جمعية الضرائب المصرية

EGYPTIAN TAX SOCIETY

E. S. T.

جمعية الضرائب المصرية
EGYPTIAN TAX SOCIETY

مسجلة تحت رقم ٣٧٢٣ لسنة ١٩٩٠
طبقـــا للقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٤ ، ٨٤ لسنة ٢٠٠٢

النشـــرة الدوريـــة

السنة الثامنة عشر
(العدد الثاني و السبعون)
نوفمبر ٢٠٠٨

٤١ ش طلعت حرب ـ القاهرة ـ تليفون ٢٣٩٢٩٥٥٤ ـ ٢٣٩٢٩٥١٦ ـ ٢٣٩٢٩٦٢٢
ص. ب ٣٦٤ محمد فريد

-

بسم الله الرحمن الرحيم

جمعية الضرائب المصرية

أسسها المرحوم الأستاذ / مصطفى شوقي عام ١٩٩٠

رئيس مجلس الإدارة : الأستاذ / الدكتور أحمد مصطفى شوقى

سكرتير عام الجمعية : الأستاذ / وحيد عبد الغفار

مدير عام الجمعية : الأستاذ / حسن كامل

هيئة تحرير النشرة الدورية

١ ـ الأستاذ / محسن جمجوم

٢ ـ الأستاذ / عبد العزيز أحمد فتوح

٣ ـ الأستاذ / عبد السلام شحاته

٤ ـ الأستاذ / الدكتور يحيي أبو طالب

مجلس إدارة جمعية الضرائب المصرية

الأستاذ / الدكتور أحمد مصطفى شوقي	رئيس مجلس الإدارة
الأستاذ / محمد فتحي عبد الباقي	نائب رئيس مجلس الإدارة
الأستاذ / وحيد الدين عبد الغفار	سكرتير عام
الأستاذ / محمد النفراوي	أمين صندوق
الأستاذة / الدكتورة سميحة القليوبي	عضو
الأستاذ / محسن جمجوم	عضو
الأستاذ / الدكتور يحيى أبو طالب	عضو
الأستاذ/ عبد السلام محمد شحاتة	عضو
الأستاذ / عباسي الغرياني	عضو
الأستاذ/ شريف محمد فتحي الكيلاني	عضو
الأستاذ / عبد الله العادلي	عضو
الأستاذ / محمد طارق يوسف	عضو
الأستاذ / حمدي هيبه	عضو
الأستاذ / حازم سعيد صالح	عضو
الأستاذ / ياسر محارم	عضو

حكمة العدد

﴿ هْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ ¶' صِرَاطَ
الَّذِينَ أَنْعَمْتَ عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ
عَلَيْهِمْ وَلا الضَّالِّينَ ¤' ﴾

سورة الفاتحة : الآية ٦ ، ٧

أمل ورجاء

عزيزي عضو جمعية الضرائب المصرية .

عزيزي قارئ النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية .

رغبة منا جميعاً في تطوير هذه النشرة والنهوض بها حتى تساهم في نشر المعرفة الضريبية .

فإنه يسعدنا تلقي أي بحث تقوم بإعداده في الأمور الضريبية أو المالية أو الاقتصادية وسوف ينشر هذا البحث إن شاء الله .

كما يسعدنا إبداء رأيك ـ الذي سيكون محل احترام وتقدير منا ـ في أسلوب تحرير النشرة من حيث إضافة أبواب جديدة أو الاستغناء عن أبواب حالية أو على الأقل الإقلال من المساحة المقررة لها .

نرجو إرسال بحثك أو رأيك إلى الأستاذ الدكتور / رئيس مجلس إدارة جمعية الضرائب المصرية على العنوان الآتي : ٤١ ش طلعت حرب ـ القاهرة.

الفهرس العـــام
(العـدد الثاني والسـبعون ـ نوفـمبر ٢٠٠٨)

مسلسل	الموضـــوع	الصفحة
	افتتـاحية العـدد : عن إصدار الحكومة بعض القوانين	١١
	أولاً : الدراسات والبحوث الاقتصادية	
١	البنوك والمخصصات (محاسبيًا وضريبيًا) للأستاذ / عبد العزيز أحمد فتوح المحاسب القانوني ومستشار الضرائب	١٥
٢	العمل الاجتماعي – المسئولية الاجتماعية للشركات والبنوك والدولة للأستاذ/ محمد طارق يوسف المحاسب القانوني	٣٣
٣	تعديلات قانون ضريبة الدمغة بموجب القانون رقم ١٤٣ / ٢٠٠٦ للأستاذ الدكتور/ سمير سعد مرقص المحاسب القانوني ومستشار الضرائب	٥١
	ثانيا: من استفسارات الزملاء (إعداد الأستاذ عبد العزيز أحمد فتوح)	
١	كيفية التعامل محاسبيا وضريبيا مع أموال صندوق الجزاءات.	٨١
٢	المعاملة الضريبية لمكافآت وبدلات أعضاء مجلس الإدارة.	٨٦
٣	كيفية استهلاك العجز الدفتري لحقوق المساهمين في حالة اندماج بنك مع آخر.	٨٩
٤	هل يجوز اعتماد التبرعات العينية ضمن التكاليف؟	٩١
	ثالثا: الأحكام والمبادئ القانونية (إعداد الأستاذ عبد العزيز أحمد فتوح)	
١	عدم دستورية البند ٧، ٨ من البند (د) من المادة ٥٨ من القانون ٧٩ لسنة ١٩٦٩ بشأن نقابة المهن التعليمية فيما نصت عليه هذه البنود من فرض رسوم لصالح النقابة... .	٩٥

مسلسل	الموضـــوع	الصفحة
٢	عدم جواز الطعن في الأحكام التي تصدر أثناء سير الدعوى إلا بعد صدور الحكم المنهي للخصومة كلها.	١٠٦
٣	إعمال قاعدة القانون الأصلح للمتهم بشأن الصلح في الجرائم المؤثمة في قانون الجمارك رقم ٦٦ / ١٩٦٣ وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ / ٢٠٠٥ .	١١١
	رابعًا : كيف تصبح عضواً في جمعية الضرائب المصرية	١٢٣
	خامسًا : كيف تصبح عضواً في جمعية الضرائب الدولية	١٣١

***

افتتاحية العدد

بسم الله الرحمن الرحيم

الزميل العزيز ...

أصدرت الحكومة في الآونة الأخيرة بعض القوانين التي لها تأثير مباشر على الأمور الضريبية، وكان من أهم هذه القوانين:

١- القانون رقم (١١٤) لسنة ٢٠٠٨ والذي بمقتضاه تم إلغاء الإعفاء الممنوح للمنشآت التعليمية سواء كان أصحاب هذه المنشآت أشخاص طبيعيين [مادة ٣٦ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بند (١)] أو أشخاص اعتبارية [مادة ٥٠ من القانون وقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بند (٢)] - بالإضافة إلى عدم جواز ترحيل الخسائر الناتجة عن إعفاءات ضريبية إلى السنوات التالية.

٢- إلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح لعائد أذون الخزانة بموجب القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩١ - وإخضاع هذا العائد لضريبة مقطوعة بنسبة ٢٠٪ من إجمالي العائد دون خصم أية تكاليف - وذلك بموجب القانون رقم (١١٤) لسنة ٢٠٠٨ (إلغاء الإعفاء) والقانون رقم (١٢٨) لسنة ٢٠٠٨ (خضوع العائد).

على أن يسري إلغاء الإعفاء اعتباراً من ٥ / ٥ / ٢٠٠٨، ويسري الخضوع من ١ / ٧ / ٢٠٠٨ .

ولقد كان لهذه القوانين تأثير مباشر على الاستثمارات سواء في التعليم أو

في شراء أذون الخزانة – كما كان لها تأثير مباشر على حصيلة الضرائب وإن كان هذا التأثير لن يظهر إلا في في السنوات التالية.

وتخفيفًا للتأثير الضريبي على استثمارات الشركات والمنشآت بالنسبة لشراء أذون الخزانة وخضوع هذا العائد للضريبة عند المنبع وضريبة أخرى عند دخوله كإيراد من إيرادات المنشأة أو الشركة مما يعد ازدواجًا ضريبيًا، فقد نص القانون رقم (١٢٧) لسنة ٢٠٠٨ عند تعديله للمادة ٥٨ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على خصم الضريبة المسددة على عائد أذون الخزانة عند المنبع من الضريبة المستحقة على المنشأة أو الشركة.

ونأمل أن يكون في هذا الإجراء ما يشجع الشركات والمنشآت التجارية على استمرار استثماراتها في أذون الخزانة.

وفقنا الله وإياكم لما فيه خير مصر

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،

١ / ١١ / ٢٠٠٨

دكتور / أحمد مصطفى شوقي
رئيس مجلس الإدارة

- أولاً -
الدراسات والبحوث الاقتصادية

البنوك والمخصصات
محاسبيًا وضريبيًا

إعداد
الأستاذ/ عبد العزيز أحمد فتوح
المحاسب القانوني ومستشار الضرائب
بمكتب مصطفى شوقي وشركاه

البنوك والمخصصات
محاسبيًا وضريبيًا

مقدمة:

لاشك أن أزمة تعثر بعض رجال الأعمال عن سداد أصل وفوائد القروض التي سبق أن اقترضوها من البنوك تلقى الآن بظلال كثيفة على مجتمع البنوك بصفة خاصة وعلى المجتمع بصفة عامة، حيث أن معظم البنوك فقدت جزء كبير من رأسمالها وشبح الإفلاس يكاد يهدد الجميع.

وهذه الأزمة أعطت الضوء الأحمر نحو كيفية معالجة الديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك من الناحية المحاسبية والضريبية وكذلك أعطت أهمية كبيرة إلى دور مراقب الحسابات في الإفصاح عن هذه الديون أو تلك بطريقة سليمة وأمينة.

وبالرغم من وجود ما يسمى بأزمة تعثر بعض رجال الأعمال - فلابد للبنوك أن تواصل عملها في منح الائتمان خاصة في ظل حالة الركود في الأسواق وذلك بتشجيع الإقراض المدروس لكي تكسر دائرة الكساد وتقلل من معدلات البطالة وتزيد من معدلات نمو الاقتصاد.

ولكي تواصل البنوك عملها دون خوف، فلابد من تصحيح المسار وعلاج المشكلات الرقابية والتشريعية والتطبيقية. ومن بين هذه المشكلات التي تواجه البنوك مشكلة تكوين المخصصات وخاصة بالنسبة للديون المشكوك في تحصيلها ومشكلة إعدام الديون المتعثر تحصيلها وذلك من الناحية المحاسبية والضريبية.

وسوف نقسم الدراسة في هذا الموضوع إلى:

١- المبحث الأول: تعريف المخصصات وأنواعها.

٢- المبحث الثاني: المخصصات والمحاسبة المالية.

٣- المبحث الثالث: المخصصات والمحاسبة الضريبية.

٤- المبحث الرابع: خلاصة البحث.

***

أولا: المبحث الأول
تعريف المخصصات وأنواعها

من المتفق عليه أنه لا يمكن معرفة ما حققته منشأة تجارية ما من ربح أو خسارة على وجه الدقة، إلا إذا تمت تصفية المنشأة تصفية نهائية، وحيث أنه لا يمكن الانتظار حتى يتم تصفية المنشأة لأي سبب من الأسباب لمعرفة نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وإنما لابد من معرفة ما حققته المنشأة من ربح أو خسارة على فترات دورية متساوية وذلك لاعتبارات عملية معينة.

ولما كانت عملية مقارنة الإيرادات بتكلفة الحصول عليها يجب أن تتم دوريًا وبانتظام، ولما كان من أهم واجبات إدارة أية منشأة المحافظة بكل الوسائل على رأس المال كاملاً غير منقوص كحد أدنى - لذلك لابد من تحديد تكلفة الحصول على الإيرادات بكل دقة ويتم ذلك عن طريق.

١- الطريقة الأولى وتشمل جميع النفقات المحددة أي معلومة القيمة والتي يمكن تخصيصها على إيرادات الفترة على وجه الدقة ومن أمثلة ذلك النوع من النفقات جميع المصروفات الدورية وقيمة الخامات والمواد والمهمات المستخدمة في الإنتاج.

٢- الطريقة الثانية وتتمثل في أعباء تحملتها المنشأة في سبيل تحقيق الإيرادات أو في خسائر وقعت فعلاً خلال الفترة المالية، لكنها غير معلومة المقدار على وجه الدقة ومن ثم يصعب أن تحدد مقدار ما يخص الفترة من هذه الأعباء أو الخسائر أو قياسها القياس الصحيح ومن هنا لابد من تكوين ما يعرف محاسبيًا بالمخصص لمقابلة هذا العبء أو الخسارة.

تعريف المخصص:

يمكن تعريف المخصص بأنه عبارة عن أي عبء يحَّمل على إيرادات الفترة المالية لمقابلة كل من الأعباء والخسائر والالتزامات التالية والتي لا يمكن تحديد قيمتها على وجه الدقة.

أ- أي نقص فعلي في قيمة أي أصل من الأصول.

ب- أي خسارة وقعت فعلاً.

ج- أي التزامات مؤكدة أو محتمل وقوعها.

أنواع المخصصات:

تنقسم المخصصات من حيث الغرض من تكوينها إلى:

أ- مخصصات لمقابلة النقص الفعلي في قيم الأصول:

ويتم تكوين هذا المخصص بغرض مقابلة أي نقص في قيمة أي أصل من أصول المنشأة في فترة ما نتيجة لاستخدامه واسترداد قيمة هذا النقص.

ب- مخصصات لمقابلة خسائر وقعت فعلاً.

ويتم تكوين هذا المخصص عن طريق حجز جزء من الأرباح لمقابلة خسائر وقعت فعلاً لأي أصل من أصول المنشأة، لكنها غير مؤكدة المقدار أو القيمة ومن أهم الأمثلة على ذلك مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

ج- مخصصات لمقابلة خسائر التزامات مؤكدة أو محتملة الوقوع:

يتبين للمنشأة أحيانًا عند إعداد قائمة المركز المالي عن فترة مالية، وجود التزامات مؤكدة ولكن قيمة الالتزام غير معلومة في تاريخ إعداد المركز المالي ومن ثم يتعذر إدراج مثل هذه الالتزامات وخصمها من الأرباح ومن أمثلة ذلك مخصص الضرائب المتنازع عليها ومخصص التعويضات القضائية.

ومن كل ما تقدم يتضح أن المخصص عبء على الإيرادات ومن ثم فإن تكوينه يؤثر بلا شك على نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وفي الوقت نفسه أمر ضروري وحتمي للمحافظة على رأس مال المنشأة كاملاً غير منقوص.

ثانيًا: المبحث الثاني
المخصصات والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية عبارة عن بيان المركز المالي للمنشأة عن فترة زمنية معينة وذلك حتى يتبين لصاحب هذه المنشأة – شخصًا طبيعيًا أو اعتباريًا – وكذلك المتعاملين معها ما حققته من ربح أو خسارة وتتم المحاسبة المالية وفقًا لمعايير المحاسبة وذلك بصفة إلزامية حيث نصت القوانين الآتية على ذلك:

١- نصت المادة السادسة من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق المال على أنه على كل شركة طرحت أوراقًا مالية في اكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها إلى الهيئة العامة لسوق المال تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التي تفصح عن المركز المالي الصحيح لها.

وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقًا للمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة التي تحددها أو تحيل إليها اللائحة التنفيذية.

٢- نصت المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل على:

«تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية ..... ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية».

ملاحظة: المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وردت في الباب الثالث من الكتاب الأول الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وتسري هذه المادة بشروطها عند تحديد أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقًا لنص المادة (٥١) من القانون المذكور.

وهكذا يتضح من النصوص القانونية السابقة إن إعداد المركز المالي للمنشأة والقوائم المالية يجب أن يتم طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية سواء للشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري.

ويقصد بالمعايير المحاسبية أنها إطار منظم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها تصدرها لجنة دولية كلجنة معايير المحاسبة الدولية أو جمعية مهنية كجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو جهة حكومية كوزارة الاقتصاد أو وزارة الاستثمار، وذلك لتلتزم بها الشركات والمؤسسات والهيئات على اختلاف أنواعها عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية المعروضة على الغير بهدف تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة. ومن هذا المنطلق – أصدر وزير الاقتصاد القرار رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وآداب السلوك المهني المرتبطة بهما، وقد قامت هذه اللجنة بإعداد المعايير المحاسبية المصرية وصدر قرار وزير الاستثمار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية للشركات المساهمة والتوصية بالأسهم متضمنًا المعايير أرقام من (١) إلى (٢٢) ثم صدر قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ بتعديل بعض أحكام القرار السابق بشأن معايير المحاسبة المصرية وبموجبه حل معيار المحاسبة المصرية رقم (١) محل معايير المحاسبة المصرية أرقام (١)، (٣)، (٩)، كما تم أيضًا تعديل المعيار رقم (١٠) واستحدث المعيار رقم (٢٣)، (٢٤)، وتم إلغاء المعيار المحاسبي رقم (٦).

هذا وقد صدر قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ

١١/ ٧/ ٢٠٠٦ ونص في المادة الأولى منه على أن تحل المعايير المحاسبية المصرية المرافقة لهذا القرار وعددها (٣٥) معياراً محل المعايير المحاسبية المصرية السابق إيضاحها من قبل على أن يعمل بالمعايير المحاسبية الجديدة اعتباراً من ١/ ١/ ٢٠٠٧م.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٩):

وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٩) الخاص بالإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة والصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ **فإنه يلاحظ أن هذا المعيار قد تضمن المبادئ الآتية:**

١- يطبق هذا المعيار على القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.

٢- مصطلح (بنك) الواردة في المعيار تتضمن كافة المؤسسات المالية التي يكون أحد أنشطتها الرئيسية قبول الودائع والإقتراض من الغير بهدف الإقراض والاستثمار وكذا التي تعمل في نطاق الأعمال المصرفية أو خاضعة لتشريعات مماثلة لها.

٣- يحدد المعيار المحاسبي رقم ١٩ المتطلبات الخاصة للبنوك كما أنه يشجع على تقديم إيضاحات بالقوائم المالية تتناول أموراً مثل إدارة السيولة والمخاطر وكيفية الرقابة عليها ويطبق هذا المعيار على القوائم المالية المستقلة لكل بنك وكذا على القوائم المالية المجمعة للبنك.

٤- تستخدم البنوك أساليب مختلفة لإثبات وقياس البنود المختلفة بالقوائم المالية ورغم أنه من المرغوب فيه توافق هذه الأساليب، فإن الأمر يحتاج إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتناول البنود الآتية:

أ- كيفية تحقق الأنواع الرئيسية من الإبداعات.

ب- تقييم الاستثمارات والأوراق المالية المتداولة.

ج- التمييز بين المعاملات والأحداث الأخرى التي تؤدي إلى الاعتراف بالأصول والالتزامات بالميزانية والمعاملات والأحداث الأخرى والتي ينشأ عنها وجود ارتباطات والتزامات محتملة فقط.

د- أسس تحديد خسائر القروض والسلفيات وكذا أسس إعدام القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل.

هـ- أسس تحديد أعباء المخاطر المصرفية العامة والمعالجة المحاسبية لهذه الأعباء.

٥- على البنك أن يعرض قائمة الدخل على أساس تجميع بنود الإيرادات والمصروفات مبوبة حسب طبيعتها والإفصاح عنها عن مبالغ الأنواع الرئيسية لهما.

٦- لا يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات ويستثنى من ذلك ما يتعلق منها بعمليات تغطية المخاطر أو بالأصول والالتزامات التي تم إجراء مقاصة فيها طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

٧- تظهر الأرباح والخسائر الناتجة عن البنود التالية عادة بالصافي.

أ- البيع أو التغيير في القيمة الدفترية للأوراق المالية المحتفظ بها بغرض التداول.

ب- بيع الأوراق المالية المحتفظ بها بغرض الاستثمار.

ج- التعامل في العملات الأجنبية.

٨- على البنك أن يعرض الميزانية على أساس تجميع بنود الأصول والالتزامات مبوبة حسب طبيعتها ومرتبة حسب درجة سيولتها النسبية فيما بينها.

٩- على البنك أن يقوم بالإفصاح عن الموضوعات التالية:

أ- السياسة المحاسبية التي توضح أسس تحميل القروض والسلفيات غير

القابلة للتحصيل كمصروف وبالتالي إعدامها.

ب- بيان عن حركة مخصص القروض والسلفيات خلال الفترة ويجب الإفصاح عن المبلغ المحمل كمصروف خلال الفترة التي تحققت فيها خسائر القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل وكذلك المبلغ المحمل خلال الفترة عن القروض والسلفيات المعدومة وكذلك القروض والسلفيات التي تم إعدامها سابقًا ثم استردت.

ج- إجمالي رصيد مخصص القروض والسلفيات في تاريخ الميزانية.

١٠- على البنك الإفصاح عن أية مبالغ تم تجنيبها لمواجهة الخسائر المحتملة في القروض أو السلفيات سواء كانت هذه المبالغ لمواجهة قروض بعينها أو كانت لمواجهة الإخطار العامة للاقتراض.

١١- في حالة عدم إمكانية استرداد القروض والسلفيات يتم إعدامها وتحميلها على حساب مخصص خسائر القروض والسلفيات - وفي بعض الحالات لا يتم إعدامها حتى إتمام جميع الإجراءات القانونية ويتم تحديد مبلغ الخسارة بصفة نهائية، وفي بعض الحالات الأخرى يتم إعدامها مبكراً مثال ذلك عندما يتوقف المقترض عن سداد العوايد أو سداد أصل الدين في تاريخ استحقاقه، ونظراً لاختلاف الوقت الذي تعدم فيه القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل - فإن إجمالي مبلغ القروض والسلفيات ومخصصاتها قد تتغير على نحو كبير في مثل هذه الظروف ونتيجة لذلك يقوم البنك بالإفصاح عن سياسته في إعدام القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل.

١٢- على البنك الإفصاح عن أية مبالغ تجنب لمواجهة المخاطر المصرفية المحتملة بما فيها الخسائر المستقبلية غير المنظورة الأخرى أو الظروف المحتملة بالإضافة إلى تلك المخاطر التي يجب إثبات استحقاقها طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٨ الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

***

ثالثًا: المبحث الثالث
المخصصات والمحاسبة الضريبية

المحاسبة الضريبية هي بيان المركز المالي للمنشأة عن فترة زمنية معينة وما حققته هذه المنشأة خلال هذه الفترة من ربح أو خسارة طبقًا لقانون الضرائب وذلك تمهيدًا لفرض الضريبة على الأرباح المحققة وتختلف المحاسبة الضريبية عن المحاسبة المالية فالأولى يتم بيان المركز المالي للمنشأة وفقًا لقانون الضرائب والثانية يتم بيان المركز المالي وفقًا لمعايير المحاسبية المصرية.

وسوف نستعرض فيما يلي الأساس القانوني للمحاسبة الضريبية وموقف قوانين الضرائب من تكوين المخصصات بالنسبة للبنوك على الوجه الآتي:

١- تنص المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل (الكتاب الثاني - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين - النشاط التجاري والصناعي) على:

(تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١، ٢، ٤) 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 وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه.

هذا وقد أشارت المادة (٥١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل (الكتاب الثالث - الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية - الباب الثاني - تحديد الدخل الخاضع للضريبة) إلى أنه يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقًا للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.

ومعنى ذلك أن صافي الربح بالنسبة للأشخاص الاعتبارية يتم وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة وفقًا لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

٢- تنص المادة ٢٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (هذه المادة عند تحديد وعاء الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية) على:

(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 لدى المنشأة حسابات منتظمة.

٢- أن يكون الدين مرتبط 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 شهرًا من تاريخ استحقاقه ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

أ- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.

ب- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.

ج- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو بإبرامه صلحًا واقيًا من الإفلاس.

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

٣- تنص المادة ٥٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية) على:

«لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي:

١- .....

٢- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها عدا ما يأتي:

أ- ٨٠٪ من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقًا لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي.

***

رابعًا: المبحث الرابع
خلاصة البحث

أولاً: هناك فرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية - فالأولى تتم وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية والثانية تتم وفقًا لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

ثانيًا: تتم معالجة المخصصات من الناحية المحاسبية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٩) والخاص بالإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المشابهة والصادر بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وأهم ما جاء بهذا المعيار خاصًا بالمخصصات ما يلي:

١- يجب الإفصاح في قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كحد أدنى عن خسائر اضمحلال في القروض والسلفيات (بند ١٠ من المعيار).

٢- يجب أن تفصح ميزانية البنك أو الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن المخصصات غير المتعلقة بأصول معينة (بند ١٩ من المعيار).

٣- على البنك أن يقوم بالإفصاح عن السياسة المحاسبية التي توضح أسس تحميل القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل كمصروف وبالتالي إعدامها. (بند ٤٣ من المعيار).

٤- على البنك أن يقوم بالإفصاح عن بيان حركة مخصص القروض والسلفيات خلال الفترة، ويجب الإفصاح عن المبلغ المحمل كمصروف خلال الفترة التي تحققت فيها خسائر القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل

وكذلك المبلغ المحمل خلال الفترة عن القروض والسلفيات المعدومة وكذلك القروض والسلفيات التي تم إعدامها سابقًا ثم استردت (بند ٤٣ من المعيار).

٥- على البنك أن يقوم بالإفصاح عن إجمالي رصيد مخصص القروض والسلفيات في تاريخ الميزانية (بند ٤٣ من المعيار).

٦- يجب على البنك الإفصاح عن إجمالي مبلغ مخصص خسائر القروض والسلفيات في تاريخ الميزانية وحركة المخصص خلال الفترة بما في ذلك المبالغ المستردة عن قروض وسلفيات سبق إعدامها ويتم الإفصاح عنها بصورة مستقلة (بند ٤٧ من المعيار).

٧- في حالة عدم إمكانية استرداد القروض والسلفيات، يتم إعدامها وتحميلها على حساب مخصص خسائر القروض والسلفيات.

وفي بعض الحالات لا يتم إعدامها حتى إتمام جميع الإجراءات القانونية ويتم تحديد مبلغ الخسارة بصفة نهائية.

وفي بعض الحالات الأخرى يتم إعدامها مبكراً ومثال ذلك عندما يتوقف المقترض عن سداد العوايد أو سداد أصل الدين في تاريخ استحقاقه.

ونظراً لاختلاف الوقت الذي تعدم فيه القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل، فإن إجمالي مبلغ القروض والسلفيات ومخصصاتها قد تتغير على نحو كبير في مثل هذه الظروف ونتيجة لذلك، يقوم البنك بالإفصاح عن سياسته في إعدام القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل (بند ٤٩ من المعيار).

٨- تتأثر معاملات البنك مع الأطراف ذوي العلاقة عن المعاملات مع غير الأطراف ذوي العلاقة مثل إعطاء قرض أكبر لطرف ذي علاقة أو تخفيض معدل العائد عن مثيله غير ذوي العلاقة.

كما يجب الإفصاح عن طبيعة هذه العلاقة ونوع المعاملات وعناصرها الضرورية وذلك من أجل تفهم القوائم المالية للبنك (بند ٥٧، ٥٨ من المعيار).

ثالثًا: تتم معالجة المخصصات من الناحية الضريبية وفقًا لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على الوجه الآتي:

١- يجب أن يحدد وعاء الضريبة المستحقة على البنك طبقًا لأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ (مادة ١٧، ٥١ من القانون).

٢- غير مسموح بأية حال تكوين مخصصات على اختلاف أنواعها (مادة ٥٢ من القانون).

٣- المخصص الوحيد المسموح بتكوينه واعتباره من التكاليف الواجبة الخصم بالنسبة للبنوك هو ٨٠٪ من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقًا لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي (مادة ٥٢ من القانون).

٤- يتم خصم الديون المعدومة واستبعادها من دفاتر البنك وفقًا للضوابط والشروط الواردة في المادة ٢٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

***

العمل الاجتماعي
والمسئولية الاجتماعية
للشركات والبنوك والدولة

إعداد
الأستاذ / محمد طارق يوسف
المحاسب القانوني
والأمين العام المساعد للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين

ملاحظة: نظرًا لطول هذا البحث – فإنه سيتم نشره على أجزاء بدأ من هذا العدد من النشرة والأعداد القادمة بإذن الله .

(التحرير)

العمل الاجتماعي
والمسئولية الاجتماعية
للشركات والبنوك والدولة

الجزء الأول

المحتوى

الفصل الأول: تاريخ ومفهوم وأهداف العمل الاجتماعي.
الفصل الثاني: المسئولية الاجتماعية للشركات والبنوك.
الفصل الثالث: المسئولية الاجتماعية للدولة.
الفصل الرابع: مدى ارتباط المسئولية الاجتماعية بالحوكمة.

الجزء الثاني

المحتوى

الفصل الخامس: الأيزو ٢٦٠٠٠ والمسئولية الاجتماعية.
الفصل السادس: المراجعة الاجتماعية.
الفصل السابع: المنظور العالمي للمسئولية الاجتماعية.
(المبادئ العشر للأمم المتحدة).
الفصل الثامن: العطاء الاجتماعي في مصر.

الفصل الأول
تاريخ العمل الاجتماعي والمسئولية الاجتماعية

مفهوم جديد لمعنى قديم

العمل الاجتماعي والمسئولية الاجتماعية للشركات، للدولة، للمنظمات الأهلية وللكيانات الاقتصادية المتنوعة، هي تعتبر مفاهيم جديدة لمعاني قديمة.

فمع بدء الحياة، بدأ الإنسان يتطلع إلى المستقبل فلم يجد إلا التعايش والتعاون مع الآخرين كأساس يضمن له الاستمرارية والبقاء.

من هنا كانت البدايات الأولى للعمل الاجتماعي وتضافر جهود الأفراد والتي تشكلت مع نشأة المجتمعات وتطورت مع تطور الحضارات.

ومع ظهور الأديان ترسخت المفاهيم الاجتماعية، فالكتاب المقدس يمتلئ بالوصايا التي تحث على مساعدة الآخرين، والنموذج على ذلك هو التبرع بالعشور لأعمال الخير.

والإسلام يركز على التكافل الاجتماعي من خلال إقرار مجموعة من أشكال العطاء الديني مثل الوقف والزكاة والصدقات.

قال الله تعالى: ﴿**وَتَعَاوَنُواْ عَلَى الْبِرِّ وَالتَّقْوَى وَلاَ تَعَاوَنُواْ عَلَى الإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ**﴾. (سورة المائدة آية ٢).

ومع تطور الحياة وظهور الشركات العملاقة والمتعددة الجنسيات وظهور معايير أخرى، بخلاف معيار الربحية، يمكن على أساسها تقييم الشركات، ومن أهمها المعايير الأخلاقية والسلوكية، دون التخلي عن أهدافها الربحية.

وفي أواخر التسعينات (في نهاية القرن الماضي) أطلق الأمين العام السابق للأمم المتحدة - كوفي عنان - مبادرته التي تسعى إلى تفعيل دور المسئولية

الاجتماعية للشركات في المجتمع... والتي سميت بالاتفاق العالمي الذي يضم مجموعة من المبادئ الرئيسية (١٠ مبادئ سوف يتم تناولها في الفصل السادس).... والتي تكرس مفاهيم التعاون بين قطاع الأعمال والمجتمعات التي تعمل فيها.

مفهوم العمل الاجتماعي والمسئولية الاجتماعية:

بعد العديد من الأبحاث التي أظهرت أنه لم يعد تقييم الشركات يعتمد على ربحيتها فقط، ولم تعد المراكز المالية الجيدة للشركات وحدها العامل الأساسي لبناء ثقة المساهمين والمستثمرين والأطراف الأخرى ذوي العلاقة، فقد ظهرت مفاهيم حديثة تساعد على خلق بيئة عمل قادرة على التعامل مع التطورات السريعة والمتلاحقة في الجوانب الاقتصادية عبر أنحاء العالم وبخاصة بعد ظهور نوعية جديدة من المستثمرين تهتم بالأخلاقيات والسلوكيات وهو ما يسمى بالمستثمر الملتزم Ethical Investor .

ويظهر ذلك بوضوح في لجوء بعض الأفراد في الاستثمار أو إيداع مدخراتهم في المؤسسات المالية أو البنوك أو حتى الشركات التي تتعامل بنظام المضاربات والمعاملات الإسلامية والتي تقوم برعاية المجتمع التي تعيش فيه وذلك عن طريق خصم نسبة الزكاة المقررة شرعًا من الأرباح قبل التوزيع على المستثمرين.

وكان من أبرز هذه المفاهيم مفهوم (المسئولية الاجتماعية) حيث أدركت منظمات الأعمال والكيانات الاقتصادية المختلفة أنها غير معزولة عن المجتمع الذي تعيش فيه، وتنبهت إلى ضرورة توسيع نشاطاتها لتشمل ما هو أكثر من النشاطات الإنتاجية أو الخدمية، مثل هموم المجتمع والبيئة، وإلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الأضلاع الثلاثة التي عرّفها مجلس الأعمال العالمي

للتنمية المستدامة وهي:

النمو الاقتصادي: الضلع الأول

التقدم الاجتماعي: الضلع الثاني

حماية البيئة: الضلع الثالث

ومفهوم العمل الاجتماعي هو أنه عمل:

غير ربحي

وبدون مقابل

وهو عمل غير وظيفي ،

وبالتالي لا يكون لأي فرد يعمل به حقوق مثل حقوق الموظفين من راتب شهري ومعاش وإجازات بأجر وبدون أجر لأن عمله دائمًا يكون في مؤسسات المجتمع المدني والمنظمات الأهلية غير الحكومية، كما أنه توجد علاقة واضحة بين الأفراد والعمل الاجتماعي فنجاح الأفراد وانخراطهم في العمل العام يعني نجاح للعمل الاجتماعي بالمفهوم العام.

مصادر تمويل الجمعيات الأهلية:

التمويل الداخلي: التمويل دائمًا يكون من أفراد المجتمع وفي بعض الأحيان يأتي التمويل من الحكومة.

التمويل الخارجي: يكون من جهات خارجية مثل الأمم المتحدة للتنمية UNDP وغيرها من المؤسسات الأجنبية والجهات المانحة.

أهداف العمل الاجتماعي:

* تقليل وتخفيف المشكلات التي تواجه المجتمع.

* تنمية روح المشاركة في المجتمع ومواجهة السلبية ولا مبالاة.

* الإسراع في التنمية والقضاء على الأمية.
* الحصول على مكانة أفضل في المجتمع.
* تنمية روح الانتماء لدى أفراد المجتمع.
* توجيه البحث العلمي لخدمة أهداف المجتمع.
* التأثير على متخذي القرار في الدولة والقطاع الخاص لتبني قرارات وتشريعات للدفاع عن حقوق أفراد المجتمع السياسية والمدنية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

***

الفصل الثاني
المسئولية الاجتماعية للشركات والبنوك

(أ) المسئولية الاجتماعية للشركات:

معظم الشركات تقوم بالخلط بين مفهوم المسئولية الاجتماعية والعمل الخيري ولا تعي مفهوم المسئولية بمعناها الواسع، فهي تشمل جوانب كثيرة منها الالتزام بالأنظمة والقوانين المتبعة، والنواحي الصحية والبيئية، ومراعاة حقوق الإنسان وخاصة حقوق العاملين، وتطوير المجتمع المحلي والالتزام بالمنافسة العادلة، والبعد عن الاحتكار، وإرضاء المستهلك.

فبعض الشركات تقوم بالدعاية عن استقطاع نسبة أو جزء من إيراداتها أو أرباحها توجه إلى الأسر الفقيرة وما شابه ذلك، فعلى سبيل المثال: قامت إحدى الشركات والتي تعمل في مجال المنظفات والمواد الكيميائية بالإعلان عن تخصيص نسبة ٥٪ من المبيعات إلى بنك الطعام والذي يقوم بدوره في توفير بعض السلع الغذائية الأساسية والرئيسية لتقديمها إلى الأسر الفقيرة والتي تكون في احتياج لمثل هذا النوع من الدعم والوقوف بجانبها، ولكن هذا النوع من التبرع يعد من العمل الخيري وليس من المسئولية الاجتماعية للشركات والتي تتطلب دراسة ومعرفة الشركة بمتطلبات المجتمع الذي تعيش فيه جيداً وبناء عليه يتم وضع خطة محددة مرنة (مرنة تعني يتم تعديل بعضها أو تعديلها كلها بناء على وجود عوامل مؤثرة في المجتمع جديدة تتطلب التعديل والتغيير) لكيفية وفاء الشركة بمسئولياتها تجاه المجتمع ووضع آليات تنفيذها.

ومع هذا قد يرى البعض - وقد يكون هذا من رأينا أيضًا - أنه يجب

تشجيع تلك المبادرات والتي ترمي في النهاية إلى صالح المجتمع، فالإعلان عن تخصيص نسبة من المبيعات للعمل الخيري من شأنه:

أولا: زيادة مبيعات الشركة وجذب المستهلك الملتزم والأخلاقي والذي يفضل شراء منتجات مخصص جزء من إيراداتها للعمل الخيري عن شراء منتجات أخرى بديلة.

ثانيًا: خلق روح المنافسة بين الشركات للتقليد أو للبحث عن أفكار جديدة مبتكرة لجذب هذه النوعية من المستهلكين.

ثالثًا: جذب أنماط جديدة من المستثمرين بما في ذلك التأثير على تداول الأسهم في بورصة الأوراق المالية (وذلك بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة) وذلك من حيث زيادة حجم التداول وهو ما يعرف بزيادة الطلب على أسهم الشركة والذي يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع سعر السهم.

إن قيام الشركات بدورها تجاه المسئولية الاجتماعية يضمن إلى حد ما دعم جميع أفراد المجتمع لأهدافها ورسالتها التنموية والاعتراف بوجودها، والمساهمة في سد احتياجات المجتمع ومتطلباته الحياتية والمعيشية الضرورية، بالإضافة لخلق فرص عمل جديدة من خلال إقامة مشاريع خيرية واجتماعية ذات طابع تنموي.

ومن الفوائد التي تجنيها الشركات التي تطبق المسئولية الاجتماعية هي تقليص تكاليف التشغيل وتحسين جودة المنتجات وسمعتها وزيادة الإنتاجية والنوعية وزيادة المبيعات وتأكيد انتماء العملاء لمنتجات الشركة.

وحتى الآن لا توجد قوانين أو تشريعات تلزم الشركات فالمسئولية الاجتماعية لا تزال في جوهرها أدبية ومعنوية أي إنها تستمد قوتها وقبولها وانتشارها من طبيعتها التطوعية والاختيارية ومن هنا فقد تعددت صور المبادرات والفعاليات بحسب طبيعة البيئة المحيطة ونطاق نشاط الشركة، وما

تتمتع به كل شركة من قدرة مالية وبشرية وهذه المسئولية بطبيعتها ليست جامدة بل لها الصفة الديناميكية والواقعية وتتصف بالتطور المستمر كي تتواءم بسرعة وفق مصالحها وبحسب المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

كما أنه لا توجد حتى الآن قواعد أو معايير محددة ومتفق عليها أو متعارف عليها للمسئولية الاجتماعية للشركات ولكن هناك اجتهادات ومحاولات ودراسات من عدة منظمات وجهات عالمية لوضع قواعد ووحدات لقياس المسئولية الاجتماعية للشركات ولعل من أبرز تلك الجهات هي منظمة الأيزو العالمية والتي بصدد إصدار معيار خاص بالمسئولية الاجتماعية تحت مسمى (الأيزو ٢٦٠٠٠) وذلك خلال عام ٢٠١٠ وسوف يتم التطرق لهذا المعيار في نهاية الكتاب الأول.

تعريفات متعددة:

وهناك عدة تعريفات للمسئولية الاجتماعية، تختلف باختلاف وجهات النظر في تحديد شكل هذه المسئولية، فالبعض يراها بمثابة تذكير للشركات بمسئولياتها وواجباتها إزاء مجتمعها الذي تنتسب إليه، بينما يرى البعض الآخر، أن الالتزام بهذه المسئولية لا يتجاوز مجرد مبادرات اختيارية تقوم بها الشركات بإرادتها المنفردة تجاه المجتمع.

ويرى آخرون أنها صورة من صور الملائمة الاجتماعية الواجبة على الشركات.

وقد عرف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة المسئولية الاجتماعية على أنها (الالتزام المستمر من قبل شركات الأعمال بالتصرف أخلاقيًا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، والمجتمع المحلي والمجتمع ككل).

وبصفة عامة فقد عرف البنك الدولي مفهوم المسئولية الاجتماعية للشركات ومجتمع الأعمال على أنها: (التزام منظمات الأعمال بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة ويخدم التنمية في آن واحد).

وتعني التنمية المستدامة هي النمو المتزايد والمستقر والمستمر للشركة.

وقد أشارت الدراسات التي قامت بها (منظمة تسخير الأعمال التجارية لصالح المسئولية الاجتماعية) في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أن الشركات التي توازن بين مصالحها ومصالح حاملي الأسهم حققت معدلات نمو ومعدلات توليد عمالة ماهرة تفوق الشركات الأخرى بنسبة أربعة أضعاف.

فمن المعروف أن الحكومات - سواء في البلاد المتقدمة أو النامية - لم تعد قادرة على سد احتياجات كل أفراد المجتمع، فمع تعقد الظروف ازدادت الاحتياجات الاجتماعية وأصبحت في تغير مستمر ولذلك كان لابد من أن تكون هناك جهات أخرى تعمل بجانب الحكومات تقوم بملء المجال العام وتكمل الدور الذي تقوم به الجهات الحكومية في تلبية الاحتياجات الاجتماعية، وهي من نصيب الأفراد والشركات وكذلك منظمات المجتمع المدني.

يعتبر العمل الاجتماعي، للأفراد والمؤسسات، من أهم الوسائل المستخدمة من جانب الدول، للمشاركة في النهوض بمكانة المجتمعات في عصرنا الحالي.

كما يعتبر دور الأفراد والمؤسسات ومنظمات الأعمال دوراً هاماً في معالجة القضايا الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع.

إن العمل الاجتماعي له دوراً كبيراً في نهضة الكثير من المجتمعات عبر

العصور، حيث إن منظمات المجتمع المدني لا تهدف أساسًا إلى الربح بل هدفها الأساسي خدمة المجتمع الذي تعيش فيه وهي لذلك تتكون في العادة من أفراد لا تربطهم أي علاقة مادية أو مباشرة سوى العودة بالنفع على المجتمع الذين يعيشون فيه وقد يمر بعدة مراحل فقد ينحصر هذا المجتمع في البيئة المحيطة والحي الذي يقيمون فيه أو الشركة التي يعملون فيها - التي تربطهم ببعض علاقة العمل - وهو ما يسمي بالمجتمع الصغير إلى أن يشمل كل الدولة التي ينتموا إليها وهو ما يسمى بالمجتمع الكبير، مروراً بالعمل الاجتماعي للمدينة والمحافظة وهو ما قد يطلق عليه - تجاوزًا - بالمجتمع المتوسط.

وقد لعب المتطوعون دورًا هامًا كمًا وكيفًا في رعاية وتطوير الدول الصناعية منها والنامية من خلال البرامج القومية للقضاء على الفقر والمساهمة بجانب الدولة في القضاء على البطالة ومكافحة الأمية.

أن الأفراد داخل المجتمع هم أكثر الناس إدراكًا ومعرفة بأحوال مجتمعهم وما يصلح وما لا يصلح، لأنهم الأعلم بحاجاته وقدراته وإمكانياته، كما أنهم يمثلون الثروة بشرية التي لو أحسن استغلالها وتوعيتها وتزويدها بالإمكانيات اللازمة لأصبح المجتمع أحسن حالاً، ومن وضع إلى وضع أفضل، وتجدر الإشارة إلى أن هؤلاء الأفراد لهم أعمالهم الخاصة داخل هذا المجتمع ولا يقل دورهم الاجتماعي أهمية عن الدور الرسمي للدولة.

وعرفت الغرفة التجارية العالمية المسئولية الاجتماعية على أنها المحاولات التي تساهم في تطوع الشركات لتحقيق التنمية وذلك لاعتبارات أخلاقية واجتماعية. ومن ثم فإن المسئولية الاجتماعية تعتمد على المبادرات الحسنة من القطاع الخاص سواء كان شركات أو أفراد دون وجود إجراءات ملزمة قانونًا.

لذا فإن المسئولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع ونشر ثقافة العمل الاجتماعي والمسئولية الاجتماعية.

ومجمل القول: هو ليس من المهم حجم أو كمية الأموال التي يتم إنفاقها على المسئولية الاجتماعية ولكن الأهم كيفية الاستفادة من تلك الأموال!

(Corporate Social Responsibility is not about how money it spent, It's about how money is made).

(ب) المسئولية الاجتماعية للبنوك:

تلعب البنوك والمؤسسات المالية بصفة عامة دورًا أساسيًا في خدمة الأهداف الاجتماعية بجانب الأهداف الاقتصادية والتي تتمثل في زيادة الربحية بالإضافة إلى تعظيم حقوق ملكية مساهمي البنك أو المؤسسة المالية (أصحاب رأس المال)، وذلك لتحقيق التنمية الشاملة والتي لها التأثير على المدى المستمر والبعيد وتساعد على تحقيق الأهداف المرجوة والمنشودة.

وقد أدى التغير في مفهوم مسئولية البنوك والمؤسسات المالية في الآونة الأخيرة إلى ظهور مسئوليتها الاجتماعية بجانب مسئوليتها الاقتصادية، وتطور مفهوم تمثيل المصالح Stewardship Concept الذي يؤكد على مسئولية إدارة البنك على مراعاة مصالح الأطراف العديدة: كالمودعين، العملاء والعاملين بالبنك بالإضافة إلى البيئة المحيطة لمجال العمل (الداخلي والوسطي) والمجتمع ككل (الخارجي)، وهي بذلك تلقى على البنوك والمؤسسات المالية (مثل شركات التأمين وخلافه)، مسئولية إضافية وقد تكون مضاعفة عن المسئولية الملقاة على عاتق الشركات التجارية أو الصناعية.

وقد برزت في الفترة الأخيرة أهمية (الإفصاح والشفافية) كمبدأ هام من مبادئ الحوكمة الرشيدة في مجال العمل الاجتماعي، ومن أهم متطلبات (القيد والاستمرار في القيد) ببورصة الأوراق المالية تقديم تقرير عن العاملين

والمسئولية الاجتماعية نحوهم مما يكون له التأثير على رغبة المستثمرين والمودعين وغيرهم في المساهمة أو زيادة استثماراتهم أو إيداعاتهم في البنك المتداول أسهمه في البورصة نتيجة وجود تقارير شفافة ومنشورة عن النشاط الاجتماعي.

وهناك مؤشرات هامة يتم عن طريقها التعرف على مدى نجاح البنك في أداء دوره الشامل لتحقيق رضاء المجتمع بمن فيهم من أصحاب حقوق الملكية (المساهمين) حتى يصبح مقبولاً اجتماعيًا ومنها مؤشر العمالة والذي يقيس معدل دوران العمالة وكذلك يقيس معدلات الغياب والتأخير الإصابات و..... إلخ

وهناك مؤشر يخص المجتمع ككل من قياس معدل القيمة المضافة وتحسين مستوى المجتمع وكذلك قياس نسب العادم والفضلات والضوضاء وما إلى ذلك وتأثير ذلك على المناخ والبيئة المحيطة بالعمل.

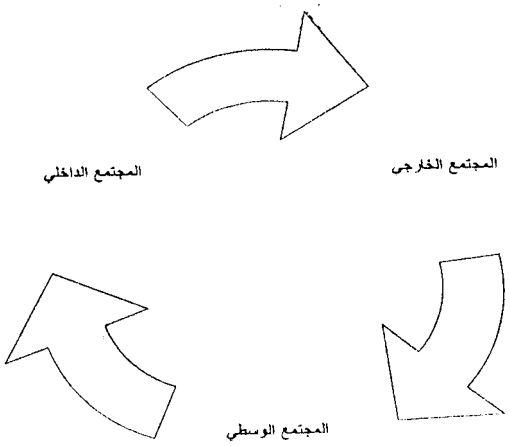
(على الدولة تشجيع البنوك على تخصيص حصص مناسبة للتمويل الاجتماعي وقد يتم ذلك عن طريق فرض أو سن بعض التشريعات والقوانين على سبيل المثال: قوانين الضرائب والرسوم: وضع تشريعات ضريبية تسمح إما ببعض الإعفاءات أو بالتخفيضات من الضرائب والرسوم لتشجيع البنوك في المساهمة في العمل الاجتماعي، أو تخفيض أسعار الفائدة لما سيتم تمويله من المشروعات الاجتماعية وكذلك الصندوق الاجتماعي ودوره الاجتماعي الهام جدًا والمؤثر في تمويل المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغر ليساهم في القضاء على أهم الظواهر السلبية وهي ظاهرة ارتفاع معدلات البطالة في الدول النامية والأقل نموًا).

وهناك مسئولية على المؤسسات المالية في الاستثمار طويل الأجل والذي

يحجم عنه القطاع الخاص - حيث أن هناك جزء من إيراداتها من عملاء الاستثمار طويل الأجل - وعلى سبيل المثال مشروعات الإسكان وكما كان في الماضي فمعظم البنايات القديمة في وسط القاهرة تمتلكها شركات التأمين المصرية وتقوم بإيجار وحداتها إلى الأفراد والعائلات والشركات وهو ما يساهم في حل مشكلة السكن.

نموذج ١

(ب) المسئولية الاجتماعية للبنوك



المقصود بالنموذج السابق

(ينطبق على الشركات والبنوك وكافة منظمات الأعمال)

المجتمع الداخلي: يقصد به داخل الشركة (العاملين) وهو ما يعني مراعاة العاملين بالشركة عن طريق مراعاة حقوقهم والتأمين عليهم والتعاقد مع الأطباء لعلاجهم وأسرهم، التعليم والتدريب المستمر، إقامة الحفلات والرحلات الترفيهية وغير ذلك من المسئولية تجاه العاملين بالشركة.

المجتمع الوسطي: هو المحيط الخارجي مباشرة (الحي والمدينة و.....) وهو ما يعني إقامة المشروعات الخيرية والتي لها بعد اجتماعي في المنطقة المحيطة بالشركة وكذلك إقامة الحدائق والمتنزهات للحفاظ على البيئة والنظافة العامة والاستفادة من سكان المنطقة من حديثي التخرج والعمالة مهرة في التعيين في الشركة أو العمالة غير المدربة كعمالة مؤقتة للعمل في بعض الأعمال التي لا تتطلب خبرات معينة مثل التعبئة والتغليف لمنتجات الشركة وفي أعمال النظافة.

المجتمع الخارجي: هي الدولة كلها التي تعمل بها الشركة وهو ما يعني ما قد يعود بالنفع على أفراد المجتمع ككل وقد يقول البعض أن الالتزام الكامل للشركات بسداد الضرائب والجمارك والرسوم وما إلى ذلك من مستحقات للدولة يكفي كمسئولية اجتماعية للشركات ولكننا لا نرى أن هذا لا يكفي حيث يجب أن يكون هناك مساهمات أخرى للشركات في المشروعات الحيوية ذات المردود الاجتماعي بعيداً عن الإلزام والالتزام، فقد يكون من المفيد إنشاء صندوق للأزمات والكوارث يتم تمويله على مدار العام من الشركات لمواجهة الأسر المتضررة من الكوارث الطبيعية أو غير ذلك من النكبات المفاجئة التي من الممكن أن تصيب أفراد المجتمع والتي يتم التعامل معها أيضًا بصورة مفاجئة فيتم مناشدة الشركات ورجال الأعمال للتبرع للمصابين والأسر المتضررة (وهو ما يحدث – على سبيل المثال – في أحد البرامج الشهيرة في التليفزيون المصري) عند وقوع كل كارثة، وقد يكون من المفيد أن يقوم هذا الصندوق – صندوق النكبات أو الكوارث – بالاستعانة بالخبراء في المجالات المختلفة للتنبؤ بالمخاطر المستقبلية ووضع برامج لكيفية تفاديها بقدر الإمكان والمتاح من الإمكانيات، أو كيفية التعامل مع المخاطر الكارثية للتخفيف من أثاره أو لتخفيض الأضرار المترتبة على حدوثه.

نموذج ٢

نموذج مقترح للتوازن

لمنظومة العمل الاجتماعي

المقصود بهذا النموذج

هو إلقاء الضوء على التداخل الواضح بين الإدارة والمساهمين والمجتمع

على الإدارة أن تسعى لتحقيق التوازن بين حقوق المساهمين من جهة والأطراف الأخرى بما في ذلك المجتمع بأطرافه الثلاثة (الداخلي والوسطي والخارجي) من جهة أخرى، للمحافظة على الاستمرارية وتشجيع العاملين وكذلك جذب المستثمر الملتزم.

ويثير النموذج المقترح السابق عدة تساؤلات:

١- المنطقة المتداخلة بين الأطراف الثلاثة وكيفية القياس والتقرير عنها.

٢- إعادة هندسة التشريعات بالدولة لتفعيل هذا التوازن.

٣- آليات تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة داخل كل طرف.

تعديلات قانون ضريبة الدمغة
بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦
والقوانين السابقة له

إعداد
دكتور/ سمير سعد مرقس
محاسب قانوني ومستشار ضريبي

تعديلات قانون ضريبة الدمغة
بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦

مقدمة:

صدر القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ متضمنًا العديد من التعديلات الجوهرية في قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وقد استهدف هذا القانون ما يلي:

١- إلغاء بعض أنواع ضريبة الدمغة على بعض الأوعية حيث استبان للمشرع أن فرضها سيكون لها آثار اقتصادية سلبية ويتعارض مع اتجاه الدولة نحو تبسيط الإجراءات وسياسة التحرير الاقتصادي ومراعاة محدودي الدخل ومن ثم يجب إحداث انسجام بين قانون ضريبة الدمغة وتوجيهات الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

٢- تشجيع بعض القطاعات الاقتصادية الهامة والحساسة بإزالة ما يعترضها من عقبات متمثلة في ارتفاع فئات الضريبة أو تعددها أو تأثيرها السلبي على هذه القطاعات. مثل قطاع التأمين والمصارف والإعلانات والدمغة على المراهنات واليانصيب.

٣- تشجيع الممولين على بداية صفحة جديدة مع مصلحة الضرائب وتصفية المنازعات والقضايا المنظورة أمام القضاء بشأن ضريبة الدمغة من خلال العفو الضريبي الشامل وإنهاء المنازعات المنظورة أمام القضاء من خلال سداد نسبة من الضرائب المتنازع عليها أمام القضاء لتصفية المشاكل والمنازعات.

تاريخ سريان التعديل الوارد في القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦:

صدر القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ١/ ٧/ ٢٠٠٦ ونشر في الجريدة الرسمية العدد ٢٦ (مكرر) في أول يوليو ,٢٠٠٦

ونصت المادة السادسة من هذا القانون على أن يعمل به من أول الشهر التالي لتاريخ نشره ومن ثم يعمل بأحكام هذا القانون اعتباراً من أول أغسطس ٢٠٠٦ بالنسبة للأحكام التي عدلها أو استحدثها أو ألغاها أما باقي النصوص التي لم يطرأ عليها أي تعديل فيستمر العمل بها كما هي:

وسوف يتناول الباحث هذا الموضوع من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: إلغاء ضرائب الدمغة التي تعوق النشاط الاقتصادي وتمثل أعباء إضافية على الممولين.

المبحث الثاني: تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة لمسايرة التطورات الاقتصادية والاجتماعية.

المبحث الثالث: العفو الضريبي وإنهاء المنازعات المقيدة أو المنظورة أمام المحاكم بدرجاتها بالنسبة لضريبة الدمغة.

***

المبحث الأول
إلغاء ضرائب الدمغة التي تعوق النشاط الاقتصادي وتمثل أعباء إضافية على المواطنين

نصت المادة الثانية من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ على إلغاء المواد ٩، ١٦، ٤٠، ٤٧، ٤٨، ٥٢، ٥٣، ٥٤، ٥٥، ٥٦، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٦٣، ٦٥، ٦٦، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٩٣، ٩٤، ٩٥، ١٠١، ١٠٣، ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦ من قانون ضريبة الدمغة.

وسوف نتناول فيما يلي تفصيلاً ضرائب الدمغة التي ألغيت بموجب هذه المادة والألغاءات الأخرى التي تمت قبل ذلك في الأوعية الأخرى كما يلي:

١- التأكيد على إعفاء كل صور المستندات:

تم إلغاء المادة ٩ والتي تنص على أن (لا تستحق الضريبة على صور الأوراق التجارية ولا نسخها إذا قدمت مرفقة بالأصل المدفوعة عنه الضريبة).

وذلك انسجامًا مع الفقرة الثانية من المادة الثامنة من هذا القانون والبند الثاني من المادة ٤، ٥٢، ٥٣ الذي تم إلغاؤه طبقًا للقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦م.

وكذلك إلغاء المادة ٤١ بكل فقراتها حيث كانت الجهات المختلفة تصر على مطالبة المتعاملين بضريبة الدمغة على صور المستندات مما كان يمثل إرهاق للمتعاملين وأعباء إضافية تعقد الإجراءات ومن ثم تم إلغائها.

٢- إلغاء ضريبة الدمغة على الفواتير والإيصالات والمخالصات:

تم إلغاء المادة ١٦ بموجب المادة الثانية من القانون رقم ١٤٣ لينة ٢٠٠٦ والتي كانت تنص على تحصيل الضريبة على إيصالات سداد أجرة العقارات

مع قيمة الضرائب العقارية لصعوبة مراقبة استيفائها بواسطة الأفراد ولتخفيف الأعباء على ساكني العقارات.

وتم إلغاء هذا النص انسجامًا مع إلغاء المادة ٥٤، ٥٥، ٥٦ التي كانت تنظم خضوع الإيصالات والمخالصات والفواتير والتي كانت سببًا في جزء كبير من الخلافات بين الممولين ومصلحة الضرائب نتيجة لجوء المصلحة إلى التقدير وعدم مراعاة من يقع عليه عبء الضريبة.

ولما كانت الإيصالات والفواتير والمخالصات هي عصب التجارة كما وأن الدولة تلجأ إلى تشجيع الممولين على إمساك الفواتير والتعامل بها خاصة وأن ذلك يخدم بشكل مباشر ضريبة المبيعات تخفيفًا للأعباء في ظل ضعف حصيلتها بالمقارنة بالأوعية الأخرى فقد تم إلغائها في القانون الأخير.

٣- سبق أن تم إلغاء الضريبة على الطلبات والشكاوي الواردة في المواد ٤٢، ٤٣ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بموجب القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٨ نظرًا لما كان يمثله من تعقيد الإجراءات وزيادة الأعباء على المواطنين، ومن ثم تقرر إلغاء النص الخاص بخضوعها وجاء القانون الجديد ولم يمس هذا الإلغاء.

٤- إلغاء خضوع الشهادات عدا الشهادات الدراسية والإقرارات والتصديق على التوقيعات من ضريبة الدمغة فقد تم إلغاء المادة ٤٠ والتي كانت تنص على إخضاع الشهادات الصادرة من الجهات المختلفة سواء حكومية أو غير حكومية، كما تم إلغاء خضوع الإقرارات والتي كانت تخضع في ظل هذه المادة والتصديق على التوقيعات بمعرفة جهة حكومية وهي أشياء كان يتعامل معها المواطنين يوميًا وتعقد من الإجراءات وترهق المتعاملين وخاصة فيما يتعلق بتوفير طوابع دمغة في بعض الجهات لذلك جاء القانون

الجديد ليلغي خضوعها.

٥- إلغاء خضوع بعض المستندات المتعلقة بالمعاملات التجارية ومحاضر الشركات.

ألغى المشرع في القانون الجديد المواد ٤٧، ٤٨، ٥٢، ٥٣ من قانون ضريبة الدمغة، حيث كانت المادة ٤٧ تنص على خضوع وثائق الملاحة التجارية وذلك تشجيعًا للملاحة البحرية.

وكذلك تم إلغاء المادة ٤٨ التي كانت تنص على خضوع محاضر الشركات لضريبة الدمغة النوعية، وكذلك تم إلغاء المادة ٥٢ والتي تنص على إخضاع الكمبيالات لضريبة الدمغة النوعية لتيسير المعاملات التجارية وتبسيطها وتخفيض الأعباء على التجار والمتعاملين خاصة بالنسبة للشيكات والكمبيالات.

تطورات المعاملة الضريبية للكمبيالات والسندات لأمرًا أو لحاملها:

١- طبقًا للمادة ٥٢ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته قبل تعديلها بالقانون رقم ١٥٦ لسنة ٢٠٠٤ المنشورة في الجريدة الرسمية العدد ٢٨ مكرر (أ) في ١٤ يوليو ٢٠٠٤ وقبل إلغائها بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ كانت تنص على أن (تستحق ضريبة نسبية مقدارها ستة في الألف بحد أدنى عشرون قرشًا على الكمبيالات والسندات تحت الأذن أو لحاملها).

٢- صدر القانون رقم ١٥٦ لسنة ٢٠٠٤ وتنص المادة السادسة منه على تعديل المادة ٥٢ من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ كما يلي:

(مادة ٥٢ - تستحق ضريبة نوعية مقدارها ثلاثة جنيهات على كل من الكمبيالات والسندات لأمر أو لحاملها أيًا كانت قيمتها.

ويتحمل الضريبة على الكمبيالة ساحب الكمبيالة وعلى السند لأمر مصدر السند).

ونصت المادة السابقة على أن يعمل اعتباراً من تاريخ العمل بأحكام الشيك على النحو المنصوص عليه في القانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠٠٣ إلا وهو أكتوبر ٢٠٠٥ طبقًا لأحكام القانون الأخير مع مراعاة المهلة المنصوص عليها قانونًا لتوثيق الشيك الخطي والتي تنتهي في أكتوبر ٢٠٠٦ ولما كان الأمر يتعلق والكمبيالات والسندات الأذنية وليس الشيكات ومن ثم يعمل به اعتباراً من أكتوبر ٢٠٠٥ .

٣- صدر القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وتضمنت المادة الثانية منه إلغاء المادة ٥٢ منه والمتعلقة بإخضاع الكمبيالات والسندات لأمر أو لحاملها لذلك أصبح الوضع القانوني للمعاملة الضريبية على النحو التالي:

١- سريان المادة ٥٢ قبل تعديلها بالقانون رقم ١٥٦ لسنة ٢٠٠٤ حتى أكتوبر ٢٠٠٥م.

٢- سريان القانون رقم ١٥٦ لسنة ٢٠٠٤ من أكتوبر ٢٠٠٥ حتى أغسطس ٢٠٠٦م.

٣- عدم خضوع الكمبيالات والسندات لأمر أو لحاملها اعتباراً من أغسطس ٢٠٠٦م.

٧- النصوص الملغاة بالنسبة لضريبة الدمغة على الإعلانات تم إلغاء المواد ٦٢، ٦٣، ٦٥، ٦٦ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بموجب المادة الثانية من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦م وفيما يلي نصوص المواد الملغاة:

أ- المادة ٦٢ وكانت تنص على أن (تتعدد الضريبة بتعدد الإعلانات داخل اللوحة أو اللافتة أو الورقة أو النشرة الواحدة، وفي حالة حساب الضريبة على

أساس أجر الإعلان تحسب الضريبة على أساس أجر المثل إذا كان الإعلان مجاني ولما كانت الإعلانات المضيئة واللافتات والنشرات تغير أساس خضوعها لضريبة الدمغة فأصبح لا مجال لوجود هذه المادة لانتفاء سببها ووجودها.

ب- المادة ٦٣ وكانت تنص أن (يتحمل الضريبة المستحقة على الإعلانات من يعمل الإعلان لمصلحته، ويكون الطابعون والناشرون وكل من توسط في نشر الإعلان مسئولين بالتضامن عن أداء الضريبة وذلك في حالة إخلالهم بواجب الإخطار المنصوص عليه في المادة ٦١، ولما كانت الأوعية الخاضعة قد تم تعديلها وتم وضع آلية وأسلوب جديد للأخطار في المادة ٦١ بعد تعديلها وكذلك، أسلوب لتوريد الضريبة حسب طبيعة الشركة الخاضعة ومن ثم أصبح لا مجال لوجود المادة ٦٣ في ظل القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ .

ج- ثم إلغاء المادة ٦٥ والتي كانت تحدد التزام الجهات المشتغلة بنشر الإعلان والصحف ودور السينما وهيئة الإذاعة والتليفزيون بتوريد الضريبة بالنسبة للإعلانات التي تنشرها إلى مصلحة الضرائب ولما كانت المادة ٦١ بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ قبل جعل دور هذه الجهات يقتصر على الأخطار وأنه يقع على المعلن الالتزام بسداد الضريبة إلى المصلحة عدا الأشخاص الطبيعية التي أصبح دور هذه الجهات هو التحصيل والتوريد ومن ثم أصبح لا محل لوجود المادة ٦٥ في ظل المادة ٦١ بعد تعديلها.

د- إلغاء المادة ٦٦ وكانت تنص على أن (يخطر على الجهات المشار إليها في المادة السابقة إصدار الإعلان أو النشر إلا بعد أداء الضريبة المستحقة إلى مأمورية الضرائب المختصة.

ويعتبر الموظف المختص بكل جهة من هذه الجهات مسئولاً عن أداء

الضرائب التي لم يتم توريدها إلى مصلحة الضرائب وفي ضوء التعديل الوارد في المادة ٦١ لم يعد هناك سببًا لوجود أو الإبقاء على المادة ٦٦ سالفة الذكر، كما وأن الفقرة الثانية من هذه المادة حملت تزايدًا قد يكون سببه الحرص على تحصيل ضريبة الدمغة إلا أن ذلك يتعارض مع نصوص قانون ضريبة الدمغة والقواعد الدستورية التي تنقل عبء الضريبة وتحمل التزامها لشخص غير خاضع لها.

٨- إلغاء ضريبة الدمغة على معظم المعاملات المصرفية:

نص قانون الضرائب الجديد على إلغاء المادة ٥٨، ٥٩ من قانون ضريبة الدمغة، وكانت المادة ٥٨ قبل إلغائها تتناول خضوع بعض المعاملات المصرفية للضريبة مثل فتح الحساب المصرفي، وحسابات التوفير، وأذون التسوية، وأوامر النقل المصرفية، وكشوف ومستخرجات الحساب، وحوافظ التحصيل، وخطابات الضمان، وعقود الكفالة، ولما كانت المادة ٥٩ تتناول من يتحمل عبء الضريبة في الأحوال السابقة فقد تم إلغائها أيضًا.

ولاشك أن ذلك الإلغاء يخفف من الأعباء التي كان يتحملها المتعاملين مع المصارف ويخفف أعباء الخدمات المصرفية ويؤدي ذلك بالضرورة إلى استفادة المتعاملين مع البنوك وتشجيع التعامل من خلالها، وكذلك زيادة واتساع العمليات المصرفية بعد تخليصها من الأعباء المتمثلة في ضريبة الدمغة.

وقد تضمن مشروع القانون قبل إقراره نصًا يقضي بإخضاع الودائع لضريبة الدمغة النسبية وقدرها ٢/ ١ .

إلا أن مجلس الشعب استبعد هذا النص ولم يوافق عليه نظرًا لأثر فرض هذه الضريبة على الودائع وبالتالي الادخار في مصر مما سيكون له أثر سلبي على الاستثمار، وهذا يتعارض مع توجيهات الدولة نحو تشجيع الادخار والاستثمار.

٩- إلغاء خضوع بعض الأوعية مراعاة لمحدودي الدخل:

سبق وأن تناول القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٨ إلغاء ضريبة الدمغة على الخدمات البريدية والمتمثلة في تداول الطرود والخطابات، ونقل النقود، وتأجير صناديق البريد، وتحصيل الأوراق بواسطة الهيئة، والحساب الجاري ولما كان المتعاملين مع هيئة البريد هم من محدودي الدخل وصغار المتعاملين والفئات الأخرى التي ليس لديها إمكانيات للحصول على هذه الخدمات من الجهات الأخرى التي تقدم هذه الخدمات بخلاف هيئة البريد، ومن ثم ارتأى إعفائها لرفع الأعباء عن كاهل هذه الفئات والتي كانت تخضع للضريبة بموجب المواد ٧١، ٧٢، ٧٣ قبل إلغائها بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٨م.

١٠- إلغاء بعض نصوص ضريبة الدمغة على أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه:

تم إلغاء المواد ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته طبقًا للمادة الثانية من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وجاء الإلغاء كنتيجة طبيعة لإدماج معاملة المراهنات مع اليانصيب في المادة ٧٤ بعد تعديلها بالقانون السابق كما تم تخفيض الضريبة الواردة في البند من المادة ٧٥ الملغاة ليصبح سعر الضريبة على الأنصبة والمزايا التي يحصل عليها حاملوا السندات والمؤمن لهم والمدخرون عن طريق السحب أو الاختيار بالقرعة الذي تجريه أي جهة عامة أو خاصة ١٥٪ وليس ٣٠٪ كما كان واردًا في نص المادة ٧٥ قبل إلغائها، كما تم إلغاء النص المتعلق بالإعفاء من الضريبة إذا لم تتجاوز القيمة ١٠ جنيهات في المادة ٧٧ وجواز تقسيط الضريبة الوارد في المادة ٧٨ لعدم ملائمة هذه النصوص.

١١- إلغاء ضريبة الدمغة على الأوراق المالية وتداولها:

وتم ذلك بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩٥ وبعد أن انتهت المحكمة الدستورية العليا إلى عدم دستورية فرض ضريبة على الأوراق المالية وبالتالي عدم دستورية المواد من ٧٣ - ٨٨ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ والتي كانت بموجبها تفرض ضريبة على الأوراق المالية سواء كانت مقيدة في البورصة أو غير مقيدة بها وسواء كانت ممثلة في أسهم أو حصص أو أنصبة أو غير ممثلة، وكذلك تفرض الضريبة السابقة على الشركات التي تؤسس أو تزيد رأسمالها خلال السنة، وكذلك كانت تفرض ضريبة على شراء وبيع الأوراق المالية وكان لها أثر سيئ على الاستثمار وإنشاء الشركات مما انعكست آثاره بشكل سيئ على الاقتصاد المصري والتنمية، ومن ثم إلغاء هذه المواد إضافة إلى عدم دستوريتها لأنها تمثل اعتداء على الملكية والمساس بها وهو ما يخطو الدستور المصري وينهي عنه.

١٢- إلغاء ضريبة الدمغة على تأسيس الشركات:

تم إلغاء المواد ٩٣، ٩٤ من قانون ضريبة الدمغة بموجب المادتين ٩٣، ٩٤ من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وكانت تفرض بموجب المادتين ضريبة دمغة نوعية على تأسيس الشركات بأنواعها سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص كما تفرض ضريبة نوعية على زيادة رأس مال الشركات وكان من شأن فرض هذه الضريبة زيادة الأعباء المالية بالنسبة لتأسيس الشركات وكان بدوره يؤثر سلبًا على الاستثمار تأسيس وإنشاء الشركات، ومن ثم نص تعديل القانون الأخير على إلغائها لتشجيع تأسيس الشركات وتخفيض الأعباء المالية المتعلقة بإنشائها ومن ثم تشجيع الاستثمار وتأسيس الشركات.

١٣- إلغاء ضريبة الدمغة على السجلات والقيد بها وصرف المواد التموينية:

كانت المادة ٩٥ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته تنص على فرض ضريبة دمغة على هدد من الأوعية الواردة في هذه المادة وهي:

١- قيد كل وكيل أو ممثل تجاري لشركة أجنبية وتجديده.

٢- القيد في سجل الوكلاء التجاريين وتجديد هذا القيد.

٣- تعديل بيانات القيد في سجل الوكلاء التجاريين.

٤- القيد في السجل التجاري وتجديد هذا القيد.

٥- القيد أو الاشتراك أو الانضمام للنقابات المهنية.

٦- قيد التلاميذ المستجدين في كل مرحلة من مراحل التعليم.

٧- أوراق سجلات الأسلحة والذخائر.

٨- صرف المقررات التموينية التي توزع بالبطاقات.

ولما كانت الدولة تعمل على تشجيع النشاط التجاري وتحرص على إزالة أي قيود تعترضه سواء فيما يتعلق بالوكلاء أو الممثلين التجاريين، والقيد في سجلات الوكلاء التجاريين، وتعديل بياناتها، والقيد في السجل التجاري كما وأن اتفاقية الجات تخطر فرض ضرائب أو رسوم تعوق التجارة الدولية لذلك ارتأى إلغائها وتشجيع التجار على القيد في السجل التجاري لتنظيم التجارة وتعاملات التجار، كما تم إلغاء الضريبة على القيد والانضمام للنقابات المهنية تشجيعًا وتفعيلاً لدور هذه النقابات لتصبح كيانات قوية، وكذلك مراعاة البعد الاجتماعي بإلغاء ضريبة الدمغة على قيد المستجدين في مراحل التعليم الخاصة وإلغاء ضريبة الدمغة على صرف المقررات التموينية لتخفيض الأعباء على المواطنين ومحدودي الدخل ورفع الأعباء عنهم، كما وأن إخضاع أوراق

سجلات الأسلحة والذخائر أصبحت مع قلة وانعدام حصيلتها تمثل سببًا لإلغائها.

١٤- إلغاء ضريبة الدمغة على شهادات وكشوف الوزن:

تنص المادة ١٠١ من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته على أن (تستحق ضريبة نوعية مقدارها خمسون قرشًا على شهادات وكشوف وزن البضائع التي يحررها الأشخاص المرخص لهم بالقيام بعمليات الوزن للجمهور.

ويتحمل الضريبة طالب الوزن).

ونظر لعدم أهمية هذا الوعاء حيث أصبح عبء على الجهات المختلفة والشركات خاصة أن معظم الشركات تلجأ إليه لحصر حمولة السيارات الداخلة والخارجة، لذلك ارتأى إلغاء هذه الضريبة تخفيضًا للأعباء على الشركات والمتعاملين معها وضعف حصيلة هذه الضريبة.

١٥- إلغاء ضريبة الدمغة على إقرارات الذمة والثروة المالية:

كانت المادة ١٠٢ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته تنص على أن تستحق ضريبة نوعية مقدارها ثلاثة جنيهات على كل إقرار ذمة أو ثروة مالية يقدم تنفيذًا لأحكام القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٥ في شأن الكسب غير المشروع والقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ في شأن تحقيق العدالة الضريبية ويتحمل الضريبة مقدم الإقرار.

ولما كانت الدولة تعمل على تشجيع تقديم هذه الإقرارات فقد زالت القيود المالية المترتبة على تقديمه بإلغاء ضريبة الدمغة على هذه الإقرارات بموجب القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٨ لتشجيع المواطنين على تقديم هذه الإقرارات والالتزام بتقديمها لأن الفائدة من تقديمها تتعدى كثيراً قيمة الضريبة المفروضة عليها، إضافة إلى الضبط المالي للمجتمع الوظيفي والمجتمع الضريبي.

١٦- إلغاء ضريبة الدمغة على منح الجنسية:

كانت المادة ١٠٣ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته تنص على أن تستحق على قرار منح الجنسية المصرية ضريبة نوعية مقدارها ألف ومائتان جنيه.

ويعفي من هذه الضريبة من ينتمي بجنسه لغالبية السكان في بلد لغته العربية أو دينه الإسلام ولا تسمح حالته المادية بأداء هذه الضريبة وذلك متى قدم طلبًا لإعفائه منها إلى رئيس مصلحة الضرائب.

ولما كانت هذه الحالات محدودة من ناحية، وأغلب الحالات يسري عليها الاستثناء من الخضوع أو الإعفاء ومن ثم ارتأى إلغاء هذا النص لعدم فاعليته وانعدام حصيلته تقريبًا.

١٧- إلغاء ضريبة الدمغة على الموازين والأجهزة الحاسبة أو التي تعتمد في إدارتها على المهارة أو الصدفة:

تم إلغاء المواد ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته وبذلك لم تعد الموازين التي تتحرك بوضع قطعة عمله فيها، وكذلك الأجهزة التي تعتمد في إدارتها على المهارة أو الصدفة، وكذلك الآلات تسجيل النقود تخضع لضريبة الدمغة نظرًا لضآلة هذا النشاط وحصيلته، الأمر الذي كانت الإدارة الضريبية تجد صعوبة أيضًا في الرقابة على استيفاء ضريبة الدمغة على هذه الأجهزة وتحتمل تكاليف أكبر من الإيرادات الناتجة عنها.

***

المبحث الثاني
تعديل بعض أحكم قانون ضريبة الدمغة لمسايرة التطورات الاقتصادية والاجتماعية

١ - تعديل فئات وأوعية ضريبة الدمغة على الأعمال المصرفية:

كانت المادة ٥٧ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ المعدل تنص على خضوع عقود عمليات فتح الاعتماد لضريبة دمغة سنوية قدرها ١٠ في الألف، وكذلك عقود تحويل الأموال والنزول عنها لضريبة قدرها ٦ في الألف بحد أدنى عشرون قرشًا، والسلف والقروض والإقرار بالدين لضريبة فئات تتراوح بين ٢ في أدنى الألف و٨ في الألف حسب مبلغ القرض إلا أن النص السابق كان محل انتقاد لارتفاع قيمة ضريبة الدمغة على القروض وبالتالي زيادة تكلفتها ويشكل أعباء إضافية على المشروعات مما يشكل مع العناصر الأخرى أحد أسباب تعثر المشروعات فتم تعديل نص المادة ٥٧ على النحو التالي:

مادة (٥٧):

(تستحق ضريبة نسبية على أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف التي تقدمها البنوك في أثناء السنة المالية بواقع أثنين في الألف على أن يلتزم البنك بسداد نصف الألف على الرصيد في نهاية كل ربع سنة ويتحمل البنك والعميل الضريبة مناصفة.

وفي ظل النص الجديد تم تخفيض ضريبة الدمغة من ١٠ من الألف إلى ٢ من الألف.

كما استبدل المشرع لفظ الاعتمادات بأرصدة التسهيلات الائتمانية ولفظ التسهيلات الائتمانية وهذا اللفظ الأخير أعم وأشمل من عبارة الاعتمادات وأصبح الخاضع ليس هو قيمة الاعتماد ولكن رصيد التسهيل الائتماني

وبالتالي انتهت أهم المشاكل التي تواجه تطبيق ضريبة الدمغة على الاعتمادات إلا وهو الغطاء النقدي ومشاكل تفسيره وما يعتبر غطاءاً نقديًا ومالاً يعتمد على أن تقسيم الضريبة إلى أربعة أجزاء كل جزء يغطي ربع سنة وتستحق عليه الضريبة بنسبة ٢/ ١ من آلاف في نهاية كل ٣ شهور على رصيد التسهيل الائتماني وبالتالي يستفيد أصحاب التسهيلات الائتمانية من السداد خلال هذه الفترة في تخفيض عبء ضريبة الدمغة والعكس صحيح مما يعتبر حافزاً لهم على الالتزام بالسداد.

ولا شك أن تجزئة الضريبة كل ٣ شهور واحتسابها على الرصيد في نهاية كل ٣ شهور أفضل من القانون السابق إضافة إلى تخفيض السعر وتفادي المشاكل التي كان يثيرها النص القديم بالنسبة للغطاء النقدي كل ذلك يعتبر ميزة استحدثها النص الجديد في قانون ضريبة الدمغة رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ .

٢- تعديل الضريبة على أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها:

كانت المادة ٥٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ قبل تعديلها بالقانون الأخير تنص على استحقاق ضريبة دمغة على النحو التالي:

أ- ٣٪ على أقساط التأمين على الحياة أو التأمين من الأمراض أو الإصابات الجسدية أو المسئولية المدنية المتعلقة بها وعلى أقساط التأمين الإجباري أيًا كان نوعه.

ب- ١٥٪ بحد أدنى عشرة قروش على النقل البري والنهري والبحري والجوي.

ج- ٢٠٪ على كل قسط من أقساط التأمينات الأخرى بما في ذلك التأمين ضد أخطار الحرب.

د- ٤٪ على رأس المال المبين في عقود ترتيب إيراد لدى الحياة أو لمدة محدودة.

هـ- ٠٨ , ٠٪ سنويًا على إجمالي مقابل وأقساط التأمين التي تحصلها شركات التأمين.

وأدى ارتفاع هذه الضريبة إلى ارتفاع قيمة أقساط التأمين مما حدي بالشركات أما إلى إهمال التأمين ويمثل ذلك مخاطر على المستوى القومي في أو اللجوء إلى شركات التأمين الأجنبية التي تعمل في الخارج لإبرام الوثائق معها حيث لا وجود لمثل هذه الضريبة مما يجعل القسط أقل من نظيره الذي تعرضه شركات التأمين المصرية كما أدى إلى انكماش عمل شركات التأمين المصرية رغم أهمية دورها وأهميتها كأحد المؤسسات المالية الفاعلة في الاقتصاد المصري.

لذلك تم تعديل المادة ٥٠، ٥١ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ على النحو التالي:

مادة (٥٠):

(تستحق بضريبة دمغة على أقساط ومقابل التأمين بالفئات الآتية:

١- واحد في المائة على كل قسط من أقساط التأمين على الحياة أو التأمين من الأمراض أو الإصابات الجسدية أو المسئولية المدنية المتعلقة بها وعلى أقساط التأمين الإجباري أيًا كان نوعه.

٢- عشرة في المائة على مقابل التأمين على النقل البري والنهري والبحري والجوي بحد أدنى جنيه واحد.

٣- عشرة في المائة على كل قسط من أقساط التأمينات الأخرى وعلى مقابل هذه التأمينات بما في ذلك التأمين ضد أخطار الحرب وبحد أدنى جنيه واحد.

٤- ثمانية في الألف سنويًا على إجمالي أقساط التأمين التي تحصلها شركات التأمين).

مادة (٥١):

(يتحمل الضريبة المستحقة على أقساط ومقابل التأمين كل من المؤمن والمؤمن له مناصفة.

وتتحمل شركة التأمين الضريبة على إجمالي أقساط ومقابل التأمين وفي جميع الأحوال لا تسري الضريبة على أقساط ومقابل إعادة التأمين).

وكان الاقتراح الأول قبل صدور هذه المادة ومطلب منظمات الأعمال إلا يزيد البند ٢، ٣ عن ٥٪ وإلغاء البند (٤) لما يمثله من ازدواج مرة عند استحقاق الأقساط ومرة أخرى عند تحصيلها.

٣- التعديلات التشريعية بالنسبة لضريبة الدمغة على الإعلانات:

عدل القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بموجب المادة الأولى المواد ٦٠، ٦١، ٦٤ من القانون رقم ١١١ لينة ١٩٨٠ وتعديلاته على النحو التالي.

أولاً: تم تعديل المادة ٦٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته فأصبح تعديل المادة ٦٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته نصها على النحو التالي:

(يعتبر إعلانًا كل إعلان أو إخطار أو تبليغ يتم بأية وسيلة وتستحق ضريبة نسبية بواقع ١٥٪ من أجر الإعلان أو من تكلفته التي تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون عناصر حسابها وذلك بحسب الأحوال بالنسبة إلى:

١- الإعلانات التي تعرض على لوحات دور السينما أو شاشة التليفزيون.

٢- الإعلانات التي تذاع بالراديو.

٣- الإعلانات التي تقام في الطرقات العامة أو أسطح واجهة العقارات أو غيرها من الأماكن وعلى وسائل النقل المختلفة.

٤- الإعلانات التي تنشر فيما يطبع ويوزع في مصر بما في ذلك الصحف

والمجلات والتقاويم السنوية وكتب الدليل والكتب والكراسات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها).

وطبقًا لهذا التعديل أصبحت الإعلانات الخاضعة هي الإعلانات التي تعرض في دور السينما أو التليفزيون أو الراديو أو الطرقات العامة أو أسطح وواجهات العقارات أو وسائل النقل بصرف النظر عن طبيعة الإعلان أو إضاءته أو شكله أو مادة الإعلان والصحف والمجلات والتقاويم السنوية وكتب الدليل والكتب والكراسات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها.

كانت المادة ٦٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ تتناول ما يلي:

القسم الأول:

أ- الإعلانات المعلقة أو الملصقة في الطرقات العامة وغير الطرقات العامة والإعلانات على الورق بحيث يطول بقاؤه والإعلانات على غير الورق.

ب- الإعلانات على التقاويم السنوية والإعلانات على الهدايا.

ج- الإعلانات التي تنشر في برامج المحلات الخاضعة لضريبة الملاهي.

د- الإعلانات المضيء إضاءة ثانية أو إضاءة المتحركة.

وتناول القسم الثاني من المادة كيفية حساب مساحة الإعلان.

وتناول القسم الثالث الإعلانات في دور السينما والتلفزيون والإذاعة والصحف والمجلات والإعلانات التي توزع باليد وأغلفة الكبريت.

وكان يعيب هذه المادة تفاوت الفئات التي يخضع لها الإعلان حسب نوع الإعلان مع تعدد النوع الأول من حيث الخضوع وفئاته.

فاستحدث تعديل المادة ٦٠ بموجب القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ .

١- توحيد الفئة التي تخضع لها كل الإعلانات ليصبح ١٥٪.

٢- أصبح الوعاء هو أجر الإعلان أو تكلفته حسب الأحوال.

٣- تم دمج الأوعية السابقة في أربعة فئات كما يلي.

البند (ز) من المادة ٦٠ قبل إلغائها تمثلت في البند (١) من المادة ٦٠ بعد تعديلها بعد إلغاء خضوع ما شابهها مثل أشرطة كاسيت فيديو.

البند (ح) أصبح البند (٢) من المادة ٦٠ بعد تعديلها.

البند (ي) أصبح البند (٤) من المادة ٦٠ بعد تعديلها.

البند أ، ب، ج، هـ، و أدمجت وأصبحت البند (٣) من المادة ٦٠ بعد تعديلها.

وهناك خلاف حول مدى استمرار خضوع الإعلانات التي تنشر في برامج المحلات الخاضعة لضريبة الملاهي أو توزع معها، فيرى البعض أنها من عداد النشرات الدورية الخاضعة الواردة في البند (٤) والتي تخضع بموجبها هذه النشرات على اختلاف أنواعها، ويرى البعض الآخر عدم خضوعها استناد إلى المايزة بين هذه الإعلانات والبند (ي) من نفس المادة قبل تعديلها.

كما أن هناك خلاف حول مدة خضوع البند (ط) على الإعلانات على الورق أو على أغلفة الكبريت التي توزع باليد أو ترسل بالبريد أو تطبع على الإشارات البرقية حيث أن البند (٣) في المادة ٦٠ بعد تعديلها لا تتضمن هذا النوع من الإعلانات.

وحسنًا فعل المشرع بأن أغفلت المادة ٦٠ بعد تعديلها تناول كيفية حساب مساحة الإعلان لأن مكانها اللائحة التنفيذية وليس نص المادة ٦٠ .

كما تم تعديل المادة ٦١ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بحيث أقتصر التحصيل والتوريد بالنسبة للجهات المعلنة على الأشخاص الطبيعيين أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فيقتصر دور المعلنين على إخطار المصلحة

بهذه الإعلانات ويتعهد صاحب الإعلان بسداد الضريبة المستحقة مباشرة إلى مصلحة الضرائب وأصبح هذه النص على النحو التالي.

(على كل جهة تقوم بالإعلان أن تخطر مصلحة الضرائب عن الإعلانات التي يتم عرضها أو إذاعتها أو نشرها موضحًا الإعلان وقيمته والضريبة المستحقة عليه.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات الأخرى التي يتضمنها الإخطار.

ويلتزم صاحب الإعلان من الأشخاص الاعتبارية بسداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة، كما تلتزم الجهة التي تقوم بالإعلان للأشخاص الطبيعية بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك كله خلال شهرين من تاريخ شهر الإعلان.

وفي جميع الأحوال تلتزم الجهات التي تقوم بالإعلان بالاحتفاظ بسجل أسماء من تم الإعلان لصالحهم.

وذلك كله وفقًا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون).

تعديل المادة ٦٤ المتعلقة بالإعفاءات:

تم إجراء تعديل على المادة ٦٤ في ظل القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ حيث تضمن التعديل كل الإعفاءات الواردة في المادة ٦٤ قبل التعديل عدا البند (ح) من المادة ٦٤ قبل التعديل ونصها.

(الإعلانات غير المضيئة التي تبين أسم المحل أو نوع نشاطه سواء كانت داخل المنشأة أو خارجها وكذلك الإعلانات المضيئة داخل المنشأة لتلك الأغراض.

وذلك انسجامًا مع تعديل المادة ٦٠ التي لم تتضمن نصًا مشابهًا للمادة ٦٠ قبل تعديلها والذي كان ينص على إخضاع الإعلانات المضيئة والتي كانت تسبب مشاكل كثيرة في التطبيق كما وأن الإعلان أصبح لغة العصر وعصب التجارة وأداه والمادة لترويج السلع والخدمات ومن ثم يجب تشجيعه من خلال عدم النص على خضوعه للضريبة ولزيادة القدرة التنافسية للمشروعات مما يمثل اتجاه إيجابي يجب أن تعمل الدولة على تشجيعه.

٤- تعديل ضريبة الدمغة على أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه :

نصت المادة الثالثة من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ على تعديل المادة ٧٤ والتي كانت تنص على:

(تستحق ضريبة نسبية مقدارها ستون في المائة على المبالغ المعدة للأداء لجميع المراهنين في مراهنات سباق الخيل وصيد الحمام وغيرها من أنواع المراهنات واستبدلت هذه المادة بالنص التالي:

مادة (٧٤)

تستحق ضريبة نسبية على:

١- المبالغ المعدة للأداء للمراهنين في مراهنات سباق الخيل ورصيد الحمام وغيرها من أنواع المراهنات وعمليات اليانصيب بجميع أنواعها وذلك بواقع ٦٠٪ من هذه المبالغ ويتحمل الرابح الضريبة.

٢- المبالغ أو الجوائز المعدة للأداء نقدًا أو عينًا للرابحين في المسابقات وذلك بواقع ٢٠٪ من المبلغ أو قيمة الجائزة.

ويتحمل الرابح الضريبة.

وتخفض الضريبة إلى النصف إذا وقع المبلغ أو الجائزة في نصيب الجهة المنظمة للمسابقة أو المصدرة لليانصيب.

٣- الأنصبة والمزايا التي يربحها أصحاب السندات أو المؤمن لهم والمدخرون عن طريق السحب أو الاختيار بالقرعة التي تجريه أية جهة من الجهات العامة أو الخاصة وذلك بواقع (١٥٪) من قيمة ما يتم الحصول عليه.

ويتحمل الرابح الضريبة.

ويلاحظ هنا أن المشرع ساوي بين معاملة المراهنات واليانصيب بالنسبة لضريبة الدمغة أما أرباح المسابقات فأستأثرها المشرع بسعر منخفض هو ٥٪ من قيمة المبلغ أو قيمة الجائزة للتمييز بين الربح الناتج عن الأعمال القدرية كالمراهنات واليانصيب والأعمال التي تعتمد على المهارة والذكاء والإبداع فعاملها معاملة هينة تشجيعًا لها.

إلا أننا نختلف مع المعالجة الواردة في المادة ٧٤ سالفة الذكر وخاصة فيما يتعلق بالمساواة في المعاملة الضريبية لكل من المقامرة واليانصيب، وخاصة أن الأخير أصبح أداة من أدوات الترويج التجاري ووسيلة لتمويل الجمعيات الخيرية، ومن ثم فإنه كان يجب أن يعامل اليانصيب معاملة هينة عن معاملة القمار والمقامرة لأن مخاطبة المقامرة بسعر ضريبة مرتفع أمر مقبول في ظل التوجه نحو محاربة المقامرة والقمار، أما اليانصيب فهو أداة من أدوات الترويج والتمويل يجب تشجيعها ونرى تخفيض الضريبة لتصبح ٣٠٪ بدلاً من ٦٠٪ كما هو وارد القانون الجديد والقديم.

***

المبحث الثالث
العفو الضريبي وإنهاء المنازعات المقيدة أو المنظورة أمام المحاكم بدرجاتها بالنسبة لضريبة الدمغة

أن أي إصلاح وأي محاولة جادة للإصلاح لابد وأن تنهي أولاً رواسب الماضي المتمثلة في المنازعات والخلافات المنظورة أمام القضاء لأن وجود هذه المنازعات ستشغل السلطات الضريبية عن أي محاولة جادة للإصلاح.

لذا ارتبط الإصلاح الضريبي بإنهاء رواسب الماضي التي نشأت في مناخ غير موات بين المصلحة الممولين.

وانقسمت أوجه الإصلاح بشأن مخلفات الماضي إلى قسمين:

١- العفو الضريبي الشامل.

٢- إنهاء المنازعات المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها وسوف نتناول موقف التشريع الجديد على النحو التالي:

أ- العفو الضريبي الشامل:

نصت المادة الثالثة من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ على أن تنقضي الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل تاريخ العمل بهذا القانون بين مصلحة الضرائب والممولين التي يكون موضوعها الخلاف في تقدير ضريبة الدمغة وذلك إذا كانت الضريبة محل النزاع لا تتجاوز خمسة آلاف جنيه وتمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضريبة تتعلق بتلك الدعاوى.

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق أن سدده لحساب الضريبة المتنازع عليها.

وذلك كله ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدمه إلى المحكمة المنظورة أمامها خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون.

ولا شك أن العفو الضريبي سوف يضفي مناخ من الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب ومن شأنه شيوع علاقة طيبة بين الطرفين بعد أن سعيت المصلحة بإرادتها المنفردة إلى إثبات حسن النية ورغبتها في التعاون وإنهاء الماضي والمنازعات رغم أنها الطرف القوي في العلاقة.

ب- إنهاء المنازعات المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها:

إذا جاوزت الخلافات المنظورة أمام القضاء خمسة آلاف جنيه فقد وضع القانون آلية لإنهاء المنازعات المقيدة أو المنظورة أمام القضاء على النحو الذي أوضحته المادة الرابعة من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ فنصت على أن:

(في غير الدعاوى المنصوص عليها في المادة السابقة يكون للممولين في المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب حول ضريبة الدمغة والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل تاريخ العمل بهذا القانون طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من ذلك التاريخ مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة المتنازع عليها وفقًا للشرائح التالية:

(٣٠٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة المتنازع عليها حتى مائة ألف جنيه.

(٦٠٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة المتنازع عليها فيما يجاوز مائة ألف جنيه.

ويترتب على وفاء الممول بتلك النسب براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ

الأخرى المتنازع عليها ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم الممول للمحكمة ما يفيد ذلك الوفاء.

والعفو الضريبي وإنهاء المنازعات المنظورة أمام القضاء نظام تم تطبيقه في العديد من الدول مثل الأرجنتين واستراليا والنمسا وبلجيكا وكولومبيا وفنلندا وفرنسا والهند وأيرلندا وإيطاليا وهولندا ونيوزلندة والبرتغال وروسيا وأسبانيا وهو يطبق عادة عند الانتقال من مرحلة إلى مرحلة أو من نظام إلى نظام وهو دعوة لغير الملتزمين للالتزام بالقانون في المستقبل مقابل نزول الدولة عن الضريبة أو جزء منها أو عن العقوبة المقررة للمخالفة، وهو نظام يختلف عن التصالح الضريبي أو الإسقاط الضريبي وهو نظام غير معلق على شرط كما هو الحال في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لاختلاف طبيعة كل من الضريبتين.

***

ـ ثانيًا ـ
من استفسارات الزملاء

إعداد
الأستاذ/ عبد العزيز أحمد فتوح

الاستفسار الأول

أرسلت إحدى الشركات الاستفسار الآتي:

يوجد لدى الشركة ضمن بنود الدائنون رصيد لصندوق الجزاءات، يتم إضافة الجزاءات التي يتم خصمها من العاملين إليه طبقًا للقانون والسؤال المطروح هو:

أ- هل يجوز استخدام المبلغ المدرج بحساب صندوق الجزاءات لتمويل شراء السيارات للموظفين؟

ب- هل هناك مشكلة أن يتم شراء تلك السيارات باسم الشركة وإدراجها ضمن أصولها الثابتة؟

ج- هل هناك أي أثر ضريبي في حالة استخدام هذا الرصيد؟

الدراسة والرأي

أولاً: المواد القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة:

(١) تنص المادة (٧٥) من قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ الصادر بتاريخ ٧ إبريل ٢٠٠٣ والذي يعمل به اعتباراً من ٧ يوليو ٢٠٠٣ على:

(على صاحب العمل قيد الجزاءات المالية التي توقع على العمال في سجل خاص، مع بيان سبب توقيعها واسم العامل ومقدار أجره، وأن يفرد لها حسابًا خاصًا ويكون التصرف فيه طبقًا لما يقرره الوزير المختص بالاتفاق مع الاتحاد العام لنقابات عمال مصر).

(٢) تنص المادة (٢٢٢) من قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ على:

(تلتزم المنشأة التي يبلغ عدد عمالها خمسين عاملاً فأكثر بتقديم الخدمات

الاجتماعية والثقافية اللازمة لعمالها وذلك بالاشتراك مع اللجنة النقابية - إن وجدت - أو مع ممثلين للعمال تختارهم النقابة العامة المختصة.

ويصدر قرار من الوزير المختص بعد موافقة الاتحاد العام لنقابات عمال مصر بتحديد الحد الأدنى لهذه الخدمات).

(٣) تنص المادة (٢٤٨) من قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ على الآتي:

(يعاقب صاحب العمل أو من يمثله عن المنشأة الذي يخالف حكم المادة ٧٥ من القانون والقرارات المنفذة لها بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه مصري ولا تتجاوز ألف جنيه مصري، وتتعدد الغرامة بتعدد العمال الذين وقعت في شأنهم الجريمة وتضاعف الغرامة في حالة العود).

(٤) صدر قرار وزير القوى العاملة والهجرة رقم ١٢٣ لسنة ٢٠٠٣ بتاريخ ١٤ يوليو ٢٠٠٣ على أن يعمل به اعتباراً من ٢٥ يوليو ٢٠٠٣ اليوم التالي لتاريخ نشره بالوقائع المصرية بالعدد ١٦٥ بتاريخ ٢٤ يوليو ٢٠٠٣ وهو تنفيذاً لما جاء بالمادة ٧٥ من قانون العمل المشار إليه، وقد جاء بهذا القرار ما يلي:

مادة أولى: تشكل في كل منشأة تستخدم عشرة عمال فأكثر لجنة مكونة من:

أ- صاحب العمل أو من ينيبه .... رئيساً.

ب- عاملين من عمال المنشأة تختارهم اللجنة النقابية وإذا لم توجد لجنة نقابية، قام العمال باختيارهم .... أعضاء.

ويجوز بناء على طلب رئيس اللجنة أو أحد الأعضاء أن يحضر اجتماعات اللجنة مندوب من مديرية القوى العاملة والهجرة المختصة تكون له الرئاسة.

مادة ثانية: تصرف حصيلة أموال الجزاءات الموقعة على عمال المنشأة في الأغراض الاجتماعية والثقافية والرياضية لعمال المنشأة، ولا يجوز الصرف من هذه المبالغ للوفاء بالالتزامات المنصوص عليها في المادة (٢٢٢) من قانون العمل المشار إليه بصفة مكافأة أو لشراء حاجيات المعيشة كالمأكل والملبس.

كما لا يجوز استثمارها في أي عمل يحتمل الكسب أو الخسارة فيما عدا المساهمة في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية.

مادة رابعة: يجوز التبرع من أموال الجزاءات للأغراض القومية بعد أخذ رأي الاتحاد العام لنقابات عمال مصر واعتماد ذلك من وزير القوى العاملة والهجرة.

مادة خامسة: إذا كان للمنشأة فرع أو أكثر، أعد في كل فرع سجل لقيد الجزاءات المالية التي توقع على عماله، ويكون الانتفاع بالأموال المحصلة مقصوراً على هذا الفرع ما لم ترى اللجنة إمكان تحقيق مشروع عام واحد ينتفع به جميع عمال المنشأة، وفي هذه الحالة يجب أن يوافق على المشرع لجنة تضم مندوبي العمال بالفروع المختلفة.

مادة سادسة: يجب عقد اللجنة المشار إليها في المادة الأولى من هذا القرار مرتين على الأقل كل سنة للتصرف في أموال الجزاءات طبقًا لأحكام المواد السابقة، ويجوز للجنة أن تؤجل التصرف لسنة تالية على الأكثر.

مادة سابعة: على المنشآت التي يسري عليها أحكام قانون العمل أن تورد ثلث حصيلة الجزاءات المالية الموقعة على العاملين لديها كل ستة أشهر على النحو التالي:

٧٠٪ للمؤسسة الثقافية العمالية.

٣٠٪ للمؤسسات الاجتماعية العمالية.

مادة ثامنة: توزع حصيلة أموال الجزاءات – عند تصفية المنشأة – بالتساوي على العمال الموجودين بها وقت التصفية.

(٥) صدر قرار وزير القوى العاملة والهجرة رقم ٢١٥ لسنة ٢٠٠٣ بتاريخ ٤ أكتوبر ٢٠٠٣ على أن يعمل به اعتباراً من ٦ أكتوبر ٢٠٠٣ اليوم التالي لتاريخ نشره بالوقائع المصرية بالعدد ٢٢٧ تابع أ في ٥/ ١٠/ ٢٠٠٣ وذلك

تنفيذاً للمادة (٢٢٢) من قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣، وقد جاء بهذا القرار ما يلي:

مادة أولى: تلتزم المنشآت التي يبلغ عدد عمالها خمسين عاملاً فأكثر بتقديم الخدمات الاجتماعية والثقافية اللازمة لعمالها وذلك بالاشتراك مع اللجنة النقابية - إن وجدت - أو ممثلين للعمال تختارهم النقابة العامة المختصة.

مادة ثانية: يتمثل الحد الأدنى للخدمات الاجتماعية والثقافية فيما يلي:

* توفير وسائل تيسير انتقال العمال من وإلى أماكن العمل.

* إنشاء مكتبة ثقافية وعلمية تناسب المستويات الوظيفية للمنشأة.

* التعاون مع المنظمة النقابية في تسهيل إجراءات توفير الاحتياجات المعيشية والترفيهية المناسبة للعاملين بالمنشأة.

وعلى ضوء ما تقدم فإننا نرى الآتي:

أولاً:

١- يجب أن يفرد حساب خاص لحصيلة الجزاءات الموقعة على عمال المنشأة (مادة ٧٥ من القانون).

٢- يتم صرف حصيلة الجزاءات بواقع ثلث الحصيلة للمؤسسة الثقافية العمالية والمؤسسات الاجتماعية العمالية والباقي يصرف في الأغراض الاجتماعية والثقافية والرياضية لعمال المنشأة، كما لا يجوز استثمار حصيلة الجزاءات في أي عمل يحتمل الكسب أو الخسارة فيما عدا المساهمة في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية - كما يجوز التبرع من حصيلة الجزاءات للأغراض القومية بعد أخذ رأي الاتحاد العام لنقابات عمال مصر واعتماد ذلك من وزير القوى العاملة والهجرة (قرار وزير القوى العاملة والهجرة رقم ١٢٣ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ١٤ يوليو ٢٠٠٣م).

٣- في حالة عدم تنفيذ ما جاء بالبند رقم ١، ٢ من أولاً سالفي الذكر يحكم بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه مصري ولا يتجاوز ألف جنيه مصري، وتعدد هذه الغرامة بتعدد العمال الذين وقعت في شأنهم الجريمة، كما تتضاعف الغرامة في حالة العود (مادة ٢٤٨ من القانون).

ثانيًا: بالنسبة لتساؤلات الشركة فإننا نرى:

١- عن مدى جواز استخدام حصيلة الجزاءات لتمويل شراء سيارات للموظفين، فلا يجوز شراء سيارات للموظفين سواء بأسمائهم أو تخصص لفئة معينة منهم من حصيلة الجزاءات.

٢- عن مدى وجود مشكلة في أن يتم شراء تلك السيارات باسم الشركة وإدراجها ضمن أصولها الثابتة، فلا يجوز شراء سيارات من حصيلة الجزاءات وإدراجها ضمن أصول الشركة الثابتة لأن أموال حصيلة الجزاءات ليست ملكًا للشركة، وإنما تصرف في أمور محددة حددها القانون والقرارات الوزارية.

٣- عن مدى وجود أثر ضريبي في حالة استخدام رصيد حصيلة الجزاءات فمن الواضح كما ذكر من قبل، فإن حصيلة الجزاءات لا تعتبر من أموال الشركة أو إيراداتها، وقوانين الضرائب سواء أكان القانون الحالي رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو القوانين السابقة عليه، إنما تتعامل مع أموال الشركة والأرباح أو الخسائر الناتجة عن استثمار هذه الأموال.

٤- من المقرر طبقًا لقرار وزير القوى العاملة والهجرة رقم ١٢٣ لسنة ٢٠٠٣ المنفذة للمادة (٧٥) من قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ يجب التصرف في حصيلة الجزاءات سنويًا أو على الأكثر في السنة التالية لتحصيلها.

***

الاستفسار الثاني

طلب أحد الزملاء الاستفسار عن المعاملة الضريبية لمكافآت وبدلات الحضور ومصاريف الانتقال للسادة أعضاء مجلس الإدارة.

الدراسة والرأي

أولاً: المعاملة الضريبية لبدل الحضور - مصاريف الانتقال - مصاريف السفر والإقامة عن السنوات قبل ٢٠٠٥م.

١- تنص المادة (٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل والمعمول به عن السنوات حتى ٢٠٠٤ على:

(تسري الضريبة "الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة" على الإيرادات الآتية:

بند ٨: ما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة من المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها.

بند ٩: المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون زيادة على المبالغ التي يتقضاها أعضاء مجالس الإدارة الآخرون وذلك مقابل عملهم الإداري فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه في

السنة لكل منهم دون الإخـــلال بحكم البند (٥) من المادة (٤٩) من هذا القانون.

بند ١٠: بدلات التمثيل والاستقبال التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون في الشركات المنصوص عليها في البند (٨) وذلك فيما يزيد على ٣٠٠٠ جنيه سنويًا لكل منهم.

وعلى ذلك فإننا نرى أن كل ما يمنح للسادة أعضاء مجلس الإدارة من بدل حضور ومصاريف انتقال وبدل سفر ومصاريف إقامة حتى نهاية سنة ٢٠٠٤ يخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بسعر ٣٢٪ من إجمالي المبلغ الممنوح وتعتبر الضريبة التي تحملتها الشركة نيابة عنهم من الميزات النقدية وتخضع بالتالي للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بسعر ٣٢٪. وتلتزم الشركة بخصم الضريبة المستحقة وفقًا لما تقدم وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة.

ثانيًا: المعاملة الضريبية لبدل الحضور ومصاريف الانتقال - مصاريف السفر والإقامة عن السنوات ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦:

١- صدر القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل بتاريخ ٨/ ٦/ ٢٠٠٥ ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) تابع في ٩/ ٦/ ٢٠٠٥ ونصت المادة التاسعة من مواد الإصدار والمادة الثانية من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على:

١- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

أ- عن دخلهم من المرتبات وما في حكمها اعتباراً من مرتبات شهر يولية ٢٠٠٥.

ب- عن دخلهم من النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ التي تبدأ من ١/ ١/ ٢٠٠٥ وتنتهي بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل.

٢- بالنسبة للأشخاص الاعتبارية اعتباراً من:

أ- الفترة الضريبية الأولى التي تبدأ بفترة من ٢٠٠٤ وتنتهي في ٣١/ ١٢/ ٢٠٠٥ .

ب- الفترة الضريبية التي تبدأ من ١/ ١/ ٢٠٠٥ أو أي تاريخ لاحق وتنتهي بعد تاريخ العمل بالقانون المشار إليه.

٣- تنص المادة (٥٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ سالف الذكر (وهي خاصة بتحديد الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية) على ما يأتي:

* لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي:

١- ..... ٢- ..... ٣- .....

٤- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها.

***

وعلى ذلك فإننا نرى أن كل ما يمنح للسادة أعضاء مجلس الإدارة من بدلات حضور، بدل انتقال، بدل سفر - بدل إقامة اعتباراً من ١/ ١/ ٢٠٠٥ لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالنسبة للشركة المستفسرة وبذلك يخضع ربح الشركة - دون خصم البدلات المذكورة من قبل - للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

ولا يخضع ما يمنح للسادة أعضاء مجلس الإدارة من بدلات للضريبة مرة أخرى باعتباره قد أخذ من ربح سبق خضوعه للضريبة من قبل.

***

الاستفسار الثالث

أرسل أحد الزملاء الاستفسار الآتي:

اندمج بنك مع أحد البنوك ويسأل البنك المندمج فيه عن كيفية استهلاك العجز الدفتري لحقوق المساهمين في البنك المندمج ومدى خضوع هذا العجز للضريبة من عدمه وكذلك مدى أحقية البنك المندمج فيه من الاستفادة من الخسارة الضريبية المحصلة والخاصة بالبنك المندمج عن سنوات سابقة قبل الاندماج.

الدراسة والرأي

تنص المادة ٥٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل على:

(في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر، لا يدخل في حساب الأرباح أو الخسائر الأرباح أو الخسائر 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 وفقًا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييرا للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.

٢- .....

↓

.....

٦- .....

وعلى ضوء أحكام المادة (٥٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي التي تحكم وقائع الموضوع - فإننا نرى أن الفروق الناتجة من تقييم الأصول والالتزامات للبنوك المندمجة سواء كانت أرباح أو خسائر لا تدرج بقوائم الدخل بشرط قيام البنك المندمج فيه بإدراج هذه الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية قبل الاندماج وإجراء الإهلاكات عليها على أساس هذه القيمة.

وبالنسبة للسؤال الثاني وهو مدى الاستفادة من الخسائر الضريبية المرحلة للبنوك المندمجة عن سنوات قبل الدمج.

نرى أنه لا يجوز للبنك المندمج فيه الاستفادة من الخسائر الضريبية المرحلة للبنوك المندمجة عن سنوات سابقة قبل الدمج وذلك لأن هذه الخسائر تتعلق بالبنوك المندمجة والتي زالت شخصيتها تمامًا بمجرد الاندماج.

***

الاستفسار الرابع

ورد استفسار من إحدى الشركات عن مدى جواز اعتبار التبرعات العينية من منتجات الشركة في حكم التكاليف الواجبة الخصم طبقًا لحكم البند ٧، ٨ من المادة ٢٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل والتي تسرى أحكامها على الأشخاص الاعتبارية - وعلى أي أساس يتم تقييم التبرعات العينية في حالة اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم.

الدراسة والرأي

١- تأكيدًا على مبدأ التضامن الاجتماعي بين جميع أفراد المجتمع - فقد تضمنت جميع قوانين الضرائب على الدخل، بدأ من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ ثم القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، وأخيرًا القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ - نصوصًا تقتضي باعتبار التبرعات التي تدفع من الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولون نشاطًا تجاريًا أو مهنيًا وكذلك التي تدفع من الأشخاص الاعتبارية إلى الجهات الحكومية (مهما كان مقدارها) وإلى الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية (بنسبة ١٠٪ من صافي الربح) من التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة.

٢- حرص المتبرع في جميع قوانين الضرائب على اعتبار أن التبرعات المدفوعة تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم توصلاً إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة، ولم يستخدم المشرع كلمة المقدمة، تأكيدًا منه على أن العبرة بالتبرعات التي تعتبر تكليفًا على الربح هي التبرعات النقدية وليست التبرعات العينية.

٣- أن كلمة المدفوعة والتي وردت في نصوص قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تعني التبرعات النقدية وليست العينية - ولو كان المشرع يقصد التبرعات العينية لاستعمل كلمة المقدمة بدلاً من كلمة المدفوعة.

٤- أن التبرعات النقدية تؤدي إلى قيام المتبرع له بالاستفادة من قيمة التبرع استفادة كاملة وهو ما قصده المشرع - على عكس ما إذا كانت التبرعات عينية - فإن الاستفادة بها تكون محدودة بنوع التبرعات وهو ما لا يقصده المشرع.

٥- أن هناك صعوبة في تقييم التبرعات العينية وصولاً إلى النسبة المحددة لها في قانون الضرائب - فقد يقوم المتبرع بتقييم التبرعات العينية بقيمة قد تختلف عن قيمتها الحقيقية لسبب أو لآخر مما يجعل قيمة التبرعات العينية محلاً لخلاف بين المتبرع ومصلحة الضرائب خصوصًا وأنه لم يرد في قانون الضرائب أو اللائحة التنفيذية ما يشير إلى كيفية تقييم التبرعات العينية.

وعلى ذلك نرى ضرورة أن تكون التبرعات نقدية وليست عينية حتى تعد من التكاليف الواجبة الخصم توصلاً إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة.

***

ثالثاً

الأحكام والمبادئ القانونية

إعـــداد

(الأستاذ / عبد العزيز أحمد فتوح)

الأحكام القضائية والمبادئ القانونية

الحكم الأول

عدم دستورية البند (٧)، (٨) من البند (د) من المادة (٥٨) من القانون رقم (٧٩) لسنة ١٩٦٩ بشأن نقابة المهن التعليمية المعدل بالقانون رقم (١٣) لسنة ١٩٩٢ - فيما نصت عليه هذه البنود من فرض رسوم - لصالح النقابة - على مدارس اللغات الخاصة وعلى إجمالي مصروفات التعليم ومقابل الخدمات لمدارس التعليم الخاص.

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١٠ يونية سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٤ من جمادى الأولى سنة ١٤٢٨هـ.

برئاسة السيد المستشار/ ..... رئيس المحكمة

وعضوية السادة المستشارين/ .....

وحضور السيد المستشار/ ..... رئيس هيئة المفوضين

وحضور السيد/ ..... أمين السر

أصدرت الحكم الآتي

في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٠٩ لسنة ٢٧ قضائية (دستورية).

المقامة من

السادة: .....

ضد

١- السيد/ رئيس الجمهورية.

٢- السيد/ رئيس مجلس الوزراء.

٣- السيد/ نقيب المهن التعليمية.

الإجراءات

بتاريخ السابع عشر من مايو سنة ٢٠٠٥، أودع المدعون صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة طالبين الحكم بعدم دستورية نص البندين (٧)، (٨) من (د) من المادة (٥٨) من القانون رقم (٧٩) لسنة ١٩٦٩ بشأن نقابة المهن التعليمية المعدل بالقانون رقم (١٣) لسنة ١٩٩٢

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها أصليًا الحكم بعدم قبول الدعوى، واحتياطيًا برفضها.

وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها.

ونُظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة، وقررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم.

بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة.

وحيث إن الوقائع - على ما يبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تتحصل في أن المدعين كانوا قد أقاموا الدعوى رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٤ أمام محكمة عابدين الجزئية ضد المدعى عليه الأخير بطلب الحكم بإلزامه برد المبالغ المسددة منهم لصالح نقابة المهن التعليمية عملاً بنص البندين (٧)، و(٨) من (د) من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٦٩ بشأن نقابة المهن التعليمية المعدل بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٩٢، وأثناء نظر الدعوى دفع المدعون بعدم دستورية النصين آنفي البيان، وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع، وصرحت لهم بإقامة الدعوى الدستورية، فقد أقاموا الدعوى الماثلة.

وحيث إن هيئة قضايا الدولة دفعت بعدم قبول الدعوى، على سند من انتفاء مصلحة المدعين في الطعن على الفقرتين سالفتي الذكر، إذ أن الملزم بأداء هذه الضريبة هم أصحاب المدارس الخاصة، ولا يغير من ذلك قيام الأخيرين بنقل عبء الضريبة إلى تلاميذها بما يلحق الضرر بأولياء أمورهم؛ لأن الضرر هنا يتصل بالتطبيق الخاطئ للنص.

وحيث إن هذا الدفع في محله بالنسبة للمدعى الأول دون باقي المدعين، ذلك أن المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أن الخطاب في الفقرتين المطعون عليهما موجه إلى مدارس التعليم الخاص بمصروفات على اختلاف نوعياتها ومراحلها بما فيها رياض الأطفال، حيث جعل النص هذه المدارس هي الممول المكلف بعبء الفريضة المالية التي فرضها، وأوجب عليها أداء النسبة المحددة فيهما من جملة ما تحصل عليه من إجمالي مصروفات التعليم ومقابل خدمات

المدارس، وبالتالي فلا يكون للمدعى الأول مصلحة شخصية مباشرة في دعواه لكونه غير مخاطب بالنصين المطعون فيهما في دعواه الدستورية، إذ أقام الدعوى الماثلة بصفته وليًا طبيعيًا على ابنته التلميذة بإحدى مدارس التعليم الخاص، وتضحي بذلك الدعوى المقامة منه غير مقبولة، أما باقي المدعين وقد أقاموا الدعوى الدستورية بصفتهم أصحاب مدارس خاصة، فإن الدفع يكون خليقًا بالرفض بالنسبة لهم.

وحيث إن المادة (٥٨) من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٦٩ بشأن نقابة المهن التعليمية المعدل بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٩٢ تنص على أن (تتكون موارد النقابة من:

(أ) حصيلة رسم القيد بجدول النقابة، وتخصص كلها لصندوق المعاشات والإعانات.

(ب) الاشتراكات السنوية الواردة في المادة (١٣)، ومن كل اشتراك يخصص: سبعون قرشًا للنقابة العامة والمجلة، ثلاثون قرشًا للنقابة الفرعية بالمحافظة أو الإدارة التعليمية، أربعون قرشًا للجنة النقابية بالمركز أو القسم الإداري أو الوحدة، والباقي يخصص لصندوق المعاشات والإعانات.

(ج) .....

(د) الأنصبة والرسوم الآتية:

١- ..... ٢- ..... ٣- .....

٧- جنيهان سنويًا عن كل تلميذ مقيد بالمدارس الإعدادية، وثلاثة جنيهات عن كل تلميذ مقيد بمدارس التعليم الثانوي العام والخاص والفني، ويرتفع

الرسم إلى عشرين جنيهًا في مدارس اللغات الخاصة على اختلاف مراحلها ونوعياتها.

٨- ٢٪ من إجمالي مصروفات التعليم ومقابل الخدمات لمدارس التعليم الخاص بمصروفات على اختلاف نوعياتها ومراحلها بما فيها رياض الأطفال).

وحيث إن المصلحة الشخصية المباشرة - وهي شرط لقبول الدعوى الدستورية - مناطها ارتباطها عقلاً بالمصلحة التي يقوم بها النزاع الموضوعي، وذلك بأن يكون الفصل في المسألة الدستورية التي تُدعى هذه المحكمة لحسمها، لازمًا للفصل في الطلبات الموضوعية المرتبطة بها، وكان النزاع الموضوعي يدور حول طلب المدعين - بصفتهم أصحاب مدارس لغات خاصة - إلزام المدعى عليه الأخير، برد المبالغ المسددة منهم لصالح نقابة المهن التعليمية عملاً بنص الفقرتين (٧) و(٨) من المادة (٥٨) من القانون المشار إليه آنفًا، فإن الفصل في الدعوى الدستورية يكون كافلاً لمصلحة المدعين، ولازمًا للفصل في الطلبات الموضوعية.

وحيث إن المدعين - ينعون على النصين الطعينين، أنهما فرضا ضريبة لصالح نقابة معينة - هي نقابة المهن التعليمية - دون أن تكون الأغراض التي تقوم عليها تلك النقابة وثيقة الصلة بمصالح المواطنين في مجموعهم، كما أن حصيلة تلك الضريبة لا تدخل خزانة الدولة، ومن جهة أخرى فإن إلزام مدارس اللغات الخاصة بأداء مبالغ تزيد عما تلتزم بأدائه مدارس التعليم العام والخاص والفني، يخل بمبدأ المساواة أمام القانون، باعتبار أن التمييز بين هاتين الفئتين لا يقوم على أسس موضوعية، بل يعد تمييزًا منهيًا عنه بحكم الدستور، كما أن النصين الطعينين، إنما ينتهكان مبدأي التضامن الاجتماعي والحق في

التـعليم، الأمـر الذي يرونه مـخـالفًـا أحكام المواد (٧) و(١٨) و(٤٠) و(٦١) و(١١٥) و(١١٦) و(١١٩) و(١٢٠) من الدستور.

وحيث إن النعي في شقه الأول مردود في مجمله، ذلك أن الدستور نص في المادة (١٨) على أن يكون التعليم حقًا، وإلزاميًا في المرحلة الابتدائية، مع جواز مد هذا الإلزام إلى مراحل أخرى تتصل حلقاتها، وتتضافر مكوناتها ليكون قوامها جميعًا بنيانًا صلبًا متماسكًا، نفاذًا إلى آفاق العلوم واقتحامًا لدروبها وارتباطًا بحقائق العصر ومعطياته، وبوسائل التنمية وأدواتها، وبعوامل القوة ومظاهرها، وبموازين الصراع والوفاق، ويقيم الحق والخير، وبتكامل الشخصية الإنسانية لا تراجعها، وبنواحي التقدم ومناحي القصور، وبإنماء التقاليد التربوية والخلقية والثقافية وتكريسها، وبألوان الإبداع وأشكال الفنون إطلالاً عليها وتزويداً بها، وبالمعايير التي التزمتها الأمم المتحضرة تأمينًا لحقوق مواطنيها وحرياتهم، وبالعوامل الجوهرية التي تكفل للوطن والمواطن آمالاً لا ينحصر محيطها، بل تمتد دائرتها إلى غير حد، إيمانًا بغدٍ أفضل، قوة وبأسًا، وحقًا وعدلاً وواقعًا ومصيراً.

وحيث إن التعليم - على ضوء ما تقدم - كان ولا زال من أكثر المهام خطرًا، وأعمقها اتصالاً بآمال المواطنين وطموحاتهم وأوثقها ارتباطًا بمصالح الجماعة ومقاييس تقدمها، وكان على الدولة بالتالي أن تهيمن على عناصر التعليم الرئيسية وأن توليها رعايتها، وأن توفر لدور التعليم والقائمين عليها - بقدر - طاقتها، شرايين الحياة الجوهرية التي لا تقوم إلا بها، لما كان ذلك وكان القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٦٩ في شأن نقابة المهن التعليمية، المعدل بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٩٢، قد نص في مادته الأولى على إنشاء نقابة للمهن التعليمية تكون

لها الشخصية الاعتبارية تضم المشتغلين بمهنة التربية والتعليم، والذين سبق اشتغالهم بها، وتعمل النقابة - على ما ورد بالمادة الثانية من القانون - على الإسهام في خدمة المجتمع لتحقيق أهدافه القومية، والعمل على نشر الثقافة والتعليم ورفع مستوى المهنة التعليمية، وبصفة خاصة المحافظة على كرامة مهنة التعليم ورفع مستوى المعلمين وكفايتهم، وتقديم الخدمات لأعضائها، خاصة الخدمات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وكفالة الرعاية الصحية لهم، وتنظيم معاش الشيخوخة والعجز والوفاة، ومن ثم فإن ما ورد بنص البند (٧) من (د) من المادة (٥٨) من القانون، من فرض رسوم على كافة المدارس وأيلولتها إلى النقابة - لتشكل مع غيرها من الموارد - الأموال التي تقدم بها النقابة خدماتها لأعضائها، تمكينًا لها من الاضطلاع بالمهام الملقاة على عاتقها حيال هؤلاء الأعضاء لتمكينهم من القيام بأعباء رسالتهم ومنهم المعلم عماد العملية التعليمية إذ يرتبط قيام هذه المهنة وتطويرها بالحق في التعليم الذي كفله الدستور باعتباره طريقًا نحو تقدم المجتمع وازدهاره، تنعكس آثاره على كافة فئات المجتمع، ومن ثم فإن عمد المشرع إلى تقوية نقابة المهن التعليمية القائمة على شئون مهنة التعليم والمشتغلين بها، عن طريق فرض رسوم غير مبالغ فيها بالنص الطعين، فإنه لا يكون قد خالف أحكام المواد (١٨) و(٦١) و(١١٦) و(١١٩) و(١٢٠) من الدستور.

وحيث إنه فيما يتعلق بمنعى المدعين على عجز البند (٧) والبند (٨) من (د) - من المادة (٥٨) من إخلال بالحق في التعليم فضلاً عن الإخلال بمبدأي التضامن الاجتماعي والمساواة، فهو نعي صحيح، ذلك أن الحق في التعليم - على ما سبق إيضاحه - مؤداه أن التعليم حق يجب أن تمتد إليه الحماية التي

يكفلها الدستور، فلا يجوز تعطيل بعض جوانبها أو تقييدها بنصوص قانونية أو تدابير إدارية من شأنها الإخلال بركائز التعليم بما ينال من محتواه، وبوجه خاص يجب أن تتخذ السلطات العامة جميعها، التدابير التي يقتضيها إنهاء التمييز غير المشروع بين مدارس التعليم العام وغيرها من مدارس التعليم الخاص بمصروفات، كما أن الحماية التي يكفلها الدستور للحق في التعليم - بكل العناصر التي يشتمل عليها - إنما تمتد إلى المعاهد التعليمية جميعها، بغض النظر عمن يملكها أو يديرها.

وحيث إن الأسس السالف بيانها، هي التي تبنتها المواثيق الدولية، فالإعلان العالمي لحقوق الإنسان، يؤكد في ديباجته، أن الحقوق المنصوص عليها فيه، مرجعها إيمان شعوب الأمم المتحدة بالحقوق الأساسية للإنسان، وبقيمة كل فرد وكرامته، وضرورة أن يعامل مع غيره وفقًا لمقاييس تتكافأ مضموناتها، وكان من بين هذه الحقوق، تلك المنصوص عليها في المادة (٢٦) من ذلك الإعلان في شأن التعليم، والتي جاء حكمها صريحًا في أن لكل إنسان حقًا فيه، ويجب أن يقدم مجانًا على الأقل في مرحلتيه الابتدائية والأساسية، ويكون التعليم الابتدائي إلزاميًا، فإذا كان التعليم فنيًا أو مهنيًا، وجب أن يكون متاحًا بوجه عام، ولا يتاح التعليم إلا على أساس من الجدارة والاستحقاق، كذلك يبين من الاتفاقية التي أقرها المؤتمر العام لمنظمة الأمم المتحدة للتربية والشئون العلمية والثقافية في ١٤ ديسمبر في شأن مناهضة التمييز في مجال التعليم، إن هذا التمييز، يمثل انتهاكًا للحقوق التي نص عليها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، وأن التمييز وفقًا لحكم هذه الاتفاقية، يعني كل تفرقة أو تقييد أو استبعاد أو تفضيل يستند إلى لون الأشخاص أو جنسهم أو لغتهم أو

عقائدهم أو آرائهم أو أصلهم الوطني أو الاجتماعي، أو حالتهم الاقتصادية، وهو ذات ما تردد في الاتفاقية الأوربية لحماية حقوق الإنسان، والميثاق الأفريقي لحقوق الإنسان والشعوب.

لما كان ما تقدم، وكانت الدساتير المصرية جميعها بدءًا من دستور سنة ١٩٢٣ وانتهاء بالدستور القائم، ترد المواطنين جميعًا إلى قاعدة موحدة حاصلها مساواتهم أمام القانون، ولئن نص الدستور في المادة (٤٠) على حظر التمييز بين المواطنين في أحوال معينة هي تلك التي يقوم التمييز فيها على أساس من الأصل أو الجنس أو اللغة أو الدين أو العقيدة، إلا أن إيراد الدستور لصور بذاتها يكون التمييز فيها محظورًا، مرده أنها الأكثر شيوعًا في الحياة العملية، ولا يدل ألبتة على انحساره فيها، وآية ذلك أن من صور التمييز التي أغفلتها المادة (٤٠) من الدستور ما لا تقل عن غيرها وزنًا وخطرًا، كالتمييز بين المواطنين في نطاق حقوقهم وحرياتهم لاعتبار مرده إلى المولد أو الثروة أو المركز الاجتماعي أو انتمائهم الطبقي أو ميولهم الحزبية وآرائهم، كذلك فإن الأصل في كل تنظيم تشريعي أن يكون منطويًا على تقسيم أو تصنيف أو تمييز من خلال الأعباء التي يلقيها على البعض، أو المزايا أو الحقوق التي يمنحها لفئة دون غيرها، إلا أن اتفاق هذا التنظيم مع أحكام الدستور، يفترض ألا تنفصل النصوص القانونية - التي نظم بها المشرع موضوعًا محددًا - عن أهدافها، ليكون اتصال الأغراض التي توخاها بالوسائل إليها، منطقيًا وليس واهيًا أو واهنًا بما يخل بالأسس الموضوعية التي يقوم عليها التمييز المبرر دستوريًا.

كذلك فإن صور التمييز التي تناقض مبدأ المساواة أمام القانون، وإن تعذر حصرها، إلا أن قوامها كل تفرقة أو تقييد أو تفضيل أو استبعاد، ينال بصورة

تحكمية من الحقوق والحريات التي كفلها الدستور أو القانون.

وحيث إنه متى كان ذلك، وكان حق التعليم يعني ابتداء حق الالتحاق بالمعاهد التعليمية وفق الشروط الموضوعية التي تنظم القبول بها، وكان الانتفاع بالخدمات التي تؤديها نقابة المهن التعليمية وهو حق لأعضائها جميعًا، فقد تعين أن تتكافأ التزاماتهم المالية في مجال الانتفاع بها، لما كان ذلك وكان النصان المطعون عليهما، يفترضان أن القائمين على التعليم الخاص غير المجان بما يحصلونه من الملتحقين به، يملكون من مصادر الثروة ما يعينهم على تحمل الأعباء المالية الأثقل، إسهامًا من جانبهم بنصيب أكبر في تمويل نفقات هذه الخدمات، وهو ما يعد إخلالاً بالتضامن الاجتماعي وبالحق في التعليم، يؤيد ذلك - وبجه خاص - أمران:

أولهما: أن ما نص عليه الدستور في المادة (٧) من قيام المجتمع على أساس التضامن الاجتماعي، يعني وحدة الجماعة في بنيانها، وتداخل مصالحها لا تصادمها، وإمكان التوفيق بينها ومزاوجتها ببعض عند تزاحمها، واتصال أفرادها ببعض ليكون بعضهم لبعض ظهيراً.

ثانيهمًا: أن افتراض ملاءة القائمين على التعليم الخاص - حتى إن صح وإلزامهم بأعباء مالية تزيد على غيرهم من نظرائهم، لا يعدو أن يكون تمييزاً على أساس من الثروة في مجال مباشرتهم للحقوق الأساسية التي كفلها الدستور للمواطنين جميعًا على سواء، لينحل تمييزاً منهيًا عنه دستوريًا بما يوقعهما في حمأة المخالفة الدستورية، لمخالفة المواد (٧) و(١٨) و(٤٠) من الدستور.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية ما نص عليه البند (٧) من (د) من المادة ٥٨ من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٦٩ بشأن نقابة المهن التعليمية المعدل بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٩٢ من أن (يرتفع الرسم إلى عشرين جنيهًا في مدارس اللغات الخاصة على اختلاف مراحلها ونوعياتها)، وكذا ما نص عليه البند (٨) من (د) من ذات المادة من فرض رسم قدره ٢٪ من إجمالي مصروفات التعليم ومقابل الخدمات لمدارس التعليم الخاص بمصروفات، على اختلاف نوعياتها ومراحلها بما فيها رياض الأطفال، ورفضت ماعدا ذلك من الطلبات، وألزمت الحكومة المصروفات، ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

أمين السر **رئيس المحكمة**

الجريدة الرسمية - العدد ٢٤ مكرر أ في ١٧/ ٦/ ٢٠٠٧م.

الحكم الثاني

عدم جواز الطعن في الأحكام التي تصدر أثناء سير الدعوى إلا بعد صدور الحكم المنهي للخصومة كلها

باسم الشعب

محكمة النقض

الدائرة المدنية والتجارية

المؤلفة من السيد المستشار/ ..... نائب رئيس المحكمة رئيسًا

والسادة المستشارين/ ..... أعضاء

ورئيس النيابة السيد/ .....

وأمين السر السيد/ .....

في الجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة بمدينة القاهرة

في يوم الخميس ١١ ذو القعدة سنة ١٤١٧هـ الموافق ٢٠ مارس سنة ١٩٩٧م

أصدرت الحكم الآتي

في الطعن المقيد في جدول المحكمة برقم ٢٧٦٧ سنة ٦٣ق

المرفوع من

ورثة المرحوم/ .....

حضر عن الطاعنين الأستاذ/ ..... المحامي

ضد

السيد/ وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب ويعلن بهيئة قضايا الدولة ومقرها مبنى مجمع التحرير بميدان التحرير القاهرة.

حضر عن المطعون ضده الأستاذ/ ..... المستشار بهيئة قضايا الدولة

الوقائع

في يوم ٤/ ٤/ ١٩٩٣ طعن بطريق النقض في حكم محكمة استئناف القاهرة الصادر بتاريخ ٦/ ٢/ ١٩٩٣ في الاستئناف رقم ..... وذلك بصحيفة طلب فيها الطاعنين الحكم بقبول الطعن شكلاً وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه والإحالة.

وفي نفس اليوم أودع الطاعنين مذكرة شارحة

وفي ١٥/ ٤/ ١٩٩٣ أعلن المطعون عليه بصحيفة الطعن.

وفي ١٨/ ٤/ ١٩٩٣ أودع المطعون عليه مذكرة بدفاعه طلب فيها رفض الطعن.

ثم أودعت النيابة العامة مذكرتها وطلبت فيها أولاً: عدم قبول الطعن شكلاً من الطاعنين عدا الأول ما لم يقدم المحامي رافعه التوكيلات الصادرة منهم للطاعن الأول قبل حجز الطعن للحكم تشمل الإذن له في توكيل محام للطعن بالنقض.

ثانيًا: وفيما عدا ما تقدم - قبول الطعن شكلاً.

٢- أصليًا إثبات ترك الطاعن الأول فقط للخصومة في الطعن إلا إذا قدمت التوكيلات الصادرة له من باقي الطاعنين وما به منها أنه مفوض فيها بالترك فيقضى بإثبات ترك الخصومة برمتها في الطعن

ثالثًا: احتياطيًا وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه لأسباب الطعن.

وبجلسة ٦/ ٢/ ١٩٩٧ عُرض الطعن على المحكمة في غرفة المشورة فرأت أنه جدير بالنظر فحددت لنظره جلسة مرافعة.

وبجلسة ٦/ ٣/ ١٩٩٧ سمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم كل من محامي الطاعنين والمطعون عليه والنيابة العامة على ما جاء بمذكراتهم - والمحكمة أرجأت إصدار الحكم إلى جلسة اليوم.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذي تلاه السيد المستشار المقرر/ عبد الجواد موسى عبد الجواد والمرافعة وبعد المداولة.

وحيث إن الوقائع - على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق الطعن - تتحصل في أن مأمورية الضرائب المختصة قدرت صافي أرباح الطاعنين عن نشاطهم التجاري في السنوات من ١٩٨١ حتى ١٩٨٥، وإذ اعترضوا فقد أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن التي قررت تخفيض صافي الربح، أقام الطاعنون الدعوى رقم ٢٩٧ سنة ١٩٨٨ جنوب القاهرة الابتدائية طعنًا على هذا القرار، ندبت المحكمة خبيراً - وبعد أن أودع تقريره - حكمت بتاريخ ٢٢/ ١/ ١٩٩١ بإلغاء القرار المطعون فيه لبطلان النماذج ١٨ ضرائب،

٥ ضريبة عامة عن السنوات ٨١/ ١٩٨٥، وبطلان نموذج ١٩ ضرائب، ٦ ضريبة عامة عن ذات سنوات النزاع، استأنفت المطعون ضدها - مصلحة الضرائب - هذا الحكم بالاستئناف رقم ٩٥٨ سنة ١٠٨ق أمام محكمة استئناف القاهرة التي حكمت بتاريخ ٦/ ٢/ ١٩٩٣ بإلغاء الحكم المستأنف وبصحة النماذج المشار إليها وبإعادة الأوراق إلى محكمة أول درجة للفصل في موضوعها، طعن الطاعنون في هذا الحكم بطريق النقض، وأودعت النيابة مذكرة أبدت فيها الرأي بنقض الحكم، وإذ عرض الطعن على هذه المحكمة في غرفة مشورة حددت جلسة لنظره، وفيها التزمت النيابة رأيها.

وحيث إنه من المقرر - في قضاء هذه المحكمة أن جواز الطعن في الأحكام من عدمه هو مما يتعلق بالنظام العام، ويتعين على المحكمة أن تعرض لبحث هذا الأمر ولو من تلقاء نفسها.

وحيث إنه لما كانت المادة ٢١٢ من قانون المرافعات - قبل تعديلها بالقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٩٢ - قد نصت على أنه (لا يجوز الطعن في الأحكام التي تصدر أثناء سير الدعوى إلا بعد صدور الحكم المنهي للخصومة كلها، وذلك فيما عدا الأحكام الوقتية والمستعجلة والصادرة بوقف الدعوى والأحكام القابلة للتنفيذ الجبري)، فإن مفاد ذلك - وعلى ما أفصحت عنه المذكرة الإيضاحية للقانون - أن المشرع قد وضع قاعدة عامة تقضي بعدم جواز الطعن على استقلال في الأحكام الصادرة أثناء سير الخصومة قبل الحكم الختامي المنهي لها، وذلك فيما عدا الأحكام الوقتية والمستعجلة والصادرة بوقف الدعوى، والتي تصدر في شق من الدعوى وتكون قابلة للتنفيذ الجبري، ورائد المشرع في ذلك هو الرغبة في منع تقطيع أوصال القضية وتوزيعها بين مختلف

المحاكم مما قد يؤدي إلى تعويق الفصل في موضوع الدعوى وما يترتب على ذلك حتمًا من زيادة نفقات التقاضي، وكان من المقرر - في قضاء هذه المحكمة- أنه لا يعتد في هذا الصدد بانتهاء الخصومة حسب نطاقها الذي رفعت به أمام محكمة الاستئناف، ذلك لأن الخصومة التي ينظر لانتهائها - وإعمالاً لنص المادة ٢١٢ من قانون المرافعات - هي الخصومة الأصلية المرددة بين طرفي التداعي، والحكم الذي يجوز الطعن فيه - تبعًا لذلك - هو الحكم الختامي الذي ينتهي به موضوع هذه الخصومة برمته، وليس الحكم الذي يصدر في شق منها أو في مسألة عارضة عليها أو فرعية أو متصلة بالإثبات فيها، وكان الحكم المطعون فيه لم تنته به الخصومة، بل لا يزال موضوعها مطروحًا أمام محكمة أول درجة، وكان هذا الحكم لا يقبل التنفيذ الجبري ولا يندرج ضمن باقي الأحكام التي استثنتها - على سبيل الحصر - المادة ٢١٢ من قانون المرافعات وأجازت الطعن فيها استقلالاً، ومن ثم فإنه لا يقبل الطعن فيه بالنقض إلا بعد صدور الحكم المنهي للخصومة كلها.

ولما تقدم يتعين القضاء بعدم جواز الطعن.

لذلك

حكمت المحكمة بعدم جواز الطعن، وألزمت الطاعنين المصروفات مع مصادرة الكفالة.

أمين السر **نائب رئيس المحكمة**

المبدأ الثالث

إعمال قاعدة القانون الأصلح للمتهم بشأن الصلح في الجرائم المؤثمة في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

ملف رقم: ٥/ ١/ ١١٧٥

السيد/ مساعد أول وزير المالية

تحية طيبة وبعد:

بالإشارة إلى كتابكم رقم ٥٧١٧ المؤرخ ٢/ ١٠/ ٢٠٠٥ بشأن طلب الرأي في القانون الحاكم للصلح في جرائم التهرب الجمركي والجرائم الأخرى المنصوص عليها في قانون الضرائب على الدخل الملغي وما إذا كان القانون الذي ارتكبت الواقعة في ظله أم القانون الحالي المعمول به.

وتخلص الوقائع - حسبما يبين من كتابكم السالف البيان - في أنه بتاريخ ٢٠/ ٦/ ٢٠٠٥ صدر القانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وكان من بين هذه التعديلات أن يكون التعويض الذي يحكم به على الفاعلين والشركاء والأشخاص الاعتبارية التي يتم ارتكاب الجريمة لصالحها وذلك في جريمة التهريب الجمركي معادلاً لمثل الضرائب الجمركية المستحقة بعد أن كان هذا التعويض قبل التعديل

معادلاً لمثلي الضرائب الجمركية المستحقة، ولما كانت بعض جرائم التهريب الجمركي التي تقدم ذوو الشأن إلى وزير المالية بطلب للتصالح فيها قد جرى ارتكابها في المجال الزمني للعمل بقانون الجمارك قبل تعديله بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥، لذا ثار التساؤل حول مبلغ التعويض الذي ينبغي استئداؤه لقاء التصالح وما إذا كان هذا المبلغ يعادل مثلى الضرائب الجمركية إعمالاً للقانون الحاكم في تاريخ ارتكاب واقعة التهرب، أم أنه يعادل مثل هذه الضرائب فقط نزولاً على مقتضى التعديل المشار إليه الذي سيتم التصالح في المجال الزمني للعمل به، حيث ذهب رأي إلى أن هذا التعويض يعادل مثل الضرائب الجمركية فقط استناداً إلى أن القانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه يعد قانونًا أصلح للمتهم في تطبيق حكم المادة (٥) من قانون العقوبات ومن ثم يسري على واقعات التهرب التي تمت قبل تاريخ العمل به ولم يحكم فيها نهائيًا، في حين ذهب رأي آخر إلى أن قاعدة القانون الأصلح للمتهم لا تسري إلا بشأن العقوبات الجنائية التي تتولى المحكمة الجنائية توقيعها أما غير ذلك من المسائل ومن بينها التصالح مع المتهمين في جرائم التهرب الجمركي فإنه لا تسري بشأنها القاعدة المذكورة.

واستطرد الكتاب المشار إليه قائلاً أن ذات الاختلاف ثار أيضًا بالنسبة إلى تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إذ أن هذا القانون ألغى تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ومنها جرائم عدم تقديم إقرار الثروة وعدم إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار وجريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب وجريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيانات الغراس وجريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية، كما خفف القانون

الجديد العقوبات التي كانت مقررة للبعض الآخر حيث أزال وصف الجناية عن بعضها وأسبغ عليها وصف الجنحة كجريمة إخفاء الوقائع التي علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية عملهم وجريمة التهرب من أداء الضريبة، كما عدل من العناصر اللازمة لقيام بعض الجرائم بما يجعلها غير مؤثمة في أحوال معينة ومن ذلك جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات التي أضحت غير مؤثمة ما لم يتجاوز رأس مال الممول خمسين ألف جنيه.

وأضاف الكتاب المذكور أن النيابة العامة في كتابها الدوري رقم (٧) لسنة ٢٠٠٥ رأت أن هذه الأحكام تجعل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هو القانون الأصلح للمتهم في هذه الحالات مما يقتضي قيد الجريمة المخفف عقابها والتي لم يتم التصرف فيها على أنها جنحة وليست جناية، أو التصرف في الأفعال التي لم تعد مؤثمة بالحفظ إذا كانت لا تزال تحت نظر النيابة العامة أو الاقتراح بالأوجه لإقامة الدعوى إذا كانت هذه الجرائم قد أحيلت إلى المحكمة، أو الحكم بالبراءة إذا كانت منظورة أمام القضاء، أو الأمر بوقف تنفيذ العقوبة إذا كانت الدعوى قد صدر بشأنها حكم ولو كان باتًا، هذا في حين تفرق بعض اتجاهات الفقه وبعض أحكام القضاء بين النصوص الجديدة التي تغير أو تعدل في السياسة التشريعية المرتبطة بالعقوبة الاقتصادية وبين تعديل أو تغيير في تفصيلات هذه السياسة ففي الحالة الأولى يعتبر تخفيف العقوبة أو إلغاؤها تبعًا لتغيير السياسة أو تعديلها قانونًا أصلح للمتهم كالقانون الذي يخرج سلعة من التسعير الجبري في جريمة البيع بأزيد من التسعيرة، بخلاف القانون الذي يرفع سعر السلعة إلى الحد الذي يساوي أو يزيد عن سعرها الذي باعها به المخالف للتسعيرة قبل تعديلها لا يعد قانونًا أصلح للمتهم لأن المشرع لم يغير من سياسته في تسعير هذه السلعة وإنما غير فقط في تفصيلاتها.

وإزاء الخلاف المشار إليه فإنكم تطلبون الرأي.

ونفيدكم بأنه:

ومن حيث أن المادة (٦١) من الدستور المصري الدائم الصادر عام ١٩٧١ تنص على أن: (أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقًا للقانون).

كما تنص المادة (٦٦) منه على أن: (..... لا جريمة ولا عقوبة، إلا بناء على قانون ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون).

ومن حيث أن المادة (١٢٢) من القانون رقم ٦٦ لسنة ٦٣ بإصدار قانون الجمارك قبل تعديلها بالقانون ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ نص على أن: (مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهريب أو على الشروع فيه بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرين جنيهًا ولا تجاوز ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ويحكم على الفاعلين والشركاء متضامنين بتعويض يعادل مثلي الضرائب الجمركية المستحقة؛ فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة كان التعويض معادلاً لمثلي قيمتها أو مثلي الضرائب المستحقة أيهما أكثر .....).

وتنص المادة (١٢٢) من ذات القانون بعد تعديلها بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: (مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر يعاقب على التهريب بالحبس وبغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

فإذا كان تهريب البضائع بقصد الاتجار كانت العقوبة الحبس مدة لا تقل عن

سنتين ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

كما يعاقب على حيازة البضائع المهربة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه.

وفي جميع الأحوال يحكم على الفاعلين والشركاء والأشخاص الاعتبارية التي تم ارتكاب الجريمة لصالحها متضامنين بتعويض يعادل مثل الضرائب الجمركية المستحقة، فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة أو المحظور استيرادها كان التعويض معادلاً لمثلي قيمتها أو مثلي الضرائب المستحقة أيهما أكبر ....

كما تنص المادة (١٢٤) من ذات القانون معدلة بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: (لا يجوز رفع الدعوى الجنائية في جرائم التهريب المنصوص عليها في المواد السابقة إلا بناء على طلب كتابي من وزير المالية أو من يفوضه.

ولوزير المالية أو من يفوضه التصالح في أي من هذه الجرائم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى الجنائية مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً، فإذا كانت البضائع محل الجريمة من الأصناف الممنوعة أو المحظور استيرادها يتم احتساب التعويض على أساس الضريبة الجمركية أو قيمة البضائع محل الجريمة أيهما أكبر .....

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وجميع الآثار المترتبة على الحكم فيها، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة الجنائية إذا تم التصالح أثناء تنفيذها ولو كان الحكم باتًا).

ومن حيث أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل قد ألغى بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذي حل محله وعمل به اعتباراً من ١/ ٧/ ٢٠٠٥، وقد ألغي القانون الجديد تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة بالقانون الملغي ومنها جرائم عدم تقديم إقرار الثروة، وجريمة عدم إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار، وجريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب، وجريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية، وجريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة، كما خفف القانون الجديد العقوبات التي كانت مقررة للبعض الآخر كجريمة التهرب من أداء الضريبة وجريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط، كما عدل القانون الجديد من العناصر اللازمة لقيام بعض الجرائم ومن ذلك جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات التي أضحت غير مؤثمة ما لم يتجاوز رأس مال الممول في النشاط خمسين ألف جنيه، كما لم تعد جريمة عدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة مؤثمة إذا كان نصيب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه بدلاً من عشر جنيهات في القانون الملغي.

ومن حيث أن المادة (٥) من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧ بإصدار قانون العقوبات تنص على أن: (يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها ومع هذا إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائيًا قانون أصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره.

وإذا صدر قانون بعد حكم نهائي يجعل الفعل الذي حكم على المجرم من اجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي آثاره الجنائية.

غير أنه في حالة قيام إجراءات الدعوى أو صدور حكم بالإدانة فيها، وكان

ذلك عن فعل وقع مخالفًا لقانون ينهي عن ارتكابه في فترة محددة فإن انتهاء هذه الفترة لا يحول دون السير في الدعوى أو تنفيذ العقوبات المحكوم بها).

ومن حيث أن قضاء محكمة النقض قد استقر على أن مقتضى قاعدة شرعية الجريمة والعقاب أن القانون الجنائي يحكم ما يقع في ظله من جرائم إلى أن تزول عنه القوة الملزمة بقانون لاحق ينسخ أحكامه وهذا ما قننته الفقرة الأولى من المادة الخامسة من قانون العقوبات بنصها على أن: (يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها ....) أما ما أوردته المادة المشار إليها في فقرتها الثانية من أنه: (ومع هذا إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائيًا قانون أصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره ....) فإنما هو استثناء من الأصل العام يؤخذ في تفسيره بالتضييق ويدور وجودًا وعدمًا مع العلة التي دعت إلى تقريره لأن المرجع في فض التنازع بين القوانين من حيث الزمان هو قصد الشارع الذي لا تجوز مصادرته فيه، ولما كان التأثيم في جريمة استخراج ردة معدة لرغيف العجين غير مطابقة للمواصفات يكمن أساسًا في مخالفة أمر الشارع بالتزام مواصفات معينة في استخراج الردة، وكانت القرارات التموينية التي تحدد تلك المواصفات إنما تخضع لاعتبارات اقتصادية بحتة لا تتصل بمصلحة مستخرجي الردة في شيء ولا تعدو أن تكون من قبيل التنظيمات التي تمليها الظروف في غير مساس بقاعدة التجريم أو العناصر القانونية للجريمة، ومن ثم فإن تغاير مواصفات الردة على توالي القرارات الوزارية الصادرة بتحديدها لا يتحقق به معنى القانون الأصلح للمتهم مادامت جميعها متفقة على تحديد مواصفات لاستخراجها وتأثيم عدم مطابقتها لهذه المواصفات، ويكون المرجع في تحديد مواصفات الردة المعدة لرغيف العجين إلى القرار

الساري وقت استخراجها مخالفة لهذه المواصفات دون أن يرفع عن الفعل صفة الجريمة ما يصدر من قرارات تالية بتعديل تلك المواصفات. (نقض جنائي ١٣/ ١/ ١٩٦٩ - الموسوعة الذهبية - ج٤ - فقرة ١١١٧).

كما قضت في ذات السياق بأن جدول التسعيرة الذي يرفع سعر السلعة لا يعتبر قانونًا أصلح للمتهم لأنه لم يلغ التسعيرة ولكنه يعتبر تنظيمًا للأثمان التي تعرض بها السلع المسعرة ومن مقتضيات الأحوال وتغير ظروف العرض والطلب في زمان ومكان محدودين. (نقض جنائي ٢٠/ ٤/ ١٩٥٥ - المرجع السابق - فقرة ٦٤٦).

هذا وقد جرى إفتاء الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع على أن الجريمة وهي ارتكاب فعل مؤثم تستلزم عقابًا يضم في ثناياه هدفًا عامًا فحواه الاقتصاص للهيئة الاجتماعية عما نالها من أذى إشباعًا لشعورها الجميعي بالعدالة وهدفًا خاصًا منصرفًا مباشرة إلى إصلاح الجاني تقويمًا لسلوكه وضبطًا لنشاطه بما يتفق وأطر المشروعية المقررة، وأنه في خصوص جرائم التهريب الجمركي فإنه تتأتى بارتكاب أفعال مؤثمة وردت نصوص القانون حاظرة أياها مما يستوجب لزامًا بحسب الأصل العام مجازاة فاعلها بالعقاب المقرر لها، بيد أنه نظرًا لطبيعة هذه الجرائم وظروف الجناة من مرتكبيها ممن يقدر عدم وجود نزوع إجرامي أصيل في سلوكهم أجاز المشرع الاستعاضة عن هذا الجزء بولوج سبيل التصالح الذي هو بمثابة نزوله من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية لقاء الجنائية لقاء جعل يقوم عليه التصالح محدثًا أثره بقوة القانون، وهو السبيل الذي يغطي الهدف العام حال يبقى الهدف الخاص يغطي بما قدره المشرع من عدم وجود نزوع إجرامي لدى الجاني يستأهل معالجته

عقابيًا مما يتعين معه والحال هذه فهو التصالح على أصل شرعته بحسبه نظامًا استثنائيًا منوطًا بتوفير مقصدي الهدفين العام والخاص معًا وذلك في محصلته النهائية فلا يلجأ إليه إلا إذا تبين من ظروف الواقعة المؤثمة أن ليس ثمة نزوعًا إجراميًا أصيلاً لدى مقترف جريمة التهريب فضلاً عن الارتياح الجميعي المفترض بما يؤديه الجاني من جعل عوضًا عما فات الخزانة العامة من رسوم وضرائب جمركية وقع التهرب من أدائها الأمر الذي يغدو معه ولوج سبيل التصالح انصرافًا عن سبيل الدعوى العمومية إنما هو ترك للأصل إلى الاستثناء مما يتعين أن يكون مقدراً بقدره دون إفراط أو تفريط وفق مقتضى الصالح العام وحسبما يتراءى وجه هذا المقتضى بوزن أوضاع كل حالة على حده، لذا فإن التصالح في شأن جرائم التهريب الجمركي الذي تنقضي بها الدعوى العمومية ليس عقد صلح مدني يرتب آثاره بحسب رغبة المتعاقدين بما لهم من سلطة في التصرف إزاء مصالحهم الخاصة وإنما هو الوجه الآخر لإقامة هذه الدعوى فإذا كانت قواعد توازي الإشكال ضمن ما تقتضيه التسوية في طبيعة أدوات العمل الشرعي عند التنازل عن إقامة الدعوى العمومية – على ما جري به قضاء المحكمة الإدارية العليا – من ذات طبيعة إقامة تلك الدعوى وانبدل الصلح بغيره من الإجراءات التي يتكامل بها مصير الدعوى العمومية الأمر الذي يفيد الصلح بحسبه تصرفًا جنائيًا من قبيل الإجراءات التي تتساند لتعيين مصير الجريمة إما بتحريك الدعوى العمومية في مواجهتها وإما بعدم إقامتها مع الالتزام بما يقتفيه القانون، وعليه غدا التصالح من ذات الطبيعة القانونية التي تتسم بها كافة إجراءات إقامة الدعوى العمومية من جهة طابعها الجنائي حيث تسود مفاهيم قانون العقوبات وأصوله العامة الضابطة لأحواله، فإذا كان ذلك كذلك صار القانون الحاكم لأمر التصالح هو قانون الواقعة الإجرامية الحاصلة

وهي واقعة التهريب الجمركي فالقانون الذي تحدث بمجاله الزمني هذه الواقعة يتعين حكمًا لضبط شئون التجريم والعقاب المتعلقة بها فإذا ما لاح احتمال صلح حسب مقتضيات الصالح العام تعين أن يكون محكومًا بدوره بأحكام هذا القانون دون غيره مادام لم يكن ثمة قانون آخر تال أصلح للمتهم.

(فتوى جمعية عمومية رقم ٤٧٠ بتاريخ ٢٩/ ٥/ ٢٠٠٢ ملف رقم ٣٧/ ٢/ ٥٨٥ جلسة ١٣/ ٢/ ٢٠٠٢ مجموعة المبادئ التي أقرتها الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع خلال المدة من فبراير سنة ٢٠٠٢ إلى يولية سنة ٢٠٠٢ - المكتب الفني - ص٧ وما بعدها وكذا فتواها رقم ٨٦ بتاريخ ٢/ ٢/ ٢٠٠٢ ملف رقم ٣٧/ ٢/ ٥٩٢ بجلسة ٢٣/ ١/ ٢٠٠٢ مجموعة المبادئ المشار إليها الصادرة خلال المدة من أغسطس سنة ٢٠٠١ إلى يناير سنة ٢٠٠٢ - ص١٩٥ وما بعدها).

ومن حيث إنه وبإنزال ما سلف على وقائع الطلب الراهن، فإنه وإزاء صدور القانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والذي أجاز لوزير المالية أو من يفوضه التصالح في جرائم التهريب الجمركي مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً وهو مثل الضرائب الجمركية المستحقة بعد ما كان مقرراً في القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وفي المادة ١٢٢ منه قبل تعديلها أن يكون هذا التعويض مثلي الضرائب الجمركية المستحقة، ومن ثم فإنه ولما كان المستقر عليه - وعلى النحو المشار إليه سلفًا - أن التصالح في الجرائم الجمركية إنما هو من قبيل التصرف الجنائي تحكمه مفاهيم قانون العقوبات وأصوله العامة الضابطة لأحواله، ومن بين هذه القواعد قاعدة تطبيق القانون الأصلح للمتهم والوارد النص عليها في المادة

الخامسة من قانون العقوبات، مما يتعين معه تطبيق مبلغ التعويض الوارد بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ - مثل الضريبة الجمركية المستحقة - على تلك الجرائم التي ارتكبت في ظل القانون القديم قبل تعديله طالما لم يصدر بشأنها حكمًا باتًا في حال ولوج سبيل التصالح انصرافًا عن سبيل الدعوى العمومية.

ومن حيث أن ذات القاعدة تنطبق بشأن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل وذلك في الحالات التي ألغي فيها هذا القانون تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مثل جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية وجريمة عدم الإضافة تحت الحساب، وكذا في الحالات التي خفف القانون الجديد من العقوبات التي كانت مقررة للبعض الآخر كجريمة التهرب من أداء الضريبة حيث أضحت عقوبتها الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات بعد أن كانت عقوبتها السجن - وكجريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط والتي أضحت عقوبتها الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه بعد أن كانت عقوبتها السجن.

أما فيما يتعلق بالجرائم التي عدل المشرع من نطاق تطبيقها كجريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات التي أضحت غير مؤثمة ما لم يتجاوز رأس مال الممول في النشاط خمسين ألف جنيه وكذا جريمة عدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة والتي لم تعد مؤثمة إذا كان نصيب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه بدلاً من عشر جنيهات في القانون الملغي، فإنه يعمل فيها بأحكام القانون التي وقعت الجريمة في ظله إعمالاً للأصل العام وهو عدم رجعية القوانين وذلك لأن المشرع حينما أجري هذه التعديلات إنما قصد بذلك

اعتبارات اقتصادية معينة دون مساس منه بقاعدة التجريم أو العناصر القانونية للجريمة حيث لا يرفع عن الفعل صفة الجريمة ما يصدره المشرع من تعديلات متتالية لنطاق وقوعها لاعتبارات معينة وهو ما استقرت عليه أحكام محكمة النقض في مثل هذه الجرائم على ما سلف بيانه.

لذلك نرى

أولاً: إعمال قاعدة القانون الأصلح للمتهم بشأن الصلح في جرائم التهريب الجمركي الواردة بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ والصادر بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وكذا الجرائم الواردة بقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والملغي بمقتضى أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل وذلك على النحو المبين تفصيلاً بالأسباب.

ثانيًا: أما فيما يتعلق بجريمة عدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة، فإنه يعمل فيها بأحكام القانون التي وقعت الجريمة في ظله وذلك على النحو السالف بيانه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

رئيس إدارة الفتوى

تحريرًا في ٢٢/ ١٢/ ٢٠٠٥

.رابعًا.

كيف تصبح عضوا في جمعية الضرائب المصرية

١ ـ تعريف عن جمعية الضرائب المصرية :

تأسست جمعية الضرائب المصرية في شهر أغسطس ١٩٩٠ ـ والغرض من إنشاء الجمعية هو النهوض المستمر بعلم الضرائب في مصر ، ولها في سبيل تحقيق هذا الغرض عقد المؤتمرات والندوات وبرامج التدريب .

ومقر جمعية الضرائب المصرية هو ٤١ ش طلعت حرب بالقاهرة ، (ناصية شارع ٢٦ يولية) تليفون رقم ٢٣٩٢٩٥٥٤ - ٢٣٩٢٩٥١٦ - ٢٣٩٢٩٦٢٢ - ص.ب ٣٦٤ محمد فريد ، ومواعيد العمل بالجمعية هي من الساعة العاشرة صباحا إلى الساعة السادسة مساءً يومياً فيما عدا أيام الجمع والعطلات الرسمية .

٢ ـ نشاط الجمعية :

(أ) إصدار نشرة دورية كل ثلاثة أشهر توزع على أعضاء الجمعية وتضم أبحاثا ضريبية وأحكام المحاكم بجميع درجاتها والتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات .

(ب) عقد المؤتمرات الضريبية ـ وقد عقد حتى الآن أربع مؤتمرات ضريبية الأول : في شهر نوفمبر سنة ١٩٩١ بفندق ماريوت القاهرة عن دور الضرائب في التنمية ، والثاني : في شهر فبراير ١٩٩٤ بفندق الميريديان بالقاهرة عن الإعفاءات الضريبية ودورها في تنمية الاستثمار والثالث في أبريل سنة ١٩٩٦ بدار المدرعات بالقاهرة بتاريخ ٢٠/ ٤/ ١٩٩٦ عن حقوق وواجبات مراقب الحسابات في التشريعات الضريبية، والرابع بفندق كونراد بالقاهرة بتاريخ ٢٥ / ٩ / ٢٠٠٤ عن أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية .

(ج) عقد الندوات الضريبية في إطار الموسم الثقافي للجمعية وقد عقدت عدة ندوات ضريبية بالقاهرة والإسكندرية وكان موضوع هذه الندوات هو الضريبة العامة على المبيعات والإقرارات الضريبية وقانون سوق رأس المال المصري والتأجير التمويلي واتفاقية الجات ومعوقات الاستثمار وغيرها من

الموضوعات الضريبية وحضور هذه الندوات مباح لجميع الأعضاء وغيرهم .

٣ ـ كيف تصبح عضوا بجمعية الضرائب المصرية :

لكي تكون عضواَ بجمعية الضرائب المصرية يجب أن تكون :

(أ) من خريجي إحدي الكليات الجامعية المعنية بالتشريع الضريبي أو المحاسبة الضريبية بمصر والخارج .

(ب) وأن يكون قد مضي على تخرجك من الكلية ثلاث سنوات على الأقل زاولت خلالها مهنة المحاسبة أو المحاماه .

(ج) وأن تجتاز الامتحان التحريري الذي تعقده الجمعية في شهري مايو ونوفمبر من كل عام .

هذا ويمكن التجاوز عن تأدية الامتحان إذا كنت :

(أ) حاصلا على درجة الماجستير أو ما يعادلها في نطاق غرض الجمعية .

(ب) أو عضواً في جمعية علمية أو مهنية بمصر أو بالخارج تشترط لقبول عضويتها أداء امتحان يتضمن مادة الضرائب .

(ج) أو يكون قد مضي عليك عشرة سنوات في مزاولة وظائف لها علاقة بالضرائب أو في مزاولة مهنة المحاسبة أو المحاماه .

٤ ـ اجراءات التقدم للعضوية :

(أ) يتقدم بطلب العضوية على الاستمارة المخصصة لذلك والمرفقة ، والتي يمكن أيضا الحصول عليها من سكرتارية الجمعية ، مرفقا بها صور المستندات الدالة على ماورد بها من بيانات .

(ب) رسم قيد ٥٠ جنيه يسدد وقت تقديم طلب العضوية .

(ج) رسم تأدية الامتحان وقدره ١٠٠ جنيه يسدد وقت تقديم طلب العضوية.

٥ ـ امتحان قبول العضوية :

(أ) يعقد الامتحان في الأسبوع الأخير من شهر نوفمبر من كل عام وهو لمدة ثلاثة أيام .

(ب) اليوم الأول وفيه يمتحن الطالب في الضرائب المباشرة على الدخل وعلى رأس المال (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل) .

(ج) اليوم الثاني وفيه يمتحن الطالب في الضرائب غير المباشرة (الضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وضريبة الدمغة المقررة بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠).

(د) اليوم الثالث وفيه يمتحن الطالب في المعلومات العامة القانونية والاقتصادية (الإعفاءات الضريبية المقررة في قانون الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، قوانين مالية واقتصادية معاصرة مثل قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وقانون قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١) .

(هـ) مدة الامتحان ٣ ساعات من الساعة الخامسة إلى الثامنة مساء .

(و) درجات الامتحان ١٠٠ درجة لكل مادة والنجاح لمن يحصل على ٦٠ درجة من ١٠٠ .

(ز) سيقوم بوضع الامتحان وتصحيحه نخبة ممتازة من أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالضرائب .

TEH EGYPTIAN
SOCIETY OF TAXATION

جمعية الضرائب المصرية
مسجلة تحت رقم ٣٧٢٣ لسنة ١٩٩٠
مديرية عابدين الاجتماعية
٤١ شارع طلعت حرب - القاهرة

طلب عضـــوية

الاســـم (ثـــلاثـــي) : _____
٢ ـ تاريخ وجـهـة الميـلاد : _____
٣ ـ الجنســـــيـــــة : _____
٤ ـ رقم البطاقة الشخصية / العائلية / جواز السفر _____
تاريخ وجـــهـــة الإصـــدار : _____
٥ ـ المؤهلات الحاصل عليها: _____
٦ ـ المهنة أو الوظيفة الحالية : _____
٧ ـ عنوان العمل والتليفون : _____
٨ ـ محل الاقامة والتليفون : _____
٩ ـ شـروط العـضـوية التي تنطبق علي الطالب طبقا لنص المادة ١٢ من اللائحة الداخلية (انـظـر خـلـفـــــــه) : _____

تاريخ تقديم الطلب : / / ٢٠٠٨ التوقيع ( )

مقر لجنة العضوية

عرض قرار لجنة العضوية علي مجلس إدارة الجمعية بجلسته المنعقدة بتاريخ / / ٢٠٠٨
وقرر _____

وقـيـد بسـجل الأعـضـاء رقم ( )

السكرتير العام

رئيس الجمعية

شروط العضوية
طبقا للائحة الداخلية

المادة (١٢) : يشترط في العضو العامل ـ لقبول طلبه ـ ما يلي :

١ ـ أن يكون من خريجي إحدي الكليات الجامعية المعنية بالتشريع الضريبي أو المحاسبة الضريبية في مصر أو الخارج أو إحدي المعاهد العليا المماثلة .

٢ ـ أن يكون قد أمضي ثلاث سنوات على الأقل بعد تاريخ التخرج زاول فيها وظائف تخصصية ضريبية ، أو في مزاولة مهنة المحاماة ، أو مهنة المحاسبة.

٣ ـ اجتياز الامتحان الذي يقرره مجلس إدارة الجمعية خلال شهري مايو ونوفمبر من كل عام .

٤ ـ التقدم إلى الجمعية ببحثين ضريبيين على الأقل تتوفر في كل منها صلاحية النشر في مطبوعات الجمعية ، وفقا لما تقرره في ذلك لجنة صلاحية النشر.

٥ ـ أن لا يعيبه شيء ما يمس الشرف ، وأن لا يكون محرومًا من مباشرة حقوقه السياسية أو المدنية .

٦ ـ أن يقدم طلبًا مستوفيًا لكافة البيانات المدنية والعلمية الخاصة به مصحوبًا برسم الانضمام وقدره خمسون جنيهًا .

ويستثنى من أحكام البندين (٣) ، (٤) من يكون حاصلا على درجة الماجستير أو مايعادلها في نطاق أغراض الجمعية ، أو يكون عضواً في جمعية علمية أو مهنية بمصر أو بالخارج ، تشترط لقبول عضويتها أداء امتحان يتضمن مادة الضرائب ، أو يكون قد أمضى عشر سنوات وفق ما نص عليه في البند(٢)، وفي جميع الحالات يشترط صدور قرار من مجلس إدارة الجمعية بقبوله.

ملحوظة : (يرفق بالطلب المستندات المؤيدة لشروط العضوية مع ٥٠ جنيه رسم الالتحاق، وترسل باسم سكرتير عام الجمعية المصرية ـ على عنوان الجمعية: ٤١ ش طلعت حرب بالقاهرة ، (ناصية شارع ٢٦ يولية) تليفون رقم ٢٣٩٢٩٥٥٤ - ٢٣٩٢٩٥١٦ - ٢٣٩٢٩٦٢٢ - ص.ب ٣٦٤ محمد فريد

خامساً :

كيف تصبح عضوا بجمعية الضرائب الدولية

Egyptian Society of Taxation

The International Fiscal Association

I. F. A.

Subscription Application

1 . Name (Triname) : _____

2 . Date & Place of Birth : _____

3 . Nationality : _____

4 . Identiy Card No. / Family / Passport : _____

Date & Place of Issue : _____

5 . Qualifications Acquired : _____

6 . Profession or Actual Occupation : _____

7 . Occupation Address & Tel. : _____

8 . Residence Address & Tel. : _____

9 . Membership No. in the Egyptian Society of Taxation : _____

10 . Payment of annual Subscription for 2007

to the Egyptian Society of Taxation : _____

11 . The beginning of subscription in I. F. A. : _____

12 . Document certifiying Payment of 75 $

(amount of annual subscription to I. F. A.) : _____

13 . E-mail address : _____

Signature

جمعية الضرائب الدولية

ص . ب ٢٠٩٥ ـ القاهرة

طلب اشتراك

١ـ الاسم (ثلاثي) : _____

٢ ـ تاريخ وجهة الميلاد : _____

٣ ـ الجنسية : _____

٤ ـ رقم البطاقة الشخصية / عائلية / قومي / جواز السفر : _____

تاريخ وجهة الإصدار : _____

٥ ـ المؤهلات الحاصل عليها : _____

٦ ـ المهنة أو الوظيفة الحالية : _____

٧ ـ عنوان العمل والتليفون : _____

٨ ـ محل الإقامة والتليفون : _____

٩ ـ رقم العضوية بجمعية الضرائب المصرية : _____

١٠ ـ بيان سداد آخر اشتراك سنوي لعام ٢٠٠٨

لجمعية الضرائب المصرية : _____

١١ ـ بيان بداية الاشتراك بجمعية الضرائب الدولية: _____

١٢ ـ بيان مستند سداد قيمة آخر اشتراك سنوي

لجمعية الضرائب الدولية وقدره (٧٥ دولارًا أمريكيًا): _____

١٣ ـ البريد الإلكتروني : _____

تاريخ تقديم الطلب **التوقيع**

/ / ٢٠٠٨ _____

١٤ ش النادي - ميدان الجيزة ت: ٣٥٧٢٢٥١٢