضوع للضريبة علي العديد من الخدمات، التي لو كانت تحت بصر المشرع عند بداية فرض الضريبة لما تردد عن مد نطاق الحق في الخصم إليها، بالنظر إلي طبيعة المستفيدين من هذه الخدمات، والمبررات التي يستند إليها الحق في الخصم.

وعند صدور القانون رقم 9 لسنة 2005 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 11 لسنة 1991م. نص في المادة (23) مكرر منه علي أنه : " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب، إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة. ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يخصم إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل، ويضع وزير المالية قواعد سداد الضريبة على الآلات والمعدات." وبموجب هذا التعديل امتد الحق في خصم الضريبة علي المعدات حتى ولو كانت هذه المعدات من سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب، إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة، كما لو كانت المنشأة مرخص لها بالنقل السياحي، إذ أجاز لها القانون هنا أن تخصم من الضريبة المستحقة علي الخدمات السياحية التي كانت تقدمها الضريبة التي تتحملها سيارات نقل الأفراد التي تشتريها أو تستوردها المنشأة لاستخدامها في أداء هذه الخدمات السياحية.

وهكذا غابت العدالة عن المشرع وهو بصدد تطوير نظريته لقضية الخصم أثناء تنظيمه لها، في الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية. ففي حين أنه بدأ تعامله مع هذه القضية بقصر الحق في الخصم علي الضريبة التي كانت تتحملها مدخلات السلع المصنعة فقط - باستثناء سلع الجدول رقم (1) الذي رافقه - دون الخدمات، وفي خصوص مدخلات هذه السلع من السلع الوسيطة فقط دون السلع الرأسمالية أو الخدمات، إلا أنه حين أراد مد نطاق الخصم ليشمل الضريبة التي تتحملها المدخلات من السلع الرأسمالية وقطع غيارها وجد أن العدالة تقتضي السماح للمسجلين بخصم الضريبة التي كانت تتحملها هذه المدخلات من السلع الرأسمالية وقطع غيارها حتي في الحالات التي كانت فيها هذه السلع وقطع غيارها من مدخلات الخدمات، متأثراً في ذلك بامتداد نطاق الخدمات بفعل تطبيق مفهوم خدمات التشغيل للغير ليشمل العديد من الخدمات علي النحو الذي تعرضنا له في المطلب السابق. والواقع أن العدالة الضريبية تأثرت أيضاً عندما إنتقل المشرع إلي مرحلة جديدة من عمر الضريبة علي القيمة المضافة، بموجب القانون رقم 67 لسنة 2016 بخصوص تحديده لنطاق الخضوع لضريبة الجدول الذي رافق هذا القانون. والمطلب التالي يوضح ذلك.

السلبى لغياب العدالة عند تحديد نطاق الخضوع لضريبة الجدول

عند الإعداد والتنظيم الفني للضريبة علي القيمة المضافة في دولة ما، غالباً ما يصادف التشريع الضريبي المعني مجموعة من الصعوبات، تتصل ببعض السلع التي يري عدم تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة عليها، لاعتبارات متعددة، إما مالية - وهو الأصل - أو اجتماعية، أو دينية. الخ؟. ومن هنا نجد أن معظم التشريعات الضريبية يمكن أن تعتق تنظيمياً موازياً لتطبيق ضريبة من نوع آخر - ربما تكون ضريبة إنتاج³³ - إلي جانب الضريبة علي القيمة المضافة، لتضم الي نطاق الخضوع لها بعض أنواع من السلع فقط، أو بعض أنواع من السلع والخدمات معا، والتي تري عدم ملاءمة تطبيق القواعد العامة في الضريبة علي القيمة المضافة عليها، في ضوء الظروف المواكبة لسن التشريع المعني.

ولم تتخلف مصر عن مواكبة هذا التوجه. ذلك أنه عندما أرادت مصر تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة لأول مرة تنفيذاً لتوصيات ومقترحات لجنة صندوق النقد الدولي في سبعينات القرن الماضي، والتي رأت أن تطبيق هذه الضريبة كان ضروريا لإصلاح نظام الضرائب غير المباشرة في مصر آنذاك، كان تحت بصر المشرع المصري ما إنتهت إليه هذه اللجنة من ضرورة فرض ضريبة القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات، ولو بسعر نسبي منخفض يقدر بـ 5% فقط مثلاً، مع إبقاء الضرائب الأخرى على حالها، لضمان توافر الحصيلة الضريبية ذاتها التي كانت تحققها هذه الضرائب من جهة، والاحتياط لإمكانية عدم نجاح الضريبة علي القيمة المضافة أثناء التطبيق وذلك من جهة أخرى.³⁴

- الضرائب علي الإنتاج هي الضرائب التي يتم فرضها على السلع المصنعة محلياً في مرحلة التصنيع، وليس عند البيع. 33
An excise or excise tax is any duty on manufactured goods which is levied at the moment of manufacture, rather than at sale

، ومن الأمثلة النموذجية لهذا النوع من الضرائب: الضرائب المفروضة على البنزين وأنواع الوقود الأخرى، والضرائب
Typical examples of excise duties are taxes on gasoline and other fuels, والكحول
and taxes on tobacco and alcohol.

- أنظر: د. شريف رمسيس تكللا، نحو إصلاح الضرائب على الإنتاج والإستهلاك في جمهورية مصر العربية، مجلة 34
العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، السنة التاسعة عشر، العددان الأول والثاني، يناير ويوليو
1977، ص 16.

وهكذا أخرج المشرع من نطاق الخضوع لضريبة القيمة المضافة الانتقائية التي طبقتها مصر بموجب القانون رقم 11 لسنة 1991 بعض السلع، ووضعها في جدول خاص بها جعله مرافقاً لذلك القانون هو الجدول رقم (1)، وأخضع السلع التي تضمنها هذا الجدول لأحكام خاصة بها كانت تختلف عن الأحكام التي خضعت لها السلع الأخرى (المصنعة، سواء كانت محلية الصنع أو مستوردة) التي احتضنها نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة الانتقائية بموجب ذلك القانون. وحين صدر قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م. تضمن هذا القانون جدولاً وحيداً حوي خمسة وعشرين مجموعة سلعية وخدمية معاً. واستصحب في هذا الجدول ذات الفلسفة التي كانت مصاحبة للقانون رقم 11 لسنة 1991م. من حيث تطبيقه ضريبة علي هذه السلع من جنس ضريبة القيمة المضافة المطبقة علي كافة السلع والخدمات، ولكنها تختلف عنها في الكثير من الأحكام، مثل حد التسجيل ونظام الخصم...إلخ. وهذه الضريبة أسماها القانون: "ضريبة الجدول". لكن الجديد في هذا القانون أنه قسم السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول هذه إلي فئتين: **الفئة الأولى:** تضم ثلاث عشرة مجموعة سلعية وخدمية، وهذه الفئة جعلها المشرع هي النطاق المحتجز لتطبيق ضريبة الجدول فحسب. أما **الفئة الثانية:** فتتكون من اثنتي عشرة مجموعة سلعية وخدمية أخرى. وهذه الفئة جعل المشرع مفرداتها تشكل نطاق الخضوع لضريبة الجدول جنباً إلي جنب مع كونها من المفردات التي تدخل نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة أيضاً، وذلك في آن واحد.

والواقع أن المشرع بسلوكه هذا المنهج، وقيامه بتحديد نطاق الخضوع لضريبة الجدول في بعض السلع والخدمات التي جعلها بعينها محلاً للخضوع للضريبة علي القيمة المضافة يكون قد افتتت علي العدالة الضريبية، التي يجب ألا تغيب عن بال أي تشريع ضريبي. إذ كيف لتشريع ضريبي أن يجعل قيمة الضريبة المستحقة علي سلعة ما (الضريبة الجمركية) وعاءً كاملاً لضريبة أخرى من جنسها (ضريبة الجدول). ثم يعود فيجعل قيمة هذه الضريبة (ضريبة الجدول) والضريبة التي تحملتها (الضريبة الجمركية) معاً وعاءً كاملاً لضريبة من ذات جنسها (الضريبة علي القيمة المضافة)! لا شك أن هذا التناول التشريعي غير مقبول.

الخاتمة

لقد تعرض هذا البحث لمناقشة قضية هامة تتعلق بنطاق الخضوع للضريبة العامة في تشريعاتنا الضريبية، لتحديد مدي وضوح إشكالية هذه القضية لدي المشرع وهو بصدد صياغة أحكام هذه

التشريعات، في مجال الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة علي السواء، وقد خصص البحث الفصل الأول منه لتناول نموذجين هما الأهم في نطاق الضرائب المباشرة، وهما الضريبة علي العقارات المبنية، والضريبة العامة علي الدخل. وتعرض هذا الفصل لدراسة مدي مراعاة تشريع الضريبة العقارية رقم 196 لسنة 2008م. للنطاق الحقيقي لهذه الضريبة، والذي اختاره هو لها، من خلال قصره فرضها علي العقارات المبنية وحدها، في جميع أنحاء البلاد، وإصراره علي أن يشمل هذا النطاق كل عقار مبني أياً كانت مادة بنائه، ولو كانت من الخشب، وأياً كان مكان تواجده، ولو كان تحت الأرض، أو تحت الماء... إلخ. غير أننا وجدنا المشرع من خلال هذا القانون وكأنه نسي أو تناسي هذا الإسهاب، حيث بدأ في وضع بعض الاستثناءات عليه، بما أدى إلي امتداد نطاق الخضوع لهذه الضريبة الي بعض العقارات غير المبنية، وفي نفس الوقت حصر نطاق الخضوع عن بعض العقارات المبنية، مخالفاً بذلك الأصول المرعية بخصوص مفهوم عدم الخضوع، في تصرف ينبئ عن عدم وضوح إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي العقارات المبنية لدي المشرع عند إقرارها. وتعرض هذا الفصل بعد ذلك لموقف المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة من نطاق الخضوع للضريبة علي الدخل، وانتصر البحث لموقف المشرع منها. ثم تعرض للخصومات التي دأب المشرع في السنوات الأخيرة علي منحها لبعض الممولين من ذوي الشرائح المنخفضة واستبعادها من ثم من نطاق من الإيرادات الخاضعة للضريبة. وثمن موقف المشرع في هذا الخصوص. وتعرض بعد ذلك لتداخل نطاقات الخضوع للضرائب علي المحال التجارية والصناعية بخصوص الإيراد الذي يتحقق لأصحاب هذه المحال، وإمكانية دخول هذا الإيراد نطاق الخضوع لأكثر من ضريبة مباشرة في آنٍ واحد. وثمن البحث موقف المشرع في فض مثل هذا التداخل.

وأتي الفصل الثاني من هذا البحث ليتعرض لدراسة مدي وضوح إشكالية تحديد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة في تشريعنا الضريبي. وعرض للمرحلة الأولى من عمر هذه الضريبة والتي تبنت المنهج الانتقائي في التطبيق، بموجب القانون رقم 11 لسنة 1991م. وكشف لنا كيف تحقق الوضوح عند تحديد نطاق الخضوع لهذه الضريبة الانتقائية مع بداية تطبيقها؛ مما أدى إلي ندرة المشكلات التي اتصلت بنطاق الخضوع للضريبة في هذه الآونة. غير أنه أثبت كذلك تراجع هذا الوضوح مع تقدم عمر هذه المرحلة؛ بسبب كثرة التعديلات التشريعية التي رافقتها، ووضوح مدي تأثير العدالة الضريبية بذلك؛ خاصة عندما أقر المشرع تمتع مدخلات الخدمات بالحق في الخصم بخصوص السلع الرأسمالية، دون مدخلات الخدمات من السلع الاستهلاكية. وكشف البحث كذلك

عن أنه عند صدور القانون رقم 67 لسنة 2016 بتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في صورتها الحالية، لم يعد هذا القانون خلق أوجه شتي لعدم العدالة، وهو بصدد تحديد نطاق الخضوع لضريبة الجدول المرافق لذلك القانون. ووضح البحث قدر تراجع العدالة التي اتسم بها تصرف المشرع وهو يرسم كيفية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة علي السلع والخدمات التي أحاط بها نطاق الجدول المرافق له. لأنه لم يكتف بفرض ضريبة الجدول وحدها علي الكثير من السلع والخدمات الواردة بهذا الجدول، وإنما فرض عليها ضريبة القيمة المضافة كذلك. بل أنه أمعن في تحقيق اللاعدالة الضريبية حين بسط مظلة الضريبة علي القيمة المضافة لتشمل كلاً من قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة لضريبة الجدول جنباً إلي جنب مع ضريبة الجدول نفسها. ولم يأبه بكون ضريبة الجدول التي هي محل الضريبة علي القيمة المضافة في هذه الحالة تذهب للخزانة العامة وليس للمستهلكين، ومن ثم غاب عنه أن الدولة، وليس المستهلك من كان يجب تحمله بعبء الضريبة علي القيمة المضافة المستحقة علي ضريبة الجدول، إن جاز أصلاً تحمل هذه الضريبة بتلك!

والله ولي التوفيق،،،