

أصول القانون الضريبي

القواعد الدستورية و الأحكام القانونية التي تنظم تشريعات
الضرائب المباشرة وغير المباشرة
مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي المصري

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية
العميد الأسبق لكلية الحقوق
جامعة حلوان

دار النهضة العربية

٣٢ شارع عبد الخالق ثروت
القاهرة

الإهداء

إلى المشتغلين بالقانون عامة
وإلى أبنائي طلبة كلية الحقوق جامعة حلوان خاصة ؛
أهدى هذا الكتاب

المقدمة

ليس من المبالغة القول بأن الضرائب قديمة قدم المجتمعات البشرية ذاتها؛ إذ لا يكاد يخلو عصر من العصور، ولا أمة من الأمم، من نظام لفرض الضرائب على شعوبها. حيث ارتبط فرض الضرائب بحاجة الحكام إلى أموال لتدبير شئون الدولة. لعجز مواردها الأخرى، كإيرادات الدولة من املاكها بتأجيرها أو بيعها، أو باللجوء إلى الاقتراض، عن أن تلبى حاجة الدولة إلى أموال لتوفير الخدمات العامة كالإنفاق على الجند، أو تمويل الحروب، أو بناء المشروعات العامة، أو دفع الأجور والمرتبات لموظفي الدولة.

وكانت مصر الفرعونية من أوائل دول العالم (١) التي فرضت الضرائب بأنواعها المختلفة، المباشرة وغير المباشرة، كالضريبة على الزراعة والصناعة والثروة الحيوانية، والضريبة على السلع كالملح، وضريبة الرؤوس على الأشخاص أو العبيد، والضريبة على العقارات، والضريبة الجمركية على السلع المستوردة من البلاد الأخرى^٢.

^١ يراجع في هذا الشأن: د. أحمد ماهر عز: التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، مكتبة النصر، الزقازيق، ١٩٨٩، ص ٤٧ - ص ٥٣، د. حسن توفيق القطان: المحيط في شئون الضرائب في التشريع المصري، الجزء الأول، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٦١، ص ٤ - ص ٢٥، د. حسين خلاف: صفحات من تاريخ مصر المالي، دار الفكر العربي، القاهرة، ص ٨٨ - ص ٩٤، د. دولا علي ود. محمد حمدي النشار: دراسات في الضريبة علي كسب العمل، مكتبة النهضة المصرية، الطبعة الأولى، ١٩٥٣، ص ٦، د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب علي الدخل، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية، ص ٤ - ص ٦، د. زكي عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٤١، ص ٤٢٣ - ص ٤٤٦، د. عاطف صدقي: التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٧٠، ص ٥ - ص ٩، د. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، القاهرة، ص ٢٨ - ص ٥٥.

^٢ دلت النقوش الأثرية على أن الفلاح المصري كان يدفع للسيارات مقادير من المحاصيل على نسبة زراعته، وصاحب الأغنام يؤدي عدداً منها بنسبة عدد أغنامه.. وكان تقدير الضرائب يرتبط بمقياس الفيضان، بحيث إذا نقص فيضان النيل خفضت الضرائب على المكلفين بها. كما فرضت المكوس على الملاح، فكانت السفن تدفع عند مرورها في مناطق معينة نسبة معينة مما تحمله نظير اجتيازها الممر الملاحي.. أنظر: أنطون زكري: النيل في عهد الفراعنة والعرب، مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة، القاهرة، ٢٠١٤، ص ٩٧ - ص ١٠٢. وإذا تعرض المصري للظلم نتيجة بعض

وظل النظام الضريبي المصرى يتطور عبر العصور التالية، متأثراً بالأنظمة السياسية التي تعاقبت عليه، والأوضاع الاجتماعية السائدة في حينها؛ من عصر البطالمة^٣ والرومان، إلى دخول الإسلام وما تلاه من عصور. وحين دخل الإسلام مصر، في عهد الخليفة الثانى عمر بن الخطاب، ساد نظام الضرائب الإسلامية، التي تؤدى إلى بيت المال، بجانب الضرائب الأخرى التي فرضت على الأموال والأشخاص، إما لأن الزكاة تفرض على المسلمين وحدهم، ومن ثم كانت هناك حاجة إلى أن يساهم غير المسلمين في تمويل الإنفاق الحكومى، فتفرض الضريبة عليهم كالجزية، أو تطبيقاً لمبدأ المعاملة بالمثل كفرض العشور على السلع الواردة من دول تفرض ضرائبها على السلع التي ترد إليها من الدولة الإسلامية، أو لتمويل بيت المال بموارد ضريبية إضافية من ذوى القدرة المالية كأصحاب العقارات، أو كبار التجار والصناع، أو لغير ذلك^٤.

ولما استقل بعض الحكام في مصر^٥ عن الدولة الإسلامية المركزية في بغداد، ظهرت نظم وضرائب جديدة، كما هو الحال في عصر الدولة الطولونية والإخشيدية، والدولة الفاطمية، والدولة الأيوبية.

تجاوزات الجباه، كان له أن يتظلم منه إلى الحاكم. وقد كشفت الوثائق الفرعونية عن أن المدعو أمون إم وى- المشرف على أحد المعابد- يجار بالشكوى لأن الضرائب تطالبه بمدفوعات باهظة للغاية، في حين أنه لا يتلقى القوات والمؤن الغذائية التي تلزم الدولة بتقديمها له. أنظر : جى راشيه: الموسوعة الشاملة للحضارة الفرعونية، ترجمة د. محمود ماهر طه.

^٣ فرض البطالمة عدة ضرائب يدفعها المزارعون وأصحاب الأملاك، والصناع، وضريبة الرؤوس / والضريبة على البيوت والعبيد وعلى العقود القانونية الخاصة بالملكية والبيع والمزادات والوراثة والتجارة الخارجية للصادرات والواردات. أنظر سليم حسن: موسوعة مصر القديمة، الجزء الرابع عشر.

^٤ لمزيد من التفصيل أنظر كتابنا: المدخل إلى المؤسسات المالية الإسلامية، مطبوعات المعهد العالى للدراسات الإسلامية، القاهرة، ٢٠١٨.

^٥ أنظر محمد سهيل طقوس: تاريخ الطولونيين والإخشيديين والحمدانيين، الطبعة الأولى، دار النفائس ، بيروت، ٢٠٠٨، ابن الأثير: الكامل في التاريخ، دار صادر، بيروت، ١٩٧٩، جمال الدين الشيال: تاريخ مصر الإسلامية، دار المعارف ، القاهرة، ١٩٦٧.

وتتميز عصر دولة المماليك بشدة وقساوة النظام الضريبي، وابتعاده كثيراً عن قواعد العدالة والإنصاف، مما أدى إلى تمرد التجار، وقيام الثورات الشعبية للمطالبة بوضع قواعد لتقييد سلطة الحاكم في فرض الضريبة على المصريين. وتمثل ذلك في عام ١٧٩٥ حين ثار المصريون على الضرائب التي فرضها محمد بك الألفي^٦، ونجحت هذه الثورة في إجبار المماليك على الالتزام بأن لا تفرض على المصريين أى ضرائب بدون وجه حق. مما يشبه المبدأ الدستوري السائد الآن عالمياً ؛ مبدأ لا ضرائب بدون تمثيل *No Taxation without representation*. أى لا يجوز فرض الضرائب بدون موافقة ممثلي الشعب، الذى ظهر نتيجة الثورة الأمريكية عام ١٧٧٦ احتجاجاً على الضرائب التي كانت تفرضها بريطانيا على الولايات المتحدة الأمريكية^٧.

وفى عهد محمد على، ومن بعده أولاده، زادت سلطة الدولة في فرض الضرائب، مع بعض التنظيم الإدارى والقانونى لها، كتطبيق نظام الالتزام في فرض الضرائب على الأتبان الزراعية، وأعيد تنظيم إدارة الجمارك، ومصلحة الضرائب العقارية كأقدم إدارتين للضرائب الحديثة في مصر.

وبدخول الاحتلال الإنجليزي مصر، وسيطرة الأجانب على النشاط الاقتصادى فيها، حصلت الدول الأجنبية على امتيازات لمواطنيها في الدولة، بمقتضى اتفاقيات عقدتها مع الدولة العثمانية، التي كانت مصر جزء منها، وأصبح ممنوعاً على الحكومة المصرية أن تفرض علي رعايا هذه الدول

^٦ أنظر : عبد الرحمن الجبرتي: عجائب الآثار في التراجم والأخبار، الجزء الثالث، أعيد طبعته ١٩٩٨، دار الكتب والوثائق المصرية، القاهرة، ويشبه هذا الاتفاق ما ورد بوثيقة إعلان الحقوق *petition of rights* في بريطانيا التي نصت على ضرورة الحصول على رضا ممثلي الممولين قبل فرض أى ضريبة. والتي تأكدت بدستور الحقوق *Bill of Rights* عام ١٦٨٨ الذى يحرم فرض اية ضريبة لحساب التاج البريطانى أو لاستعماله إلا الحدود التي يقرها البرلمان. وتبنت الثورة الفرنسية مبدأ عدم شرعية أى ضرائب لا يقرها البرلمان إقراراً حراً وصريحاً أنظر: د. محمد طه بدوى ود. محمد حمدى النشار: أصول التشريع الضريبي المصرى، دار المعارف بمصر، الطبعة الأولى، ١٩٥٩، ص ٩- ص ٢٤.

^٧ د. عبد الفتاح حسن أبو عليه: تاريخ الأمريكيتين والتكوين السياسى للولايات المتحدة الأمريكية، دار المريخ، ١٩٨٥.

ضرائب مباشرة . على أن يقتصر فرض هذه الضرائب علي المصريين وحدهم .
الأمر الذي كان يشكل تمييزاً لغير صالح المصريين، أدى إلي عدم فرض
الضرائب المباشرة حتى لا يتحمل عبئها المصريون وحدهم ، دون الأجانب .

وبإلغاء هذه الامتيازات بمقتضى اتفاقية مونتريه - التي عقدت في سويسرا
بتاريخ ٨ مايو ١٩٣٧ - استردت مصر سيادتها واستقلالها المالي، وأصبح لها
الحق في أن تفرض الضرائب المباشرة علي جميع الوطنيين والأجانب المقيمين
علي أراضيها دون تمييز . وترتب على ذلك نهوض الدولة لتطوير نظامها
الضريبي ، وإرسال البعثات إلى الخارج، والاستفادة من خبرات الدول في تحديث
الضرائب في مصر . وقد ظهر ذلك في إصدار قوانين جديدة للضريبة على
الأطيان الزراعية (١٩٣٨) والضريبة على الدخل (١٩٣٩) ، والضريبة
العقارية (١٩٥٦) ، والضريبة الجمركية (١٩٦٣) ، توالى الضرائب غير
المباشرة، كضريبة الإنتاج والضريبة على الاستهلاك والضريبة على المبيعات،
وأخيراً الضريبة على القيمة المضافة .

ونعرض فيما يلي تعريفاً موجزاً بالنظام الضريبي المصرى الحالي:

موجز النظام الضريبي المصرى

ينقسم النظام الضريبي المصرى إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة:

أولاً : الضرائب المباشرة:

وهى الضرائب التي على واقعة الحصول على الدخل أو رأس المال قبل
التصرف فيه.

وتنقسم الضرائب المباشرة فى مصر إلى الضريبة على الدخل العقارى،
والضريبة على الدخل المنقول.

١-الضريبة على الدخل العقارى

يحكم الضريبة على الدخل العقارى الناتج كلاً من قانون الضريبة على الأطنان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية.

وتفرض الضريبة على الأطنان الزراعية على الإيراد الناتج عن الملكية الزراعية، وذلك على أساس القيمة الإيجارية للأرض. وهى القيمة التى تحددها لجان إدارية، دون خصم أى تكاليف. وسعر الضريبة ١٤% من الإيجار السنوي للأراضى.

ويتحمل عبء هذه الضريبة مالك الأرض أو واضع اليد عليها. وتفرض ضريبة على العقارات المبنية، وهى الضريبة التى يتحملها مالك العقار أو المنتفع به، وتحسب على أساس القيمة الصافية للعقار، المتمثلة فى القيمة الإيجارية السنوية ، بعد خصم ٣٠% مصاريف للعقار السكنى، و ٣٢% مصاريف للعقار غير السكنى. وتحدد القيمة الإيجارية لجان إدارية. وسعر الضريبة هو ١٠% .

وتختص مصلحة الضرائب العقارية بتطبيق هاتين الضريبتين.

٢-الضريبة على الدخل المنقول

يحكم هذه الضريبة قانون الضريبة على الدخل ، وبموجبه تفرض الضريبة على صافى الدخل الذى يحققه الممول من مصادر مختلفة، وهى الدخل الناتج عن مزاولة نشاط تجارى أو صناعى، ودخل المرتبات والأجور الناتج من العمل لدى الغير (العمل التابع) ودخل النشاط المهنى أو غير التجارى (المهن الحرة) الناتج عن عمل مستقل، وإيرادات الثروة العقارية الناتجة عن التصرف فى العقار بنقل ملكيته إلى الغير بيعاً أو مبادلة أو غير ذلك ، أو من خلال تأجير الوحدات العقارية مفروشة أو بنظام التأجير اوفق القانون المدنى (التأجير محدد المدة).

كما تفرض الضريبة على الدخل الناتج من رأس المال ،مثل توزيعات أرباح الشركات، والأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأوراق المالية (الأسهم والسندات وأذون الخزانة).

وتختص مصلحة الضرائب المصرية بتطبيق هذه الضريبة.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة

هي الضرائب التي تفرض على الدخل أو رأس المال بعد استعماله، وتشمل هذه الضريبة في مصر ك الضرائب الجمركية، والضريبة على القيمة المضافة، وضريبة الملاهي.

١-الضرائب الجمركية

ينظم هذه الضريبة قانون الجمارك ، وفرض على جميع السلع المستوردة من الخارج إلا ما استثنى بنص خاص، بينما لا تفرض على الصادرات إلا على ما يقرر القانون صراحة خضوعه لهذه الضريبة.

وتقوم مصلحة الجمارك بتحصيل هذه الضريبة من صاحب البضاعة أو من يمثله، عند دخول البضاعة إلى الدائرة الجمركية، على أن يقوم صاحب البضاعة بعد ذلك بإضافة قيمة هذه الضريبة إلى قيمة السلعة عند بيعها في السوق المصري، ليتحمل عبأها المستهلك النهائي للسلعة المستوردة.

٢-الضريبة على القيمة المضافة

فرض هذه الضريبة على واقعة بيع أو تداول جميع السلع والخدمات ، إلا ما ينص القانون على استثنائه من الضريبة بنص خاص.

ويتحمل هذه الضريبة المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة، ولكنها تفرض في مراحل تداول السلعة أو الخدمة، بحيث يقوم منتج السلعة أو الخدمة بتحصيل الضريبة من بائع الجملة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المصرية ، على أن يقوم بائع الجملة بإضافة قيمة هذه الضريبة على السلعة أو الخدمة عند بيعها إلى تاجر التجزئة، ويحسب الضريبة على ثمن البيع إليه بعد خصم

ما سبق أن دفع من ضريبة في مرحلة تاجر الجملة، ثم يقوم بائع التجزئة بإضافة الضريبة على قيمة السلعة عند بيعها إلى المستهلك النهائي، على أن يقوم بخصم ما سبق أن أداه من ضريبة في مرحلة تاجر التجزئة.

٣- ضريبة الملاهى

تفرض ضريبة الملاهى على جمهور المسارح وغيرها من محال الفرجة و أي مكان من أماكن الملاهى والعروض الترفيهية. ويقوم مستغل المكان بتحصيل الضريبة من الجمهور ، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب العقارية.

٤- ضريبة الدمغة

يحكم هذه الضريبة قانون ضريبة الدمغة، الذى تختص بتطبيقه مصلحة الضرائب المصرية.

وتفرض هذه الضريبة على المحررات والأوراق، كالعقود والشهادات، وعلى بعض المعاملات القانونية الأخرى، كالمرتببات والأجور التى تدفع إلى العاملين بالحكومة و الهيئات العامة وشركات القطاع العام ، واستهلاك الكهرباء والمياه والغاز الطبيعى.

وتتحدد الضريبة على أساس نوعى، أي تكون الضريبة ثابتة، حيث تفرض على نوع المحرر أو الورقة أو الشئ محل التعامل، دون النظر إلى قيمته. أو تكون الضريبة نسبية، حيث تفرض على أساس نسبة مئوية من قيمة المعاملة الواردة بالمحرر، أو المعاملة الخاضعة للضريبة.

ويتحمل عبء الضريبة مستخدم المحرر أو المستفيد من المعاملة الخاضعة للضريبة.

موضوع الدراسة

نشأ قانون الضريبة فى كنف القانون الإدارى ، بوصفه فرعاً من فروع القانون المالى، الذى ينتمى بدوره إلى القانون الإدارى ^(٨) . ويرجع ذلك إلى أن القانون المالى يعنى بتنظيم الموازنة بين نفقات الدولة وإيراداتها .

ثم أخذ القانون المالى فى الاستقلال عن القانون الإدارى بسبب اهتمامه بمسائل مالية الدولة ، وتدبير موارد لتغطية نفقاتها ، ومن أهم هذه الموارد : إيرادات الدولة من الدومين الخاص، أو القروض التى تعقدها، والضرائب التى تجبها .

وقد تزايدت أهمية الضرائب بوصفها من أهم الإيرادات السيادية الحديثة لمعظم الدول ؛ الأمر الذى تطلب تنظيم فرضها ، وجبايتها وتوزيع حصيلتها تنظيمياً قانونياً يرقاه الدستور، إذ أصبح النص على أنه لا يجوز إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، من النصوص التى ترد فى معظم الدساتير الحديثة. كما اعترف الفقهاء بذاتية القانون الضريبى ، وتميزه عن غيره من القوانين . وأثر ذلك على قواعد البحث عن مصادره، أو قواعد تفسيره وتحديد نطاقه .

وقد رأينا أن نقتصر فى دراستنا هذه على بيان الأصول الدستورية والقانونية التى يلزم مراعاتها فى صياغة القانون الضريبى وتطبيق أحكامه. وتستمد هذه الأصول شرعيتها من الدستور، الذى يتضمن عدداً من المبادئ والنصوص التى يلزم مراعاتها عند إصدار أي قانون للضريبة، ويكون على السلطات التنفيذية والقضائية مراعاتها عند تفسير وتطبيق هذا القانون.

وتستلزم هذه الدراسة التعريف بالقانون الضريبى، وعناصر الذاتية التى يتميز بها عن غيره من القوانين، ومصادر هذا القانون، وقواعد تفسيره، ونطاق

(٨) د.توفيق شحاته: مبادئ القانون الإدارى، الجزء الأول، القاهرة، ص ٥٧ - ص ٦٨ .

تطبيقه من حيث الزمان والمكان، وكذلك عند تحديد الأشخاص الخاضعين
لأحكامه.

خطة الدراسة

نقسم هذه الدراسة إلى أبواب أربعة ، تتناول الموضوعات الآتية:

١- ماهية القانون الضريبي:

٢- مصادر القانون الضريبي.

٣- قواعد تفسير النصوص الضريبية.

٤- نطاق تطبيق القانون الضريبي.

الباب الأول

ماهية القانون الضريبي

للقانون الضريبي مدلول خاص به، كما أنه ينقسم تبعاً لموضوعه إلى أقسام مختلفة .

ونبين ذلك فيما يلي:

الفصل الأول

تعريف القانون الضريبي وأقسامه

عند البحث عن تعريف للقانون الضريبي، نتعرض له باعتباره فرعاً من فروع القانون المالي، الذي يهتم أساساً بجانب مهم من إيرادات الدولة، وهو الضريبة، وبالتالي يجب أن يكون هذا التعريف معبراً بوضوح عن هذا النوع من الإيرادات العامة. وما يترتب على هذا التعريف من بيان لتقسيمات القانون المختلفة. وذلك على النحو الآتي:

المبحث الأول

تعريف القانون الضريبي

لما كان القانون الضريبي فرعاً من القانون المالي، فهو بذلك يتضمن مجموعة من القواعد لأغراض مالية، ويجرى تطبيقه على الأموال والأشخاص^٩، إلا أنه يتميز عن القانون المالي في أنه يهتم بتحديد نوع معين من الإيرادات التي تدخل في نطاق القانون المالي، وهذا النوع هو الضرائب. لذلك يعرف بعض الفقهاء^{١٠} القانون الضريبي بأنه مجموعة الأحكام المتعلقة بالاقتطاع الضريبي. ويوضح آخرون^{١١} هذا التعريف بقولهم: إن

^٩ د. زكي عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والتشريع الضريبي المالي المصري، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٤١، ص ١٨٥

^{١٠} J. Trotabas: Droit Fiscal, Dalloz, 1980, pp.11-12.

القانون الضريبي هو الذى يحدد دين الضريبة ، ويمنح الإدارة الضريبة حقوقاً وامتيازات معينة، ويفرض مجموعة من الجزاءات التى تكفل ضمان تحصيل دين الضريبة فى المواعيد المقررة، كما ينظم الرقابة على تصرفات الإدارة ومطابقتها للقانون.

ويختلف القانون الضريبي بهذا المعنى عن النظام الضريبي ، إذ يقصد بالنظام الضريبي : مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التى تنظم وتخطط وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاستقطاعات المالية التى يؤديها الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون للدولة ، بصورة جبرية ونهائية ، وبدون مقابل خاص ومباشر^{١٢} .

وبذلك يتسع مدلول النظام الضريبي ليشمل الضريبة بكل أبعادها وعناصرها، ويكون هذا النظام هو المعبر عن السياسة الضريب التى تنتهجها الدولة فى زمن معين ، ومكان معين ، وانعكاسات هذه السياسة على النظام الاجتماعى والاقتصادى للدولة ، وتأثره بهما . إذ أن للنظام الضريبي تأثيراً متبادلاً مع النظامين المالى والاجتماعى.

ويشكل القانون الضريبي جزءاً من النظام الضريبي ، لأنه الأداة التى تستخدمها الأجهزة المختصة ، أو إدارات الضرائب المعنية ، فى الدولة لتنفيذ السياسة الضريبية، لما ينطوى عليه هذا القانون من خاصتى العمومية والإلزام ، مما يفرض على المخاطبين بأحكامه الالتزام بأداء الضريبة فى المواعيد المقررة قانوناً ، والا كان لإدارة الضريبة حق توقيع الجزاءات التى تضمن الوفاء بدين الضريبة ، تحقيقاً لصالح الخزنة العامة .

^{١١} د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الطبعة الأولى ، ١٩٦٠، ص ١٨، ص ٤١.

^{١٢} أحمد عبد العزيز الشرقاوى: السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية فى مصر خلال السبعينات ، معهد التخطيط القومى، القاهرة، يونيو ١٩٨١، المذكرة الخارجية رقم ١٢٩٨، ص ١٠. ولمزيد من التفصيلات حول مفهوم النظام الضريبي يراجع : د. عطية عبد الحليم صقر، الضريبة الموحدة فى ميزان الشريعة الإسلامية ، كلية الشريعة والقانون، القاهرة، ص ٦٨- ص ٧٥.

ولذلك يتناول القانون الضريبي القواعد والمبادئ التي تحكم فرض الضرائب وجبايتها في وقت معين ، وفي بلد معين ، أى أنه بهذا الشكل يتناول دراسة القواعد العامة للضرائب من ناحية ، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة على حدة من ناحية أخرى^{١٣}.

فالقانون الضريبي إذن تعبير يتكون من كلمتين هما : القانون ، والضريبة. والقانون يعنى ، كغيره من القوانين التي تقرر أحكاماً تنظم موضوعاً معيناً ، القواعد والمبادئ والأحكام التي تنظم مسألة الضريبة.

أما الضريبة فيكاد يتفق الفقه والقضاء^{١٤} على تعريفها بأنها: فريضة مالية تجبها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها ويدفعونها بصفة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، وهي تفرض مرتبطة بمقدرتهم التكليفية، ولا شأن لها بما يعود عليهم من فائدة بمناسبتها.

والعبرة في تكييف المبلغ الذي يلزم الشخص بأنه ضريبة هو بمدى توافر الخصائص الأساسية للضريبة فيه، وأهمها عنصر الجبر، وعدم الحصول على نفع مباشر من دفعه. ولا يؤثر في هذا التكييف كون المشرع قد أطلق على هذا المبلغ مسمى ضريبة أو رسماً ، لأن العبرة في التكييف القانوني بالجوهر والمعنى، لا بالاسم والمبنى. وهو ما أكدته محكمة النقض^{١٥} بقولها : أن العبرة في تكييف الإجراء هو بحقيقة وصفه القانوني وباستيفائه للأوضاع والشروط التي يحددها القانون لا بما يسبغه عليه الخصوم من أوصاف".

ومن ثم تختلف الضريبة عن الرسم الذي يكون مقابل نشاط خاص أتاه الشخص العام عوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها؛ فالرسم بمعناه القانوني هو مبلغ من المال يجبيه أحد الأشخاص العامة كرها من الفرد نظير خدمة

^{١٣} د. عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ص ٢٣.

^{١٤} الطعن رقم ١٤٨٧٥ لسنة ٧٩ ق جلسة ٢٠١٩/٣/٢٨.

^{١٥} الطعن رقم ٢٦٢٣ لسنة ٧٩ ق، جلسة ٢٠١٨/١١/٢٦.

معينة تؤديها الدولة اليه . وهو كذلك يتكون من عنصرين أولهما أن الرسم يدفع مقابل خدمة معينة والثاني أنه لا يدفع اختياراً إنما يؤدي كرهاً بطريق الإلزام وتستأديه الدولة من الأفراد بما لها عليهم من سلطة الجباية شأنه في ذلك شأن الضريبة، وقد تقدم هذه الخدمة للفرد دون أن يطلبها وقد تقدم له ولو أظهر رغبته عنها ويتمثل عنصر الأكره هنا في حالة الضرورة القانونية التي تلجئ الفرد إلى المرفق العام لاقتضاء هذه الخدمة لما قد يترتب على التخلف عن طلبها من جزاء أو أثر قانوني ضار قد يتمثل في حرمانه من الحصول على الخدمة التي يؤديها المرفق.

وإذا كانت الضريبة تفرض بقانون، وهذا القانون هو الذي يتكفل بتحديد جميع عناصرها، فإن الرسم يفرض بناء على قانون أيضاً ، ولكن يمكن أن يكتفى فيه بتقرير مبدأ الرسم ، ويترك شروط دفعة وتحديد سعره إلى سلطة أخرى^{١٦}.

كما تختلف الضريبة عن القروض التي تحصل عليها الدولة سواء القروض الجبرية أو الاختيارية، في أن الضريبة لا ترد إلى دافعها مباشرة، أما القروض فإنها ترد إلى المقرض عند نهاية عقد القرض.

وتختلف الضريبة عن أقساط التأمينات والمعاشات التي يدفعها الشخص جبراً عنه إلى الدولة، لتمويل برامج الضمان الاجتماعي ، في أن هذه الأقساط تعود إلى صاحبها أو ورثته في صورة معاشات في نهاية مدة خدمة عمله، أو بوفاته. بينما لا تعود أموال الضرائب إلى دافعها بصورة مباشرة في أي وقت من الأوقات^{١٧}.

^{١٦} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٣٧ بتاريخ ١٥ / ٢ / ١٩٩٩ ملف رقم ٨٦ / ٤ / ١٣٩٩ ، جلسة ٢٧ من يناير سنة ١٩٩٩
^{١٧} تدخل التأمينات الاجتماعية ضمن أشباه الضرائب، والتي تعرف بأنها: استقطاعات جبرية تتم لصالح شخص معنوي عام أو خاص غير الدولة، ومرافقها الإدارية. وهي مبالغ توجه لتمويل نشاط اجتماعي أو اقتصادي معين، بخلاف الضريبة التي تهدف إلى تمويل جميع أنشطة الدولة.

ومن ثم لا يكتسب القانون وصفه بأنه قانون ضريبي، بالاسم الذي أطلقه المشرع عليه فقط، كما هو الحال في قانون الضريبة على الدخل ، أو قانون الضريبة على القيمة المضافة، وإنما العبرة بحقيقة الفريضة المالية التي ينظمها أو يقرر أحكامها هذا القانون، حتى ولو لم يسبغ عليها القانون وصف الضريبة، كقانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، فيما تضمنه من فرض التزام مالى جبرى على بعض الأوعية كالشراء من الأسواق الحرة، أو الاشتراك في الإنترنت.

ويتولى قانون الضريبة تنظيم الحقوق والالتزامات التى تتعلق بكل من الممول والإدارة ، لأنه من المبادئ المقررة أن الضريبة لا تفرض إلا بتشريع أو تقنين^{١٨} ، ولا تربط أو تقدر أو تحصل إلا وفق نطاق دقيق من الإجراءات وفى حيز معلوم من الضمانات ، التى تكفل حق الخزنة العامة فى جباية الضرائب المقررة قانوناً ، وحق الممول فى أن يكون التزامه بأداء الضريبة متفقاً وأحكام القانون الذى يفرضها ، دون إخلال بضمانات هذا القانون التى تحميه من عسف الإدارة الضريبة فى استعمال سلطتها ، فلا يقاضى بدون إجراءات صحيحة . لأنه إذا كان من الواجب تحصيل مال الدولة لخدمة الفرد ذاته، فإن تحصيلها يجب أن يكون تحصيلاً سليماً بما يتفق مع الحقيقة ، وبما لا يتجافى مع قواعد القانون العام أو الخاص^{١٩}.

ويحدد القانون الضريبي التزامات على الممول سواء نشأ فى ذمته دين الضريبة أو لم ينشأ ، كالاتزام بالإخطار عن بدء مزاولة النشاط أو التوقف عن مزاولته ، أو التنازل عن المنشأة ، والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي السنوى ، أو غير ذلك من الالتزامات التى لا تتوقف على نشوء الالتزام بدين الضريبة ، ولا

^{١٨} د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة ، القاهرة ، ١٩٩٣/٩٢ ، الجزء الأول، ص ٢١٠-٢١٢.

^{١٩} قضاء محكمة الاسكندرية الابتدائية ، فى ١٥/١٢/١٩٤٦ ، مشار إليه فى المرجع السابق مباشرة، هامش رقم ١ ، ص ٢١١ ، ص ٢١٢.

تدور معها وجوداً وعدمًا^{٢٠} ؛ إذ يكفي تحقيق الأوضاع التي ذكرها المشرع للوفاء بهذا الالتزام ، حتى ولو كان الممول معفى من أداء الضريبة ، أو لم يحقق القدر من الدخل الذى يخضع للضريبة ، وذلك بجانب التزام الممول بأداء الضريبة عند توافر الواقعة المنشئة لها ، ووفقاً للأوضاع والإجراءات التى ينص عليها القانون.

وقد يمد القانون الضريبى نطاق هذه الالتزامات إلى غير الممولين إككاماً لحصر المجتمع الضريبى والحد من التهرب أو لضمان تحصيل دون الضريبة فى المواعيد المقررة دون إبطاء ، ومن ذلك إلزام أرباب الأعمال بحجز الضريبة المستحقة على مرتبات العاملين لديها وتوريدها فى المواعيد إلى مصلحة الضرائب، أو إلزام المتعامل مع الممول على خصم أو إضافة أو تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة من قيمة العمليات التى تتم بين الممول و هذا الغير. كما يفرض القانون على إدارة الضريبة التزامات معينة ينبغى مراعاتها حتى يكون مطالبتها بدين الضريبة أو تحصيلها مشروعاً ، ومن ذلك الالتزام بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة أو بقرار الربط أو الالتزام برد ما حصل من الممول بغير وجه حق^(٢١).

ولا يقبل أن تستغل اللائحة التنفيذية للقانون الضريبى فى تقرير بعض القواعد الإجرائية التى قد تزيد من سعر الضريبة على بعض المنتجات أو السلع ولو كان ظاهر النص يوحي بأن الغرض من هذه الإجراءات هو تيسير تطبيق أحكام القانون، لأن الاختصاص بتحديد سعر الضريبة محجوز بنص الدستور للقانون وحده ، دون أية أداة أدنى لما له من أهمية وتأثير على الحياة العامة

^{٢٠}د. أحمد فتحى سرور: الجرائم الضريبية، مطبوعات نقابة المحامين، القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٤.
^(٢١) أنظر فى ذلك المواد من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

والاقتصادية في المجتمع . وتضمن اللوائح مثل هذه القواعد ينطوى على غصب للدستور ، لايجوز^(٢٢).

المبحث الثاني

أقسام القانون الضريبي

يجرى تقسيم القانون الضريبي فى بعض الدول إلى قسمين : الأول موضوعى ، والثانى إجرائى .

ويتناول القسم الموضوعى عن الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة ، وسعرها، وكيفية تحديد وعاء الضريبة ، وحالات الإعفاء منها، بينما يتناول القسم الإجرائى : القواعد الإجرائية الخاصة بأحكام ربط الضريبة وتقديرها والتنظم منها، وينظم رفع الدول الجنائية على من يخالف القوانين الضريبية. ومن الدول التى عنيت بوضع قواعد إجرائية خاصة بالمسائل الضريبية : القانون الإيطالى الصادر عام ١٩٢٩، والقانون العام للضرائب فى فرنسا، والقانون الألمانى ، والقانون الفيدرالى السويسرى. ومن الدول العربية التى أصدرت قانوناً للإجراءات الضريبية: لبنان، والجزائر، ودولة الإمارات العربية.

بيد أن دولاً أخرى ، لم تعن بوضع قوانين إجرائية ضريبية خاصة ، واكتفت بذكر بعض هذه الإجراءات الخاصة بتنظيم فرض الضريبة ، وجبايتها ضمن نصوص القانون الذى يتناول كذلك الأحكام الموضوعية لهذه الضريبة ، على أن تطبق القواعد العامة للإجراءات وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية ، أو قانون الإجراءات الجنائية فيما لم يتناوله قانون الضريبة بنص خاص.

ومن ناحية أخرى ، قامت بعض الدول ، كالولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا مثلاً ، بتجميع (توكيد) التشريعات الضريبية ، أى تجميع أحكامها

^{٢٢} راجع الطعن رقم ٩٨١ لسنة ٣٦ إدارية عليا، جلسة ١٩٩٣/٧/٢٥.

المختلفة فى قانون واحد، كما هو الحال بالنسبة للقانون المدنى أو القانون التجارى ، وذلك بهدف تيسير العلم بهذه القوانين والإلمام بها. ولم تصل غالبية الدول إلى هذا الحد (٢٣).

وظلت مصر رديحاً طويلاً من الزمن لا تقنن الإجراءات الضريبية فى قانون مستقل عن قوانين الضرائب الموضوعية، حيث كان كل قانون ضريبى يتضمن الأحكام الإجرائية والموضوعية الخاصة به، بحيث يمكن أن تتكرر الأحكام الإجرائية فى أكثر من قانون، لاختلاف الضريبة التى يتناولها كل قانون، إلى أن تقدمت الحكومة فى ٢٠٢٠ بمشروع قانون للإجراءات الضريبية الموحد ، الذى يوحد الإجراءات الضريبية أو يجمعها فى قانون واحد، بعيداً عن قوانين الضرائب الموضوعية: ضريبة الدخل، وضريبة القيمة المضافة، وضريبة الدمغة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة.

ومع ذلك فلا زالت هناك قوانين أخرى تنتظر فصل القواعد الإجرائية عن القواعد الموضوعية، كقانون الضريبة على الأطنان، وقانون الضريبة على العقارات المبنية. بينما يتعذر بالنسبة لقوانين أخرى أن تدخل فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد لاختلاف طبيعتها ، كقانون الضريبة الجمركية.

بل ؛ إن هناك من القوانين غير الضريبية ، كقوانين إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة ، أو الأراضى الصحراوية، أو الاستثمار، يمكن أن تتضمن نصوصاً ضريبية داخلها تتعلق غالباً بالإعفاء من الضريبة أو تخفيف بعض أحكامها أو تقرير معاملة ضريبية خاصة .

وتعد هذه النصوص أحكاماً ضريبية تدخل ضمن عموم التعريف الواسع لقانون الضريبة ، رغم أنها وردت فى قوانين خاصة. ولا يمنع من ذلك كون أن المشرع قد أسند تطبيق هذه النصوص إلى إدارة غير ضريبية ، كما هو الحال

(٢٣) د. عادل أحمد حشيش : التشريع الضريبى المصرى، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية ، ١٩٨٤، ص ٢٢.

بالنسبة لقانون الاستثمار^(٢٤) الذى أوكل له المشرع المصرى الاختصاص بتحديد بدء النشاط الذى بمقتضاه تحسب مدة الإعفاء من الضريبة ، أو سلطة تقليص مدة الإعفاء أو إلغائه جزاء مخالفة المشروع لأحكام قانون الاستثمار، أو قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة الذى جعل لهذه المناطق إدارة ضريبية تتولى أمورها بما يتفق مع التيسرات التى قررها هذا القانون للمشروعات العاملة فيها.

وفى المقابل فإن قانون الضريبة قد يشتمل على نصوص غير ضريبية، وإن تناولت أحكاماً تتخذ من الضريبة سبباً أو وسيلة لها، كما هو الحال فى نصوص التجريم الواردة فى قوانين الضرائب ، إذ تعتبر هذه النصوص داخلة ضمن قانون العقوبات^(٢٥) ، أو النص^(٢٦) على أيلولة بعض الأموال إلى الخزنة العامة ، وهو ما يدخل ضمن قانون البنوك.

القانون الضريبى الدولى

كذلك يجرى تقسيم القانون الضريبى إلى قانون داخلى *Internal Law* وقانون دولى *International Law*، ويقصد بالقانون الداخلى القانون الضريبى العام الذى تضعه الدولة بإرادتها المنفردة وفق سيادتها التشريعية ، ويطبق على رعاياها المواطنين أو المقيمين بها أو الأموال الكائنة فيها ، كغيرها من القوانين ، لما لها من سيادة إقليمية على أراضيها.

أما القانون الضريبى الدولى فهو^(٢٧) مجموعة القواعد القانونية التى تهتم بالعلاقات التى تكون بين الأفراد وبين المشروعات ، والتى لا تقتصر على

(٢٤) يجعل قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ الهيئة – العامة للاستثمار – هى الجهة المختصة بتحديد تاريخ الإنتاج أو مزاولة النشاط".

(٢٥) د. محمود نجيب حسنى : القصد الجنائى ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ص ١٤٥، ص ١٤٦.

(٢٦) راجع المادة رقم ١٤٧ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢٧) راجع أستاذنا المرحوم الدكتور السيد عبد المولى : الضرائب والمعاملات الدولية ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٥.

حدود دولة معينة ، وإنما يتعدى نطاق أثرها الحدود الدولية بقصد تحديد السيادة الضريبية للدولة على الدخل أو رأس المال .

ويرجع فى تحديد هذه القواعد إلى القانون الداخلى للدولة والاتفاقيات الضريبية التى تعقدها الدول المختلفة بهدف منع الازدواج الضريبى الدولى أو الحد منه.

ويستند التقسيم إلى قانون داخلى وآخر دولى إلى اعتبارات شكلية ، للتمييز بين مصدر القاعدة القانونية ونطاقها ؛ فإذا كان مصدر القانون الضريبى هو الإرادة المنفردة للدولة وحدها أو كان نطاق تنظيمها معاملاتها الداخلية اعتبر قانوناً ضريبياً داخلياً ، أما إذا كان مصدر القانون اتفاقية ضريبية أبرمتها الدولة مع دولة أو دول أخرى، اعتب قانون ضريبى دولى، رغم أن الاتفاقيات الدولية الشائبة أو الجماعية تصبح بالتصديق عليها ونشرها فى الجريدة الرسمية قانوناً داخلياً نافذاً فى الدولة.

وتعتبر مشكلة الازدواج الضريبى الدولى *International Double Taxation* من أهم الموضوعات التى يعنى بها القانون الضريبى الدولى ، ويسعى لتجنبها أو الحد منها ، عن طريق الوسائل الثنائية التى تتفق عليها الدولتان المتعاقدتان فى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى، والتى تعد بعد التصديق عليها من القوانين السارية فى الدولة ، ويكون لها الأولوية فى التطبيق على قواعد القانون الضريبى العام ، باعتبارها قانوناً خاصاً يتناول مشكلة أو موضوعاً يجرى تنظيمه على نحو معين ، على خلاف الأوضاع المقررة فى القوانين الضريبية الداخلية للدولة ، وخاصة ما يتناول تحديد السيادة الإقليمية ، أو اقتسام الحق فى فرض الضريبة بين دولة إقامة الممول ، ودولة محل النشاط أو مصدر الدخل ، ووسائل تشجيع رؤوس أموال أو أنشطة معينة بتقرير إعفاءات أو مزايا ضريبية لها ، وطرق تجنب الازدواج الضريبى أو الحد منه ، والإجراءات التى يتعين مراعاتها لنظر النزاع حول تطبيق الاتفاقية الضريبية.

وتكون القواعد الواردة فى الاتفاقيات الضريبية الثنائية ، والتي تمثل نصوص القانون الضريبى الدولى ، فى مرتبة أسمى من القانون الداخلى فى بعض الدول ، كفرنسا، حتى لو كان القانون الداخلى لاحقاً على الاتفاقية الضريبية، ودون إعمال قاعدة أن القانون اللاحق يلغى ضمناً القانون السابق عليه. بينما لا تعترف دول أخرى ، كالولايات المتحدة، بسمو الاتفاقية على القانون الداخلى فى جميع الحالات، إذ يشترط الرجوع إلى الأعمال التحضيرية للقانون الصادر من الكونجرس للتصديق على المعاهدة الضريبية للتحقق من قصد الكونجرس الأمريكى فى منح الاتفاقية الضريبية هذه الدرجة من السمو على القانون الداخلى.

وفى مصر، تكون الاتفاقية بعد التصديق عليها ونشرها فى الجريدة الرسمية تشريعاً نافذاً يطبق على المنازعات الخاضعة له ، ولا يكون من شأن هذه الاتفاقية أن تؤثر خارج هذا النطاق فى أحكام قانون الضرائب السابق عليها بما تعد ناسخة له ؛ لأن التعارض الذى يستتبع إلغاء نص تشريعى بنص فى تشريع لاحق لا يكون إلا إذا ورد النصان على محل واحد ، يكون من المحال إعمالهما فيه معاً ، أما إذا اختلف المحل فإنه يتعين العمل بكل قانون فى محله، بصرف النظر عما بينهما من مغايرة ، طالما أن لكل منهما مجاله الخاص فى التطبيق ، ولا يمنع من ذلك ازدواج التشريع فى قانون البلد الواحد، لأن الشارع هو الذى يقدر الحكمة من هذا الازدواج ، وليس للقاضى إلا أن يطبق التشريع على ما هو عليه^(٢٨).

وتطبيقاً لذلك فإنه إذا خلت اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى من بيان السعر المطبق على نشاط الشركة الدولية فى مصر، أو المعاملة الضريبية لنوع معين من الإيرادات التى تحققها، أو الإجراءات التى تتبع فى ربط الضريبة من

(٢٨) حكم النقض فى الطعن رقم ٣٠٣ لسنة ٣٢ ق، جلسة ١٠/٥/١٩٦٦.

هذه الشركة ، فليس ثمة ما يمنع من تطبيق أحكام قانون الضرائب السابق على نفاذ قانون الاتفاقية ، لأن كلا منهما يرد على محل مختلف ، يمكن إعماله دون تعارض.

وإذا صدر قانون لاحق على الاتفاقية الضريبية ، وتضمن نصوصاً تعارض أحكامها ، فإنه يجب النظر إلى الهدف من القانون اللاحق ؛ فإذا كان هذا التشريع يهدف إلى أن يقتصر العمل به على بعض العلاقات الداخلية التي لا تنظمها الاتفاقية ، فإن أحكام الاتفاقية تكون نافذة في النطاق الذي تعنيه ، دون أن يمنع ذلك من تطبيق القانون اللاحق على المجالات الداخلية التي ينظمها.

أما إذا كان القانون اللاحق ينظم مسائل تدخل في نطاق الاتفاقية على نحو يتعارض مع أحكامها ، فإن سمو الاتفاقية يتطلب إعمال أحكامها على الرغم من مخالفتها للقانون اللاحق عليها ، لأن على كل دولة أن تراعى عند قيامها بوضع أحكام نظامها القانوني احترام قواعد الاتفاقيات أو المعاهدات التي تكون طرفاً فيها، وإن لم تفعل فلا يترتب على التشريع المخالف بطلان القانون^(٢٩) ، ولكن يترتب على الدولة مسؤولية في مواجهة الدول الأخرى ، ويكون لأصحاب الشأن أن يطالبوا الدولة بالتعويض عن مخالفتها لالتزامها الدولي.

الفصل الثاني

صلة القانون الضريبي بالقوانين الأخرى

يعد القانون الضريبي واحداً من مجموعة القوانين التي يتكون منها النظام القانوني للدولة ، فهو يتصل بكل فروع القوانين الأخرى ، ويرتبط بها، بحيث يكمل كل منهما الآخر ، ليحقق التناسق والتضامن فيما بينها، حتى يمكن

(٢٩) د. محمد حافظ غانم: المعاهدات ، دراسة لأحكام القانون الدولي وتطبيقاتها في العالم العربي ، مطبوعات معهد الدراسات العربية، القاهرة، ١٩٦١، ص ١١١، ص ١١٢.

الرجوع إلى أيها لاستكمال أوجه النقص في الآخر ، دون أن يفقد هذا الآخر تميزه عن غيره من القوانين، وذاتيته المستقلة التي يتميز بها. ونبين ذلك في المباحث الآتية

المبحث الأول

صلة القانون الضريبي بالدستور

يحرص الدستور على وضع القواعد التي تنظم فرض الضرائب، ولا يجوز للسلطة التشريعية أن تحيد عنها عند إصدار قانون الضريبة^{٣٠} . وقد تضمن الدستور المصرى عدداً من النصوص التي تناولت تنظيم الضريبة العامة، وقواعد فرضها ، والمبادئ التي ينبغى مراعاتها، فنصت المادة ٣٨ من الدستور على أن "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون. ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر، وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح، وفقاً لمقدرتهم التكليفية، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنظمة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية. تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر في تحصيل الضرائب، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وأى متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزنة العامة للدولة".

^{٣٠} اهتمت الدساتير المصرية بدءاً من دستور ١٨٨٢ بالضريبة، والنص على عدم جواز فرض ضرائب أيّاً كان شكلها إلا بقانون يصدق عليه المجلس النيابي. وتواتر هذا النص مع اختلاف في بعض العبارات حتى الدستور الحالي الصادر عام ٢٠١٤.

وتنص المادة ١٢٦ منه على أن: "ينظم القانون القواعد الأساسية لتحصيل الأموال العامة وإجراءات صرفها".

وتنص الفقرة الثانية من المادة ٢٢٥ من الدستور على أنه "ولا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية، النص على خلاف ذلك، بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب".

ويتضح من هذه النصوص أن الدستور قد أولى عناية خاصة بالضريبة، وحدد القواعد التي يلزم مراعاتها عند سن وتطبيق القوانين الضريبية، مبيناً أن للنظام الضريبي أغراضاً مالية واجتماعية واقتصادية. ومؤكداً على المبدأ الدستوري العالمي المعروف لا ضرائب بلا تمثيل من خلال قصر سلطة إنشاء أو فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون. أي من خلال ممثلي الشعب عبر البرلمان الذي يصدر القوانين، ولا يجوز الإغفاء من الضريبة إلا في الأحوال المبينة في القانون.

كما تدخل الدستور في تحديد السياسة الضريبية، والزم أن تكون متعددة المصادر، وأن تكون ضريبة الدخل على الأفراد، ومتعددة الشرائح، تحقيقاً للعدالة المنشودة، وتبعاً لمقدرتهم التكليفية. وأن يكفل النظام الضريبي تشجيع القطاعات الاقتصادية كثيفة العمالة للحد من البطالة، وتحفيز دور هذه القطاعات في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

ونبه الدستور إلى أهمية تطوير النظام الضريبي والارتقاء به، وفق أحدث النظم العالمية، لضمان أن يعمل هذا النظام بالكفاءة في تحصيل الضرائب لصالح الخزنة العامة، وبوسائل ميسرة لا ترهق المدينين بهذه الضرائب. على أن يحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وأى متحصلات سيادية أخرى.

واستحدثت الدستور في المادة ٣٨ منه حكماً بشأن المبالغ الأخرى غير الضرائب والرسوم التي يحق للدولة تحصيلها، وأطلق عليها متحصلات سيادية أخرى، كما أجاز أن يخصص من الضرائب والرسوم والمتحصلات السيادية الأخرى لتمويل مصادر أخرى غير الخزنة العامة، حين أشار إلى أن القانون يحدد ما يودع من هذه المبالغ في الخزنة العامة للدولة. مما يعنى أن الدستور قد تخطى عن أحد مبادئ الموازنة العامة للدولة، وهو مبدأ عدم تخصيص إيراد معين إنفاق معين.

وبينت المحكمة الدستورية العليا أن^{٣١} نص المادة ٣٨ من الدستور قد حددت أهداف النظام الضريبي، وجعلت على رأسها تحقيق العدالة الاجتماعية. ويفترض تحديد دين الضريبة التوصل إلى تحديد حقيقى للمال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك شرطاً لازماً للعدالة الضريبية، وسلامة بنائها، ولصون مصلحة كل من الممول والخزنة العامة. ومن ثم يتعين أن يكون وعاء الضريبة، ممثلاً في المال المحمل بعبئها، محققاً ومحدداً على أسس واقعية، واضحة لا تثير لبساً أو غموضاً، بما يمكن معه الوقوف على حقيقته على أكمل وجه. ولا يكون وعاء الضريبة إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال.

وأن العدل الاجتماعى هو الذى يجب أن يهيمن على الأعباء المالية التي نصت عليها المادة ٣٨ من الدستور، ويجب أن يحدد القانون الشروط الموضوعية لاقتضاءها، وأن لا يتضمن التمييز بين الحقوق المتكافئة التي ضمن لها الدستور الحماية القانونية، بحيث لا تحكمها إلا مقاييس موحدة لا تتفرق بها ضوابطها. ولذا الزم الدستور الدولة - في المادة ٣٨ منه - بالارتقاء بالنظام الضريبي وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب. ونص على أن يحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب

^{٣١} الدعوى رقم ٥٣ لسنة ١٩ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٢٠/٥/٩.

والرسوم وصولاً إلى تحديد المال المحمل بعبئها، والمتخذ وعاء لها، والملتزمين بها، الذين تتوافر بالنسبة إليهم الواقعة المنشئة للضريبة^{٣٢}.

وحظر الدستور النص في أي قانون على رجعية النص الضريبي، وأصبحت القوانين الضريبية كالقوانين الجنائية لا يجوز النص على سريانها بأثر رجعي ، ولا يمكن أن يصرح البرلمان بتطبيقها على الماضي، حتى ولو وافق البرلمان على ذلك بالأغلبية الخاصة (ثلثي أعضاء مجلس النواب).

ويقع على السلطة التشريعية ، وهى بصدد مباشرة اختصاصها فى إصدار القانون الضريبي ، واجب أن تراعى هذه القواعد الدستورية ، ولا تحيد عنها ، ولضمان ذلك فقد أناط الدستور بالمحكمة الدستورية العليا أن تراقب مدى دستورية القوانين^(٣٣).

المبحث الثانى

صلة القانون الضريبي بالقانون العام

يتصل قانون الضريبة بأقسام القانون العام بصلة لا تنكر ، كالقانون الإدارى، والقانون الدولى العام ، والقانون الجنائى :

أولاً : صلة القانون الضريبي بالقانون الإدارى

ينظم القانون الإدارى نشاط الدولة وعلاقة السلطات العامة بالأفراد، وتعد الإدارة الضريبية القائمة على تنفيذ قانون الضرائب إحدى هذه السلطات العامة، وما يصدر عنها من قرارات أو أعمال يخضع لأحكام القانون الإدارى فيما لم يتضمنه نص خاص فى القانون الضريبي.

فقرار ربط الضريبة أو تحصيلها يعتبر قراراً إدارياً يخضع لرقابة القضاء الإدارى بما له من ولاية عامة فى نظر الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية ، ومن بينها إدارة الضريبة .

^{٣٢} الدعوى رقم ٢١٧ لسنة ٣١ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٢٠/١/٤ .
(^{٣٣}) لمزيد من التفصيلات راجع مؤلفنا: الضرائب بين الفكر المالى والقضاء الدستورى ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦ .

وقد دل على ذلك نص الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ التى جعلت لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها الاختصاص فى نظر الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة.

ورغم أن القانون الخاص بنظر المنازعات الضريبية لم يصدر بعد ، إلا أن المحكمة الإدارية العليا ^(٣٤) لم تر فى ذلك مانعاً من اختصاص محاكم مجلس دولة بالفصل فى منازعات الضرائب والرسوم التى لم ينظم المشرع طريقاً قضائياً للطعن أو بالفصل فى كل قرار إدارى يتعلق بهذه المنازعة ، ولا يتسع النص الذى يحدد اختصاص القضاء العادى ليشمله.

وجرى القضاء على أن تختص محكمة القضاء الإدارى بنظر منازعات الضرائب على الأطيان الزراعية والضرائب على العقارات المبنية والضريبة العامة على المبيعات ^(٣٥)، وغيرها من الضرائب والرسوم التى لم يرد فى القوانين التى تنظمها نصوص خاصة ^(٣٦) ما يبين جهة التقاضى فى المنازعات المتعلقة بها ، مما يعنى تطبيق القواعد العامة التى لم يتولها القانون الإدارى فى هذا الشأن .

وحسم أمر هذا الاختصاص بحكمين للمحكمة الدستورية العليا، قضت فيهما باختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضريبة العامة على المبيعات ^{٣٧} -الضريبة على القيمة المضافة حالياً - ومنازعات الضريبة العامة

^(٣٤) حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ٣٠٠٥ لسنة ٣٤ ق العليا، جلسة ١٩٩٠/١٢/١ .
^(٣٥) أستاذنا الدكتور / زكريا محمد بيومي: المنازعات فى ضريبة المبيعات ، دار الكتب القانونية ، المحلة الكبرى، ١٩٩٣، ص ٤١-ص ٤٤ .
^(٣٦) راجع مثلاً لذلك نص المادة رقم ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التى جعلت المحاكم العادية هى المختصة بالفصل فى المنازعات الضريبية الناتجة عن تطبيق هذا القانون.
^{٣٧} القضية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ ق دستورية، المنشور فى الجريدة الرسمية بالعدد ١٥ مكرر (ب) بتاريخ ١٧ من إبريل ٢٠١٣ .

على الدخل^{٣٨}. باعتبار المنازعة المتعلقة بهذه الضرائب هو منازعة إدارية، يختص بنظرها مجلس الدولة.

وانصياعاً لهذا الحكم ، امتد تطبيقه على منازعات الضرائب الأخرى، والتي لم يصدر بشأنها حكم من الدستورية العليا، كضريبة الدمغة و رسم تنمية الموارد المالية للدولة^{٣٩}، وقانون الجمارك^{٤٠}.

ثانياً: صلة القانون الضريبي بالقانون الدولي العام

لكل دولة ذات سيادة الحق فى إصدار التشريعات التى تفرض بمقتضاها الضرائب على الأشخاص أو الأموال الموجودة داخل إقليمها . وقد يمتد نطاق هذا التشريع بحيث يشمل طائفة من الأشخاص وأنواعاً من الأموال التى توجد خارج هذا الإقليم.

ويكون للدولة الحق فى أن تفرض الضرائب على الدخول والمعاملات والأموال التى يحوزها أو يملكها مواطنوها أو الأجانب المقيمون بها ، مما يؤدى فى بعض الأحوال إلى أن يخضع ذات المال أو الشخص إلى أكثر من ضريبة فى أكثر من دولة بسبب أنه ينتمى بجنسيته إلى هذه الدولة ، ويقوم فى دولة أخرى ، ويعمل فى دولة ثالثة ، وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي الدولي *International Double Taxation* ، والذى يشكل عائقاً يحول دون انتقال الأشخاص ، وتدفق رأس المال بين الدول المختلفة ، لذلك تعمل جاهدة على الاتفاق فيما بينها لتجنب هذا الازدواج أو الحد منه ، ويكون ذلك عن طريق معاهدات جماعية أو اتفاقيات ثنائية تبرم لهذا الغرض.

وتؤثر قواعد القانون الدولي العام فى إبرام هذه المعاهدات أو الاتفاقيات، وفى تطبيقها ، وتفسيرها ، حيث يرجع إلى اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات *The*

^{٣٨} القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ ق دستورية المنشور بالجريدة الرسمية العدد ٣١ مكرر (ج) بتاريخ ٢ من أغسطس ٢٠١٥ .

^{٣٩} الطعن بالنقض رقم ١٧٤٤٣ لسنة ٨٢ ق، جلسة ٢٠١٨/٣/٣٦ .

^{٤٠} الطعن بالنقض رقم ٤٤٥ لسنة ٨٩ ق ، جلسة ٢٠١٩/١١/٢٠ .

Vienna Convention on the Law of Treaties النافذة من ٢٣ مايو

١٩٦٩ ، وذلك لتفسير النصوص الغامضة في الاتفاقيات الضريبية ^(٤١).

كما يشكل مجموع الاتفاقيات الدولية الضريبية التي تعقدها الدولة المبادئ الأساسية للقانون الضريبي الدولي ^(٤٢) ، على النحو الذى بيناه من قبل.

وتؤثر الاتفاقيات الدولية التي تبرمها الدول في مجال الضرائب الأخرى، في صياغة قانونها الداخلى، وفي قواعد تحديد الوعاء الضريبي وفقاً للأسس التي تضمنتها هذه الاتفاقيات، وأوضح الأمثلة على ذلك اتفاقيات التجارة الدولية المؤثرة في قانون الجمارك، وخاصة اتفاقيات الجات واتفاقية كيوتو واتفاقية التقييم الجمركي.

كذلك تؤثر المعاهدات والاتفاقيات الدولية في تطبيق قوانين الضرائب، عندما تتضمن هذه الاتفاقيات نصوصاً ضريبية، كاتفاقيات مزايا وحصانات الدبلوماسيين، التي تقرر بعض الإعفاءات من قوانين ضرائب الدخل، والقيمة المضافة، والضريبة الجمركية، والضريبة العقارية.

ويكون للمبادئ التي يقررها القانون الدولي تأثير على قوانين الضرائب، كمبدأ المعاملة بالمثل، ومبدأ تفسير الاتفاقيات الدولية بحسن نية. إذ يؤدي ذلك إلى مد، أو قصر تطبيق أحكام المزايا الضريبية للأجانب التي تمنحها هذه الاتفاقيات إلى المدى الذي يتمتع به المصريون من مزايا ضريبية في الدول الأخرى، أو إلى أن تفسر النصوص الضريبية الواردة في الاتفاقيات الدولية، وبما يتماشى مع الغرض من هذه الاتفاقيات، ويضمن سلامة تطبيقها، دون

⁽⁴¹⁾ *International Fiscal Association(I.F.A) : Interpretation of Double Taxation Convention, Kulwer publisher, the Netherlands, Vol. LXXVIIIa, 1993, pp. 66-74.*

⁽⁴²⁾ *Charles Cardyn : Evolution recent et prospective du Droit Fiscal International , Rep. Fisical , December , 1957, p. 317.*

مثبت في د. قدرى نقولا عطية، ص ١٩.

ضرورة الالتزام بالتفسير الحرفى لنصوصها، إذا كان هذا التفسير يخل بالأهداف التي تسعى الاتفاقية إلى تحقيقها.

ثالثاً: صلة القانون الضريبي بالقانون الجنائي

يحدد القانون الجنائي الأفعال التي تعد جرائم ، ويبين العقوبات المقررة لها، ويحمي بذلك الحقوق التي تعترف بها، وتنظمها قوانين أخرى^(٤٣).

وإذا كان قانون العقوبات يهدف ، بوجه عام، إلى حماية مصالح المجتمع كافة ، فإنه يساهم في تحقيق مصلحة المجتمع الضريبية، ونعني بها ضمان مصلحة الخزنة العامة^(٤٤) في تحصيل الضرائب المستحقة قانوناً ، فهو يعاقب مرتكب الجريمة الضريبية سواء بالفعل أو الامتناع عن الفعل ، مما يترتب عليه إخلالاً بمصلحة ضريبية يرهاها القانون، ويقرر عقاباً على من يرتكبها.

وتتضمن القوانين الضريبية نصوصاً عقابية لما يعد جرائم ضريبية تستوجب الجزاء ، دون أن تغفل هذه النصوص الطبيعة الخاصة بالجزاء الجنائي الضريبي ، بوصفه يطلج التزاماً أخلاقياً يتعلق بالذمة المالية للممول أو المكلف قانوناً بالضريبة ، مما يجعل المساس بجسم المخالف في حالات خاصة، أي عندما يبلغ الضرر بالمصلحة حداً جسيماً^(٤٥).

ولذلك تقيد النصوص الضريبية سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى العمومية إلا بناءً على طلب من وزير المالية أو من ينوبه، كما تجيز التصالح في القضايا الضريبية مقابل أداء الضرائب التي تهرب منها ، بالإضافة إلى

(٤٣) د. محمود نجيب حسنى : شرح قانون العقوبات العام، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٣، ص ١.

(٤٤) د. أحمد فتحي سرور، ص ٣٠، ص ٣٦.

(٤٥) د. إدوارد جرس بشاى: التجريم الضريبي المصري، مركز إلياس العصري للطباعة والنشر، القاهرة، ص ٥١.

تعويض الخزانة العامة عما أصابها من ضرر نتيجة التأخير فى أداء الضرائب المتهرب منها ، على أن تقتضى الدعوى العمومية بالصلح.

المبحث الثالث

صلة القانون الضريبي بالقانون الخاص

يتصل قانون الضريبة بأقسام القانون الخاص، وأهمها القانون المدنى، والقانون التجارى ، وقانون المرافعات المدنية والتجارية:

أولاً : صلة القانون الضريبي بالقانون المدنى

يعتبر القانون المدنى هو الشريعة العامة التى تحكم العلاقات الخاصة، سواء تمت بين الأفراد بعضهم البعض، أو بينهم وبين الدولة باعتبارها ليست صاحبة سلطة وسيادة^(٤٦).

ورغم أن العلاقة بين الدولة والممولين علاقة تنظيمية يحكمها القانون، فهى ليست من نوع العلاقات التعاقدية التى تكون بين الأفراد، كما أن شخصية الدولة بوصفها ذات سلطة وسيادة تبدو واضحة فى ممارسة حقها فى فرض الضرائب، إلا أن هناك من يرى^(٤٧) أن القانون المدنى هو القانون العام الذى يجب أن تطبق أحكامه فيما لم يرد فيه نص خاص فى قانون الضرائب، استناداً إلى أن القانون المدنى قد تكامل تكوينه ، وأصبح راسخاً يتضمن كافة الحلول للمسائل التى لم يواجهها المشرع بنصوص خاصة.

وقد استند القضاء المصرى فى عدد من أحكامه إلى قواعد القانون المدنى عند الفصل فى المنازعة الضريبية، كما هو الحال بالنسبة لبيان الأثر الرجعى لقانون الضريبة^(٤٨) ، أو قواعد الشركة المدنية^(٤٩)، أو أحكام التقادم^(٥٠) فيما لم يرد به نص خاص فى قانون الضريبة .

(٤٦) د. احمد سلامة: المدخل لدراسة القانون، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص ٨١.

(٤٧) M.Feye: Traite de Droit Fisical, T. Ler. Bruxelles, p. 320.

(٤٨) أنظر على سبيل المثال : أحكام النقض فى الطعون أرقام ١٢٩ لسنة ٣٨ ق ، ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق ، ١١٥ لسنة ٣١ ق.

وهذا لا يعنى أن هناك تشابهاً تاماً بين قانون الضريبة والقانون المدنى ، أو أن القانون الضريبى يعد جزءاً من القانون المدنى ؛ ذلك أن الرجوع إلى قواعد القانون المدنى يكون فى المسائل التى لا تتصل مباشرة بمسألة فرض الضريبة أو تحديد وعائها أو ربطها ، إنما تتعلق بالقواعد العامة التى تكفل تحصيل الضريبة، أو ضمان حق الممول، أو حق الخزنة العامة، عندما يتعذر وجود السبل التى تكفل ذلك فى قانون الضريبة.

ثانياً: صلة القانون الضريبى بالقانون التجارى

لن نجد صعوبة فى التدليل على الصلة الوثيقة بين القانون الضريبى والقانون التجارى؛ ففى ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة فإن النشاط التجارى تحكمه قواعد القانون التجارى كما تحكمه قواعد القانون الضريبى^(٩) ، بل قد تؤثر المعاملة الضريبية لنشاط معين فى القواعد التى تحكم هذا النشاط فى القنون التجارى ، وذلك حين يختار الممول شكلاً قانونياً معيناً للمنشأة التى يزاول فيها نشاطه ، فرداً أو شركة أشخاص أو شركة أموال للاستفادة من الإعفاءات والمزايا التى يقدمها التشريع الضريبى لهذا الشكل القانونى أو غيره.

كما يستدل بقواعد القانون التجارى للتمييز بين العمليات التجارية وغيرها من العمليات المدنية ، عندما يقرر التشريع الضريبى معاملة مميزة لكل نوع منهما ، دون أن يورد تعريفاً خاصاً بالعمليات التجارية.

ومع ذلك فإن قانون الضريبة أوسع نطاقاً من القانون التجارى ، إذ لا يقتصر نطاق القانون الضريبى فقط على العمليات التجارية والتجار ، وإنما

(٩) أنظر على سبيل المثال : أحكام النقض فى الطعون أرقام ١٦٨ لسنة ٣٠ق، و ٢٧٨ لسنة ٣٠ق، ٢٢٠ لسنة ٣٥ق.

(١٠) أنظر على سبيل المثال أحكام النقض فى الطعون أرقام ٣٣٣ لسنة ٣٤ قن و ٦٦ لسنة ٣٠ق ، و ٦٦٦ لسنة ٤٥ ق.

(١١) د. ثروت حبيب: دروس فى القانون التجارى ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعى، القاهرة، ١٩٧٨، ص ١٧.

يمتد ليشمل كافة المعاملات الاقتصادية ، وحتى التى تتخذ الطابع المدنى ،أو التى لا يغلب على من يزاولها الاعتياد والاحتراف .

كما قد يضع القانون الضريبى أحكاماً خاصة على خلاف المتعارف عليه فى القانون التجارى .

وقد بدا ذلك واضحاً فى قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ السابق (٥٢) حين لم يكن يعترف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، ولم يشترط تسجيلها للاعتراف بها ، أو عندما جعل الشريك الموصى مسؤولاً عن الدين الضريبى فى شركة التوصية البسيطة.

وهو الأمر الذى تولى عنه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالعودة إلى أحكام القانون التجارى بالاعتراف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، وسأوى بينها وبين غيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى فى المعاملة الضريبية ، وأصبح تحديد الضريبة يحسب على صافى ربح الشركة قبل توزيعه على الشركاء(٥٣).

ثالثاً: صلة القانون الضريبى بقانون المرافعات المدنية والتجارية

يعرف قانون المرافعات المدنية والتجارية بأنه (٥٤) مجموعة القواعد القانونية المنظمة للقضاء المدنى ، والتى تحدد ولاية هذا القضاء، وحدود اختصاصه ، وتشكيلاته المختلفة ، ثم الوسيلة التى يمارس فيها دوره القانونى، وإجراءات الحصول على حمايته.

(٥٢) راجع المادة ١٤ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

(٥٣) راجع المادة رقم من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ولمزيد من التفاصيل يراجع مؤلفنا : قانون الضريبة على الدخل الجديد ، دار النهضة العربية ، القاهرة، الطبعة الثانية ، ٢٠٠٦.

(٥٤) ينتقد بعض الكتاب هذه التسمية ، ويفضلون عنها قانون القضاء المدنى ، لأنها أوضح فى الدلالة على الموضوعات التى يتضمنها هذا القانون. ويرجع ذكرنا لها إلى أنها الاسم التشريعى لهذا القانون . أنظر على سبيل المثال: د. وجدى راغب : مذكرات فى مبادئ القانون المدنى، القاهرة ، ١٩٧٦/٧٥، ص ٧.

أو بعبارة أخرى ، هو (٥٥) القواعد المتعلقة بتنظيم القضاء فى مسائل القانون الخاص كافة ، المدنية والتجارية وغيرها.

وتحيل العديد من التشريعات إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية فى شأن الإجراءات وقواعد التقاضى التى لم يرد بشأنها نص خاص فى هذه التشريعات (٥٦) ، مما دعا إلى اعتبار قواعد وأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية هى الشريعة العامة بالنسبة لقوانين القضاء الأخرى ، مما يعنى تطبيق أحكامه وقواعده فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى تلك القوانين(٥٧).

وعلى هذا، فقد استقر القضاء الضريبى إلى أنه يجب الرجوع إلى أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية فى شأن إجراءات التقاضى التى لم يرد لها تنظيم خاص فى قانون الضريبة. أو لم يكن قانون الإجراءات الضريبية - فى بعض الدول- قد تضمن أحكاماً خاصة، يتعين مراعاتها، ولو خالفت قانون المرافعات.

وتطبيقاً لذلك فإنه يعتد بالإجراءات والمواعيد التى وردت فى قانون المرافعات المدنية والتجارية عندما يخلو القانون الضريبى ، أو قانون الإجراءات الضريبية، من النص على ما يخالفها .

والى هذا المعنى أشار القضاء فى أحد أحكامه (٥٨)، بقوله: " أما الخلافات التى لا تختص بنظرها لجان الطعن فقد ترك المشرع إجراءاتها لقانون المرافعات المدنية والتجارية وهو القانون العام، وأحكامه هى شريعة التقاضى

(٥٥) د. محمد محمود هاشم: قانون القضاء المنى ، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٩، ود. وجدى راغب، ص ٥.

(٥٦) من ذلك مثلاً المادة رقم ٣ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، والمواد ٢٣٤ و ٢٥٠ و ٤٦١ من قانون الإجراءات الجنائية.

(٥٧) د. محمد محمود هاشم، ص ١٧.

(٥٨) محكمة الإسكندرية الابتدائية ، الدعوى رقم ٣٧٧ لسنة ١٩٥٥، مشار إليه فى د. قدرى نقولا عطية ، ص ٧٧.

العامّة التي ينبغي الرجوع إليها عند عدم وجود نص صريح يخالفها في قانون الضريبة".

ومن جماع ما تقدم يتضح أن القانون الضريبي يتصل بالقوانين الأخرى على نحو معين ، دون أن يسلبه هذا الاتصال ذاتيته الخاصة ، والتي نبينها في الفصل التالي.

الفصل الثالث

عناصر الذاتية في القانون الضريبي

يحقق القانون الضريبي عدداً من الأهداف التي يأمل المشرع أن يبلغ بها غاية معينة تحقق صالح المجتمع. ويكون القانون الضريبي بما له من طبيعة خاصة ، ووسائل مميزة ما أقدر من غيره من القوانين الأخرى على تحقيق هذه الأهداف.

أو بمعنى آخر :إن للقانون الضريبي ذاتية مستقلة تؤهله لتحقيق الغاية منه، وهي تدبير إيرادات عامة للدولة ، أو التدخل لبلوغ أهداف اقتصادية واجتماعية معينة ، دون أن تفقده هذه الذاتية أو الاستقلالية ضرورة أن يكون متناسقاً ومتكاملاً، ومكملاً للقوانين الأخرى داخل النظام القانوني للدولة.

الاعتراض ذاتية القانون الضريبي

تجاهل جانب من الفقه والقضاء ما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة ، وذلك عند البحث عن حلول للمسائل التي سكّتها عنها المشرع الضريبي ، أو لم يرد بشأنها نص خاص، حيث يرجع في ذلك إلى القواعد المقررة في القانون المدني أو قانون المرافعات المدنية والتجارية أو القانون التجاري .

ودليلهم فى ذلك أن القانون الضريبى يتناول - ضمن أمور أخرى- تنظيم العلاقات المالية بين الأفراد والإدارة ، وهو بذلك يعتبر استثناءً من القواعد العامة للمعاملات المالية التى يتناولها بوجه خاص القانون المدنى^(٥٩). وقد أيد القضاء فى بعض أحكامه هذا الرأى ، حين ذهب على وجوب اعتبار القانون المدنى هو القانون الذى تطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه حكم ضريبى خاص^(٦٠)، وإذ خلا القانون الضريبى من النص على إجراءات خاصة لرفع الدعوى أمام القضاء ، فإنه يرجع فى شأن هذه الإجراءات إلى القواعد العامة، والإجراءات المقررة لرفع سائر الدعاوى فى قانون المرافعات^(٦١). ويستفيد القانون الضريبى من الأحكام الواردة بالقانون التجارى والتى لم يتناولها القانون الضريبى بنص خاص ، كما هو الحال بالنسبة لقواعد الإفلاس مثلاً .

تأييد ذاتية القانون الضريبى

يذهب غالبية الفقهاء إلى أن القانون الضريبى ينظم علاقة الدولة بالمولين بوصفها صاحبة سلطة وسيادة، فهو بذلك يخرج من نطاق أحكام القانون الخاص، ويندرج ضمن فروع القانون العام، كالقانون الدستورى، والقانون الإدارى، ولكنه يتميز عن باقى فروع القانون العام فى أنه يقتصر على أمر الممولين أو المكلفين بأداء الضريبة^(٦٢)، مما يعنى أن للقانون الضريبى ذاتية

(٥٩) د. قدرى نقولا عطية، ص ٤، ود. عادل أحمد حشيش : التشريع الضريبى المصرى ، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٤، ص ٢٠.

(٦٠) أحكام النقض فى الطعون أرقام : ١١٢ لسنة ١٢ ق، جلسة ١٩٥٣/٦/٢٥، و ٣٠٥ لسنة ٢١ ق، و ٢٢٤ لسنة ٢٢ ق، جلسة ١٩٥٥/٤/٢٨.

(٦١) راجع أحكام النقض فى الطعون أرقام: ١٠١ لسنة ٢٩ ق، جلسة ١٩٦٤/١/٢٢، و ١٥٣ لسنة ٢٩ ق جلسة ١٩٦٤/١/٢٩، و ٤٢٢ لسنة ٢٩ ق جلسة ١٩٦٥/١/٢٧، و ٢٣٦ لسنة ٢٨ ق جلسة ١٩٦٥/٣/٢٤.

(٦٢) د. محمد طه بدوى ود. محمد حمدي النشار أصول القانون الضريبى، ص ٨٩- ص ١٠٠.

مستقلة عن غيره من القوانين الأخرى ، يمكن الاستدلال عليها من نواح متعددة^(٦٣)، منها:

١- يعين قانون الضريبة دين الضريبة تعييناً وافياً طبقاً لأحكامه، إذ ينشأ دين الضريبة بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يحددها قانون الضريبة ، ولا يتوقف الالتزام بهذا الدين على إرادة الإدارة الضريبية ولا على إرادة الممول ، كما يخول القانون للإدارة الضريبية أن تحدد دين الضريبة تحديداً يتفق وأحكام القانون، ويعين لها الإجراءات التي يلزم اتباعها في هذا الشأن.

٢- يجب أداء دين الضريبة متى توافرت الشروط والأحكام التي يقرها قانون الضريبة الذى يعنى أساساً بالمراكز الفعلية الحقيقية، دون الاعتداد بقانونية أو مشروعية هذه المراكز فى قوانين أخرى ، كما لا يعتد بما يخلعه الأفراد على تصرفاتهم من أوصاف قانونية ، إذ يجب أن يتحقق فى مجال القانون الضريبى التطابق بين شروط المتعاقدين والوصف القانونى ، حيث يعتد القانون الضريبى بحقيقة التصرف الذى يجريه أطرافه ، وبغض النظر عن المسمى أو الوصف الذى ورد فى عقد التصرف، أو أطلقه عليه أطرافه؛ فالعبرة دائماً بالواقع وحقيقة الأمر ، مما يضيف على حقوق الخزنة العامة حماية خاصة تدرأ عنها ما قد تسببه تصرفات الغير من ضرر.

٣- خول القانون الإدارة الضريبية حقوقاً و امتيازات تكفل لها تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً ، فلها حق الإطلاع على كافة البيانات ، سواء كانت هذه البيانات تحت يد الممول أو غيره، كما لها أن تتخذ من الإجراءات ما يضمن تحصيل دين الضريبة وفقاً لقواعد خاصة ينص عليها القانون الضريبى ، وتعد خروجاً على القواعد المقررة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية ، فلإدارة الضريبية أن توقع الحجز التحفظى على الأموال التى يخشى تعرضها للضياع،

(٦٣) د. قدرى نقولا عطية، ص ٩٧- ص ١٥٥.

كما يكون لها تحصيل الضرائب بالطرق الإدارية دون اللجوء إلى القضاء لإجبار الممول على أداء دين الضريبة ، كما اعتبر المشرع فى بعض الحالات إقرار الممول بدين الضريبة سنداً تنفيذياً يجيز لإدارة الضريبة حجز التنفيذ بقيمة ما يكون مستحقاً لها من ضرائب من واقع هذا الإقرار .

٤- يعين القانون الضريبى إجراءات وأوضاع خاصة تنظم حالات الإخطار بدين الضريبة أو التظلم منها ، فيكون الإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بقيمتها أو المطالبة بالدين الضريبى عن طريق البريد ، الذى يحل محل أوراق المحضرين التى يتضمنها قانون المرافعات أو التجارية ، كما تختص لجان إدارية بحتة أو لجان إدارية ذات اختصاص قضائى لنظر الطعن فى المنازعات التى تثور بين الممول وإدارة الضريبة، وذلك قبل إحالة الخلاف إلى القضاء .

ويجيز قانون الضريبة التصالح بين الممول وإدارة الضريبة ، ويكون هذا التصالح سبباً لانقضاء الدعوى الجنائية ، وذلك مراعاة لطبيعة الخصومة الضريبية التى يراعى فيها صالح كل من الممول والخزانة العامة ، على أساس مبدأى النفعية والعدالة معاً .

ونبين ذلك فى المباحث الآتية أوجه الذاتية فى القانون الضريبى ما يلى :

المبحث الأول

تقييد حق البرلمان فى التفويض التشريعى

تحرص الدساتير على التأكيد على مبدأ قانونية الضريبة، بمعنى أن الضريبة يجب أن تصدر بقانون. وأن القانون الصادر من السلطة التشريعية (البرلمان) هي وحدها صاحبة الاختصاص، فى تعيين كل الأحكام التى تؤثر فى حجم العبء الضريبى الذى يتحمله الممول، وكيفية تحديد وعاء الضريبة، وإجراءات ربطها، وتحصيلها.

ولا يجوز للسلطة التشريعية أن تفوض السلطة التنفيذية في هذه الأحكام، ذلك لأن الضريبة تمس بشكل مباشر الحقوق المالية للشخص، وتؤثر في حقه في ملكية هذه الأموال^{٦٤}. وإذا كانت من مصلحة الدولة في الحصول على بعض هذه الأموال في صورة ضريبة، فإن البرلمان، بوصفه نائباً عن الشعب، هو الذى يقدر هذه المصلحة، ويضع القانون الذى يحققها، دون تجاوز وإسراف.

ولقد استقر قضاء المحكمة الدستورية^{٦٥} على أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد وعائها، وأسس تقديرها، وبيان مبلغها، والمتزمين بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادماً، وما يجوز أن يتناولها من الطعون، اعتراضاً عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببنیان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون.

وأجاز الدستور تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية في منح الإعفاء، وذلك في الأحوال التي يبينها القانون؛ فالقانون هو الذى يحدد الأحوال التي يجوز فيها الإعفاء من الضريبة، بينما تقرير مدى أحقية الشخص في الحصول على هذا الإعفاء، في أي من هذه الأحوال، من اختصاص السلطة التنفيذية.

وينقسم الإعفاء الضريبي إلى نوعين إعفاء وجوبي، وإعفاء جوازي، والإعفاء الوجوبي هو الذى يحق للممول الحصول عليه، طالما توافرت شروطه

^{٦٤} رائد ناجي أحمد الجميلي، ود. سعد عطية حمد موسى: عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشئون الضريبية في العراق، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، ص ٣٠٨.

^{٦٥} راجع على سبيل المثال: حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٣٢ لسنة ٢٣ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٥/٥/٨.

دون أدنى اختصاص للسلطة التنفيذية في منحه أو منعه، أما الإعفاء الجوازي فهو الإعفاء الذي يجيز القانون منحه، بموافقة السلطة التنفيذية ممثلة في وزير المالية أو رئيس مصلحة الضرائب أو غيرهما.

ولا يعنى ذلك أن للسلطة التنفيذية حقاً مطلقاً في الموافقة، أو عدم الموافقة، على منح الإعفاء، دون قيود، بل يجب أن تكون ممارسة السلطة التنفيذية لحقها في تقرير، أو عدم تقرير، الإعفاءات الضريبية في إطار الضوابط القانونية. لذلك يخضع هذا الحق لرقابة القضاء، لمنع إساءة الإدارة الضريبية سلطتها في هذا الشأن.

وللسلطة التنفيذية أن تصدر اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي، كغيره من القوانين، وهى اللائحة التي ينص القانون على من له حق إصدارها، رئيس مجلس الوزراء، أو أي شخص آخر يعينه القانون، كوزير المالية.

ويحيل القانون الضريبي إلى اللائحة التنفيذية بعض الأحكام ذات الطابع الإداري، أو التي تستلزم خطوات إدارية لتطبيق نص معين، أو بيان المستندات أو الأوراق اللازمة لتطبيق هذا النص. وبجانب هذه الإحالة، للائحة التنفيذية أن تفصل بعض الأحكام التي أجملها القانون، أو توضيح بعض عباراته الغامضة.

أي أن اللائحة التنفيذية تفصل ما أجمل، وتوضح ما غمض، وتنفذ ما أحاله القانون إليها من أحكام.

وليس لهذه اللائحة أن تتجاوز اختصاصها باستحداث أحكام لم ينص عليها القانون الضريبي، أو تتوسع في تحديد نصوص مقيدة في القانون، أو أن تضيق نصوصاً توسع القانون فيها.

أو بعبارة أخرى: ليس للائحة التنفيذية أن تضيق واسعاً أو توسع ضيقاً. وليس هناك ثمة مانع من أن تقوم الإدارة الضريبية بإصدار التعليمات التفسيرية أو التنظيمية، التي تهدف إلى بيان أو توضيح التفسير الذي تراه

الإدارة الضريبية للنص الذى أثار خلافاً في تطبيقه، أو تقرر القواعد التي تساعد في حساب وعاء الضريبية، كبيان أسس محاسبة نشاط معين، أو كيفية فحص حالات أو أنشطة بعينها...

وهذه التعليمات توجه أساساً إلى موظفي مصلحة الضرائب التي أصدرتها، وبالتالي فإنه ليس لهذه التعليمات أي قوة إلزامية على غير العاملين بهذه المصلحة. أي أن هذه التعليمات لا تلزم الممولين بها، إلا إذا رأى الممول أن هذه التعليمات تصب في صالحه، وبالتالي يكون من حقه أن يلزم المصلحة بتطبيقها على حالته.

كما أن للممول الذى يرى أن في هذه التعليمات مخالفة للقانون الضريبى أن يطعن عليها أمام القضاء، إذا كانت له مصلحة لإلغاء هذه التعليمات.

التفويض التشريعى بإصدار التعريفه الجمركية

دأب المشرع المصرى، كغيره من التشريعات المقارنة، على منح الحكومة سلطة إصدار التعريفه الجمركية بقرارات يصدرها رئيس الجمهورية، بما يسمح بنفاذ التعريفه الجديدة على وجه مفاجئ للسوق، وبسرعة لا تمكن التجار من إساءة استغلال الوقت ما بين تطبيق التعريفه السارية وإصدار التعريفه الجديدة فى تعطيش الأسواق، أو إغراقها بالسلع، التي تقل الضرائب والرسوم الجمركية عليها أو تنخفض بعد إصدار التعريفه الجديدة.

واستند هذا التفويض إلى نصوص الدساتير المتعاقبة التي تمنح رئيس الجمهورية سلطة إصدار قرارات لها قوة القانون فى حال الضرورة والاستعجال، على أن تعرض هذه القرارات فى أول جلسة انعقاد للبرلمان للنظر فى إقرارها أو إلغائها. فإذا أقرها البرلمان كان إقراره لها الأثر الرجعى، أما إن ألغائها، تصبح ملغاة من تاريخ رفض البرلمان لها، على أن تظل نافذة وقانونية خلال الفترة ما بين إصدارها بقرار جمهورى إلى إلغائها من البرلمان.

ولقد خلا دستور مصر (دستور ٢٠١٤) من نص يمنح رئيس الجمهورية سلطة إصدار قرارات بقوة القانون، مما أثار التساؤل عن مدى دستورية إصدار التعريفات الجمركية بقرارات جمهورية ونفاذها قبل عرضها على البرلمان، نظراً للاعتبارات الاقتصادية والعملية التي تبرر إصدار هذه القرارات؟

وللإجابة على هذا التساؤل يتعين علينا الرجوع إلى الوراثة ، وتحديدًا إلى عام ١٩٢٣ حين صدر دستور مصر دون أن يتضمن أى نص يمنع أو يحيز التفويض التشريعي، مما أثار خلافاً بين الفقهاء، إذ ذهب بعضهم^{٦٦} إلى أن اللوائح التفويضية من قبيل اللوائح التنفيذية، ومن ثم فإنها تصدر تنفيذاً للقانون الصادر من البرلمان (بالمعنى الواسع للقانون) وتطبيقاً لأحكامه. ويكون تفويض البرلمان للسلطة التنفيذية بإصدار لوائح لها قوة القانون جائز ومشروع رغم عدم وجود نص خاص بالدستور يتناول التفويض التشريعي. وتطبيقاً لذلك منح البرلمان الحكومة تفويضاً لتنظيم بعض الموضوعات، مثل تعديل التعريفات الجمركية، ورسوم الإنتاج.

وتواترت بعد ذلك نصوص الدساتير المصرية التي تنظم التفويض التشريعي، اعتباراً من دستور ١٩٥٦، إلى دستور عام ١٩٧١ الذي نص فيما مادته رقم ١٠٨ على أن " لرئيس الجمهورية، وفي الأحوال الاستثنائية، وبناءً على تفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون. ويجب أن يكون التفويض لمدة محدودة، وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة تالية بعد انتهاء مدة التفويض، فإذا لم تعرض، أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون".

^{٦٦} محمد أبو زيد: المرجع في القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص

وتطبيقاً لذلك قضت المحكمة الدستورية العليا بأنه لا يجوز أن يكون التفويض التشريعي مطلقاً، بل محدداً، وعلى الأخص من جهتين : **أولهما** : أن التفويض لا يصدر إلا متعلقاً بتنظيم موضوع معين، متضمناً بيان الأسس التي يقوم عليها هذا التنظيم، **وثانيهما** ... خلال فترة زمنية، لا يتعدها بينها قانون التفويض، فإذا خلا منها كان التفويض ممتداً في الزمان إلى غير حد، متضمناً إعراض السلطة التشريعية عن مباشرة ولايته الأصلية، ناقلاً مسئوليتها إلى السلطة التنفيذية ومخالفاً للدستور^{٦٧}.

ولم يتضمن دستور ٢٠١٤ -الحالي- نصاً للتفويض التشريعي، كنص المادة (١٠٨) من دستور ١٩٧١ الملغى، وذهب رأى^{٦٨} إلى أن التفويض التشريعي لم يعد جائزاً في ظل دستور ٢٠١٤، وأنه يمكن اللجوء إلى لوائح الضرورة المنصوص عليها في المادة ١٥٦ من هذا الدستور لتحقيق الأغراض التي كان ينشدها الدستور من تقرير التفويض التشريعي.

وتنص المادة ١٥٦ من الدستور على أنه : "إذا حدث في غير دور انعقاد مجلس النواب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير، يدعو رئيس الجمهورية المجلس لانعقاد طارئ لعرض الأمر عليه، وإذا كان مجلس النواب غير قائم، يجوز لرئيس الجمهورية إصدار قرارات بقوانين، على أن يتم عرضها ومناقشتها والموافقة عليها خلال خمسة عشر يوماً من انعقاد المجلس الجديد، فإذا لم تعرض وتناقش أو إذا عرضت ولم يقرها المجلس، زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون، دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك ، إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب عليها من آثار".

^{٦٧} القضية رقم ١٨ لسنة (٨) قضائية دستورية.

^{٦٨} جابر سلام سليم أبو بليمة : الآثار القانونية لتفويض الاختصاص في النظام القانوني الفلسطيني، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، ٢٠١٥، ص ٦٤.

ونرى أن هذا النص لا يمكن من إصدار أو تعديل التعريفية الجمهورية بقرار من رئيس الجمهورية في كل الظروف الطارئة أو العاجلة، لأن إصدار القرارات الجمهورية التي لها قوة القانون جائزة في حالتين فقط؛ الحالة الأولى: أن لا تكون هناك دورة انعقاد لمجلس النواب، واقتضى الأمر بالإسراع باتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير^{٦٩}، ومنها التدابير الاقتصادية التي تبرر تغيير في التعريفية الجمركية القائمة. وفي هذه الحالة ليس لرئيس الجمهورية أن يصدر قراراً جمهورياً بهذه التعريفية، بل له فقط أن يدعو مجلس النواب لانعقاد طارئ لعرض الأمر عليه.

^{٦٩} جاء في حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٨ لسنة ٢ قضائية دستورية، جلسة ١٩٨٥/٥/٤ أنه "...حيث إن سن القوانين عمل تشريعي تختص به الهيئة التشريعية التي تتمثل في مجلس الشعب طبقاً للمادة ٨٦ من الدستور (الصادر عام ١٩٧١). والأصل أن تتولى هذه الهيئة بنفسها سلطة التشريع على مقتضى القواعد المقررة من الدستور، إلا أنه نظراً لما قد بطراً في غيبة مجلس الشعب من ظروف توجب سرعة مواجهتها بتدابير لا تحتمل التأخير، فقد أجاز الدستور لرئيس الجمهورية في تلك الحالات أن يصدر في شأنها قرارات لها قوة القانون. وقد حرص المشرع الدستوري على أن يضع لهذه السلطة الاستثنائية في التشريع من الضوابط والقيود ما يكفل عدم تحولها - إلى ممارسة تشريعية مطلقة، موففاً بذلك بين مقتضيات مبدأ الفصل بين السلطات وضمان مباشرة كل منها للمهام المنوطة بها، وبين الاعتبارات العملية الملحة التي تتطلب تخويل رئيس الجمهورية رخصة التشريع - على سبيل الاستثناء - لمواجهة تلك الظروف الطارئة حال غياب المجلس التشريعي المختص أصلاً بذلك. من أجل ذلك نص الدستور في الفقرة الأولى من المادة ١٤٧ على أنه: "إذا حدث في غيبة مجلس الشعب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر في شأنها قرارات تكون لها قوة القانون" وفي الفقرة الثانية على أنه: "ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشرة يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً، وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل أو وقف جلساته، فإذا لم يعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب على آثارها بوجه آخر". وحيث إن المستفاد من هذا النص أن الدستور وأن جعل لرئيس الجمهورية اختصاصاً في إصدار قرارات تكون لها قوة القانون في غيبة مجلس الشعب، إلا أنه رسم لهذا الاختصاص الاستثنائي حدوداً ضيقة تفرضها طبيعته الاستثنائية، منها ما يتعلق بشروط ممارسته ومنها ما يتصل بمآل ما قد يصدر من قرارات استناداً إليه. فأوجب لإعمال رخصة التشريع الاستثنائية أن يكون مجلس الشعب غائباً وأن تنتهي خلال هذه الغيبة ظروف تتوافر بها حالة تسوغ لرئيس الجمهورية سرعة مواجهتها بتدابير لا تحتمل التأخير إلى حين انعقاد مجلس الشعب باعتبار أن تلك الظروف هي مناط هذه الرخصة وعلّة تقريرها. وإذا كان الدستور يتطلب هذين الشرطين لممارسة ذلك الاختصاص التشريعي الاستثنائي، فإن رقابة المحكمة الدستورية العليا تمتد إليهما للتحقق من قيامهما، باعتبارهما من الضوابط المقررة في الدستور لممارسة ما نص عليه من سلطات، شأنهما في ذلك شأن الشروط الأخرى التي حددتها المادة ١٤٧ ومن بينها ضرورة عرض القرارات الصادرة استناداً إليها على مجلس الشعب للنظر في إقرارها أو علاج آثارها.

ولا شك أن دعوة المجلس، وعرض الأمر عليه، يستدعى وقتاً ولو قصيراً، يمكن من العلم بما تنتويه الدولة من تعديل أو تغيير فى التعريف الجمركية، قد يكون كافياً لإحداث الأثر السلبى الذى تحاول الدول تفاديه عن طريق مفاجئة الأسواق بالتعريف الجديدة أو المعدلة.

والحالة الثانية: أن يكون مجلس النواب غير قائم، وفى هذه الحالة يمكن لرئيس الجمهورية أن يصدر قراراً بالتعريف الجمركية له قوة القانون على أن يعرض بعد ذلك على مجلس النواب لإقراره أو إلغائه.

ويكون مجلس النواب غير قائم، أو غائباً، إذا كانت مدته قد انتهت، ولم ينتخب مجلس جديد، أو إذا كان قد تم حل المجلس بقرار من رئيس الجمهورية أو بحكم صادر من المحكمة الدستورية العليا. ويلحق^{٧٠} بذلك حالة الغياب الحكى لمجلس النواب، وذلك عندما يكون المجلس موجوداً وقائماً ولكن يستحيل واقعياً اجتماعه وانعقاده استحالته مادية ومطلقة، لأسباب طبيعية ومادية موجبة لذلك كالكوارث الطبيعية.

وهى حالة لا تتكرر غالباً إلا كل عدة سنوات، ومن ثم فإنه ليس متاحاً فى كل مرة تحتاج إليها الدولة إصدار تعريف جمركية بصفة عاجلة أن تتمكن من إصدار قرارات تنفذ قبل عرضها على البرلمان.

ولقد حاول قانون الجمارك الجديد التغلب على هذه المشكلة بالنص على أن تصدر التعريف بقرار من رئيس الجمهورية يعرض فور صدوره على مجلس النواب للنظر فى إقراره، وإن لم يكن المجلس منعقداً يجوز لرئيس الجمهورية دعوة المجلس لجلسة طارئة للنظر فى قرار التعريف الجمركية.

ومع ذلك فإن هذا الحل، يعنى أن الحكومة ليست حرة طليقة فى أن تعدل أو تغير التعريف الجمركية، بل إن عليها أن تختار الوقت الذى يكون فيه

^{٧٠} عصمت حسين العيادى: دور مجلس النواب فى الرقابة على القرارات بقوانين الصادرة فى غيبة المجلس، المركز العربى للبحوث والدراسات، ٢٠١٥/١١/٢٦.

مجلس النواب منعقداً ، أو أن يدعو المجلس للانعقاد. وفي كلا الحالتين لا يخلو الأمر من احتمال تسرب ما تتضمنه التعريفة الجديدة من أحكام، أو أن تثير الدعوة لانعقاد طارئ لمجلس النواب الفضول حول ما يتضمنه قرار التعريفة الجمركية من أحكام جديدة، قد تؤدي إلى تحفظ التجار في إبرام المعاملات مدة من الزمن ترتبك خلالها الأسواق.

ولذلك فإن الحاجة ملحة إلى العودة بنص المادة ١٠٨ من دستور ١٩٧١ أو النص على جواز التفويض التشريعي مجال التعريفة الجمركية وغيرها من الضرائب غير المباشرة تحديداً ، لتلافى الآثار السلبية الناتجة عن إصدارها بقوانين وفقاً للإجراءات العادية ، مع الحرص على توفير الضمانات الدستورية التي تمكن البرلمان من الرقابة على قرارات التفويض، بسرعة وفعالية.

المبحث الثاني

عدم تأجيل الضريبة إلى حين الفصل النهائي في منازعاتها

يحق للممول أن يعترض على أي قرار تصدره مصلحة الضرائب يرتب عليه التزاماً ضريبياً ، سواء بخضوعه للضريبة، مع اعتقاده بأنه غير خاضع لهذه الضريبة أو من حقه الإعفاء منها. أو أن تلزمه المصلحة بأداء مبالغ للضريبة أكبر مما جاء بإقراره الذي قدمه الممول إلى مصلحة الضرائب، أو لغير ذلك من الحالات.

ويحدد القانون إجراءات التقاضي، التي تكون غالباً على مرحلتين، مرحلة إدارية، ومرحلة قضائية. حيث يكون على الممول أن يتظلم أو يعترض أولاً أمام مصلحة الضرائب، من خلال لجنة داخلية تتكون من موظفي المصلحة لبحث التظلم والاعتراض، ومحاولة تقريب وجهات النظر بين الممول والمصلحة، والوصول إلى اتفاق ملزم بينهما ، ينهي النزاع ، ويؤدي إلى تحديد الضريبة بصفة نهائية.

وإذا لم يتوصل هذان الطرفان إلى اتفاق بينهما، يحال الخلاف إلى لجنة إدارية أخرى ، تعرف بلجان الطعن، وهي لجنة محايدة ومستقلة، تابعة لوزارة المالية، تبحث في طعن الممول، وما يقدمه الممول والمصلحة من دفع ومستندات، ثم تصدر قرارها في تحديد دين الضريبة. وتكون الضريبة في هذه الحالة واجبة الأداء، يتعين على الممول أن يؤديها.

فإذا وافق الممول على قرار لجنة الطعن، تكون الضريبة نهائية، أما لم يوافق عليه، وقرر أن ينتقل إلى المرحلة الثانية في التقاضي بأن يلجأ إلى القضاء للطعن على قرار لجنة الطعن ، فإن المشرع يقرر إلزام الممول بأداء الضريبة التي قررتها لجنة الطعن، بالرغم من لجوء الممول إلى القضاء. أي أن الضريبة في هذه الحالة تكون واجبة الداء وغير نهائية.

ويرجع هذا الوجوب إلى أن لا يستغل الممول طول إجراءات التقاضي، في تأخير أداء دين الضريبة، بالرغم من حاجة الخزنة العامة إليها. ولذلك اتخذ المشرع موقفاً وسطاً ، فلم يقرر وجوب هذه الضريبة بمجرد القرار الذي تصدره المصلحة بشأنها، كما لم يوجّل أداء الضريبة إلى حين صدور حكم نهائي في شأن هذا القرار. ورأى أن يعطى الممول فرصة الطعن على هذا القرار في المرحلة الإدارية على درجتين (اللجنة الداخلية ولجنة الطعن)، ولم يلزمه بأداء الضريبة إلا بالاتفاق أو بعد صدور قرار لجنة الطعن، دون أن يوجّل أداء الضريبة التي قررتها لجان الطعن إلى حين صدور حكم قضائي بشأنها.

وقد يتصور أنه مادام القانون الضريبي قد أوجب على الممول أن يؤدي الضريبة التي قررتها لجنة الطعن، فلا حاجة إذن للجوء إلى القضاء لعدم جدواه في وقف تحصيل الضريبة المتظلم منها. وهو تصور خاطئ لأن اللجوء إلى التقاضي قد يكون مفيداً أو لازماً للممول، للحصول على حقه من القضاء في تخفيض الدين الضريبي الذي قررته لجان الطعن، أو الإعفاء من الدين كله، إذا ما حكم القضاء بإعفائه منها، أو عدم خضوعه لها. وإذا صدر الحكم القضائي

تلتزم المصلحة بتنفيذ الأحكام القضائية، بأن تعيد حساب الضريبة، أو تسوية الدين الضريبي في حدود ما قضت به المحاكم. فإذا تبين بعد ذلك أن للممول مبالغ قد أداها بالزيادة أو دفعت منه بغير وجه حق ، كان له أن يسترد هذه المبالغ.

ولقد اعترف القضاء بذاتية القانون الضريبي التي استخلصها من النصوص التشريعية ، أو ما يتطلب تطبيق هذه النصوص من مراعاة لطبيعة المنازعة الضريبية . ومن ذلك ما قضت به محكمة النقض ^(٧١) من أن المنازعة في تقدير الضريبة لا يوقف استحقاقها، مستندة في ذلك إلى أن المشرع أورد نصوصاً خاصة لتحقيق أغراض معينة تكفل ضمان وسرعة تحصيل الأموال العامة، وفي هذا إعمال لقاعدة الدفع أولاً ثم المعارضة ، التي تحول دون تأخير تحصيل الضريبة بإرادة الممول من خلال إطالته أمد النزاع بشأنها.

المبحث الثالث

جواز فرض الضريبة على الدخل غير المشروع

تكاد تجمع التشريعات الضريبية المقارنة على أن الضريبة تفرض على الدخل أو الربح سواء كان هذا الدخل ناتجاً عن مشروع أو غير مشروع. ولقد انقسم الرأي بين الكتاب حول مدى جواز فرض الضريبة على الدخل غير المشروع، إلى رأيين:

الرأي الأول : يري ^{٧٢} عدم خضوع الأرباح الناتجة من نشاط غير مشروع للضريبة، ومن أمثلتها الأرباح الناتجة من تجارة المخدرات وألعاب القمار أو التهريب، وذلك لأن خضوع مثل هذه الأرباح للضريبة يعني الاعتراف بها من قبل الدولة كنشاط مصرح به، مما يكسب هذه الأنشطة بعض مشروعيتها،

(٧١) القضية رقم ٢٤٠ لسنة ٢٠ ق جلسة ١٩٥٢/٤/٣، والقضية رقم ٤٢٠، و٤٥٤ لسنة ٢١ ق جلسة ١٩٥٤/٥/٦.

(٧٢) من انصار هذا الرأي د. مصطفى رشدي شيحة : ضرائب الدخل المباشرة، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٣٦- ص ٤٧.

الأمر الذي يخالف قوانين أخرى تجرمها ولا تعترف لها بالمشروعية مما يمثل تعارضاً في التنظيم التشريعي للدولة لا يجوز .

الرأي الثاني: يذهب إلى خضوع الأرباح الناتجة عن أنشطة غير مشروعة للضريبة أسوة بخضوع الأنشطة المشروعة للضريبة، لأن القول بغير ذلك يجعل المخالف للقوانين ويرتكب أعمالاً غير مشروعة في وضع أفضل ممن يلتزم بالقوانين ولا يرتكب أعمالاً غير مشروعة، كما أن الالتزام بالقانون الضريبي لا شأن له بما يلبس الربح من مخالفة للقوانين الأخرى^{٧٣}، بل أن إخضاع الربح الناتج عن نشاط غير مشروع للضريبة ينتظم ويتفق مع السياسة التشريعية بوجه عام حين تكون هذه الضريبة داخلة في عموم الردع العام والذي يمنع الإثراء غير المشروع^{٧٤}.

ومع تأييدنا لهذا الرأي إلا أن تطبيقه قد يحاط بالصعوبات الواقعية والقانونية، حيث يستحيل في الواقع أن نجد ممولاً يزاول نشاطاً مجرمًا كالمخدرات يقوم بالإبلاغ عنه لمصلحة الضرائب ، ولا يمكن للمصلحة أن تثبت هذا النشاط إلا بعد صدور حكم قضائي ، كما لا يمكن أن نتصور قانوناً أن المشرع حين ألزم الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية قصد من يزاولون نشاطاً غير مشروع.

ولهذا الاعتبار قضت محكمة النقض (٧٥) في أنه " لا يتأتى في حكم العقل والمنطق القول بأن النصوص - مواد تقديم الإقرارات في القانون رقم

^{٧٣} محمد مرسى فهمي، ص ٣٩، القانون، كما قضت محكمة استئناف مصر، الجرف، الجزء الأول، ص ٦٠، "بأن مصلحة الضرائب ليست مطالبة بالبحث عن مركز من يزاول هذا العمل إزاء السلطات الأخرى ولا عما إذا كان لديه إذن أو ترخيص يخول له مزاوله هذا العمل أم لا"
^{٧٤} ويذهب أصحاب الرأي الثاني إلى أنه ما دامت القواعد تقضي بأن تستفيد الخزنة العامة من الربح غير المشروع، فيجب أن يقبل تكاليفه ولو كانت غير مشروعة، لأن هذه التكاليف عبء من أعبائه، راجع حبيب باشا المصري: ضرائب الدخل في مصر، الجزء الثاني، القاهرة، ١٩٤٥، ص ٤٢٠. وأيضاً: توفيق أبو علم ومحمد أنور عبد المعطي: المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، الجزء الثاني، ص ٣٥٥
(٧٥) الطعن رقم ١٢٩٤ لسنة ٦٤ ق جلسة ١٩٩٧/٢/١٩، و الطعن الجنائي رقم ١٣٢٦٤ لسنة ٦٧ ق جلسة ١٩٩٩/٧/٢٨.

١٥٧ السنة ١٩٨١ - وردت فى صفة عامة تشمل وجوه النشاط كافة ، سواء مشروعة أو غير مشروعة، لأن النشاط المؤثم خفى بطبيعته ، وظهوره إلى حيز العلانية يوجب إنزال العقاب بمن يزاوله، فلا يصح من ثم إلزام من يباشر هذا النشاط أن يقر به ، لما ينطوى عليه من إجباره على الإقرار على نفسه بارتكاب فعل مجرم قانوناً ، وهو ممتنع وتنتزه عنه إرادة الشارع لمخالفته المبادئ الأساسية المقررة بالدستور ، من أن الإنسان برىء إلى أن تثبت إدانته ، ومن أن عبء الإثبات يقع على عاتق سلطة الاتهام". ولكن هذه الصعوبات لاتمنع مصلحة الضرائب من فرض الضريبة على الدخل غير المشروع حال اكتشافه أو إثباته بكافة طرق الإثبات.

ومع ذلك فإنه يجب التفارقة - فى رأينا - بين النشاط فى ذاته ، وبين ما يستلزم القيام به من إتباع إجراءات قانونية لمزاولة هذا النشاط ، فلا تفرض الضريبة على الدخل الناتج عن النشاط المجرم فى ذاته كتجارة المخدرات والدعارة ، بينما تفرض الضريبة على الدخل الناتج من نشاط مشروع فى ذاته ، ولكن الممول لم يتبع فى مزاولته النظم والإجراءات القانونية ، كبيع اللحوم بأزيد من التسعيرة ، ذلك لأن البيع فى ذاته مشروع ، ولكن الممول لم يلتزم القواعد القانونية للبيع بالتسعيرة ، كما أن افتتاح محل أو ورشة لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى بدون ترخيص لايمنع من فرض الضريبة على ما يتحقق منهما من أرباح، لأن التجارة والصناعة المتعلقة بهذا المحل مشروعة فى ذاتها ، وأن المخالفة تتعلق فقط بعدم استخراج التراخيص اللازمة لتنظيم هذا النشاط .

ولهذا فقد رفضت محكمة جنايات المنصورة ^(٧٦) اعتبار المخدرات نشاطاً يخضع للضريبة استناداً إلى " أن الأصل فى التعامل الإباحة والمشروعية ،

(٧٦) القضية رقم ٦٤٧٤ لسنة ١٩٩٢. وللرجوع إلى النص الكامل للأحكام الواردة بالمتن يراجع : د. عبد المنعم محمد داود : التهرب الضريبى ، الأبعاد التشريعية والقضائية فى ظل قانون الضريبة الموحدة ، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٠٨-٤١٢ ، وص ٥٣٢-٥٣٥ ، ص ٥٥٨-٥٦١ .

فالشئ يكون غير قابل للتعامل فيه إذا كان غير مشروع ، وعدم المشروعية يرجع إلى نص فى القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب . وقد أكد قضاء محكمة النقض هذه النتيجة ^{٧٧} على أساس أن الأصل فى التعامل مشروعيته فالشئ يكون غير قابل للتعامل إذا كان غير مشروع وعدم المشروعية يرجع إلى نص فى القانون أو إلى مخالفة النظام العام أو الآداب فى نص القانون - الأتجار فى المخدرات عمل غير مشروع ومخالف للنظم العام والآداب وورد بشأنه قانون يجرمه أثره - عدم جواز أن يكون محلاً للالتزام الضريبي وقانون الضرائب على الدخل لم ينص صراحة على فرض ضريبة على تجارة المخدرات - لا ضريبة عن عمل غير مشروع كفله المشرع بقوانين جزائية تعاقب ممارسيه ومصادرة أموالهم الملوثة بالأتهم والجريمة.

وفى نفس الوقت لم يرفض القضاء فرض الضريبة على نشاط الدروس الخصوصية فى ذاته، وإنما برأت المحكمة ^(٧٨) المتهم من جريمة التهرب فى هذا النشاط لعدم كفاية التحريات التى أوردتها المصلحة كدليل على مزاولته النشاط .

واعتبر القضاء أن ^{٧٩} القول بقصر الالتزام بتقديم إقرار عن مقدار الأرباح والخسائر أو إقرار الثروة وأخطار مصلحة الضرائب بمزاولة النشاط على الممولين الذين يزاولون وجوه نشاط مشروعة دون أولئك الذين يتخذون من الجريمة وجهاً لنشاطهم يعد خطأ فى تطبيق القانون .

ويرجع ذلك فى رأينا إلى أن نشاط التدريس مشروع فى ذاته وإن كان يستلزم لإعطاء دروس خصوصية أن يتم فى مجموعات دراسية تحت إشراف وزارة التربية والتعليم .

^{٧٧} الطعن رقم ٦٤٧٤ لسنة ١٩٩٢ جلسة ١٩٩٦/٥/٢٥ .
^(٧٨) القضية رقم ١٠٤٣١ لسنة ١٩٩٥ جلسة ١٩٩٦/١٢/١٦ .
^{٧٩} الطعن بالنقض رقم ١٢٤٩٥ لسنة ٦٤ ق جلسة ١٩٩٧/٢/١٩ .

وأن أداء الضريبة ولو كانت ناتجة من مباشرة مهنة أو أعمال غير مشروعة ، لأن القانون الضريبي لا شأن له بمصدر الأرباح ولا بالصورة التي تحققت بها ولا بالأحكام المقررة بشأنها في القوانين الأخرى^(٨٠)، وإنما يعنى القانون الضريبي فقط بفرض الضريبة متى توافرت الواقعة المنشئة لها طبقاً لأحكامه ، كما أنه لا يستساغ معاملة من يزاولون عملاً غير مشروع أفضل ممن يزاولون عملاً مشروعاً بتقرير إعفاء لمن يزاول عملاً غير مشروع من الضريبة^(٨١)، كما أجاز القضاء^(٨٢) خصم الإكramيات التي ينفقها الممول لتسهيل أعماله، وتوسيع دائرة نشاطه إذا كانت تتصل اتصالاً وثيقاً بمباشرة مهنته باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم مادامت غير مبالغ فيها.

مدى تطبيق هذه القاعدة في الضرائب غير المباشرة

لا يؤثر في تطبيق الضرائب المباشرة كون السلعة أو الخدمة محل الخضوع للضريبة يتم الاتجار بها أو تداولها في إطار غير مشروع. وكما أسلفنا عند الحديث عن الضريبة على الدخل ، يمكن أن تصيب عدم المشروعية النشاط في ذاته، أو أن النشاط مشروع في ذاته ولكن تلحقه عدم المشروعية لمخالفة القوانين المنظمة لمزاويلته^{٨٣} . ويتعلق النوع الأول : أى النشاط غير المشروع بذاته ، بكل نشاط يخالف النظام العام والآداب في الدولة ، وبالتالي يغلب على من يقوم به أن يزاوله

(٨٠) محكمة مصر الابتدائية، القضية رقم ٣٩٧ لسنة ١٩٩٤٥، الجرف ، الجزء الثانى، ص ٣٣٣، ومحكمة الاستئناف المختلطة ، القضية رقم ٣٥٢ جلسة ١٩٤٩/٦/٢٠، الجرف ، الجزء الرابع ، ص ٣٨٧.

(٨١) د. حسين خلاف : فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، القاهرة، ١٩٥٤، ص ٩٨.

(٨٢) قضاء النقض فى الطعن رقم ٤٣١ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٣/١٢/٣.

(٨٣) أو على حد وصف بعضهم بأن الدخل غير المشروع يشمل الدخل غير المشروع بأصله والدخل غير المشروع بوصفه، ويقصد بالأول الدخل المتأتى من من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات ، أما الثانى فيراد به الدخل المتأتى من مصدر مشروع شاب إجراءات أو شروط تحقيق ذلك مخالفة القانون ، ومثاله الدخل المتأتى من أعمال الغش التجارى. أنظر : موفق سمور على المحاميد : مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل ، دراسة مقارنة ، كلية الدراسات القانونية العليا ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، ٢٠٠٣.

مستتراً عن الأعين ، ولا يتصور أن يقر به طوعية، أو أن يكون محلاً لخطاب القانون الضريبي ؛ كمن يبيع المخدرات أو يمارس الدعارة أو يحصل على الرشاوى ، فجميعهم يزاولون عملاً غير مشروع فى ذاته ، ولا يتصور أن يكشف كل منهم عن نشاطه طوعية، وبالتالي فلا يتصور أن يكون قانون الضريبة على القيمة المضافة يخاطب هؤلاء بالتقدم للتسجيل عند بلوغ مبيعاتهم حد التسجيل ، ولا الإقرار عن المبالغ التى تحصلوا عليها ممن تعامل معهم ، ولا توريد الضريبة على هذه المعاملات . وبالتالي تكون هذه الأنشطة ، وما يسفر عنها من مقابل خارج نطاق قانون الضريبة على القيمة المضافة ، لأن هذا المقابل نتيجة مزولة نشاط غير مشروع فى ذاته . وتطبق بشأنها القوانين الخاصة بها، كقانون العقوبات ...

أما إذا كان النشاط الذى يقوم به الشخص مشروعاً فى ذاته، ولكن يتم بالمخالفة لأحكام القوانين المنظمة لهذا النشاط كقوانين التراخيص والسجل التجارى وحماية المستهلك وغيرها ، كمن يبيع سلعة أو يقدم خدمة مسموحاً بها قانوناً، ويتم تداولها علناً ، إلا أنه يبيعها فى منشأة غير مسجلة أو غير مرخص بها، أو مخالفة لضوابط الاتجار فيها سواء من حيث الكم أو الكيف أو السعر، فإن المقابل الناتج عن هذا النشاط يخضع للضريبة ، وأن قانون الضريبة يخاطب من يزاولون هذه الأعمال ، باعتباره قانوناً يعترف الواقع، ويأخذ به.

وبالتالى تفرض ضريبة القيمة المضافة على المقابل الذى يحصل عليه من يبيع سلعة أو يقدم خدمة فى محل غير مرخص به ، أو بأزيد من السعر المحدد لها ، أو بمواصفات مخالفة للقواعد والنظم الحاكمة . ويكون وعاء الضريبة هو المقابل الفعلى الذى بيعت به السلعة أو الخدمة ولو كانت بأزيد من التسعيرة . وللإدارة الضريبية أن تلزم من يتعاملون فى هذه السلع والخدمات

بالسجل إذا بلغ كل منهم الحد المقرر قانوناً ، وتسرى بشأنهم كافة أحكام القانون الأخرى .

أما إذا كانت السلعة أو الخدمة غير مشروعة فى ذاتها ، ولكن القانون يسمح بتداولها فى إطار استثنائى مقنن ، كالصيدلى حين يبيع الأدوية بإذن الطبيب ، أو الطبيب الذى يجرى عملية إجهاض وفقاً لاعتبارات صحية ، فإن المقابل الذى يحصل عليه بائع هذه السلعة أو مقدم الخدمة يخضع للضريبة على القيمة المضافة كغيره من السلع والخدمات التى يقر بها فى إطار عمله أو نشاطه المعتاد.

وطالما كان الطبيب أو الصيدلى - أو أى شخص آخر - مرخصاً له من حيث الأصل بالالتجار فى السلع الممنوعة أو القيام بالخدمات المحظورة فى حدود القانون ، فإن ما يقوم به أى منهما خارج نطاق القانون يخضع للضريبة على القيمة المضافة ، ويدخل مع ما قام به من توريدات قانونية وغير قانونية جميعاً فى الإقرار الضريبى ، لأن قيامه بالتوريد غير القانونى فى هذا الحالة قد تم فى إطار نشاطه الاقتصادى الذى يخضع للضريبة بسببه ، وحتى لا يكون الفصل بين نوعى التوريد فرصة للمكلف لتجنب الضريبة أو التهرب من أدائها^{٨٤}.

ويمكن أن نسترشد فى هذا الصدد بأحكام قانون الجمارك^{٨٥} التى تخضع للضريبة الجمركية ، وغيرها من الضرائب بما فيها الضريبة على القيمة

⁸⁴SP van Zyl: *The Value Added Tax implications of illegal transactions* .
P.E.R. Review , Vol. 14, No. 4, 2011

^{٨٥} أنظر فى تطبيق هذه التفرقة عند تطبيق أحكام القانون الجمركى على كل من السلع غير القانونية التى يتم استيرادها بالطريق القانونى كالمخدرات ، التى تدخل البلاد عبر المنافذ الجمركية ، وبين السلع القانونية التى تستورد بغير الطريق القانونى كالملابس المهربة رسالة الماجستير :

Astrid Alicia Verdugo Sánchez, Illegal Importation and Customs VAT Liability, Master thesis, FACULTY OF BUSINESS LAW Lund University, Spring Term 2011, p. 11

المضافة السلع المحظورة أو غير المطابقة للمواصفات التي تدخل البلاد عبر المنافذ الجمركية بأية صورة من الصور.

وهذا الرأي الذى نميل إليه، يعضده العديد من الأحكام القضائية عبر العالم وفى مصر؛ ومن ذلك ما قضت به محكمة العدل الأوروبية (ECJ) من أنه ليس للدول الأعضاء فى الاتحاد الأوربي فرض ضريبة القيمة المضافة على التوريد غير القانونى للسلع والخدمات^{٨٦}، وذلك فى حالة قيام الشخص ببيع كمية من نبات القنب *Hemp* (الحشيش) المخدر، لأن مثل هذه الأعمال تخضع لقانون العقوبات ، واستثناء من ذلك يخضع للضريبة المخدر إذا كان مسموحاً ببيعه كدواء لأغراض طبية أو علمية .

وقضى أيضاً بأن^{٨٧} المقابل عن بيع سلع مقلدة أو غير مطابقة للمواصفات يخضع للضريبة، لأن هذه السلع يتم تداولها كالسلع الأصلية فى السوق ، بخلاف المخدرات التى تباع سراً وليس فى إطار نشاط اقتصاد السوق المعتاد.

وفى حكم آخر قضى بأن^{٨٨}مقابل تأجير منضدة فى المقهى يخضع للضريبة على القيمة المضافة بغض النظر عن الغرض الذى من أجله تم تأجير هذه المنضدة ، لأن التأجير هنا عمل مشروع ، حتى ولو كان مستأجر هذه المنضدة قد استغلها فى مزاولة عمل غير مشروع (بيع المخدرات لمرتادى المقهى) .

وخلص القضاء الأوربي إلى أن تقرير خضوع النشاط غير المشروع لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة يرتب نتيجة مفادها أحقية هذا

⁸⁶*Vereniging Happy Family Rustenburgerstraa Inspecteur der Omzetbelasting* Case 289/86 ECJ

⁸⁷*R v Goodwin and Unstead* Case C-3/97 ECJ para 12; see also *Dale and Nieuwenhuizen* VAT Yearbook 139.

⁸⁸*Staatssecretaris van Financiën v Coffeeshop "Siberië"* vof Case C158/98 ECJ.

النشاط فى الإعفاء كالنشاط المشروع . وذلك فى قضية مزاولة ألعاب القمار بدون ترخيص ، إذ رأت المحكمة أن ^{٨٩} ألعاب القمار غير محظورة فى دول الاتحاد الأوروبى ، وبالتالي فإنها تخضع لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة ، وإذا كانت هذه الألعاب معفاة من الضريبة فإن الإعفاء ينصرف على كل من الألعاب المرخص بها أو التى تتم بغير ترخيص ^{٩٠} .

وقضى فى مصر ^{٩١} بأن لمصلحة الجمارك الحق فى بيع أية بضائع مضى على وجودها فى المخازن الجمركية أو على الأرصفة أربعة أشهر بما فى ذلك الأشياء التى يتركها المسافرون فى المكاتب الجمركية، وسواء كانت هذه البضائع مرخص باستيرادها أو محظور استيرادها لذاتها أو لعدم استيفاء شروط الاستيراد .

المبحث الرابع

العبرة فى شئون الضرائب بالواقع

تفرض الضريبة على مادة خاضعة لها وفقاً لأحكام القانون . وهذه المادة قد تكون دخلاً أو ربحاً، أو إيراداً ، أو سلعة، أو خدمة، محلية أو مستوردة، أو غير ذلك .

ويكون وعاء هذه الضريبة ما يحققه الممول أو المكلف فعلاً من دخل أو ربح حقيقى، أو بالثمن الحقيقى للسلعة أو الخدمة .

والوصول إلى حقيقة الربح والدخل أو الثمن ، يقتضى النظر إلى واقع التعامل الذى تحقق من خلاله هذا الربح، أو تحدد بموجبه الثمن . والأصل أن تعبر دفاتر الممول ومستنداته عن هذه الحقيقة، دون تزوير أو تحوير أو تغيير، وإذا ثبت أن هذه الأوراق التى قدمها الممول لا تدل على حقيقة التعامل، وكان

⁸⁹ *Karlheinz Fischer v Finanzamt Donaueschingen Case C-283/95 ECJ.*

^{٩٠} وذلك ما لم يكن القانون الذى منح الإعفاء يشترط لتقرير الإعفاء أن يكون النشاط مرخصاً .

^{٩١} الطعن بالنقض رقم ١٢١ لسنة ٥٣ ق، جلسة ١٩٨٩/٢/٢٠ .

لدى مصلحة الضرائب أدلة وقرائن أخرى تناقضها. أو لم يقدم الممول أي بيانات تساعد المصلحة في الوصول إلى حقيقة دخله أو أرباحه أو معاملاته، كان لهذه المصلحة الحق في أن تحدد وعاء الضريبة على النحو الذى يعبر عن حقيقة المعاملة الضريبية.

فالعبرة عند الحكم على المعاملات التي يجريها الممول بالواقع، تطبيقاً للمبدأ السائد في الفقه والقضاء الضريبى الدولى^{٩٢}: بأن الجوهر يعلو على المظهر *substance over form*، أو ما تعارف عليه علماء الأصول والفقه بأن^{٩٣} العبرة في العقود للمقاصد والمعانى، لا للألفاظ والمباني.

وعلى هذا الأساس، فإن الممول الذى يثبت أنه قد تجاوز الإعفاء الضريبى الممنوح له، أو أخفى بعض معاملاته، أو باع السلعة بأكبر من ثمنها المقرر لها، أو سجل قيمتها في الدفاتر بأقل من قيمتها الحقيقية، كان للمصلحة أن تحاسب الممول على أساس الواقع، أي وفقاً لحقيقة هذه المعاملات.

ولقد أقرت محكمة النقض مبدأ العبرة فى شئون الضرائب هى بواقع الأمر، لا بما يخلعه الأفراد على عقودهم من تسمية أو تكييف^(٩٤)، ومن ثم فلا يهم فى نظر القانون - الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - من حيث فرض الضريبة على الشريك فى شركة التضامن أو الشريك المتضامن فى شركة التوصية أن تكون الشركة قد استوفت إجراءات الشهر القانونية أو لم تستوف، إذ الشركة رغم عدم استيفاء هذه الإجراءات توجد فعلاً ، وقد يكون لها نشاط تجارى يثمر ربحاً يصير إلى الشركاء فتحسب الضريبة بسببه^(٩٥).

^{٩٢} لمزيد من التفصيل هو هذا المبدأ يراجع كتابنا: التجنب الضريبى بين الإباحة والحظر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١.

^{٩٣} أنظر في شرح الفقهاء لهذه القاعدة : د. محمد الزحيلي: القواعد الفقهية وتطبيقاتها في المذاهب الأربعة، دار الفكر، دمشق، ٢٠٠٦.

^(٩٤) حكم النقض فى الطعن رقم ٤٢ لسنة ٤٣ ق ، جلسة ١٩٧٢/٢/٩ .
^{٩٥} حكم النقض فى الطعن رقم ٦٠١ لسنة ٤٦ ق ، جلسة ١٩٧٩ / ١٢ / ١٨ .

كما قضى بأنه^{٩٦} إذا كان الثابت بالملف الضريبي المرفق بالأوراق أن المطعون ضده قام بالتصرف في مساحة ١٨ س ٥ ط بعد بيعها إلى خمسة مشترين لكل مشترٍ منهم قطعة مستقلة بقصد البناء حسبما هو ثابت من صور العقود المرفقة بالأوراق؛ مما يدل على أنه قام بتجزئتها إلى خمس قطع وهو ما يعد معه هذا التصرف خاضعاً لأحكام قانون الضريبة، الذي لم يشترط لواقعة تقسيم الأراضي بغرض التصرف فيها لإقامة مبان عليها إجراء تمهيد لها باعتبار أن العبرة في شئون الضرائب هو بحقيقة الواقع.

وإذا استخلصت^{٩٧} المحكمة من الوقائع المطروحة عليها في حدود سلطتها الموضوعية أن صلة الطاعنين (الممولين) بالمؤسسة الأجنبية التي تعاقدت معهما، ليست صلة مستخدم أو أجير، بل كانا يعملان لحسابهما الخاص فيما يقومان به من تصريف منتجاتها دون رقابة أو إشراف من المؤسسة، ورتبت المحكمة على هذا النظر أن العمولة التي حصل عليها، تعتبر ربحاً تجارياً تسري عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فإنها تكون بذلك قد طبقت القانون تطبيقاً صحيحاً، إذ أن العبرة في شئون الضرائب هي بواقع الأمر، لا بما يخلعه الأفراد على عقودهم من تسمية أو تكييف.

وحتى لا تتعسف الإدارة الضريبية في تكييف المسألة المعروضة عليها بخلاف ما يقرره أصحاب الشأن، بدعوى أن الواقع يخالف ما يدعيه صاحب الشأن أو يقدمه من مستندات، فإن عبء إثبات هذا الواقع يقع على مصلحة الضرائب، وذلك بكافة طرق الإثبات. وتخضع سلطة المصلحة في هذا التكييف إلى رقابة القضاء، الذي يقرر ما إذا كان ما توصلت إليه مصلحة الضرائب من واقع يغاير ما يدعيه أصحاب الشأن له أسباب منطقية، ومبررات يقبلها المنطق، في ظل الظروف والملابسات التي أحاطت بهذا الواقع.

^{٩٦} حكم النقض في الطعن رقم ١٢٠١ لسنة ٧٢ ق، جلسة ٢٠٠٨/١/٢٢.

^{٩٧} حكم النقض في الطعن رقم ٤٢ لسنة ٣٤ ق، جلسة ١٩٧٢/٢/٩.

وأكدت لجان الطعن الضريبي في العديد من قراراتها^{٩٨} على أن عبء إثبات مزاوله النشاط يقع على عاتق مصلحة الضرائب، ولا يمكن أن يبنى إلا على دليل يقيني ومستندى، وليس على مجرد الظن والتخمين.

المبحث الخامس

الإجراءات الضريبية الخاصة

نظراً لذاتية المنازعة الضريبية، وأهمية أن يتحدد المركز الضريبي للممول على نحو السرعة، حتى تحصل الخزنة العامة على حقها، ويقوم الممول بأداء التزامه دون تأخير. فقد ارتأى المشرع أن الإجراءات التي يجب اتباعها في المسائل الضريبية يجب أن تحقق عنصر السرعة، بما يتلاءم مع طبيعة العلاقة المستمرة والدائمة بين الممول مصلحة الضرائب.

وقد تعجز بعض قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية- باعتباره الشريعة العامة للإجراءات- في أن تحقق غايتها في المسائل الضريبية، لذلك يقرر قانون الضريبة الإجرائي، بعض الإجراءات الخاصة بالمطالبة أو المنازعة الضريبية، مثل الاستعانة بالإعلان البريدي بدلاً من اللجوء لأوراق المحضرين، كما أجاز إعادة الإعلان من خلال اللصق في لوحة المأمورية، وأجاز استلام الأوراق والمطالبات في مقر المأمورية.

وبين القضاء^(٩٩) أن المشرع الضريبي قد وضع إجراءات خاصة لإعلان الممول بربط الضريبة، وهي إجراءات تختلف عن الإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات، وقد جعل المشرع من الإعلان المرسل من المأمورية إلى الممول لإخطاره بربط الضريبة بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول في

^{٩٨} أنظر على سبيل المثال: القرار في الطعن رقم ٤٤٥ لسنة ٢٠٠٧، الصادر عن اللجنة الثانية قطاع القناة وسيناء، بتاريخ ١٤/١٠/٢٠٠٨، والقرار في الطعن رقم ٧٨٢ لسنة ٢٠٠٧، الصادر عن اللجنة السابعة قطاع القاهرة الكبرى والإسكندرية وشمال الصعيد، بتاريخ ١٦/٨/٢٠٠٨.

^(٩٩) أنظر أحكام النقض في الطعون أرقام: ٥٧ لسنة ٢٩ ق جلسة ١١/١٢/١٩٦٣، و ٢١٦ لسنة ٣٤ ق جلسة ٢/١١/١٩٦٧، و ٢٦٥ لسنة ٣٢ ق جلسة ١١/٢/١٩٧٠، و ٤٨٢ لسنة ٣٤ ق جلسة ٣١/٥/١٩٧٢، و ٤٨٨ لسنة ٣٦ ق جلسة ٣١/٣/١٩٧٤، و ١٦٣ لسنة ٤٣ ق جلسة ٢٦/١/١٩٨١.

قوة الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ، ولم يشأ أن يقيد المأمورية بإجراءات الإعلان التى فرضها قانون المرافعات.

ولا يكتفى قانون الضرائب بالحالات التى نص عليها القانون المدنى لقطع التقادم^{١٠٠}، وهى المطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة، والتتبيه والحجز، والطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى التفليسة، أو توزيعه، أو بأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه فى إحدى الدعاوى.. وإنما يضيف قانون الضرائب أسباباً أخرى لقطع التقادم منها: إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة أو بربطها، أو التتبيه على الممول بأداء الضريبة، أو بالإحالة إلى لجنة الطعن.

كما فرق القانون الضريبى بين مدة تقادم الديون الضريبية التى تتحدد فى الحالات العادية، وبين تلك التى تتحدد فى حالة التهرب الضريبى، فجعل دين الدين يسقط بالتقادم فى الحالات العادية بمضى خمس سنوات تبدأ من انتهاء التاريخ المحدد قانوناً لتقديم الإقرار الضريبى، بينما يسقط الدين الضريبى فى حالة التهرب الضريبى بمضى ست سنوات.

وفى بعض الدول تنشأ محاكم ضريبية خاصة، لنظر المنازعات الضريبية، تضم فى تشكيلها قضاة ومتخصصون فى المحاسبة والضرائب والاقتصاد من غير القضاة^{١٠١}.

والدعوى الضريبية، باعتبارها نوعاً من الدعاوى الإدارية، التى تكون جهة الإدارة طرفاً فيها، لا يصلح فيها لإثبات ما يدعيه الخصوم أو نفيه، اللجوء إلى بعض قواعد الإثبات العامة التى تصلح فى الدعاوى الأخرى. فلا يصلح توجيه

^{١٠٠} المادة ٣٨٣ مدنى.

^{١٠١} راجع كتابنا: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية أو الاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.

اليمين الحاسمة أو المتممة، ولا الاحتكام إلى شهادة الشهود، لإثبات الواقعة الضريبية أو نفيها.

وذلك لأن^{١٠٢} توجيه اليمين إلى ممثل الإدارة الضريبية، لا تتعلق غالباً بشخص من وجهت إليه اليمين، كما أنه لا يمكن توجيه اليمين إلا ممن يملك التصرف في الحق محل النزاع. ومن المعلوم أن ممثل الإدارة الضريبية لا يملك الحق في التصرف في مال الضريبة، كما أن في توجيه هذه اليمين إلى الخصم (أو الممول) فيه خطر على المال العام - أو الضريبة - حين يكون في الإمكان الإفلات من الالتزام القانوني بأداء الضريبة بحلف اليمين،، على خلاف الحقيقة والواقع.

وليست شهادة الشهود من الأدلة التي يعتد بها القاضي الضريبي كدليل لإثبات المنازعة الضريبية، وخاصة إذا كانت الأوراق ناطقة بأدلة كتابية أكثر حسماً، لإثبات مزاوله الممول النشاط الخاضع للضريبة، أو لقيامه بالمعاملة الخاضعة للضريبة، لما ينطوي عليه سماع شهود الإثبات أو النفي من خطر إهدار الحقيقة التي تعبر عنها أوراق الدعوى، أو تكون مدخلاً للتواطؤ بين الممولين للتهرب من الضريبة، أو لتضامن الموظفين فيما بينهم للإضرار بمصلحة الممولين في الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها.

ويؤكد قانون الضريبة على الاعتماد على الدليل الكتابي لإثبات كل ما من شأنه مؤثراً في تحديد دين الضريبة، إذ يلزم الممل بتقديم الإقرار الضريبي الدوري لإثبات أو نفي التعامل وحجمه، ومدى تحقق الربح أو الخسارة، كما يكون عليه واجب إخطار مصلحة الضرائب بواقعة بدء مزاوله النشاط، أو نقله أو تغييره، أو التوقف عن مزاوله النشاط..

^{١٠٢}د. وهبي محمد مختار : قواعد الإثبات في الدعوى الإدارية، ص ١١.

ومع ذلك يمكن للقاضي الضريبي أن يرجع إلى كافة أدلة الإثبات، ومن بينها حلف اليمين وشهادة اليمين في بعض الوقائع المادية، كإتلاف المستندات أو ضياعها.

ويجيز القانون الضريبي بأن تنظر الدعاوى الضريبية على وجه السرعة، وبسرعة، نظراً لتعلقها بمعاملات تجارية تحتاج إلى الفصل في منازعاتها بسرعة، وأن تحافظ على الأسرار المهنية للممولين من أن تزداع عل الجمهور فتتعرض مصالحهم للخطر.

ويسمح قانون الضريبة بأن يعاون مندوب من مصلحة الضرائب النيابة العامة أثناء نظر القضايا الجنائية الضريبية، لما تنطوي عليه هذه القضايا من مسائل فنية قد تحتاج إلى إيضاح من مصلحة الضرائب لممثل الاتهام (النيابة العامة) تعضيداً لوجهة نظره في الدعاوى الجنائية التي ترفع على الممولين، أسوة بما هو مسموح للمدعى عليهم من الاستعانة بالمحامين المتخصصين أثناء نظر هذه القضايا أمام المحكمة.

الخلاصة

لا يعنى الاعتراف بذاتية القانون الضريبي استقلاله التام عن القوانين الأخرى ، فالقانون الضريبي لا يقدم دائماً لغة أو أفكاراً مختلفة عن تلك السائدة فى فروع القانون الأخرى ، مما يثير التساؤل عن مدى جواز تطبيق القواعد العامة فى القانون المدنى أو التجارى أو غيرها فى المسائل الموضوعية التى لم يتعرض لها القانون الضريبي بنصوص صريحة.

ويرى جانب من الفقه (١٠٣)، وبحق، أنه يمكن الرجوع إلى هذه القواعد، ولكن بالقدر الذى يتفق مع طبيعة القانون الضريبي ، وينسجم مع بقية التنظيمات التى يحددها القانون ، بحيث تكون القواعد العامة متفقة فى جوهرها مع طبيعة الضريبة المفروضة فى إطار التنظيم الذى يحدده الشارع لها.

(١٠٣) د. عادل أحمد حشيش، ص ٢٠ - ص ٢٢.

وهكذا، نتبين أنه لا يمنعنا التقرير بتمتع القانون الضريبي بالذاتية والاستقلال أن نرجع إلى أحكام القوانين الأخرى للبحث عن حل لمسألة ضريبية تتعلق بمنازعة ضريبية ، طالما كان هذا الحل لا يناقض القانون الضريبي في مجموعه.

الباب الثانى

مصادر القانون الضريبى

يقسم الفقهاء (١٠٤) مصادر القانون ، أو الأسباب المنشئة له إلى أربعة مصادر أو أسباب ، هى المصادر المادية أو الموضوعية *material sources* والمصادر التاريخية *historical sources* والمصادر الرسمية *formal sources* والمصادر التفسيرية *explanatory sources*.

وبالنظر إلى القانون الضريبى فإننا نجد أن مصدره المادى أو الموضوعى يتمثل فى مادة تكوين القاعدة التى ينص عليها ، وأسلوب صياغتها، بحيث تعطى معنى معيناً أو حكماً خاصاً بإعفاء نشاط معين من الضريبة دون غيره من الأنشطة، أو يقرر قاعدة خاصة بطائفة من الممولين دون باقى الممولين، مما يستدعى البحث عن الأساس الذى اعتمد عليه المشرع فى ذلك ضرورة الرجوع إلى المصدر المادى أو الموضوعى الذى يتناهى المشرع.

ويرجع قانون الضرائب على الدخل فى مصر فى مصدره التاريخى على القانون الفرنسى ، الذى أخذ منه بداية العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، مما دعا القضاء إلى الرجوع إلى النص الفرنسى عند تفسير بعض أحكام رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ومع أن التشريع الضريبى المصرى قد أخذ يتحرر من هذا التأثير فى التعديلات اللاحقة على هذا القانون، وفى القوانين الضريبية المتعاقبة، إلا أنه لازالت هناك نصوصاً باقية على حالتها منذ قانون عام ١٩٣٩، يرجع أصلها أو مصدرها التاريخى إلى التشريع الفرنسى.

(١٠٤) راجع فى هذا الشأن : د. محمد حسام محمود لطفى ود. محمود السيد عبد المعطى خيال: المدخل لدراسة القانون، الكتاب الأول، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٧٨- ٧٩ ، ود. عبد المنعم بدرأوى: المدخل للعلوم القانونية ، دار النهضة العربية، بيروت، ص ١٥٩ ، ود. توفيق حسن فرج: المدخل للعلوم القانونية ، مؤسسة الثقافة الجامعية، ص ١٨٤ .

ولقد تطورت القوانين الضريبية الأخرى كقانون الضريبة العقارية، وقانون الجمارك، عبر مراحل التاريخ الممتدة التي استمد من ظروفها الأحكام الخاصة بهذه القوانين ، ولا زال لهذه الأحكام صدى في النصوص الحالية. مثل الاعتماد في تقدير ضريبة الأطنان على الأحواض، وضريبة المباني على المكلفات ، التي بدأت مع الحملة الفرنسية ، وضريبة الجمارك على لوائح التعريف الجمركية التي وضعت في عهد محمد علي. وقد يساعد تتبع الأثر التاريخي للنص الضريبي في تفسيره، أو بيان مدى الحاجة إليه في ظل تغير الظروف عن تلك التي وضع في ظلها.

ويستمد القانون الضريبي قوته الإلزامية من مصدره الرسمي الوحيد وهو التشريع، وإن كان ذلك لا يمنع في نظرنا من الرجوع إلى مصادر رسمية أخرى كالعرف ومبادئ الشريعة الإسلامية كمصدرين احتيابيين ، عندما تقتضى الحاجة إلى ذلك ، بينما يكون للفقهاء دور في توضيح غموض القانون الضريبي مما يعد مصدراً تفسيرياً لهذا القانون.

ونتناول في هذا الباب التشريع كمصدر رسمي للقانون الضريبي، ثم نوضح قواعد تفسير القانون الضريبي، وذلك في فصلين على النحو التالي:

الفصل الأول

التشريع المصدر الأصلي للقانون الضريبي

التشريع هو المصدر الأصلي الوحيد

يذهب جمهور الفقهاء ^(١٠) إلى أن التشريع هو المصدر الرئيسي للقانون الضريبي ، حيث يجد القانون الضريبي أحكامه ضمن القانون المكتوب، ذلك

^(١٠) د. عادل احمد حشيش، ص ٢٢.

لأن الالتزام بدفع الضرائب من الالتزامات التي يتكفل القانون وحده بإنشائها، ويتولى تعيين مداها وتحديد مضمونها .

ويرجع ذلك إلى أن الدساتير الحديثة قد تضمنت النص على قاعدة دستورية تعرف بقاعدة " قانونية الضريبة " ، تحظر أن يتم فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية المختصة (البرلمان).

وقد وردت قاعدة قانونية الضريبة في المادة ٣٨ من الدستور المصري ، بالنص على أن " إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون. ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون".

وعلى ذلك فإنه يرجع (١٠٦) في تعيين أركان الالتزام بدفع الضريبة وبيان أحكام هذا الالتزام إلى القوانين الضريبية باعتبار أن الالتزام بالضريبة مركز مالى ينشأ عن القانون مباشرة.

وقد استقر قضاء النقض على تأكيد ذلك بقوله (١٠٧): " إن الضريبة لا ترتكن على رباط عقدي بين المصلحة والممول ، وإنما تحددها قوانين الضرائب التي توجبها".

و"هذا القانون هو الذى يحدد بنصوص أمره شخص الملتزم بأداء الضريبة وأحوال الإعفاء منها، ولا يجوز الاتفاق على مخالفة بأداء الضريبة وأحوال الإعفاء منها، ولا يجوز الاتفاق على مخالفة هذه النصوص ، ومن ثم فإن كل اتفاق بين الممول والمصلحة يخالف نصاً فى القانون لا يكتسب أية حجية ،

(١٠٦) د. سمير السيد تناعو: النظرية العامة للقانون ، منشأة المعارف ، الإسكندرية، ١٩٨٥، ص ٧٣٣.

(١٠٧) راجع على سبيل المثال: قضاء النقض فى الطعون أرقام: ٨٦ لسنة ٥٤ ق جلسة ١٩٩٠/١١/١٢، و ١٧٤٦ لسنة ٥٥ ق جلسة ١٢/٢١م ١٩٩٢، و ٧١٠ لسنة ٤٢ ق جلسة ١٩٧٧/٤/٢٣.

كما أن الاتفاق فيما بين الممولين على اقتسام الأعباء المالية أو نقل عبئها إلى الغير لا يلزم مصلحة الضرائب ولا يجوز الاحتجاج به فى مواجهتها^(١٠٨). وذلك بخلاف الاتفاق الذى يكون مصدره القانون الضريبى ويجيزه كوسيلة لتحديد دين الضريبة بصفة نهائية مانعة من التنازع بشأنه ، كالاتفاق الذى يتم بين مصلحة الضرائب والممولين تنفيذاً لقانون الضرائب على الدخل لربط الضريبة بصفة قاطعة دون الإحالة إلى لجنة الطعن، فهذا الاتفاق ليس منشؤه العقد، وإنما يستمد مصدره من القانون^(١٠٩)، كما أن كل تصحيح تجريه مصلحة الضرائب على تقديراتها فى سبيل إنهاء منازعاتها ودياً يكون مرده لسلطانها الأصلى فى التقدير ، وبناءً على الأساس الحقيقى للربح ، وهو حقها المخول لها بمقتضى القانون والموكلة به والمعنية له.

الفصل الثانى

المصادر الاحتياطية

لا يعنى كون التشريع هو المصدر الرسمى الوحيد للقانون الضريبى الارتكان إليه وحده فى تحديد دين الضريبة أو المطالبة به، سواء كان هذا التشريع يتمثل فى القانون الضريبى ذاته ، وهو الذى يحدد بصفة قاطعة وعاء الضريبة وسعرها وأحوال الإعفاء منها ، أو كانت القوانين الأخرى التى يحيل إليها القانون الضريبى، ويتعين الرجوع إليها قانوناً عاماً فيما لم يرد به نص خاص فى القانون الضريبى ، كالقانون المدنى أو القانون التجارى أو قانون المرافعات المدنية والتجارية أو القانون الجنائى وغيرها ، فقد تقضى ظروف البحث فى الواقعة المنشئة للضريبة وتحديدتها على نحو صحيح الرجوع إلى مصادر أخرى كالعرف والتشريعة الإسلامية .

(١٠٨) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٥٢٥ بتاريخ ١٩٦١/٧/١٩.

(١٠٩) د. حسين خلاف، مجلة القانون والاقتصاد، العدد ٢، ص ٣٠٨.

وهذه المصادر يمكن الرجوع إليها بوصفها مصادر احتياطية للقانون، وذلك فى الأحوال التى لم تشترط المادة ١١٩ من الدستور أن يتضمنها القانون الضريبى ذاته.

ونبين ذلك فى المباحث الآتية:

المبحث الأول

العرف

الأصل أن العرف لا يصلح بذاته مصدراً من مصادر قانون الضريبة، حتى لا يؤدي الأخذ بهذا العرف إلى إنشاء أو تعديل أو إلغاء الضرائب بناءً على العرف وحده، مما يعد مخالفاً للدستور^(١١٠). ولكن ذلك لم يمنع من الاستناد إلى العرف فى تحديد وعاء الضريبة سواء كان ذلك راجعاً إلى نص قانونى يشير إلى هذا العرف، أو بناءً على ما تعارف عليه أهل المهنة أو الحرفة أو النشاط فى ممارستهم للنشاط المحقق للدخل الاضع للضريبة.

ومن العرف الذى أشار إليه القانون صراحة، النص فى قانون الضرائب على الدخل - الملغى - رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، على جواز الرجوع إلى العرف عند تحديد أقساط الاستهلاكات التى تعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الربح الإجمالى، حيث نصت المادة ٢/٢٧ من هذا القانون على أن "تخصم الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل طبقاً للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل".

كما اعتبرت محكمة النقض^(١١١) من قبيل النفقات واجبة الخصم الإكramيات التى يدفعها الممول لتسهيل أعماله وتوسيع دائرة نشاطه، وتتصل

(١١٠) د. حسين خلاف: الأحكام العامة فى قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٣٨.
(١١١) الطعن رقم ٤٣١ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٣/١٢/٣.

اتصالاً وثيقاً بمباشرة مهنته، إذ إن هذه المبالغ تدفع من قبيل العرف الجارى بين أصحاب بعض المنشآت أو من يزاولون أنشطة معينة.

وكذلك يجوز التحدى بالعرف إذا لم يوجد نص تشريعى فى حدود معينة^(١١٢)، فللممول أن يبين فى دفاعه وجود عرف يحكم هذه المسألة، ولمحكمة الموضوع أن تستخلص فى حدود سلطتها التقديرية وجود هذا العرف، وللمحكمة وحدها تحرى العرف فى ذاته والتثبت من قيامه دون رقابة عليها من محكمة النقض إلا حيث يحيد قاضى الموضوع عن تطبيق عرف ثبت لديه وجوده^(١١٣).

ويعتبر من قبيل العرف ، الذى قد يكون له تأثيرات ضريبية، المنحة التى تصرف باستمرار من صاحب المنشأة إلى عماله، ولمدة طويلة كافية لتكوين العقيدة عند العمال لاعتبار المنحة جزءاً من الأجر^(١١٤)، أو تقاضى الفوائد المركبة على الدين والذى تقضى به القواعد والعادات التجارية استثناءً من نص المادتين ٢٣٢، و ٢٣٣ من القانون المدنى^(١١٥) ، أو ما يعد من ملحقات العين المؤجرة فى الأحوال التى لا ينص عقد الإيجار على تعيينها بصورة محددة^(١١٦).

المبحث الثانى

مبادئ الشريعة الإسلامية

جعل الدستور - فى مادته الثانية- الشريعة الرسمية المصدر الرئيسى للتشريع، وهو نص يخاطب المشرع ، ولا يخاطب القاضى ، الذى له أن يرجع

^(١١٢) حكم الطعن بالنقض رقم ٣٢٣ لسنة ٣٥ ق جلسة ١٩٦٩/٦/١٩، والطعن رقم ٤٨٢ لسنة ٣٩ ق جلسة ١٩٧٧/١٢/١٣.

^(١١٣) الطعن بالنقض رقم ٢٧٦ لسنة ٥٣٦ ق جلسة ١٩٧١/٢/٢.

^(١١٤) الطعن بالنقض رقم ٥٧٢ لسنة ٤٠ ق جلسة ١٩٧٥/٥/٢٧.

^(١١٥) الطعن بالنقض رقم ٣٧٢ لسنة ٤٢ ق ، جلسة ١٩٧٦/٣/٢٩.

^(١١٦) الطعن بالنقض رقم ١٤ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩٨٢/٣/١، والطعن بالنقض رقم ٤٣ ق جلسة ١٩٨١/١١/٣٠.

إلى مبادئ الشريعة الإسلامية كمصدر احتياطي تال للعرف كقاعدة عامة ،
أقرها القانون المدنى فى المادة الأولى منه ، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص
خاص فى القانون.

ويقصد بمبادئ الشريعة الإسلامية الأحكام العامة الكلية الأساسية التى لا
تكون محلاً للخلاف بين المذاهب، دون التفصيلات المتغيرة بتغير ظروف كل
مجتمع وشئونه^(١٧) . ويمكن الرجوع إلى هذه المبادئ للبحث عن حل يتعلق
بمسألة ضريبة لم يتناولها القانون بنص خاص.

ويعتبر قانون ضريبة التركات ورسم الأيلولة - قبل إلغائه بالقانون رقم
٢٢٧ لسنة ١٩٩٦- من أوضح الأمثلة فى الرجوع على مبادئ الشريعة
الإسلامية لحل مسائل ضريبية ، حيث يعتد بأحكام الشريعة الإسلامية فيما يعد
وارثاً أو موصى له أو صاحب نصيب فى التركة فيما لم ينص عليه القانون
بحكم خاص .

وقد أشارت إلى ذلك محكمة النقض بقولها: " إن الوارث فى حكم المادتين
١ و ٣ من القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤٤ هو من آل إليه نصيب فى التركة
بسبب من أسباب الإرث تحقق عند الوفاة وفقاً لحكام الشريعة الإسلامية
والقوانين المختارة منها، وهى التى تعين الورثة وتحدد أنصبتهم فى الإرث
وانتقال الأموال عليهم بالنسبة للوطنيين كافة ، مسلمين وغير مسلمين، ومن ثم
فلا يكتفى فى اكتساب صفة الوارث مجرد القرابة للمتوفى ، سواء نال هذا
القريب نصيباً فى الميراث أو منع منه أو حجب عنه. والقول بغير ذلك مخالف
لأحكام الشريعة الإسلامية فى الإرث، ولم يقصده المشرع بنص خاص".

ويلاحظ أن قوانين الضريبة قد تقرر نصوصاً خاصة يوحى ظاهرها بأنها
مخالفة لحكام الشريعة الإسلامية ، إلا أن المتعمق فى أحكام هذه النصوص قد

(١٧) د. حسام لطفى ، ص ١٨٧ ، ص ١٨٨ ، ود. عبد المنعم الببراوى، ص ٣٤٣.

يتبين عدم مخالفتها، وأن الهدف من صياغتها هو إحكام ربط الضريبة والحد من التهرب .

ومن أمثلة ذلك النص على عدم الاعتداد فى قانون الضرائب على الدخل بالشركات التى تقوم بين الأصول والفروع أو بين الأزواج أو بعضهم البعض، واعتبارها فى حكم الممول الفرد . إذ اعتبر المشرع أن مجرد قيام الشركات بين هؤلاء الأقارب قرينة على عدم جديتها ، وأسقط عن كاهل مصلحة الضرائب عبء إثبات عدم الجدية ، لتعذر ذلك عليها ^(١٨)، واضعاً هذا العبء على عاتق الشركاء خلافاً للقاعدة الأصولية التى تقضى بأن عبء الإثبات على المدعى.

ونفس الحال عندما تنبّه المشرع إلى أن تصاعد أسعار الضريبة على الدخل قد يغرى الممولين بتوزيع أموالهم على أزواجهم وأولادهم بغية تجزئة الإيراد المستند منها ، والحيلولة بذلك دون خضوعه للضريبة إطلاقاً ، أو على الأقل عدم خضوعه لسعر الشرائح العليا، فنصت المادة ١٠٧ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على عدم الاحتجاج على مصلحة الضرائب - فيما يتعلق بربط الضريبة - بالتصرفات بالهبات بين الأصول والفروع أو بين الزوجين الصادرة خلال السنة الخاضعة للضريبة أو الخمس سنوات التالية عليها ، ومع ذلك يحق للممول أو صاحب الشأن إثبات جدية هذه التصرفات بكافة طرق الإثبات.

وقد ينظر إلى هذين النصين على أنهما مخالفان للشريعة الإسلامية التى تقر بانفصال الذمة المالية بين الزوج والزوجة بينما يعتبرهما القانون الضريبى ذمة واحدة . وهذا النظر مردود عليه بأن المشرع لم يتجاهل انفصال ذمة كل منهما عن الآخر ، وذلك حين ترك باب إثبات جدية الشركة أو التصرفات

(١٨) قضاء النقض فى الطعن رقم ١٦٩٥ لسنة ٥٠ ق جلسة ١٩٨٦/٢/٢٤ .

الناقلة للملكية مفتوحاً أمام الزوجين ، بحيث إذا ثبتت هذه الجدية كان لزاماً على مصلحة الضرائب الاعتراف بالشركة أو التصرف ، ومن ثم اعتبار كل زوج شريكاً للآخر بمقدار حصته من ماله الخاص فى هذه الشركة ، أو التسليم بصحة التصرف الناقل للملكية وما يترتب عليه من استبعاده من ذمة المتصرف وإضافتها إلى ذمة المتصرف إليه.

المبحث الثالث

مبادئ القانون الطبيعى وقواعد العدالة

يقصد بمبادئ القانون الطبيعى مجموعة القواعد التى يستخلصها العقل البشرى من طبيعة الروابط الاجتماعية وفقاً للمجرى العادى للأمور ، كما يقصد بقواعد العدالة ما يستقر فى النفس والوجدان من شعور يستهدف المساواة مع مراعاة الظروف والملابسات.

وهذه المبادئ والقواعد يلتزم القاضى بالأخذ بها فى حل النزاع عندما لايسعفه القانون أو العرف أو مبادئ الشريعة الإسلامية فى إيجاد الحل لهذا النزاع^(١١٩).

وقد أخذ القضاء ببعض هذه المبادئ والقواعد فى حالات عدة ، ومن أمثلتها^(١٢٠): مبدأ عدم التعسف فى استعمال الحق، ونظرية الحوادث الطارئة، وقاعدة أن الغش يفسد كل شئ.

وللقاضى الضريبى أن يراعى هذه المبادئ والقواعد فى حل المنازعة الضريبية حين لا تسعفه مصادر التشريع الأخرى من حسم هذا النزاع ، فله أن يجد من استعمال السلطة التقديرية لمأمور الضرائب عندما يثبت تجاوزه للحدود واعتدائه بغير مبرر على حق الممول فى حريته وماله، كما للقاضى أن يطبق نظرية الظروف الطارئة فى الأحوال التى يتبين له عدم وفاء الممول بالتزاماته

^(١١٩) طلب رقم ٥ لسنة ٤٧ ق "رجال القضاء" ، جلسة ١٩٨٧/٥/٤.

^(١٢٠) د. حسام لطفى ، ص ١٨٩ - ص ١٩١.

الضريبة لظرف خارجى ، أو لسبب لا دخل له فيه، أو أن يقرر القاضى بطلان اتفاق تم بين الإدارة الضريبية والممول بناءً على وقائع أو مستندات، وثبت بعد ذلك ارتكاب غش فى تصوير هذه الوقائع ، أو تزوير فى المستندات، يخالف الحقيقة والواقع.

الخلاصة

وخلاصة ما تقدم : أن التشريع يعتبر مصدراً رئيسياً وحيداً للقانون الضريبى فى حدود ما نصت عليه المادة ٣٨ من الدستور ، أى فى مجال إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها . أما ما عدا ذلك من مسائل تتعلق بالضريبة فليس ثمة ما يحول دون اعتبار العرف ومبادئ الشريعة الإسلامية ومبادئ القانون الطبيعى وقواعد العدالة مصادر احتياطية ، عند عدم وجود نص فى القانون الضريبى يقضى بغير ذلك.

الباب الثالث

قواعد تفسير النصوص الضريبية

تقسيم

يستلزم لتفسير القانون الضريبي، التعرف على مصادر تفسيره وطرائق هذا التفسير.

ونبين ذلك في فصلين:

الفصل الأول

مصادر تفسير القانون الضريبي

تتنوع مصادر تفسير القانون تبعاً للجهة القائمة بهذا التفسير^(١٢١)، ومن أهمها:

١- التفسير التشريعي

قد يصدر التفسير من المشرع لتوضيح حكم تشريع سابق، اختلفت الرؤى في تفسيره، أو تناقضت الأحكام عند تطبيقه، ويسمى هذا التفسير تفسيراً تشريعياً.

ويهدف المشرع إلى هذا التفسير إلى تبنى معنى ملزم لكافة الجهات، يكشف عن المقاصد الحقيقية للنص؛ بحيث يعتبر التفسير التشريعي كاشفاً عن المدلول الحقيقي له، دون أن يعد نصاً جديداً يطبق بأثر رجعي^(١٢٢).

ويسرى تطبيق النص التفسيري من تاريخ العمل بالنص الأصلي المفسر، وليس من تاريخ العمل بالنص التفسيري. وليس في ذلك تطبيق للقانون التفسيري بأثر رجعي، لأن النص التفسيري كاشف لمعنى النص الذي يفسره. أي أن

(١٢١) أنظر: د. محمد صبرى السعدى: تفسير النصوص فى القانون والشرعية الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩، ص ٧٥- ص ١٣٤.

(١٢٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩٧٩/١/٣٠.

القانون التفسيري لا يضيف جديداً، و يعتبر قد صدر في الوقت الذي صدر فيه التشريع الأصلي ويسرى بالتالي على جميع الوقائع منذ نفاذ التشريع الأصلي^{١٢٣}.

وللمشرع أن يصدر القانون التفسيري في أي وقت، مهما طال الزمن بين القانون الأصلي، والقانون المفسر له، ولا أن تكون الأحكام القضائية قد استقرت على تبني تفسير معين للنص، ذلك أن قيام التعارض في الأحكام ليس بشرط يلزم توفره قبل أن يعتمد المشرع إلى إصدار التشريع التفسيري - بل يكفي في هذا الخصوص أن يرى المشرع أن المحاكم لم تستتب قصده الحقيقي من التشريع المفسر^{١٢٤}.

وحتى لا يؤخذ القانون التفسيري كذريعة لتطبيق القانون بأثر رجعي ، فقد د احتاطت المحكمة الدستورية العليا^(١٢٥) تجاه القانون التفسيري بعدد من الضوابط، منها: أن لا يكون هذا القانون مدخلاً لتعديل النصوص، أو مسخاً أو تشويهاً لها، أو ذريعة لتصويب خطأ وقع المشرع فيها.

^{١٢٣} الطعن بالنقض رقم ٢٣٤ لسنة ٦٤ ق، جلسة، ٢٠٠٦/٦/٨.

^{١٢٤} الطعن بالنقض رقم ٣٣٧ لسنة ٢٤ ق جلسة ١٩٥٩/٥/٧. والذي جاء فيه: " أصدر المشرع القانون رقم ٥٠٧ لسنة ١٩٥٥ ونص بالمادة الأولى منه على أن تستبدل بالفقرة الأخيرة من المادة ٣٧ من اللائحة الجمركية النص الآتي : [ومع ذلك فالزيادة التي لا تتجاوز ١٠% والنقص الذي لا يتجاوز ٥% من البضائع المشحونة صبا لا يستوجبان تقرير الغرامة ولا تستحق الرسوم الجمركية على ما نقص من البضائع في حدود النسبة المشار إليها] - وهذا القانون - وفقا لما تراه محكمة النقض - قانون تفسيري كشف به المشرع عن حقيقة المراد بالنص الوارد في القانون المفسر فأوضح أن الإعفاء المقرر بالفقرة الأخيرة من المادة ٣٧ من اللائحة الجمركية مقصور على البضائع المشحونة صبا دون تلك التي تشحن في طرود . وقد أصدره المشرع بمقتضى ما له من الحق الدستوري في إصدار تشريع تفسيري - هذا الحق الذي لا تؤثر فيه إستطالة الزمن بين القانونين - ولا استقرار أحكام القضاء الابتدائي والإستئنافي فيما فصلت فيه من قضايا مماثلة على وجهة نظر واحدة غير متعارضة - ذلك أن قيام التعارض في الأحكام ليس بشرط يلزم توفره قبل أن يعتمد المشرع إلى إصدار التشريع التفسيري - بل يكفي في هذا الخصوص أن يرى المشرع أن المحاكم لم تستتب قصده الحقيقي من التشريع المفسر - ولما كان الحكم المطعون فيه قد أطلق حكم الاعفاء على البضائع المشحونة في طرود مخالفاً بذلك ما أستهدفه الشارع بالفقرة الأخيرة من المادة ٣٧ من اللائحة الجمركية فإنه يكون قد خالف القانون بما يستوجب نقضه " .

^(١٢٥) المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية دستورية ، بجلطة ٢٠٠٧/٤/١٥.

ولا يكفي أن يطلق المشرع على القانون الذى أصدر قد وصف (القانون التفسيري)، وإنما يجب أن يتعلق الأمر بنص غامض في قانون سابق، ولا يتضمن أحكاماً جديدة لم يكن يشملها النص السابق.

ولذلك رفضت المحكمة الدستورية العليا اعتبار القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات، لأنه وإن كان هذا القانون قد صدر بدعوى تفسير المقصود من عبارة (خدمات التشغيل للغير) الواردة قرين المسلسل رقم ١١ من الجدول رقم ٢ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ إلا أن نصوصه تقطع بعزوف المشرع عن التعريف العام المجرد وغير المحدد للخدمات والأعمال التي ارتأى إضاعها للضريبة، وتعداه لخدمات بعينها أضافها على سبيل الحصر والتعيين إلى الجدول رقم ٢ المشار إليه راميةً بذلك إلى تصحيح الخطأ الذى وقع فيه عند تحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها بالمسلسل رقم ١١ المشار إليهما في الذكر، وتقنين ما صدر عن مصلحة الضرائب على المبيعات من قرارات ومنشورات في هذا الشأن لتحقيق مصلحة مالية تتمثل في الحفاظ على موارد الخزنة العامة من حصيله تلك الضريبة، ليغدو هذا القانون في حقيقته تعديلاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، والمعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧، وليس تفسيراً له.

٢- التفسير الفقهي

وقد يكون التفسير فقهياً ، وذلك عندما يقوم الفقيه أو الباحث بتفسير القوانين واستخلاص قواعدها ومبادئها.

ولهذا التفسير أهميته في تحليل النصوص ، وإبداء الرأي بشأنها ، ومدى توافقها مع القواعد القانونية والسياسة التشريعية وملاءمتها للواقع من منظور علمي .

ويساهم التفسير الفقهي في كثير من الأحيان في مساعدة القاضي على إيجاد الحكم القانوني المناسب للنزاع المعروض أمامه، ولا سيما من خلال عمله على رد الأحكام التفصيلية إلى أصولها العامة، وتنسيق المبادئ القانونية في نظريات، بحيث تُمكن القاضي في نهاية المطاف من معرفة أحكام القانون بسهولة ويسر.

كما أن هذا التفسير الفقهي يؤثر في المشرع سواء من خلال توجيه الانتقادات الموضوعية للقواعد القانونية الصادرة عنه، أو من خلال اقتراح الحلول للحالات التي ليس لها حكم قانوني في مصادر القانون المتعددة^{١٢٦}. ولا بد من الإشارة إلى أن التفسير الفقهي لا يلتزم به القاضي ولا يستطيع أن يبنى حكمه على رأي فقهي فقط مهما بلغ هذا الرأي من الإجماع والقوة، لكن يستطيع إيراد في حيثيات حكمه إلى جانب أسباب أخرى وردت في مصادر القانون^{١٢٧}.

ولكن يظل التفسير الفقهي يظل حبيس كتب الفقهاء ليس له قوة إلزامية إلا بالقدر الذي يعتقه من بيده تطبيق النص، إدارياً كان أو قاضياً.

٣- التفسير الإداري

وهو التفسير الذي تتبناه جهة الإدارة أثناء تطبيقها للقوانين فهو تفسير إداري، يلزم جهة الإدارة وحدها، ولا يلزم المتعاملين معها، ولا جهة القضاء.

^{١٢٦} لا يفوتنا في هذا الصدد أن نشير إلى أساتذتنا فقهاء القانون الضريبي في مصر الذي أرسوا بتفسيراتهم وشروحهم للقانون الضريبي قواعد ومبادئ استقى منها المشرع والقضاء في مصر والبلاد العربية العديد من مبادئه وأحكامه، ومنهم - على سبيل المثال : د. أحمد ثابت عويضة، د. السيد عبد المولى، د. حسين خلاف، ود. زكريا محمد بيومي، ود. عاطف صدقي، ود. محمد أحمد الرزاز. كما كان لبعض شراح القانون ممن عمل بمصلحة الضرائب أياد بيضاء على الفقه الضريبي، وتأثيرهم الواضح في اتجاهات التشريع والقضاء، وعلى رأسهم حبيب باشا المصري أول رئيس لمصلحة الضرائب، وكمال الجرف، ومنصور نجده.

^{١٢٧} أنظر موقع الموسوعة القانونية: www.elawpedia.com

ومن ثم فإن التعليمات التي تصدرها مصلحة الضرائب متضمنة تفسيرها لبعض نصوص القوانين لا تلزم إلا موظفيها، وليس على الممولين واجب اتباعها ، وينظر القضاء ^(١٢٨) إليها على أنها لا تعدو أن تكون مجرد رأى فقهي لا يحول بين المحكمة ونقصى الحكم الصحيح للقانون.

ولكن إذا تضمنت هذه التعليمات قواعد للمحاسبة الضريبية فإنه يحق للممول المطالبة بتطبيقها إعمالاً لقاعدة المساواة بين الممولين، وليس للمصلحة أن تتصل من هذه التعليمات فلا تطبقها عليه بدعوى أنه غير ملزم بها .

وتطبيقاً لذلك فقد قضى ^(١٢٩) بأن التعليمات التي تصدرها مصلحة الضرائب لا تعدو أن تكون تعليمات إدارية والخطاب فيها مقصور على من وجهت إليه من مأموري الضرائب وموظفيها ، وليست لها منزلة التشريع الملزم ، غلا أنها متى وضعت لتنظيم مسألة معينة بغرض توحيد قواعد محاسبة فئة من الممولين وفق شروط حددتها مسبقاً وجب عليها اتباعها وتعين على المحاكم الاسترشاد بها تحقيقاً لمبدأ المساواة بين الممولين الذين توافرت فيهم شروط إعمال حكمها.

أما اللائحة التنفيذية باعتبارها قراراً إدارياً يتضمن تفسيراً لنصوص القانون، بهدف توضيح ما غمض منها، تكتسب قوة إلزامية للكافة باعتبارها تفسيراً تشريعياً تستمد قوتها من نصوص قانونها ، وينطبق عليها الضوابط التي وضعتها المحكمة الدستورية للتفسير التشريعي منعاً من التحايل على النصوص أو الخروج عنها بدعوى توضيحها.

٤- التفسير القضائي

وهو التفسير الذي يقدمه القاضى بمناسبة تطبيق نص قانونى معين على المنازعة المعروضة عليه.

^(١٢٨) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣٧٧٢ لسنة ٦٠ ق ، جلسة ١٩٩٨/١١/٥ .
^(١٢٩) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣٥٤٥ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٠٠٣/٤/٢٢ .

ويعتبر تفسير النصوص القانونية المراد تطبيقها على الواقعة المطروحة هو من صميم عمل القضاء، وأولى واجباته للوصول إلى معرفة حكم القانون فيما هو معروض عليه^(١٣٠)، وهو تفسير ملزم في نطاق الحكم الصادرة بشأنه وعلى الأطراف في الدعوى، وإن كان من الممكن الاستدلال بهذا التفسير في دعاوى أخرى، وخاصة إذا كان هذا التفسير صادراً عن محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون.

أما التفسير الصادر عن المحكمة الدستورية العليا فهو تفسير ملزم للكافة، ولا يجوز للجهات الإدارية أو القضائية المختلفة تبني تفسير مناقض لها اعتباراً من اليوم التالي لنشر هذا التفسير في الجريدة الرسمية.

وتنص المادة ٢٦ من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ على أن: "تتولى المحكمة الدستورية العليا تفسير نصوص القوانين الصادرة من السلطة التشريعية والقرارات بقوانين الصادرة من رئيس الجمهورية وفقاً لأحكام الدستور وذلك إذا أثارت خلافاً في التطبيق وكان لها من الأهمية ما يقتضي توحيد تفسيرها".

ولا ينشئ الاختصاص بالتفسير التشريعي المخول للمحكمة الدستورية العليا حكماً جديداً، بل يعتبر قرارها بالتفسير مندمجاً في النص موضوعه وجزءاً منه لا يتجزأ، وسارياً بالتالي منذ نفاذه، ومن ثم يعتبر النص محل التفسير وكأنه صدر ابتداءً بالمعنى الذي تضمنه قرار التفسير، وليس ذلك إجراءً لأثر رجعي لهذه القرار، بل هي إرادة المشرع التي حمل النص القانوني عليها منذ صدوره بعد تجلية المحكمة لدلالاتها ضماناً لوحدة تطبيقه^{١٣١}.

(١٣٠) الطعن بالنقض رقم ٨٧٧ لسنة ٤٩ ق، جلسة ١٩٨٢/١١/١٤.
١٣١ أنظر القضية رقم (١) لسنة ١٥ قضائية، المحكمة الدستورية العليا (تفسير)، جلسة ١٩٩٣/١/٣٠.

الفصل الثانى

مناهج تفسير القانون الضريبى

يجب أن تتبع قواعد التفسير التى تتلاءم والنص القانونى ؛ فإذا كان النص واضحاً جلى المعانى قاطعاً فى الدلالة على المراد منه فإنه لا يجوز الخروج عليه أو تأويله بدعوى البحث عن حكمة التشريع (١٣٢).

وللمفسر عند غموض النص أو وجود لبس فيه أن يهتدى فى تفسير النص بالوسائل التى تعينه ، سواء اتبع فى ذلك طريقة التفسير الحرفى أو طريقة التفسير الواسع للنصوص.

ومع ذلك فإن تفسير القوانين الضريبية يتم غالباً باتباع التفسير الحرفى أو الضيق للنصوص ، ولا يفضل الكثير من الفقهاء ، وأيضاً العديد من أحكام القضاء ، التوسع فى تفسير النصوص الضريبية لاعتبارات خاصة بالقانون الضريبى.

طرق تفسير النصوص الضريبية

يختلف الفقه والقضاء فى طريقة تفسير النصوص الضريبية ، إذ يرى بعضهم أن القانون الضريبى يجب أن يفسر تفسيراً ضيقاً لما يتمتع به هذا القانون من ذاتية خاصة ، بينما يرى آخرون أن القانون الضريبى كغيره من القوانين يتم تفسيره وفقاً للقواعد العادية لتفسير القوانين .

ويستند كل فريق منهما إلى حجج ، نعرض لها بإيجاز في مبحثين على النحو التالى:

(١٣٢) الطعن بالنقض رقم ٩ لسنة ١١ ق جلسة ١٩٤١/٥/١ ، والطعن رقم ١٨٨ لسنة ٣١ ق جلسة ١٩٦٥/١٢/١ .

المبحث الأول

طريقة التفسير الضيق للنصوص الضريبية

يذهب أغلب الفقه (١٣٣) وجانب كبير من القضاء إلى أن النصوص الضريبية يجب أن تفسر تفسيراً حرفياً ، وعلى المفسر أن يلتزم حرفية هذه النصوص وفقاً للمعنى الذى يقصده المشرع الضريبى ، حتى ولو كان لا يتفق هذا المعنى مع قواعد القانون المدنى أو القانون التجارى أو غيرهما من القوانين، استناداً إلى ما يلى:

١- إن القانون الضريبى قانون خاص يجب تطبيقه فى حدود نصوصه، أو هو من الأحكام الاستثنائية التى لا يجب التوسع فى تفسيرها بطريق الاستنتاج .

٢- إن التفسير الحرفى حماية للممول من مد نطاق هذا التفسير ليشمل حالات أخرى للخضوع للضريبة لم ينص القانون عليها صراحة.

٣- إن المصدر الوحيد للتشريع الضريبى هو القانون المكتوب وحده، يجعل من الضرورى تفسير النصوص الضريبية تفسيراً ضيقاً لتحقيق صالح كل من الممول والخزانة العامة ، إذ يؤمن هذا التفسير كلاً منهما مما قد يلحقه من ضرر يأتى من جراء الاجتهاد فى التفسير نحو المد والحصر . وبناءً على ذلك يرى أنصار التفسير الضيق ضرورة التقيد بلفظ القانون إذا كان واضحاً ، فإذا كان للفظ معنيان أحدهما عام ، والآخر يختص به الفهم الضريبى فإنه يعتد بالمعنى الضريبى الخاص (١٣٤).

وبذلك قضت محكمة النقض (١٣٥) بأن " الأسهم الموجودة بمصر ، والتي يملكها أجنبى ليس له محل توطن شرعاً فيها لا يعتبر من قبيل المال المستثمر

(١٣٣) أنظر: د. عبد الحكيم الرفاعى، الضرائب المباشرة، القاهرة، ص ٤١٤، ص ٤١٥، ود. دلاور على ود. محمد طه بدوى : أصول القانون الضريبى، ص ١٠٦ - ص ١٢٨ .
(١٣٤) د. محمد طه بدوى: طرائق تفسير قانون الضريبة، مجلة التجارة والاقتصاد، العدد الأول ص ٣.

بمصر بالمعنى المقصود فى المادة ٢/ثالثاً من القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤٤ ،
إذ أن مجرد الحياة لا يعتبر استثناءً بالمعنى المقصود فى هذه المادة ، فضلاً
عن أن قوانين الضرائب يجب أن تطبق بحرفيتها ، ولا يتوسع فى تفسيرها".
على أنه إذا ثار الشك لدى القاضى فى تفسير نص صريح معين ،
وتعذر عليه ترجيح أحد المعانى المقصودة بالنص ، وجب الأخذ بقاعدة "
التفسير الأصلح للممول" ، ذلك أن على الإدارة الضريبية أن تقيم الدليل القاطع
على أحقيتها فى فرض الضريبة على الممول ، فإذا كان سندها فى ذلك حكماً
يشك فى تفسيره ، فإنه يتعين عدم القضاء لها بما تدعيه عملاً بالمبدأ القائل : "
إن الذى لا يثبت شرعية طلبه لا يجاب عليه" (١٣٦). أو لكون الممول فى مركز
ضعيف فى مقابل الإدارة الضريبية التى تتمتع بامتيازات قانونية بوصفها تمثل
السلطة العامة ، لذا كان الشك فى تفسير القانون يكون لصالح (١٣٧) الطرف
الضعيف (وهو الممول المدين بالضريبة).

ولا يعنى التفسير الضيق الوقوف عند حدود النص ، دون الرجوع إلى
العناصر الخارجة عنه ، والتى تعين القاضى فى فهم هذه النصوص وتفسيرها
على النحو الذى يتفق ومقاصد الشارع.

ومن ثم فلا غضاضة فى أن يلجأ القاضى عند غموض النص إلى
الأعمال التحضيرية (١٣٨) أو المذكرة الإيضاحية (١٣٩) أو إلى المصادر
التاريخية (١٤٠) للنص المراد تفسيره، بشرط أن لا يمتد تفسير النص إلى أبعد من

(١٣٥) الطعن رقم ٣٦٨ لسنة ٧٣ ق.

(١٣٦) د. دلالور على ود. محمد طه بدوى، ص ١٢٠.

(١٣٧) د. حسين خلاف : الأحكام العامة فى قانون الضريبة، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٨٥.

(١٣٨) راجع فى ذلك أحكام محكمة النقض فى الطعون أرقام : ٢١٤ لسنة ٣٥ ق جلسة ١٩٧٣/١/١٠،

و ٢٠٠ لسنة ٤٤ ق جلسة ١٩٧٧/٥/٧، و ٤٣ لسنة ٣٢ ق جلسة ١٩٧١/١٢/٥، و ١١٢٨ لسنة ٥٠ ق

جلسة ١٩٨٥/٣/١٨، و ١٤٨ لسنة ٥٤ ق جلسة ١٩٨٧/١١/٢٣.

(١٣٩) استند حكم النقض فى الطعن رقم ٢٠٠ لسنة ٤٠ ق جلسة ١٩٧٥م ١٩٧٥م بعبارة "حرصاً على

عدم إفلات ربح" التى وردت فى المذكرة الإيضاحية للقانون .

(١٤٠) جاء فى القضايا أرقام ١٢٢٢ و ١٢٩٠ و ١٩٤٩ لسنة ١٩٤٩ جلسة ١٩٥٠/١١/٤ أن رأت

محكمة اسكندرية الابتدائية أن " قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مستمد فى مجموعه وجوهره

ذاتيته، فلا يسوغ أن يكون التفسير سبيلاً لانقضاء التزام ضريبي ،أو تغيير في أسعار الضريبة ^(١٤١) ، أو ووضع قاعدة خاصة لتحديد الوعاء... وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يلجأ المفسر إلى القياس ^(١٤٢)، ذلك لأن القوانين الضريبية كالقوانين الجنائية لا يجوز أن يتد نطاق تطبيقها بالقياس إلى حالات أخرى لم ينص عليها القانون صراحة "فكل ما ليس مأموراً به أو منهياً عنه يكون مباحاً ، ولا يجوز تقريره أو حظره *Ce qui n'est pas oerdenne .est permis et peut eter exige ou defendu*

المبحث الثاني

طريقة التفسير العادي للنصوص الضريبية

في مقابل الطريقة السابقة ، يذهب عدد من الفقهاء ^(١٤٣) إلى أن القانون الضريبي لا يختلف عن غيره من القوانين التي تعرض على القاضي للفصل في أوجه الخلاف بشأنها ، والتي يتبع في تفسيرها القواعد العادية وفقاً لما تفرضه مقتضيات النص.

فإذا كان النص واضحاً لاغوض فيه التزم القاضي تفسير النص تفسيراً ضيقاً لا يجوز الخروج عنه ، أما إذا كان النص غامضاً أو غير واضح كان للقاضي أن يلجأ لتفسيره إلى القواعد العادية التي يتطلبها مذهب البحث العلمي الحر الذي يتيح للقاضي أن يلجأ إلى المصادر الحقيقية للقانون ليستقي منها

من نصوص التشريعات المماثلة في فرنسا ، فإذا جاء المشرع المصري في المادة ٤/٤٠ (قبل إلغائها بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١) وقال : يعفى من الضريبة المنشآت الزراعية إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة فيكون مقصده إذن وبطبيعة الحال أن يعرف المنشآت الزراعية بالمعنى المفهوم في التشريع الفرنسي ، بحسبان أنه المصدر الذي استمد منه أحكام قانون الضريبة في مجموعها وجوهرها". راجع الجرف ، الجزء ٦ ، ص ٤٠٣.

^(١٤١) د. إدوارد جرس بشاى، ص ٣٥.

^(١٤٢) أنظر على سبيل المثال: حكم النقض في الطعن الصادر بتاريخ ١٩٥٣/٥/٧ ، مثبت في د. قدرى نقولا عطية، ص ٢٤٤.

^(١٤٣) راجع : د. قدرى نقولا عطية ، مرجع سابق ، ود. عادل أحمد حشيش : التشريع الضريبي المصري ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الإسكندرية، ١٩٨٤، ص ٣٧، ود. أسامة محمد الفولى : محاضرات في النظام الضريبي المصري، دار زمزم للنشر، ١٩٨٥، ص ٤٩.

القاعدة الواجبة التطبيق ، ومن ثم يتجاوز الأمر التفسير إلى الخلق والإنشاء عن طريق البحث العلمى ، ويكشف المفسر عن العوامل التى ساهمت فى تكوين القاعدة القانونية فى طبيعة الأشياء عن طريق العقل^(١٤٤).

ويرد أنصار هذه الطريقة على الحجج التى استند إليها مؤيدو طريقة التفسير الحرفى للنصوص بما يلى:

١- إنه لا يمكن أن يعد القانون الضريبى من قبيل القوانين الاستثنائية التى تفرض استثناءً من قواعد ذات صفة عامة لمواجهة حالات خاصة فى ظروف معينة ولا اعتبارات طارئة ، لتزول غالباً بانقضاء هذه الاعترافات.

٢- إن قانون الضريبة أصبح قانوناً مستقلاً يتضمن مجموعة من القواعد العامة والمبادئ الأساسية التى لا يمكن بحال من الأحوال أن تعتبر من قبيل الاستثناء لأى قانون آخر^(١٤٥) ، فلا تخرج القوانين الضريبية عن كونها قوانين عادية تنظم أسلوب تحصيل الدولة لأحد مواردها المالية، وليس هناك قوانين أكثر جرياً على المألوف من قوانين الضرائب^(١٤٦).

٣- إن القول بأن قاعدة التفسير الحرفى تكفل ضمان حقوق كل من الممول والخزانة العامة قول يجافى الحقيقة والواقع ، لأن التفسير الواسع قد يحمى الممول فى حالة ما حاولت الإدارة حرمانه من إعفاء يتمتع به طبقاً لنص قانونى عام تؤكد إرادة المشرع الحقيقية ، كما قد يحمى التفسير الواسع الخزانة العامة أيضاً ، وذلك إذا حاول الممول الاستفادة من نقص أو سهو فى القانون^(١٤٧).

(١٤٤) د. محمد طه بدوى ود. محمد حمدي النشار، ص ١٢٩.

(١٤٥) د. قدرى نقولا عطية، ص ٢١٦.

(١٤٦) د. إدوارد جرس بشاى، ص ٣٦.

(١٤٧) د. قدرى نقولا عطية، ص ٢٢١.

٤- هناك تساؤل يمكن أن يطرح (١٤٨) على أنصار التفسير الضيق وهو لماذا تخضع القوانين التي تتعلق بحالة الأفراد وشرفهم وملكيتهم ، بل وبأجسادهم ، لطرائق التفسير العامة بينما تستثنى من هذه الطرائق القوانين التي لاتحقق إلا بحفاظ نقودهم لصالح الدولة ؟

وإذا كان على القانون أن يحمى المصالح الخاصة فإن من شأنه أيضاً أن يحمى المصالح العامة ، وبقدر حمايته لتلك المصالح ، فليس هناك ثمة مبرر لأن نسلك في تفسير الأحكام التي تنظم مركز الممول مسلماً يختلف عن ذلك الذى نسلكه في تفسير الأحكام التي تنظم مركز أى مدين آخر .

٥- ليس هناك ما يحول دون اللجوء إلى القياس فى تفسير النصوص الضريبية ، إذ يساعد القياس على تطبيق القانون الضريبى تطبيقاً صحيحاً من خلال التعرف على إرادة المشرع الحقيقية ، إذ يمكننا بالقياس معاملة الفئة التى لم يرد بشأنها نص صريح فى القانون الضريبى لذات المعاملة التى تنقرر لفئة مشابهة ورد النص عليها صراحة . وفى ذلك إعمال للقاعدة الدستورية التى توجب المساواة فى تحمل الأعباء العامة، بحيث يعامل الجميع معاملة واحدة فى تحمل الأعباء العامة . بل إن تحريم الالتجاء إلى القياس قد يؤدى إلى الإخلال بالقانون ، وذلك فى الحالات التى يؤخذ فيها بحرفية النصوص فى حد ذاتها ، مما قد يترتب عليه تفويت غرض المشرع بعدم خضوع فئة للضريبة ، بينما تخضع فئة مشابهة لها لهذه الضريبة (١٤٩).

٦- يستند القضاء المقارن فى تبرير التفسير الواسع والقياس فى بعض الحالات إلى قاعدة أصولية مؤداها أن العبرة بالأصل والمعنى لا باللفظ والمبنى . أو بعبارة أخرى : إن الجوهر يعلو على الشكل أو المظهر *substance over form* ، حيث يكون على المحكمة أن تفسر القانون بما

(١٤٨) د. محمد طه بدوى ود. محمد حمدى النشار، ص ١٣٣ .
(١٤٩) د. قدرى نقولا عطية، ص ٢٢٢، ص ٢٢٣ .

يحقق الغرض التشريعى منه، خاصة وأن المشرع يتجه إلى فرض الضريبة دون أن يترك ثغرة ينفذ منها الممول للتهرب من هذه الضريبة .

وليس هناك ما يمنع القاضى من تفسير النص الضريبي وفقاً للغرض الذى وضع من أجله، وبما يتفق مع السياسة الضريبية التى تتبعها الدولة، طالما كانت هناك أدلة من عبارات التشريع على ذلك.

٧- أخذت بعض المحاكم المصرية بطريقة التفسير الواسع فى عدد من احكامها، حين اعتمدت على " القواعد العامة، وما يقتضيه النظر فى أفق أوسع من حدود الألفاظ " (١٥٠)، أو الأخذ بالتفسير من باب أولى وصولاً على تمتع الشركة الفعلية بنفس المعاملة الضريبية التى يتمتع بها الممول الفرد فى شركات الأشخاص (١٥١).

رأينا المختار

من جانبنا فإننا نميل إلى تفسير النصوص الضريبية وفقاً للمذهب العلمى الحر، الذى يمنح القاضى حرية تفسير النصوص الضريبية بما يتفق مع قصد المشرع وحكمة التشريع ، وذلك إذا كان النص الضريبي مشوباً بالغموض أو غير واضح وضوحاً كافياً للدلالة على قصد الشارع، فإذا كان النص واضحاً التزم القاضى التفسير الحرفى لهذا النص دون محاولة الخروج عن هذا المعنى بدعوى الحديث عن نية المشرع وحكمة التشريع. وتأكيداً لذلك فقد قضت محكمة النقض (١٥٢) بأن النص متى كان عاماً مطلقاً فلا محل لتقييده أو تخصيصه باستهداء الحكمة منه، إذ فى ذلك استحداث لحكم مغاير لم يأت به النص على سبيل التأويل.

(١٥٠) محكمة مصر الابتدائية ، ١٩٤٧/٦/١٦ ، الجرف ، الجزء ٥ ، ص ١٥ .
(١٥١) محكمة المنصورة الابتدائية، ١٩٤٨/٢/١٨ ، الجرف ، الجزء ٦ ، ص ٢٩ .
(١٥٢) الطعن بالنقض رقم ٢٩٥ لسنة ٧١ جلسة ٢٣/١٠/٢٠٠٣ .

وأن الأصل في تحديد المعنى المقصود لألفاظ القانون هو المعنى القانوني الخاص بها ، لا المعنى اللغوي العام ، مالم يقدّم دليل من النص على أن المشرع استهدف بلفظ معين معناه اللغوي لا معناه القانوني (١٥٣). ولما كان معنى النص يتحدد بما تفيد عباراته أو لفظه ، وبما يفيد روحه أو فحواه ، فإن الهادى الذى يضئ الطريق لمعرفة هذا المعنى في الحالتين هو قصد الشارع الذى أراد بالنص أن يعبر عنه؛ فقصد الشارع من نص معين هو كل شئ في تحديد معناه ، فإذا ظهر أن المشرع قصد بالنص حين وضعه أمراً معيناً تحدد معناه بهذا القصد ، وتأسيساً على ما تقدم فإنه يتعين الرجوع إلى المذكرة الإيضاحية والأعمال التحضيرية لهذا القانون للوقوف على حقيقة غرض الشارع (١٥٤).

ولا تعطى العناوين الفرعية الواردة في القانون للنص معنى خاصاً به ، طالما كان هذا النص واضحاً وصريحاً ، ولذا فقد قضى (١٥٥) بأن " لفظ طعن وقد ورد - في المادة ١٥٧ من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - في عبارة عامة ، ولم يقدّم دليل على تخصيصه بالطعن أمام اللجان ، فيجب حمله على عمومته ، وإثبات حكمه لجميع الطعون سواء أمام لجان الطعن أو المحاكم ، ولا يغير من ذلك ورود هذا النص في الفصل الأول من الباب السابع تحت عنوان " لجان الطعن " ، وعدم ورود مثيل له في الفصل الثانى الخاص بالطعن في قرار اللجنة ، لأن عمومية قد أغنت عن الحاجة إلى ترديد حكمه ، كما أن عنوان القانون ليس له قوة النص الصريح وما يقتضيه منطوق ألفاظ هذا النص.

(١٥٣) حكم النقض في الطعن رقم ٣٦٨ لسنة ١٣ ق ، جلسة ١٩٧٠/٤/١١ .

(١٥٤) الطعن بالنقض رقم ١٢٩٧ لسنة ١٨ ق ، جلسة ١٩٧٤/٢/٢٦ .

(١٥٥) الطعن بالنقض رقم ٣٠٢٥ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٠٠٣/٣/٢٨ ، والطعن رقم ٧٦٣٨ لسنة ٦٦ ق ، جلسة ٢٠٠٣/٥/٢٧ .

وإذا أثار النص شكاً فى نفس المفسر، وجب تفسير هذا الشك لصالح الممول ، لأنه الطرف الضعيف فى مواجهة الإدارة الضريبية التى لها من الامتيازات القانونية التى تستطيع أن تقدم البرهان على خضوع الممول للضريبة، فإذا عجزت عن تقديم هذا البرهان أو الدفاع عن وجهة نظرها بدليل مقنع ، كان من المنطقى أن يفسر النص لصالح الممول ، لن الأصل هو براءة الذمة والاستثناء هو انشغالها بالالتزامات.

وفى جميع الأحوال لا يجوز أن يلجأ المفسر إلى القياس بدعوى تطبيق النص على الحالات المشابهة له ، والتى لم يشملها الحكم القانونى بنص صريح، إذ أن المشابهة إما أن تكون متطابقة على نحو تام ، أو أن تكون المشابهة ناقصة ، سواء من حيث الواقع أو القانون، فإذا كانت متطابقة فلا محل للقياس لأن كلا الأمرين واحد . أما إذا كانت غير متطابقة فلا يجوز أن يمتد النص الضريبى إلى غير المتطابقة فيخضعها للضريبة أو يخفف من عبء الضريبة عليها بطريق ملئ، و إلا كان ذلك مخالفاً لحكم الدستور الذى يحظر فرض الضريبة أو تعديلها أو الإعفاء منها دون نص.

الباب الرابع

نطاق تطبيق القانون الضريبي

لكل قانون نطاقه المكانى حيث يطبق القانون فى داخل الدولة أو خارجها، ونطاقه الزمانى فيطبق خلال مدة زمنية معينة، ونطاقه الشخصى ، حيث يطبق القانون الضريبي على أشخاص يحددها. ولبيان كل من النطاق المكانى والزمانى والشخصى لقانون الضريبة نقسم هذا الباب إلى ثلاثة فصول على النحو التالى:

الفصل الأول

النطاق المكانى

لكل دولة ذات سيادة الحق فى إصدار التشريعات التى تفرض بمقتضاها الضرائب على الأشخاص أو الأموال الموجودة داخل إقليمها. وقد يمتد نطاق هذا التشريع بحيث يشمل طائفة من الأشخاص أو أنواعاً من الأموال التى توجد خارج هذا الإقليم.

وقد عرف الفقه الضريبي^(١٥٦) معايير لتعيين الحدود المكانية للضريبة. وتختلف هذه المعايير تبعاً لنوع الضرائب : ضريبة دخل، وضريبة قيمة مضافة، وضريبة جمركية. ونبين ذلك في المباحث الثلاثة الآتية:

(١٥٦) يراجع تفصيلاً: د. السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ١٤، ص ١٥، ود. زكريا محمد بيومى: إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٨، ورسالتنا للدكتوراه بعنوان: المعاملة الضريبية للشركات الإستخراجية ، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣، ص ٨٢- ص ١٣٥.

المبحث الأول

معايير الحدود المكانية للضريبة على الدخل

لتعيين الحدود المكانية للضريبة على الدخل يوجد معياران أساسيان هما معيار الإقامة، ومعيار الإقليمية:

١- معيار الإقامة

تقوم الدولة بفرض الضريبة على الأرباح أو الدخل التي يحققها الممول الذي يحمل جنسية هذه الدولة ، أو يعتبر مقيماً أو متوطناً فيها. أيًا كان مصدر هذه الأرباح أو الدخل ، داخل أو خارج حدود هذه الدولة.

ويستند هذا المعيار إلى مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية الاجتماعية ، ويعرف ذلك بمعيار الدخل العالمي *Worldwide income* . وتأخذ به معظم الدول المتقدمة المصدرة لرؤوس الأموال إلى الخارج ، مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وألمانيا.

وفي مصر أخذ المشرع بمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد في حالات معينة، منها ما كان سارياً في ظل قانون الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بمد نطاق الضريبة بالنسبة لتركات المصريين على جميع الأموال العقارية والمنقولة الموجودة في مصر وخارجها ، إذا كان المورث مصرياً ، سواء كان مقيماً في مصر أو بالخارج.

كما أخذ قانون الضريبة على العاملين المصريين بالخارج رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ قبل القضاء بعدم دستوريته بمبدأ الإقامة على أساس الجنسية، حين فرض هذه الضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها التي يتقاضها العاملون المصريون العاملون في الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية.

ويطبق قانون ضريبة الدخل في مصر مبدأ عالمية الإيراد، إلا في حالات خاصة يطبق فيها مبدأ الإقليمية، نشير إليها فيما بعد

٢- مبدأ الإقليمية

وفقاً لهذا المعيار ، تخضع الدولة لنظامها الضريبي كل دخل يكون مصدره إقليم الدولة، وبغض النظر عن جنسية الممول أو موطنه، إذ تتخذ من الأموال الموجودة داخل إقليم الدولة وعاءاً لها، أو يتحدد هذا الوعاء على أساس التصرفات أو الوقائع التي تتم داخل حدود الدولة^(١٥٧)، سواء كان القائم بها أو المستفيد منها وطنياً أم أجنبياً . أى أننا لانهتم بجنسية الممول ولا بموطنه. ويستند هذا المعيار إلى أن الدولة تمارس سلطتها داخل حدودها ، ولا يجوز لها أن تتعدى هذه الحدود، وإلا كان ذلك اعتداءً على سلطة دولة أخرى. ومن أبرز صور سلطان الدولة فرض الضرائب الذي يجب أن يكون على الدخل ورأس المال الموجود داخل إقليمها^(١٥٨).

بالإضافة إلى أن الممول ، وهو يستفيد من مرافق الدولة وحمايتها، يقع عليه واجب المساهمة في تحمل أعبائها.

وتأخذ معظم الدول المستوردة لرؤوس الأموال الأجنبية من الدول النامية بمعيار الإقليمية في فرض الضريبة . ويبدو واضحاً أن التشريعات الضريبية في مصر، ما عدا ضريبة الدخل ، تأخذ بهذا المعيار كقاعدة عامة ، باستثناء حالات محدودة نص فيها القانون على الخروج عنه إلى معيار العالمية.

فالضريبة على القيمة المضافة تفرض على السلع والخدمات التي يتم تداولها أو تقديمها في مصر، سواء كانت هذه السلع أو الخدمات قد أنتجت ، أو قدمت من منتجين أو مؤدى خدمات محليين أو أجانب، مقيمين في مصر أو في الخارج. كما أن الضريبة على الأرباح الزراعية والضريبة على العقارات

^(١٥٧) د. حسين خلاف: الأحكام العامة للضريبة، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١١٣.
^(١٥٨) د. زكريا محمد بيومي ، ص ٢٥، ورسالتنا للدكتوراه، ص ٩٦ وما بعدها.

المبنية بطبيعتها ضريبة إقليمية، لأنها تقع على أرض أو عقار، ويجب أن تكون الأراضي أو العقارات كائنة أو مقامة في مصر، بغض النظر عن جنسية مالك هذه الأراضي والعقارات أو محل إقامته، أي سواء كان مصرياً أم أجنبياً، يقيم في مصر أو في الخارج.

ولا تفرض الضريبة الجمركية إلا على السلع عند دخولها الدائرة الجمركية المصرية، أي أنها ضريبة إقليمية، فلا خضوع لهذه السلع للضريبة الجمركية في مصر، قبل أن تدخل البضائع إلى مصر.

أثر اختلاف معايير فرض ضريبة الدخل بين الدول

ويؤدي اختلاف معيار فرض الضريبة من دولة إلى أخرى إلى إمكان خضوع الدخل الذي يحققه الممول في دولة أخرى بما يعرف بالازدواج الضريبي الدولي.

بل قد يقع الازدواج الضريبي الدولي حتى بين الدول التي تتبع معياراً واحداً لفرض الضريبة، وذلك في الحالات التي يختلف مفهوم كل دولة لهذا المعيار عن مفهوم الدولة الأخرى له ، بحيث يؤدي تفسيرهما إلى إخضاع ذات الدخل للضريبة في كل منهما ، أو في الحالات التي يتفق فيها المفهوم العام للمعيار في كلا الدولتين ، ولكن يختلف معنى الدخل الخاضع للضريبة في كليهما.

ولهذا الازدواج الضريبي خطره على الاقتصاد العالمي ، حيث يعيق حرية انتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة، ما يحرم الدول النامية من مصدر مهم من مصادر التمويل والتنمية بها، كما يحرم المستثمر الأجنبي من فرصة توظيف أمواله في مجالات استثمار متاحة بالدول الأخرى.

ولا مجال للحد من خطر هذا الازدواج إلا بإرادة منفردة للتشريع الداخلي للدولة ، كأن يسمح بخصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية ، أو تعتبر الضريبة الأجنبية تكلفة تخصم من وعاء الضريبة الوطنية ، أو يتم ذلك بإرادتين

دولتين أو أكثر من خلال الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي.

أسس فرض الضريبة على الدخل في مصر

أخضع المشرع للضريبة على الدخل المصريين والأجانب، إذ أخذ في المادة (٦) من القانون بمبدأ الإقليمية بحيث تخضع للضريبة الإيرادات أو الدخل التي يحققها الشخص الطبيعي، بغض النظر عن جنسيته طالما تحققت عن نشاط أو من مصادر داخل مصر، وسواء كان مقيماً في مصر أو غير مقيم فيها، وقد استند في ذلك إلى مبدأي التبعية الاجتماعية والتبعية الاقتصادية.

أما الشخص الاعتباري فقد ميز المشرع في المادة ٤٧ من القانون بين الشخص الاعتباري المقيم والشخص الاعتباري غير المقيم، حيث أخضع للضريبة على الدخل في مصر كافة الدخل التي يحققها الشخص الاعتباري من مصر أو خارجها وفقاً لمبدأ عالمية الإيراد *World wide Income*، أما الشخص الاعتباري غير المقيم فلا تخضع للضريبة في مصر إلا إيراداته المحققة من خلال منشأة دائمة في مصر وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

ثم أصبح تطبيق مبدأ عالمية الإيراد أساساً في تطبيق الضريبة على الدخل منذ^{١٥٩} عام ٢٠١٤، أي أنه يسرى على الدخل أو الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الأشخاص الاعتباريون من مصادر في مصر أو الخارج. باستثناء بعض صور هذه الإيرادات وهي المرتبات والأجور، وإيراد الثروة العقارية. فلا تخضع للضريبة إلا المرتبات أو الأجور التي يكون مصدرها خزانة مصرية أو عملاً أدى في مصر، كما لا تخضع للضريبة إلا إيرادات التصرفات العقارية الناتجة عن تأجير أو بيع عقارات كائنة في مصر فقط.

^{١٥٩} بموجب أحكام القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤

ومن ثم فإن للإقامة اعتبار مهم فى تحديد المعاملة للضريبة ، ولذا فقد
فإن القانون الضريبي يعمل على تحديد متى يعد الشخص الطبيعى أو
الاعتبارى مقيماً فى مصر؟ ، وما أهم صور الدخل التى تعد مصر مصدراً
لتحققها؟، وما هى المنشأة الدائمة التى يلزم مزاوله النشاط عن طريقها لكى
يخضع غير المقيم للضريبة فى مصر؟
وللإجابة عن هذا السؤال نقسم هذا الفصل إلى مطالب ثلاثة ثلاثة ،
نخصص الأول للإقامة، والثانى لأهم صور الدخل المتحقق فى مصر ،
والثالث :للمنشأة الدائمة :

المطلب الأول

الإقامة الضريبية

يميز قانون ضريبة الدخل بين الحالات التى يعتبر فيها الشخص الطبيعى
أو الاعتبارى مقيماً فى مصر .
وذلك على النحو التالى :

أولاً . : حالات إقامة الشخص الطبيعى

يكون الشخص الطبيعى مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال الآتية :

- ١-إذا كان له موطن دائم فى مصر .
 - ٢- المقيم فى مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال
إثنى عشر شهراً.
 - ٣- المصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من
خزانة مصرية .
- ونفصل ذلك فيما يلى :

١- الموطن الدائم

تعرف المادة ٤٠ من القانون المدني الموطن بأنه " المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة ، ويجوز أن يكون للشخص فى وقت واحد أكثر من موطن". أى أن مجرد الوجود أو السكن فى مكان لا يجعل منه موطناً ما لم تكن الإقامة مستقرة فيه . وعنصر الاستقرار ضرورى لتوافر معنى التوطن .

ولا يقصد بالاستقرار اتصال الإقامة دون انقطاع ، وإنما يقصد استمرارها على وجه يتحقق معه شرط الاعتياد ولو تخللتها فترات غيبة متقاربة أو متباعدة. ومن ثم فتعيين محل الإقامة الرئيسية أو محل المصالح الرئيسية أمر موضوعى نتلمس دلائله من ظروف الحال ، ومن الموازنة بين مصالح ذى الشأن وإقامته فى مصر ، ومصالحه فى مختلف البلدان الأخرى.

وبذلك ، يكون الموطن الأصلى كما عرفته المادة ٤٠ من القانون المدني هو (١٦٠) المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة.

وهذا الوصف لا ينطبق على منزل العائلة إلا إذا ثبت إقامة الشخص المراد إعلانه فيه على وجه الاعتياد والاستقرار . كما أنه لا يعد موطناً (١٦١) المكان الذى يتلقى فيه الطالب العلم - دون أن يقيم فيه.

ولقد دلت المادة المذكورة على أن المشرع لم يفرق بين الموطن ومحل الإقامة العادى ، وجعل المعول عليه فى تعيين الموطن هو الإقامة المستقرة ، بمعنى (١٦٢) إقامته بصفة مستمرة ، وعلى وجه يتحقق فيه شرط الاعتياد ، ولو لم تكن مستمرة تتخللها فترات غيبة متقاربة أو متباعدة ، وأن تقدير عنصر الاستقرار ونية الاستيطان اللزم توافرها فى الموطن من الأمور الواقعية التى يستقل بتقديرها قاضى الموضوع.

(١٦٠) حكم النقض فى الطعن رقم ٧٨ لسنة ٣٢ ق، جلسة ١٠/٣/١٩٦٦ ، س ١٧ ، ع ٢ ، ص ٥٥١.

(١٦١) حكما النقض فى الطعين رقمى ٧٣ لسنة ٣٥ ق ، ١٠٥ لسنة ٣٨ ق ، جلسة ٢٧/٥/١٩٦٩ ، س ٢٠ ، ع ٢ ، ص ٨٠٢.

(١٦٢) الطعن بالنقض رقم ١٠٣ لسنة ٤٨ ق ، جلسة ١٣/١٢/١٩٧٩ ، س ٣٠ ، ع ٣ ، ص ٢٦١.

فضلاً عن أن قيام عنصر الاستقرار ونية الاستيطان اللزيم توافرهما فى الموطن من الأمور الواقعية (١٦٣) التى يستقل بتقديرها قاضى الموضوع .
ولذلك قضى بأنه (١٦٤) ينبغى أن يتوافر فى الموطن الا يكون قصد الشخص الارتحال عنه ، ولا يجوز أن يقتصر الموطن على المسكن ، بل ينبغى أن يتوفر فى هذا الموطن ان يقيم فيه الشخص ، وأن تكون إقامته فيه بصفة مستمرة ، وعلى وجه يتحقق به شرط الاعتياد ، ويتوفر فيه معنى الرابطة بين الشخص ومكان معين بالذات فى البلد الذى يقيم فيه، ولا تتوفر هذه الشروط فى السكن الذى يقيم فيه الشخص الذى يعمل فى البلاد العربية بنظام الإعارة أو التعاقد الشخصى ، إذ لا تقوم رابطة بين الشخص وبين مكان السكن فى الخارج ، ولا يوصف مسكن هؤلاء العاملين بأنه موطن، لأنه مسكن عارض أو لا يصلح محلاً للإقامة المعتادة والاستقرار وعدم الارتحال.
وتجيز المادة ٤١ مدنى أن يعتبر محل التجارة - بالنسبة للأعمال المتعلقة به - موطناً للتاجر ، بجانب موطنه الأصلى للحكمة التى افصح عنها الشارع من أن قاعدة تعدد الموطن تعتد بالأمر الواقع ، وتستجيب لحاجة المتعاملين .وقد قضى بأنه إذا كان الثابت (١٦٥) أن أمر الأداء الذى أعلن للطاعن فى محل تجارته بالقاهرة قد صدر فى شأن يتعلق بالتجارة التى كان يباشرها وقت الإعلان فلا محل لما يثيره من أن محل إقامته الفعلية بالسعودية، وأنه غادر محل إقامته فى مصر ، لأن الإقامة الفعلية ليست عنصراً لازماً فى موطن الأعمال الذى يظل قائماً ما بقى النشاط التجارى مستمراً ، وله مظهره الواقعى الذى يدل عليه.

(١٦٣) الطعن بالنقض رقم ٤٣ لسنة ٣٣ ق ، جلسة ١٩٦٦/٥/٢٦ ، س ١٧ ، ع ٢ ، ص ١٢٧١ .

(١٦٤) حكم النقض فى الطعن رقم ٣١٠٩ لسنة ٣١ ق ، جلسة ١٩٨٨/١/٣٠ .

(١٦٥) حكم النقض فى الطعن رقم ٣٥٨ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ١٩٦٦/١/٤ ، س ١٧ ع ١ ، ص ٣٢ .

كما قضى ^(١٦٦) بأن المكان الذى يباشر فيه الشخص تجارة أو حرفة يعتبر موطناً ، فيما يتعلق بأعمال إدارة هذه التجارة أو الحرفة وفقاً لنص المادة ٤١ مدنى.

وحكم ^(١٦٧) بأنه يجوز اعتبار مكتب المحامى موطن أعمال له، بوصفه المكان الذى يباشر فيه مهنته على نحو ما نصت عليه المادة ٤١ مدنى، على أن ذلك يقتصر على الأعمال المتعلقة به ، والمتصلة بمهنته، وعمله فيه كمحام، ومن ثم فلا يتعدها إلى ما يتعلق بغيرها من الأعمال أو بغيره من الأشخاص.

وقد أخذت اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - بهذا الحكم حين اعتبرت المادة (٣) منها أن للشخص الطبيعي موطناً دائماً فى مصر إذا كان له محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص نشاطه فى مصر. أو إذا تواجد فى مصر معظم أوقات السنة فى مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت. ولذلك يلزم لتحديد مكان الإقامة حتى يعتبر الشخص خاضعاً للضريبة، أن يتوافر فى هذه الإقامة ركنان أساسيان ^(١٦٨)، هما الوجود الطبيعي ونية الإقامة بصفة معتادة.

فلا يكفي أن يحتفظ الشخص بمحل دائم للسكنى بمصر لاعتباره مقيماً بها طالما أن نيته لم تصرف إلى اتخاذ مصر موطناً معتاداً ، كما أنه لا يهم أن يقيم الشخص فى مسكن دائم أو فندق أو يتنقل بين الفنادق طوال إقامته بمصر، ورغم ذلك يعد مقيماً إقامة معتادة بها طالما وجدت من الدلائل التى تثبت انصراف نيته إلى اتخاذ مصر موطناً معتاداً .

^(١٦٦) الطعن بالنقض رقم ٩٤٦ لسنة ٤٦ ق ، جلسة ١٩٨٧/٥/٢٩ ، س ٢٩ ع ١ ، ص ٣٥٩ .
^(١٦٧) حكم فى النقض فى الطعن رقم ٥٤٤ لسنة ٤٤ ق ، جلسة ١٩٧٩ / ١/٢٠ ، س ٣٠ ع ١ ، ص ٢٩٩ .
^(١٦٨) د. زكريا محمد بيومي، ص ٥١٥ - ص ٥١٦ .

كما لا يشترط لتحديد الإقامة الدائمة أن يستقر الشخص مدة طويلة نسبياً خلال السنة علي نحو متصل غير منقطع، وإنما يكفي وجوده بمصر مدة طويلة ولو علي فترات متقطعة خلال السنة.

ومن ثم يتطلب تعيين الإقامة المعتادة الوقوف علي كل حالة علي حدة لبيان ظروف الحال، وحتى يمكن الموازنة بين مصالح ذي الشأن وإقامته في مصر، ومصلحه في مختلف البلدان الأخرى.

٢- الإقامة في مصر مدة تزيد علي ١٨٣ يوماً في السنة

إن اتخاذ الممول مصر محلاً لإقامته لمدة ١٨٣ يوماً تعني أنه قد أقام بها المدة الأطول خلال السنة مما يعد قرينة علي اتخاذها مقراً معتاداً لإقامته.

وقد اختار المشرع أن يحدد هذه المدة بالأيام، بدلاً من الشهور، إذ كان يمكن النص علي أن يقيم في مصر لمدة تتجاوز ستة أشهر في السنة، وذلك حتى يحسم الخلاف الذي يثور إذا ما كان مجموع الستة أشهر التي قضاها خلال السنة لا تمثل القدر الأكبر باعتبار أن بعض الأشهر قد يكون ٢٨ يوماً أو ٢٩ يوماً أو ٣٠ يوماً.

ولا يهم أن يكون الممول قد أقام بمصر أكثر من ١٨٣ يوماً خلال السنة إقامة متصلة، أو إقامة متقطعة، حيث يكفي أن يكون مجموع مدة، أو مدد، إقامته بمصر قد زادت عن ١٨٣ يوماً ولو بيوم واحد للاستدلال علي اتخاذ مصر موطناً معتاداً له.

وقد قضي^(١٦٩) بأنه يقصد بمحل الموطن الشرعي هو المركز الشرعي المنسوب للشخص الذي يقوم فيه باستيفاء ماله وإيفاء ما عليه، ويعتبر أن وجوده فيه علي الدوام، ولو لم يكن حاضراً في بعض الأحيان أو أغلبها، وأنه لا يجهل ما يحصل فيه مما يتعلق بنفسه.

(١٦٩) محكمة استئناف مصر، القضية رقم ٣٣١ لسنة ١٧ ق، جلسة ١٩٥٥/٥/٢٦، الجرف، الجزء العاشر، ص ٤٢٧.

كما يعتبر الشخص مقيماً إذا كان يتردد بصورة منتظمة علي البلاد للقيام ببعض الأعمال دون أن يحتفظ بمحل دائم للسكني، طالما تجاوزت مدة إقامته بمصر ١٨٣ يوماً، ولا يهم أن يكون قد أقام خلال هذه الفترة في مسكنه الخاص أو في الفنادق أو ضيفاً علي صاحب مسكن بمصر .

وتطبيقاً لذلك فقد أفتي مجلس الدولة^(١٧٠) بأن الممول الذي يعمل مراسلاً لجريدة أجنبية في مصر وبلاد الشرق الأوسط يعتبر مقيماً في مصر إقامة عادية طالما أنه يستقر فيها نصف العام، ويعود إليها من أسفاره التي تستغرق باقي السنة، إذ أنه قد اتخذ مصر مستقراً لعمله وأهله، حتى ولو لم يكونوا يصحبونه في أسفاره إلي سائر بلاد الشرق الأوسط، وكان يصرف ما يحتاجه من مرتبه في مصر .

ولكن هل يكفي أن يقيم الشخص في مصر مدة تزيد في مجموعها علي ١٨٣ يوماً لاعتباره مقيماً يخضع للضريبة فيها حتى ولو كانت هذه المدة هي حاصل إقامته المتقطعة بمصر خلال عدد من السنوات؟

وللإجابة علي هذا التساؤل نشير إلي أن البند (٢) من المادة (٢) المشار إليها يشترط الإقامة المتصلة أو المتقطعة لمدة تزيد علي ١٨٣ يوماً خلال (ثني عشر شهراً)، وفي ذلك إشارة إلي أنه يلزم حساب مدة ١٨٣ فأكثر عن مدة سنة علي الأكثر ، بحيث تكون كل فترة مكونة من سنة أو اثني عشر شهراً هي وحدة حساب مستقلة بذاتها ، ومن ثم فلا يعد مقيماً في مصر الشخص الذي يمكث فيها مدة مائة يوم في سنة ، وتسعين يوماً في سنة أخرى ، لأنه لم تتجاوز إقامته في أي سنة منهما مدة ١٨٣ يوماً .

كما أنه لا يكفي مجرد الإقامة في مصر لمدة تتجاوز ١٨٣ يوماً خلال السنة الواحدة لإخضاع هذا المقيم للضريبة ولو لم يزاول نشاطاً أو يحقق دخلاً

(١٧٠) فتوى إدارة التشريع لوزارة المالية والاقتصاد رقم ١٨٣-٥٢-٢٣٨٩، بتاريخ ١٩٥٥/١٢/٤ مشار إليها في تعليمات مصلحة الضرائب رقم (١) بتاريخ ١٩٥٦/١/٤ .

فيها ، لأن العبرة بالإقامة هنا هي الإقامة الضريبية ، وليست مجرد الإقامة لأى سبب . يؤكد ذلك أن صدر المادة (٢) تنص على أنه "فى تطبيق أحكام هذا القانون" ، أى لأغراض تطبيق قانون الضريبة ، التى تفرض على واقعة تحقق الدخل أو الإيراد .

وعلى هذا الأساس فلا يخضع السائحون الأجانب أو الزائرون لمصر لمتابعة مؤتمرات علمية أو أحداث فنية أو غير ذلك للضريبة في مصر، إذا ما تجاوزت مدة إقامتهم بمصر ١٨٣ يوما خلال السنة حيث لا تنصرف نيّتهم إلي اتخاذ مصر موطناً معتاداً لهم، فضلاً عن أنهم لم يزاولوا نشاطاً يخضع للضريبة بها .

والعبرة في تحديد المدة هنا بالسنة الضريبية، والتي اعتبرها المشرع سنة ميلادية من أول يناير إلي آخر ديسمبر من كل عام، أو أى فترة مالية لا تقل عن اثني عشر شهراً .

٣- حصول الموظف المصرى على دخله من خزانة مصرية

تتعلق هذه الحالة بموظفي الدولة أو القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص الذين يعملون في الخارج ويحصلون علي دخولهم من خزينة مصرية . فهم موظفون تابعون لمصر، ويحصلون علي دخول من مصر، وإن كانت أعمالهم تؤدي في الخارج.

ومن ثم فإن هؤلاء الموظفين يعتبرون مقيمين إقامة معتادة في مصر، وهي إقامة حكومية لأنهم يزاولون أعمالهم في الخارج، وبهذه الإقامة الحكومية تخضع الإيرادات التي يحصلون عليها من مصر للضريبة.

ومن أمثلة هؤلاء رجال السلكين السياسي والقنصلي المصريين في الخارج، والمبعوثون المقيمون في الخارج ويتلقون رواتبهم من خزانة الحكومة المصرية . وقد اشترط النص أن يكون الشخص من الموظفين ، وأن يكون ما تلقاه من دخول من عمله بالخارج من خزينة مصرية، ومن ثم فلا يطبق هذا النص علي

العاملين بالدولة الذين يعارون للعمل بالخارج، علي أن تتحمل الدولة المستعيرة أو المتعاقدة مرتباتهم أو دخولهم.

كما لا يطبق هذا النص علي الأجانب الذين يقيمون في الخارج ويعملون في مكاتب مصرية أو لحساب الحكومة المصرية ويتلقون دخولهم من خزانة الحكومة المصرية^(١٧١). وهو وضع منتقد خلافاً لما كان قد قرره القانون السابق الذي كان يكفي للخضوع للضريبة أن يكون الشخص من موظفي الدولة الذين يحصلون على دخولهم من خزينة الدولة سواء كانوا مصريين أم أجانب .

ثانياً: حالات إقامة الشخص الاعتباري

بينت قانون الضريبة على الدخل - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - الأحوال التي يكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر عند توافر أى منها ، وهي :

- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصرى.
- ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى في مصر .
- ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% .

ونبين ذلك فيما يلى :

١- التأسيس وفقاً للقانون المصرى

اعتبر القانون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر، إذا كانت مصر هى المكان الذى تأسس فيها، أو تمت فيها إجراءات تأسيسه. وهو بذلك يترك للشركاء حرية اختيار جنسية الشركة وفقاً لما يتفقون عليه بإرادتهم المنفردة . كما يمتاز هذا المعيار بالسهولة ، إذ يكفي للحكم على موطن الشركة النظر فى عقد تأسيسها ، لمعرفة البلد الذى تأسست فيه ، ومن ثم نسبة إقامتها إلى هذا البلد .

(١٧١) د. زكريا بيومي، ص ٤٠.

ومع ذلك ، فإنه يعيب (١٧٢) معيار التأسيس أنه يقوم على افتراض أن الشركة كشخص اعتبارى ، ما هى إلا حيلة أو مجازاً من صنع المشرع ، ولا يولد إلا عن طريق التشريع ، وذلك على الرغم من هذا الشخص الاعتبارى حقيقة واقعة ، يولد قبل إصدار التشريع الخاص به ، ويقتصر دور التشريع على الاعتراف به .

كما يؤدى الأخذ بهذا المعيار إلى احتمال قيام تهرب ضريبى (١٧٣) ، ينشأ حين يختار الشركاء لتأسيس شركتهم دولة تمنح مزايا أو إعفاءات ضريبية معينة أكبر من تلك التى تقرها الدولة التى ترتبط بها الشركة فعلاً ، ويتم مزاوله معظم نشاطها فيها ، مما يؤدى إلى تحقيق أرباح لهذه الشركة يمكن أن تقلت من الخضوع للضريبة دون سبب مشروع.

لذلك لم يكتف القانون بمعيار بلد التأسيس لاعتبار الشركة مقيمة فيها ، وإنما اخذ أيضاً بمعيار مركز الإدارة الرئيسى أو الفعلى :

٢- مركز الإدارة الرئيسى أو الفعلى فى مصر

إذا لم تكن الشركة مؤسسة فى مصر ، ولكنها اتخذت من مصر بلد مركز إدارتها الرئيسى أو الفعلى ، فإنها تعتبر وفقاً للمادة (٢) من القانون مقيمة فى مصر .

ويرجع ذلك إلى أن الإدارة توجد غالباً فى الدولة التى يمارس فيها الشخص النشاط ، ولكن قد يمارس المشروع النشاط فى دولة وتتركز إدارته فى دولة أخرى ، لذا يمكن اعتبار الدولة التى تتركز فيها الإدارة ، أو التى يوجد فيها مركز إدارتها الرئيسى هى دولة الموطن لهذه الشركة .

(١٧٢) د. أحمد قسمت الجداوى الوجيز فى القانون الدولى الخاص ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٨ ، ص ٢٦٠ .
(١٧٣) أنظر رسالتنا للدكتوراه : المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٣ ، ص ٨٩ - ص ٩١ .

وقد لا تكون مصر هي مركز الإدارة الرئيسي ، ولكنها هي مركز الإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى ، أى الدولة التى يدار منها الشخص الاعتبارى بصورة فعلية ، والذى يستدل عليه بقرائن متعددة ، منها أن تكون مصر هي الدولة التى تصدر منها القرارات الهامة للشركة ، أو التى تتخذ فيها جميعاتها العمومية ، أو توجد بها أعمال الإدارة العليا.

وقد قضى بأن الشركات التى يكون مركز إدارتها الرئيسى فى الخارج ولها نشاط فى مصر يعتبر (١٧٤) مركز إدارتها الرئيسى بالنسبة إلى القانون الداخلى (أى موطنها) هو المكان الذى توجد فيه الإدارة المحلية ، كما أنه إذا كان الموطن الأصلى لشخص طبيعياً أو اعتبارياً - موجوداً فى الخارج ، ولكنه يباشر نشاطاً تجارياً أو حرفاً فى مصر ، فإنه يعتبر المكان الذى يزاول فيه هذا النشاط موطناً له فى مصر فى كل ما يتعلق بهذا النشاط.

أما الشركات التى يكون مركز إدارتها الرئيسى فى الخارج ولها نشاط فى مصر فيعتبر (١٧٥) مركز إدارتها الرئيسى بالنسبة إلى القانون الداخلى (أى موطنها) هو المكان الذى توجد فيه الإدارة المحلية.

وقد اعتبر القانون الضريبى وجود المركز الرئيسى أو مركز الإدارة الفعلى فى مصر كافياً لاعتبار الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر .

وهذا المعيار لم يسلم بدوره من النقد لأن اختيار مصر مركزاً للإدارة الرئيسى يمكن أن يتم بصورة شكلية ، أى ينص عليه فى النظام الأساسى للشركة دون أن تتخذ مصر مركزاً للإدارة الفعلية ، كما أن مركز الإدارة الفعلى يتحدد غالباً من وجهة نظر الإدارة الضريبية التى قد تعول على أمور معينة لا تعبر عن وجود إدارة جدية فى مصر . لذلك حرص القانون على أن تحدد اللائحة

(١٧٤) الطعن بالنقض رقم ٥٩١ لسنة ٣٩ ق ، جلسة ١٩٨٠/٢/٤ ، س ٣١ ع ١ ، ص ٣٨٨ .
(١٧٥) الطعن بالنقض رقم ٥٩١ لسنة ٣٩ ق ، جلسة ١٩٨٠/٢/٤ ، س ٣١ ع ١ ، ص ٣٨٨ .

التنفيذية قواعد تحديد مركز الإدارة الفعلى حتى لا تتفرد بتحديد مصلحة
الضرائب بقرارات تحكمية تجافى الواقع.

وقد حددت المادة ٣ من اللائحة التنفيذية - للقانون رقم ٩١ لسنة
٢٠٠٥- متى تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى ، وذلك إذا
تحققت فى شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية :

١- إذا كانت مصر هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة الفعلى.
٢- إذا كانت مصر هى المقر الذى تعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو
المديرين.

٣- إذا كانت مصر هى المقر الذى يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء
مجلس الإدارة أو المديرين .

٤- إذا كانت مصر هى المقر الذى يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين
تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

ويلاحظ على هذا النص أنه جعل لطبيعة المقر ، أو ظروف الشركاء
والمساهمين دخل فى تحديد الموطن الفعلى ، وهو خلط معيب فى رأينا لأن
العبرة فى تحديد مقر الإدارة الفعلى هو أن تكون الدولة هى مكان الإدارة لا
مكان الإقامة ، بمعنى أنه لا يهم أين يوجد المساهمون ، ولكن من أين تدار
الشركة ، وبالتالي فإنه لا يتصور أن تكون مصر هى موطن الإدارة الفعلى إذا
توافرت الحالتان الأخيرتان فقط المتعلقتان بإقامة الشركاء والمساهمين عندما
تكون إدارة الشركة تتم فعلاً خارج مصر .

ولا يخفف من غلواء هذا النقد القول بأن اللائحة اشترطت توافر حالتين
على الأقل لاعتبار مصر مركز الإدارة الفعلى ، لأنها لم تحدد أى الحالتين
اللتين يجب توافرهما.

وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة ٣ من اللائحة التنفيذية بعد تعديلها^(١٧٦) على أنه "وفى جميع الأحوال لا يعد الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر استناداً لوجود مركز إدارة فعلى إذا تبين لمصلحة الضرائب ان الشخص الاعتبارى اتخذ هذا المركز بقصد تجنب الالتزامات الضريبية".

٣- امتلاك أغلبية أسهم الشركة

وضع المشرع القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ معيلاً جديداً لاعتبار الشركة مقيمة فى مصر ، وهو أن تكون اغلبية أسهمها (أكثر من ٥٠%) مملوكة للدولة أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة كالهيئات العامة والمؤسسات العامة . أى أن القانون اعتبر هيمنة الدولة - أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة - وسيطرتها على رأس مل شركة ما دليلاً على أن هذه الشركة مقيمة فى مصر ، بغض النظر عن مكان تأسيسها ، أو مركز إدارتها الرئيسى أو الفعلى. وسواء كانت تزاوّل نشاطاً فى مصر أم لم تزاوّل نشاطاً أو تحقق دخلاً فيها.

ولعل ذلك يرجع إلى رغبة المشرع فى أن تخضع هذه الشركة للرقابة الضريبية فى مصر ، باعتبار أن أغلب رأس مال هذه الشركة هو مال عام تملكه الدولة أو أحد شخصياتها الاعتبارية العامة .

ومع ذلك يلاحظ أن هذا المعيار لاينطبق إلا على الشركة ، دون غيرها من الأشخاص الاعتبارية ، ولا يمتد إلى الشركات التى يمتلك القطاع الخاص المصرى معظم رأسمالها ، مما يجعل الشركة العامة أو التى يمتلك رأس المال العام أغلبية أسهمها فى وضع أسوأ من نظيرتها التى يمتلك القطاع الخاص أغلب رأسمالها ، وذلك حين تخضع الشركة العامة لازدواج ضريبى نتيجة فرض الضريبة عليها فى كل من مصر والخارج ، بينما لاتخضع الشركة الخاصة للضريبة إلا فى دولة واحدة فقط.

(١٧٦) راجع قرار وزير المالية رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وبناءً على المعايير السابقة فإن الأشخاص الاعتبارية ، التي تأسست بمصر أو اتخذت مصر مركزاً لإدارتها الرئيسى أو الفعلى أو كانت شركة أغلب رأس مالها عاماً ، تعتبر مقيمة فى مصر ، وتحاسب عن كافة إيراداتها وفقاً لنص المادة ٤٧ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، سواء التى تحققت عن مزاولتها للنشاط فى مصر أم فى الخارج ، وحتى لو لم تزاول نشاطاً فعلياً فى مصر ، وإنما تزاول نشاطها فى الخارج فقط . ولا يستثنى من ذلك سوى جهاز الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

أما الأشخاص الاعتبارية الأخرى ، التى لا ينطبق عليها أى من المعايير السابقة ، فإنها لا تعتبر مقيمة فى مصر . وفى هذه الحالة لاتخضع للضريبة على الدخل فى مصر إلا بالنسبة للأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة لها فى مصر .

المطلب الثانى

صور تحقق الدخل فى مصر

يقصد بالدخل المحقق: الدخل الثابت والمستحق الذى يتأكد وجوده ومقداره باتفاق طرفيه، أو بحكم نهائي يصدر في شأنه، وهذا الدخل يخضع للضريبة حتي ولو كان صاحبه شخصاً غير مقيم، طالما كانت مصر هي مصدر هذا الدخل^(١٧٧).

ويستند ذلك إلي معيار التبعية الاقتصادية التي تجعل من مزاوله الشخص لنشاط معين داخل حدود الدولة أو استثماره لمال فيها أساساً لخضوعه للضرائب فيها علي هذا الجزء من الدخل .

وإذا كان المشرع قد اشترط لخضوع غير المقيم للضريبة أن يكون الدخل محققاً في مصر، فإن ذلك لا يعني بالضرورة أن يكون قد حصل غير المقيم

(١٧٧) د . السيد عبد المولي، ص ٤٢ .

علي هذا الدخل فعلا في مصر ، إذ يكفي مجرد تحقق الدخل حتي ولو كان قد قبض جزءا منه، أو قبض الدخل كله، في الخارج، ومثال ذلك الطبيب غير المقيم الذي يجري عملية جراحية في مستشفى بمصر، ويحصل علي أجره، أو جزء منه في الخارج، فإنه يعتبر قد حقق هذا الأجر في مصر، بغض النظر عن واقعة أو مكان الحصول علي هذا الدخل .

وقد بينت المادة (٣) من القانون بعض صور الدخل المحقق في مصر،

وهي:

أ-الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر ، بما في ذلك المرتبات وما في حكمها، وحتى لو كان هذا الدخل يدفعه رب عمل مقيم في مصر عن عمل أدى في الخارج .

ب- الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر ، سواء كان هذا العمل يؤديه الفنان أو الرياضي بوصفه تابعاً لمن يدفع له هذا الدخل أو مستقلاً عنه.

ج-الدخل الذي يحصل عليه غير المقيم عن عمل يؤديه عن طريق منشأة دائمة في مصر، أو نتيجة التصرف في المنقولات التي تخص هذه المنشأة .

د- الدخل الناتج من الاستغلال أو التصرف في العقارات وما في حكمها، كالسفن والطائرات ، وبما في ذلك العقارات بالتخصيص، الكائنة بمصر.

هـ- توزيعات الأرباح والحصص الناتجة عن مساهمات المساهمين في شركات الأموال وحصص الشركاء في الشركات الأخرى، وكذلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأوراق المالية أو الحصص.

و- العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أى شخص مقيم في مصر ، والعائد الذي يتم سداؤه في مصر ولو كان مالكا غير مقيم في مصر .

ز - مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التى يدفعها شخص مقيم فى مصر أو التى تدفع من منشأة دائمة فى مصر، ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

ومما يؤكد أن هذه الصور على سبيل المثال ، ما أورده القانون فى البند الأخير من هذه المادة ، وهو الدخل من أى نشاط آخر يتم القيام به فى مصر، وذلك تحوطاً من المشرع من وجود صور لأخرى لإيرادات لم يذكرها.

المطلب الثالث

المنشأة الدائمة

يعتبر وجود المنشأة الدائمة دليلاً على مزاولة الأجنبى للنشاط فى مصر يوجب خضوعه للضريبة، وقد استحدث القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص على الأحكام التفصيلية ببيان المقصود بالمنشأة الدائمة وصورها وما لا يعد منشأة دائمة ، وذلك فى المادة رقم (٤) منه ، على الرغم من أن القوانين السابقة كانت تعتد بالمنشأة الدائمة كأساس لفرض الضريبة على الممول غير المقيم استناداً لأحكام القضاء.

ويلاحظ أن القانون الجديد لم يبتدع أحكاماً خاصة بالمنشأة الدائمة، وإنما نقل هذه الأحكام من النصوص الواردة باتفاقيات الازدواج الضريبى التى تبرمها مصر مع الدول الأخرى ، وذلك فيما يلى :

١ - تعريف المنشأة الدائمة

يعرف قانون ضريبة الدخل - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - فى المادة رقم (٤) منه المنشأة الدائمة، بأنها : "كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم فى مصر" كلياً أو جزئياً " .

ويمكن أن نستخلص من هذا التعريف الشروط التي يجب توافرها للحكم على وجود المنشأة الدائمة^(١٧٨)، وهي :

أ - وجود مكان للمشروع

إن نقطة البدء في التعرف على المنشأة الدائمة هي أن يكون لها وجود مادي في الدولة ، من خلال مكان أو محل في هذه الدولة، سواء كان مملوكاً لها أو تؤجره من الغير ، أو تنتفع به بأى صورة من الصور، طالما كان هذا المكان موضوعاً تحت تصرف المنشأة.

ويمكن أن يتخذ هذا المكان صورة التسهيلات التي تمنح لمشروع أجنبي في مكان معين لمزاولة النشاط، كالتصاريح، أو وجود الآلات أو المعدات التابعة له فيه^(١٧٩).

ولا يشترط أن يكون المشروع الأجنبي قد حصل بالفعل على الترخيص اللازم لانتفاعه بهذا المكان، أو لم يكن مطلوباً منه ذلك، إذ يكفي أن يتوافر للمشروع الأجنبي قدر معين من المكان الذى يتيح له التصرف أو العمل، ولو كان يعمل بالمخالفة لقواعد الترخيص المعمول بها في تلك الدولة.

ويمثل نشاط تأجير - أو إقراض - الأصول المعنوية (غير الملموسة) كحقوق المعرفة والتأليف إلى الغير بمثابة وجود للمنشأة الدائمة للمشروع المؤجر - أو المقرض - من خلال المكان الذى يستغل فيه المستأجر - أو المدين - هذه الحقوق.

(178) Avid Aage Skaar : Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty : The concept of Permanent Establishment , in : Dr Irene J.J.Burgers and Rijkele Betten (eds.) : The Taxation of Permanent Establishment , International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) publications BV. , Amsterdam , 1994, pp.10-34

(179) A.A. Skaar : Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty principle , Oslo/ Deventer, 1991

أما إذا اقتصر الأمر على مجرد إقراض الأصول الرأسمالية أو تأجيرها تأجيلاً تموالياً للغير، دون استبقاءها في مكان معين، أو دون متابعة له أو القيام بأعمال الصيانة، أو المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط استخدام هذه الأصول، فإن مجرد الإقراض أو التأجير لا يعد في حد ذاته منشأة دائمة • ولا يهم أن يقع هذا المكان الثابت في السوق أو في المنطقة الحرة أو المنطقة الجمركية للدولة، أو حتى يقع في مكان تملكه منشأة أخرى • ويرى بعض الباحثين ^(١٨٠) أن تستبعد من دائرة المنشآت الدائمة مظاهر الأنشطة تزاوُل بدون تنظيم مادي، كالبث الإعلامي التجاري من إذاعة أجنبية موجهة نحو بلد معين، أو مجرد قيام مشروع أجنبي بمنح تراخيص استغلال حق من حقوق الملكية الصناعية أو التجارية لصالح مشروع محلي.

ب - يجب أن يكون هذا المكان ثابتاً

يشترط أن لا يكون احتفاظ المشروع الأجنبي بالمكان مؤقتاً، بل يجب أن يتمتع بدرجة معقولة من الدوام والاستمرار • وهذا يعني ضرورة وجود رابطة معينة بين محل النشاط ومنطقة جغرافية محددة، ولا يشترط لهذا الدوام أن يكون هناك حد أدنى للمدة الزمنية التي يجب أن لا يقل بقاء المكان في ذمة المشروع الأجنبي أو تحت تصرفه •

كما لا يكفي وجود آلات معينة يملكها المشروع للقول بأن له منشأة دائمة بدعوى أن لهذه الآلات محلاً ثابتاً هو وجودها تحت الشمس في تلك الدولة، ما لم تستتب هذه الآلات في مكان محدد معلوم ^(١٨١) • ومع ذلك يكفي مجرد وضع الآلات في المكان، ثم تركها تعمل تلقائياً أو أوتوماتيكياً للقول بوجود المنشأة

^(١٨٠) د. مختار عبد الحكيم طلبه محمد: تحديد الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٧، ص ٦٢
^(١٨١) رفض القضاء الهولندي اعتبار الآلات والماكينات دليلاً على وجود المنشأة الدائمة (قضية: *The Danish Administrative Tax Tribunal's decision*, 1987) مشار إليها في: *Arvid Aage Skaar*, op. Cit., p. 12

الدائمة، حتى ولو لم يكن هناك شخص يرتبط بالمشروع الأجنبي يقوم بتشغيلها أو صيانتها • وعلى هذا النظر رأى بعض الباحثين^(١٨٢) أن ماكينات اللعب Gaming , Vending machines ومحطات تعبئة البنزين، التي تعمل أوتوماتيكياً، تعتبر منشآت دائمة في الدول التي توجد فيها، إذ أنه على الرغم من أن هذه الماكينات تعمل دون تدخل بشري إلا أن هناك عنصراً بشرياً له الحق في استخدام المكان الذي توجد فيه هذه الماكينات •

ج - أن يتوافر للمنشأة قدر من الدوام أو الاستقرار

يشترط أن لا يكون النشاط الذي يزاوله المشروع الأجنبي في دولة ما مؤقتاً بطبيعته، والا اعتبر المكان الذي يتخذ لمزاولة هذا النشاط مؤقتاً كذلك، و يفقد بالتالي صفة الدوام و الاستقرار المطلوبة • وللحكم على ذلك ينبغي البحث في طبيعة المشروع، لا في المدة التي قضاها في الدولة، فوجود محل تجارى أو مصنع يعتبر ذا طبيعة دائمة، ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة لوفاة صاحبه أو لتعسر أوضاعه المالية والتجارية •

وفي المقابل يعتبر نشاط المعارض وأعمال السيرك القادم من دولة أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية الغير دائمة، ولو استغرق وقتاً طويلاً نسبياً^(١٨٣) •

ويبدأ حساب المدة من بداية العمل الفعلى للمنشأة، وينتهى بانتهاء هذا العمل، إما بالتوقف عنه، أو تأجير المنشأة أو التصرف فيها إلى الغير • د - أن يتم مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً من خلال هذا المكان الثابت :

(182) Klaus Vogel : *Klaus Vogel on Double Taxation Treaties* , Art. 5, pra. 35, Deventer/ Boston, 1991
(183) OECD, *Commentary* , op.cit., Art. 5

ويعنى هذا الشرط ضرورة وجود شخص يتمتع بقدر من الاستقلالية تمكنه من مزاوله نشاط المشروع عن طريق هذه المنشأة الدائمة .

ويعتقد بعض الكتاب ضرورة أن تكون المنشأة الدائمة ذات طبيعة إنتاجية، أى أن تساهم فى تحقيق أرباح المشروع، وهو أمر تخلى عنه نموذج OECD باعتبار أن كل منشأة تساهم فى الواقع بتحقيق قدر من أرباح المشروع .

واشترط القانون تكون بعض أو كل الأعمال المتعلقة بالمنشأة الدائمة تنتمى إلى مشروعات خاصة بشخص غير مقيم فى مصر ، وهو شرط بدهى لأن البحث عن المنشأة الدائمة إنما يكون لأغراض معاملة غير المقيم ضريبياً ، أما الشخص المقيم فهو يخضع للضريبة طالما حقق دخلاً ، سواء نتج هذا الدخل عن منشأة دائمة أو عن غير منشأة.

٢ - بعض أمثلة للمنشأة الدائمة

عددت المادة رقم (٤) المشار إليها أمثلة لما يعد منشأة دائمة، تتمثل فى محل الإدارة، والفرع والمبنى المستخدم كمنفذ للبيع والمكتب والمصنع والورشة ، ومنجم أو بئر البترول أو الغاز أو المحجر أو أى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات والمزرعة أو الغراس وموقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك .

وقد ورد مقر الإدارة فى عبارة مستقلة عن الفرع، للدلالة على أن أماكن مزاوله النشاط تمثل منشآت دائمة إذا توافرت لها الخصائص العامة للمنشأة الدائمة^(١٨٤) . واعتبرت المناجم والمحاجر أو الأماكن الأخرى لاستخراج الثروات المعدنية من قبيل المنشآت الدائمة سواء تم الاستخراج فى المناطق البرية أو

(184) Joel Nitikman : The meaning of Permanent Establishment in the 1981 US income tax treaty , Part 1 , International Tax Journal , vol. 15, pp.159- 172 .

البحرية، أو داخل الدولة أو بنظام *Off Shore* . ومع ذلك يثير هذا النص مشكلات تحديد الدخل الذى يمكن نسبته إلى المنشأة القائمة بهذا النشاط . واعتبرت الاتفاقيات أن موقع البناء أو مشروع التركيب يشكل فى حد ذاته منشأة دائمة دون أن تحدد مدة معينة ، تاركة تحديد المدة للاتفاق مع الدول الأخرى فى اتفاقات تجنب الازدواج الضريبي إذا استمر لمدة معينة ، وقد اقترح نموذج *OECD* أن تزيد هذه المدة على إثني عشر شهراً فى السنة ، بحيث إذا لم يستمر المشروع هذه المدة لا توجد منشأة دائمة حتى ولو كان هذا المشروع يتم من خلال مكتب أو ورشة عمل وفقاً لما تضمنته الفقرة الثانية من هذه المادة .

ويشمل تعبير موقع البناء أو مشروع التركيب - على سبيل المثال وليس الحصر - إنشاء الطرق و الكبارى والقنوات، ومد خطوط الأنابيب والحفر، وإزالة الأوحال *dredging* .

ويدخل فى هذا النشاط أعمال التخطيط والإشراف لبناء الموقع أو تشييده، ولكن إذا كانت هذه الأعمال منفصلة عن عملية البناء والتشييد، أو قام بها ممول آخر، فإنه لا تنطبق عليها شرط المدة . وينظر فى اعتبار هذه العمليات نشاطاً لمنشأة دائمة إذا كانت تتم عبر مكتب أو فرع فى الدولة اعتاد على القيام بهذه الأنشطة للغير، أما إذا كان المكتب يقوم بأعمال التخطيط والإشراف لهذا الموقع فقط فلا يمكن اعتباره منشأة دائمة وفقاً للتعريف الوارد فى الفقرة الأولى، لأن وجود هذا المكتب ذو طبيعة مؤقتة ولم يتوافر له قدر من الدوام والاستقرار المطلوب للمنشآت الدائمة .

٣ - مالا يعد منشأة دائمة

يمكن أن يزاول المشروع الأجنبى نشاطه فى الدولة من خلال مكان ثابت أو دائم. ومع ذلك لا يعتبر هذا المكان دليلاً على أن لهذا المشروع منشأة دائمة

تعطى دولة المقر الحق فى فرض الضريبة، وذلك إذا كان النشاط الذى يتم من خلال هذا المكان ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة، وليس مولداً بصورة مباشرة أو منتجاً للدخل.

ونظراً لأنه قد يصعب فى كثير من الحالات تمييز الأنشطة ذات الطبيعة التحضيرية أو المساعدة عن الطبيعة الإنتاجية، فقد نصت نماذج الاتفاقيات الضريبية، وكذلك الفقرة الأخيرة من المادة (٤) من القانون، على الحالات التى لا يعتبر فيها المكان الثابت دليلاً على المنشأة الدائمة، ومنها: الحالات التى يستخدم فيها المشروع الأجنبى التسهيلات الممنوحة له لاستخدامها فى أعمال تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة للمشروع، أو عندما يكون غرض المشروع من احتفاظه بالمكان الثابت هو تخزين السلع أو البضائع التى يملكها أو عرضها أو تسليمها، أو الاحتفاظ بهذا المخزون لغرض تصنيعها بواسطة مشروع آخر، أو للقيام بأعمال شراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات أو القيام بأعمال ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة للمشروع الأجنبى^(١٨٥).

وتذهب منظمة OECD إلى أنه يترتب على اعتبار المنشأة ذات طبيعة تمهيدية أو ثانوية عدم خضوع أصولها المنقولة للضريبة فى حالة التصرف فيها عند انتهاء النشاط التمهيدي أو الثانوى فى الدولة، فإذا قامت هذه المنشأة ببيع البضاعة التى قامت بعرضها عند انتهاء مدة العرض، فإن الإيرادات الناتجة عن هذا البيع لا تخضع للضريبة. أما إذا قامت ببيع بضاعة لم يسبق أن قامت بعرضها، أو تخرج عن نطاق العرض، فإن إيرادات بيع هذه البضاعة تخضع للضريبة^(١٨٦).

(¹⁸⁵) I. J.J. Burger, *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, Chap. 4, IBFD publications, Amsterdam, 1991
(¹⁸⁶) OECD, Commentary, op. Cit

وإذا تجاوزت المنشأة نشاط العرض والتسليم للبضاعة التابعة للمشروع الأجنبي، و قامت بجانب ذلك بعمليات خدمة ما بعد البيع، التى تتضمن تركيب قطع الغيار وأعمال الصيانة الدورية وغير الدورية، فإنه لا يمكن القول بأن هذه المنشأة تزاول أعمالاً تمهيدية أو ثانوية .

وقد خالفت اللائحة التنفيذية ^(١٨٧) لقانون الضريبة على الدخل هذا النظر، حيث نصت على أنه: يقصد بالعمل ذى الصفة التمهيدية أو المساعدة للمشروع فى تطبيق المادة ٤ من القانون كل نشاط يساهم فى تحقيق الدخل الخاضع للضريبة فى مصر ، سواء كانت هذه المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة. وتخرج من اعتبار المنشأة ذات طبيعة تمهيدية أو ثانوية تلك المنشآت التى لا يقتصر تقديم خدماتها لصالح المركز الرئيسى فى الخارج، وإنما تقدم هذه الخدمات للمنشآت الأخرى سواء التى تنتمى إلى نفس مجموعاتها (المنشآت الشقيقة) أو الغير. ومن أمثلتها ^(١٨٨) المنشآت التى تقوم بإجراء البحوث لدراسة السوق لصالح الغير، حيث لا يعد إنجاز هذه البحوث عملاً تمهيدياً وإنما هو نشاط يخضع للضريبة فى الدولة التى توجد بها المنشأة التى قامت بهذه البحوث .

٤ - ما يدخل فى حكم المنشأة الدائمة (الوكيل التابع)

اعتبرت النماذج الاتفاقية، وكذلك الفقرة الثالثة من المادة رقم (٤) من القانون، فى حكم المنشأة الدائمة الوكيل التابع ، وهو الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها . أو هو الشخص الذى يكون له تفويض عام، يخول له التفاوض وإبرام العقود نيابة عن المشروع الأجنبي، أو له حق البيع بانتظام لصالح - أو نيابة عن - المشروع الأجنبي، أو لمشروعات أخرى يهيمن عليها أو له مصلحة

^(١٨٧) أنظر المادة رقم (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

^(١٨٨) Arvid Aage, op. Cit., p.30

مسيطرة فيها، أو كان بحكم عمله يقوم فى تلك الدولة - ولصالح المشروع الأجنبى - بتصنيع سلع وبضائع مملوكة للمشروع الأجنبى، أو ثبت أنه يعمل سمساراً أو وكيلاً بالعمولة أو وكيل آخر ذى وضع مستقل، ولكنه يكرس كل أعماله أو معظمها - أو كلها تقريباً - لصالح ذلك المشروع الأجنبى .

ويعتبر الوكيل تابعاً إذا كانت له سلطة التفاوض نيابة عن المشروع الأجنبى حتى ولو تم توقيع العقد فى الخارج .

ولا يكفى اعتباره وكيلاً تابعاً أن تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع والبضائع للمشروع، أو إذا كان قد أبرم عقداً نيابة عن المشروع الأجنبى لمرة واحدة دون أن تتكرر، أو كانت العقود التى أبرمها لا ترتبط مباشرة بالنشاط موضوع البحث، كأن يقوم بتعيين موظفين للشركة الأجنبية للقيام بأعمال مختلفة .

ولا يعتبر وجود وكيل عن الشركة الأجنبية فى الدولة دليلاً على أنها تزاول نشاطاً فى تلك الدولة إذا كان هذا الوكيل ذا وضع مستقل عنها، أو كانت تتعامل معه بصفته سمساراً أو وكيلاً بالعمولة يعمل لها وللغير دون أن يخصها بالقدر الأكبر من نشاطه خلال السنة الضريبية⁽¹⁸⁹⁾ .

ومن ثم لا يعتبر السمسار أو الوسيط شخصاً تابعاً للمنشأة الأجنبية لمجرد أنه يتلقى أوامره من تلك المنشأة، طالما كانت تلك الأوامر فى حدود ما يجرى عليه العمل عادة بين السمسار وعميله . كما لا يعد الوكيل بالعمولة شخصاً تابعاً للمشروع الأجنبى طالما يزاول عمله باسمه وليس نيابة عن المشروع الأجنبى. أما إذا كان السمسار أو الوكيل يكرس معظم وقته خلال الفترة الضريبية لصالح شركة أجنبية بعينها ، فإنه يعتبر بمثابة منشأة دائمة لهذه

⁽¹⁸⁹⁾ John Avery Jones and David Ward : Agents as a permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention, European Taxation Review, vol. 33, 1993, pp. 154- 178.

الشركة بغض النظر عن طبيعة علاقة التبعية التي تربطه أو لا تربطه بها . ويمكن الاستدلال على هذه الحالة عندما ^(١٩٠) يكون النشاط الذى يزاوله هذا السمسار أو الوكيل يتم على نحو كلى أو شبه كلى باسم الشركة ، وكانت الشروط التى تنظم علاقتهما التجارية والمالية تختلف عن الشروط التى تنظم العلاقة بين المؤسسات المستقلة.

وفى المقابل، لا تعتبر الشركة التابعة وسيطاً أو سمساراً ذا وضع مستقل عن المشروع الأجنبى، لأنه لا يكفى للدلالة على تبعيتها كونها جزءاً من رأس مال المشروع أو أن المشروع يساهم بجزء من رأسمالها • وتؤكد النصوص على أن الشركة التابعة تعتبر فى حد ذاتها شخصاً مستقلاً عن الشركة الأم من الناحيتين القانونية والاقتصادية، ومن ثم لا يعتبر وجودها فى حد ذاته دليلاً على أن الشركة الأم تزاول العمل عن طريقها فى تلك الدولة ما لم يثبت وجود علاقة عمل فعلى بينهما •

وقد اعتنق المشرع المصري فى القوانين الضريبية السابقة فكرة المنشأة المشتغلة بمصر للكشف عن مصدر الربح أو الدخل الخاضع للضريبة، فإذا كان ذلك ناتجاً من مزاوله منشأة مصرية أو أجنبية بمصر فإن الربح أو الدخل يخضع للضريبة المصرية، وبالعكس لا يخضع للضريبة المصرية الربح أو الدخل الناتج عن مزاوله منشأة كائنة بالخارج لنشاطها خارج مصر ولو كانت هذه المنشأة مصرية •

وقصد بالمنشأة المشتغلة بمصر كل محل يزاول فيه نشاط تجاري أو صناعي يسير في أعماله بصورة مستمرة ويكون له الكيان الشخصي المستقل^(١٩١) . وعلي هذا تتوافر المنشأة المشتغلة في البلد الذي تعمل فيه من

^(١٩٠) راجع المادة (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون.

^(١٩١) د زكريا بيومي: إقليمية الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٩، ص ٧٨ ومابعدها • وراجع رسالتنا للدكتوراه ، سابق الإشارة إليها، ص ١٠٦، و ص ١٠٧

خلال محل دائم أو عن طريق وكلاء مفوضين أو وكلاء يبيعون بضائع مملوكة لمشروع أجنبي مودعة فيه، وذلك عندما يكون هؤلاء الوكلاء غير مستقلين عن المنشأة الأجنبية أو لهم سلطة إبرام العقود نيابة عنها.

وقد اكتفت بعض أحكام القضاء^(١٩٢)، باعتبار الدخل محققاً من منشأة مشغلة بمصر ولو لم يكن لها تنظيم مادي وذلك إذا تولد هذا الدخل عن مزاوله النشاط علي وجه الاستمرار والاعتiad بحيث تكمل دورة هذا النشاط الاقتصادي بمصر. ومن أمثلة ذلك قيام المنشأة الأجنبية بشراء بضائع من مصر ثم بيعها فيها. وتخضع للضريبة الأرباح المحققة في الخارج للمنشأة المشغلة بمصر^(١٩٣)، ما لم يكن لها منشأة تتمتع بالاستقلال الإداري والقانوني في الخارج يمكن اعتبار الدخل الأجنبي من ثمرة جهودها^(١٩٤).

وعلى الرغم من أن القانون الجديد لم يشر لهذه المنشأة المشغلة في مصر إلا أن عناصرها يجب أن تتوافر للاستدلال على مصدر تحقق الدخل في مصر أو في الخارج .

المنشأة الدائمة في ظل النشاط الرقمي

يعتبر الاعتماد على المنشأة الدائمة لتحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة انعكاساً لما أدت إليه الثورة الصناعية من توطن المنشآت العاملة في الدول المختلفة، واستخدامها لأماكن ثابتة فيها، استعمال الأصول الإنتاجية والموارد البشرية لتحقيق الدخل منها، وهو أمر قد لا يلائم الظروف الحالية التي استجدت بعد قيام الثورة الرقمية، التي تمكن المشروعات من تحقيق الدخل من

^(١٩٢) انظر حكم النقض في الطعن رقم ٨١٢ لسنة ٢ ق، جلسة ١٩٩٤/٥/٢٠، وفي الطعن رقم ١٦٣ لسنة ٢٠ جلسة ١٩٥٤/٤/٢٢

^(١٩٣) ومن أطرف ما قيل في هذا الشأن ما جاء بمحاضرة للأستاذ عبد العزيز ناصر أمام الغرفة التجارية المصرية عام ١٩٥٥ (أشار إليها الدكتور محمد حسن الجزيري في مؤلفه: ضريبة الدخل في التشريع المصري، الكتاب الثاني، ص ٢١). أن المنشأة من حيث النشاط بمثابة الرأس المحركة وهي بيت القصيد، فالعبرة والحال هذه بمكان رأسها ولا شأن لمكان اليد لأنها مسلوقة الإرادة والسلطان، ولذا يعد النشاط نشاطاً للرأس لا لليد.

^(١٩٤) نفس المعني حكم النقض في الطعن رقم ١٣٠٠ لسنة ٥٦ ق جلسة ١٩٩٣/١٢/٦.

دول مختلفة دون أن تحتاج لأن يكون لديها أماكن ثابتة فيه، أو بغير حاجة إلى أن تستخدم أصولاً مادية أو حتى عناصر بشرية كائنة في هذه الدول^{١٩٥}. مما يجعل من المنشأة الدائمة - بتعريفها التقليدي- غير ملائم لمنح دولة مصدر الدخل الحق في فرض الضريبة عليه. وأصبح لدى المنشآت الأجنبية فرصة تحقيق الدخل والأرباح من الدول المختلفة عن طريق استخدام الفرص التكنولوجية، التي تتمثل في الأسواق الرقمية *digital marketplaces*، وقوائم المبيعات عبر الإنترنت *online catalogues*، والبوابات الإلكترونية *portals* التي تصل المستهلكين بالمنشآت عبر العالم دون حاجة إلى أن ينتقل أحدهما إلى الآخر^{١٩٦}.

وإذا ما حاولنا تطبيق شرط الوجود المادي *physical presence* كدليل على قيام منشأة دائمة في العالم الافتراضي، فلن نعدم الحجة على ذلك، التي نجدها في أفكار بعض الفقهاء أمثال ساكار^{١٩٧} *Arvid Skaar* وفوجل *Vogel*، اللذين ذهبا إلى أن عدم وجود الكيان المادي لا يمنع من وجود منشأة دائمة في بلد ما، إذا كان المشروع الأجنبي ينتفع في دولة المصدر بمرافقه الأساسية وبنيته التحتية، إعمالاً لنظرية المنفعة التي تبرر حق دولة المصدر في فرض الضرائب.

^{١٩٥} راجع مؤلفنا: الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠.

^{١٩٦} Clinton Alley and Joanne Emery, "Avoidance of Permanent Establishment and Multilateral Modifications of Tax Treaties" *Journal of International Taxation*, Vol. 41, No. 11, 2017.

^{١٩٧} Arvid Skaar: Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Concept' (1991); 'Taxation Issues relating to Captive Insurance Companies' (1998); editor of 'Norsk skatteavtalerett' (Norwegian Tax Treaty Law) (2005).

أو أن الدخل الذي حققه المشروع الأجنبي من دولة المصدر ما كان له أن يتحقق لولا النفاذ إلى سوقها. مع أن القضاء المقارن¹⁹⁸ لا يدعم هذه الأفكار ولا يزال يتشبث بشرط وجود المكان الثابت لمزاولة النشاط.

ويبدو أن الاتجاه نحو فرض ضريبة على المنصات الرقمية، كضريبة أمازون *Amazon tax*، التي هي في الأصل ضريبة غير مباشرة¹⁹⁹، تعتمد بالأساس على قاعدة العملاء الذين يمكن اعتبارهم دليلاً على وجود شركة أمازون في دولة المصدر.

ومن أهم المسائل التي تتعلق بضرورة إعادة النظر في تعريف المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، في ظل الاقتصاد الرقمي، ضرورة النظر إلى جمع البيانات، التي تشكل قيمة، لكونها تساعد المنشآت في الترويج عن مبيعاتها، وتحديد أسعارها. حيث يمكن تخزين هذه البيانات واستعمالها في مراحل تالية. فالشركات، مثل أمازون، تستطيع تفادي الضريبة بعدم تواجدها في المكان الذين يحتاجها فيه العملاء، والاتصال بهؤلاء العملاء عن طريق البيانات التي تحصلت الشركة منها عن طريق الإنترنت، وبيع منتجاتها إليهم.

¹⁹⁸ See as examples: 52 *Piedras Negras Broadcasting Co v. Commissioner of Internal Revenue* (1941) BTA 297, *aff'd* 127 F 2d 260 (5th Circuit 1942), [USA].

¹⁹⁹ فرضت ضريبة أمازون *Amazon tax* كضريبة غير مباشرة في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك على مستوى كل ولاية، باعتبار أن ضريبة المبيعات من الضرائب المحلية. وهذه الضريبة تفرض على المبيعات التي تتم عبر الإنترنت من مستهلكين مقيمين في الولاية. قد لوحظ أن المستهلكين يحاولون تفادي هذه الضريبة من خلال البحث عبر الشبكة عن مواقع توفر السلعة بدون أداء هذه الضريبة. راجع:

Brain Baugh and others: The "Amazon tax", Emprical evidence from Amazon and main street retailers, October 2015.

المبحث الثانى

الحدود المكانية فى الضريبة على القيمة المضافة

كما يمكن أن تفرض ضريبة الدخل على الدخل الذى يحقق فقط داخل إقليم الدولة وفقاً لمبدأ الإقليمية *territorial principle*، أو يفرض على الدخل الذى يتحقق داخل الإقليم وخارجه وفقاً لمبدأ العالمية *wideworld income*. فإن نفس هذا الحكم يمكن تطبيقه على الضرائب على المبيعات ، أو الضريبة القيمة المضافة، التى يمكن أن تفرض على التوريدات عبر دول العالم التى يقوم بها شخص مسجل فى الدولة أو يقيم فيها وهو تطبيق لمبدأ العالمية ، أو أن يقتصر فرض الضريبة على التوريدات التى تتم داخل إقليم الدولة ، وفقاً لمبدأ الإقليمية²⁰⁰.

وعموماً فمن الصعب ، وفقاً لمبدأ العالمية ، أن ينجح الشخص فى إبرام معاملة تتجنب ضريبة القيمة المضافة ، لأنه عندما تفرض الضريبة بناءً عليه، فإن قانون الضريبة لا يتضمن قواعد تفصيلية لتعيين مكان أو موقع معظم التوريدات، لأن فرض الضريبة لا يعتمد على المكان الذى يتم فيه التوريد . وفى المقابل فإن الدول التى تأخذ بمبدأ الإقليمية فى فرض الضريبة على القيمة المضافة تعتمد على المكان الذى تقدم فيه السلعة ، أو تودى فيه الخدمة محلياً (أى داخل الدولة) لتفرض عليها الضريبة.

ويستلزم لتطبيق أى من مبدأى الإقليمية أو العالمية فى مجال الضريبة على القيمة المضافة اقتباس فكرة المنشأة الدائمة أو المقر الثابت التى يعرفها نظام ضريبة الدخل ، والتى بموجبها تتحدد إقامة المكلف (المنشأة) بالمكان الذى توجد فيه على نحو مستقر أو دائم .

²⁰⁰ Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting* ,Vol.1, Ch.6: *Value Added Tax* by David Williams , IMF publications, Washington, 1996, p.195.

وإذا كان مبدأ الإقليمية أو مبدأ العالميةً يعنى بتضييق أو توسيع الحدود الجغرافية لاختصاص الدولة بفرض الضريبة ، فإن الفقه الضريبي في مجال الضرائب على المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة يعنى أكثر بحركة السلع والخدمات التي هي وعاء الضريبة ، فيستخدم تعبير مبدأ المصدر *source or origin principle* ، وتعبير مبدأ المقصد *destination principle* ، ليشير الأول إلى المكان الذي انطلقت منه السلعة ، ويشير الثاني إلى المكان الذي استقرت فيه .

وهذان المبدآن متعارضان أو متقابلان ، مما يستلزم التعرف عليهما لتحديد النطاق المكاني لضريبة القيمة المضافة ، وما يتصل بتطبيقهما في الواقع من مشكلات .

وهو ما نبينه في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

المبادئ الخاصة بتحديد النطاق المكاني للضريبة

تركز الضريبة على القيمة المضافة ، باعتبارها من الضرائب غير المباشرة ، على المعاملة أو الصفقة التي تتم على السلعة أو الخدمة شراءً وبيعاً ، في إطار نشاط اقتصادي ، ومن ثم يتجه الاهتمام إلى مكان هذه المعاملة ، أين تمت ؟ وما حكم القانون في هذا المكان ؟، ويكون اهتمامها بشخص المكلف تابعاً للاهتمام بالمعاملة ذاتها ، وذلك لتحديد الأشخاص الذين يمكن تكليفهم بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب.

ويوجد مبدآن متعارضان لتحديد النطاق الإقليمي للضريبة على القيمة المضافة هما مبدأ المصدر أو الأصل *origin principle* ومبدأ المقصد أو

الوجهة *destination principle*، لكل منهما معناه ومداه ، ويختلفان فى التأثير الضريبى مما يدعو إلى المفاضلة بينهما .
ونبين ذلك فى الفروع الثلاثة الآتية :

الفرع الأول

مبدأ المصدر

وفقاً لمبدأ المصدر تفرض الضريبة على الجزء من الصفقة أو المعاملة الذى تحقق داخل نطاق الإقليم ووفقاً هذا المبدأ تفرض ضريبة القيمة المضافة فى دولة الإنتاج ، بغض النظر عن المكان الذى تستهلك فيه السلع أو الخدمات. ولا تخضع الواردات للضريبة بينما تخضع الصادرات لها على أساس القيمة التى أضيفت داخل الدولة .

وبذلك تكون الضريبة على القيمة المضافة التى تتبع هذه المبدأ بمثابة ^{٢٠١} ضريبة على الناتج المحلى الإجمالى (*GDP*) مطروحاً منه الاستثمار المحلى الإجمالى *gross domestic investment* .

ولا تكون فى حاجة لتوسيع نطاق الاختصاص الضريبى ، وليس مهماً أن تحتفظ الإدارة الضريبية بالحسابات المتعلقة بالصادرات والواردات ، ولكن من الضرورى أن تتحمل القيمة الكاملة للسلع المصدرة بالضريبة المحلية وأن يتم الحصول على ائتمان كامل لقيمة الواردات ^{٢٠٢}.

وبذلك تصبح ضريبة القيمة المضافة ضريبة محلية على إنتاج السلع ، والتسليم المحلى للخدمات .

²⁰¹ Jacob A. Frenkel, Assaf Razin, Efraim Sadka: *International Taxation in an Integrated World*, [The MIT Press](#), p. 33.

²⁰² Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting*, Vol.1, Ch.6: *Value Added Tax* by David Williams , IMF publications, Washington, 1996, p.183.

ويولد اتباع مبدأ المصدر إيرادات ضريبية قليلة عندما يكون المنتج مستورداً بأكمله من الخارج ، أو أن القيمة التي أضافها التجار في دولة المصدر بسيطة. مما يجعل وعاء الضريبة -الذى يعتمد على القيمة المضافة داخل الدولة -محدوداً .

كما يترتب على تطبيق مبدأ المصدر أن لا تفرض الضريبة على الواردات ،ولا تسرى الضريبة بسعر الصفر على الصادرات، بل يسرى على الصادرات ما يسرى على السلع المحلية من أحكام ضريبية ، من حيث السعر وبذات طريقة تحديد الوعاء^{٢٠٢}، ويمكن أن تمنح ائتماناً أو خصماً *credit* في دولة استيرادها.

ويمتاز مبدأ المصدر في أنه يساهم في تحقيق كفاءة الاستهلاك العالمى^{٢٠٤} حيث يتحمل المستهلكون في البلدان المختلفة نفس أثمان استهلاك السلع والخدمات (على أساس الضريبة الإجمالية على السلع أو الخدمات مع مراعاة الفروق الناتجة عن تكاليف النقل لكل من السلع المحلية والأجنبية) حتى ولو كانت أسعار الضرائب على هذه السلع أو تلك الخدمات تختلف من دولة إلى أخرى.

كما أننا لانحتاج ، عند تطبيق مبدأ المصدر ، إلى إجراء تصحيح للضريبة ، لأن الضريبة في هذه الحالة تفرض على القيمة المضافة محلياً . ويذهب المؤيدون لهذا المبدأ إلى أنه يلغى الحدود الفاصلة بين الدول من الناحية الضريبية ، وبذلك يعزز حركة التجارة الدولية ، ويجعلها أكثر سلاسة ، حيث تعامل الصادرات كمرحلة عادية في سلسلة توزيع المنتجات ، وتفرض

²⁰³Bert Mesdom: *VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax?* , TAX ANALYSTS, 2011, p. 192.

²⁰⁴Howell H Zee: "Value-Added Tax." In Parthasarathi Shome, ed., *Tax Policy Handbook*. Washington D.C.: Fiscal Affairs Department, IMF, 1995.

عليها الضريبة بالقواعد العادية عند التصدير كما تفرض على غيرها من السلع التي تستهلك داخل الدولة²⁰⁵ .

ومن ناحية أخرى ينتقد هذا المبدأ من عدة نواح ؛ إذ يؤدي تطبيقه إلى اختلال في تحديد قيمة السلعة في مكان تصديرها عنه في مكان استيرادها عندما يلجأ المصدرون إلى تخفيض قيمة صادراتهم لتقليل الضريبة عليها ، بينما يلجأ المستوردون لذات السلعة إلى ارتفاع قيمتها بغية الحصول على رد أو خصم ضرائب كبيرة عليها ، ويمكن أن تنجح الشركات دولية النشاط في ذلك من خلال إساءة سياسة تسعير التحويلات *transfer pricing* فيما بينها لزيادة قيمة مشترواتها (وارداتها) من شركات تابعة لها وتعمل (تصدر) في دول أخرى .

فضلاً عن أن تطبيق مبدأ المصدر لا يلائم الدول التي تعاني من نقص في العملات الأجنبية وتكون بحاجة إلى تشجيع منشآتها للتصدير ، حيث تتحمل منشآت التصدير عبء الضريبة كالمنشآت التي لا تقوم بالتصدير ، مع تعرضها لمنافسة حقيقية في ترويج صادراتها في الخارج ولا تقدم لها دولتها الإعانة أو الحافز على ذلك ، بخلاف ما يشكله مبدأ المقصد من حافز حقيقى للتصدير ، من خلال فرض الضريبة بسعر الصفر مع السماح بخصم الضريبة على المدخلات المتعلقة بالصادرات.

²⁰⁵ Tuan Minh Le: *Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues*, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries (Washington D.C., April 28-May 1, 2003), p. 21.

الفرع الثانى

مبدأ المقصد

تفرض الضريبة وفقاً لمبدأ المقصد على الصفقة أو المعاملة إذا بلغت حدود الدولة التى تستهلك فيها ، بغض النظر عن المكان الذى أنتجت فيه السلعة أو الخدمة ، وبذلك تكون الضريبة على القيمة المضافة التى تتبع هذا المبدأ بمثابة ^{٢٠٦} ضريبة استهلاك *consumption tax*.

ومثال ذلك : إذا تم تصدير السلعة من الدولة (أ) إلى الدولة (ب) ، فإن الدولة (أ) هى التى تفرض الضريبة إذا كانت تعتمد مبدأ دولة المصدر ، كما أن الدولة (ب) هى التى تفرض الضريبة إذا كانت تعتمد مبدأ المقصد.

كذلك الحال بالنسبة للخدمات حيث تفرض الضريبة فى الدولة التى يوجد بها مقدم الخدمة وفقاً لمبدأ المصدر ، بينما تفرض فى دولة المنتفع بالخدمة أو من يستهلكها وفقاً لمبدأ المقصد. وبذلك فإن يكون مبدأ المقصد قد أدى إلى كامل قيمة السلع والخدمات التى تستهلك داخل الدولة تخضع للضريبة ، حتى ولو كان بعض هذه القيمة أضيف خارج الدولة ثم تم استيرادها .

ووفقاً لمبدأ المقصد تفرض الضريبة على الواردات ، أما الصادرات فإنها تعفى من الضريبة ، أو تخضع لها بسعر صفر لتمكين المصدر من خصم ضريبة المدخلات التى دفعها على هذه الصادرات.

ومن ثم فإن أى ضريبة على القيمة المضافة يدفعها المصدر على مشترواته يتم ردها إليه ، ويقال عن ذلك أن الصادرات تخضع للضريبة بسعر صفر ، للسماح بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلات منتجات التصدير ،

²⁰⁶ Jacob A. Frenkel, Assaf Razin, Efraim Sadka: *International Taxation in an Integrated World*, [The MIT Press](#), p. 33.

أما الواردات فتخضع للضريبة وفقاً لمبدأ المقصد بالأسعار المقررة لها فى القانون^{٢٠٧}.

كما تفرض ضريبة القيمة المضافة على الواردات، وفقاً لمبدأ المقصد، فى دولة الاستيراد ، وتخصم الضريبة على الصادرات . مما يستلزم أن يكون للدولة جبهات أو حدود مالية *fiscal frontiers*، أو ما يعرف بتسويات ضريبة الحدود *border tax adjustments*.

وتفرض معظم الدول التى تأخذ بمبدأ المقصد الضريبة على السلع المستوردة وواردات قيمة الخدمات المنسوبة إلى السلع المستوردة وواردات بعض الخدمات الأخرى . ويقصد بالخدمات الأخرى عادة الخدمات التى تخضع للضريبة وفقاً لقاعدة التكاليف العكسى *reverse charge* rule يكون متلقى الخدمة ليس فى إمكانه الحصول على ائتمان ضريبي مقابل الاستيراد ، فالخدمات التعليمية التى تقدمها الجامعات فى العديد من الدول معفاة من الضريبة على القيمة ، ويعنى ذلك أنه لا يكون للجامعة حق خصم ضريبة المدخلات التى تؤديها على مدخلات العملية التعليمية التى تقدمها .

وبناء عليه فإن السلع التى اشترتها من الخارج والخدمات الهندسية التى تلقتها لبناء الجامعة من الخارج ودفعت عنها ضريبة على الاستيراد لا تخصم كضريبة مدخلات من ناتج العملية التعليمية .

ومن جانب الصادرات: فإن تطبيق مبدأ المقصد يعفى من الضريبة ، أو تفرض بسعر الصفر ، على السلع المصدرة أو تصدير الخدمات المرتبطة بالسلع ، وتصدير خدمات إضافية معينة.

ولا تعتبر الضريبة بسعر الصفر، التى تخفف من وطأة الضريبة على مدخلات الصادرات، إعانة تحظرها اتفاقيات الجات ، إذ تنص اتفاقية منظمة

²⁰⁷ Messere, "Consumption Tax Rules," IBFD Bulletin, Dec.1994, p. 665

التجارة العالمية بشأن الإعانات والتدابير التعويضية *The WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures* فى الحاشية رقم (١) على أنه لا يعتبر إعانة محظورة إعفاء المنتج المصدر إلى الخارج من الضرائب والرسوم التى يتحملها مثيله من المنتجات التى تستهلك محلياً ، أو إلغاء هذه الضرائب والرسوم بما لايزيد عن تلك التى تحملها المنتج .

ووفقاً لهذا النظام من الضرورى أن نحدد قيمة السلع والخدمات التى تم تصديرها (ومتى صدرت) ونحدد قيمة الواردات الخاضعة للضريبة ومتى تعتبر خاضعة لها .

ولدى معظم الدول قواعد تفصيلية لتحديد مكان المعاملة واعتبارها معاملة محلية ، أو استيراداً أو تصديراً أو معاملة أجنبية . وتهدف هذه القواعد إلى تحديد سلطة الدولة فى فرض الضريبة وفقاً لمبدأ المقصد على المبيعات التى تكون داخل الدولة ، وعلى الواردات والصادرات ، مع أن التصدير يكون معفى من الضريبة .

ويمتاز تطبيق مبدأ المقصد بأنه يحقق الحيادية *neutrality* فى مجال التجارة الدولية^{٢٠٨}؛ إذ تمنح الصادرات إعفاء من الضريبة على القيمة المضافة مع حق خصم ضرائب المدخلات على هذه الصادرات ، فى الوقت الذى تخضع فيه الواردات إلى الضريبة فى دولة الاستيراد نفس المعاملة التى تخضع لها السلع المحلية ، مما يعنى أن إجمالى الضرائب التى تتحملها السلع المستهلكة فى هذه الدولة واحدة سواء كانت سلعاً مستوردة أو منتجة محلياً ، مما يعنى أن ضريبة القيمة المضافة وقفت على الحياد تجاه السلعة المستهلكة فلم تميز بين تلك المنتجة محلياً أو المستوردة من الخارج.

²⁰⁸ OECD: *INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES, CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, Committee on Fiscal Affairs Working Party N°9 on Consumption Taxes p. 4.*

ومع ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ يفترض وجود رقابة صارمة على حدود الدولة للتأكد من الصادرات التي لا تخضع للضريبة في دولة المصدر ، أو أن هذه الصادرات تستحق خصم الضريبة على مدخلاتها ، حتى لا يسئ المكفون هذه الرخصة في الحصول على مبالغ ضريبية غير مستحقة ، وغالباً ما تتم هذه الرقابة بمعرفة أجهزة الجمارك في كل دولة ، التي تستطيع أن تتأكد من الصادرات السلعية فقط .

أما الخدمات المصدرة فإن الرقابة عليها صعبة أو مستحيلة ، الأمر الذى يعنى أن تطبيق مبدأ المقصد على الخدمات غير فعال بدرجة كافية . فضلاً عن أن بعض الدول التي تكون عضواً في اتحاد اقتصادى ، كدول البينولوكس^{٢٠٩} أو الاتحاد الأوربي ، لا توجد لديها قيود جمركية على حركة السلع التي تنتقل داخل حدودها ، تجعل الرقابة على كل من الصادرات السلعية والخدمية عليها أشد صعوبة .

ولعل هذه الصعوبة هي التي دعت الاتحاد الأوربي إلى التفكير منذ عام ١٩٩٧ إلى العدول عن مبدأ المقصد إلى مبدأ المصدر في فرض الضريبة على السلع والخدمات التي تتداول بين دول الاتحاد^{٢١٠}.

وإذا كان من السهل أن نطبق مبدأ المقصد على السلع التي تنتقل من دولة إلى أخرى بالطرق العادية عن طريق الجمارك في كل دولة ، فإن الصعوبة تكمن بالنسبة للخدمات التي لا تمر أساساً على الجمارك ، ويمكن أن تتم عبر وسائل الاتصالات الحديثة ، مثل الإنترنت ، فلا يمكن مراقبتها أو تتبعها بسهولة ، وتتبع الدول وسائل عدة لفرض الضريبة على هذه الخدمات .

^{٢٠٩}البينولوكس (BENELUX) اتحاد اقتصادي تأسس منذ عام ١٩٤٤ بين ثلاث ممالك في أوروبا الغربية، وهم [بلجيكا](#) Belgium ، [هولندا](#) Nederland و [لوكسمبورغ](#) LUXembourg .
^{٢١٠}ولكن الأمر لم يتجاوز حتى الآن مرحلة التفكير ، وقد يكون الاتجاه الأقوى يميل نحو نبذ هذه الفكرة ، بدليل أن الاتحاد قد عزز تفضيله لمبدأ المقصد حين قرر تطبيقه على خدمات التجارة الإلكترونية التي تتم من منشأة إلى مستهلك اعتباراً من أول يناير ٢٠١٥. راجع : Digital Business Lawer Review, Vol. 16, No. 6, June 2014

ويعتبر تحديد مكان أو موقع البيع الدولي أكثر أهمية في مجال التجارة الإلكترونية²¹¹. حيث نحتاج إلى بيان مدى اعتبار بيع السلعة أو الخدمة كبرامج الكمبيوتر والموسيقى والفيديو التي انتقلت بالإشارات الإلكترونية *electronic signals* ، بدلا من أن تنتقل بالصورة المادية *physical form* بيعاً لسلعة أو خدمة .

وقبل أن يغير الاتحاد الأوربي القواعد التي تحكم الخدمات كانت المسألة غامضة ، لأن بيع حزمة البرامج البرمجيات العادية *standard packaged software* للكمبيوتر كانت تعامل على أنها بيع لسلع ، أما بيع البرمجيات المخصصة أو بناء على طلب *customized software* فاعتبرت بيعاً لخدمات. ويعتد الاتحاد الأوربي حالياً²¹² بمكان المنشأة التي تستهلك الخدمات في المعاملات التي تتم بين منشأتين في دولتين (*business-to-business (B2B)* من الأعضاء فيه ، ومن ثم تشبه قواعد فرض الضريبة على الخدمات القواعد التي تفرض على السلع ، في تطبيق مبدأ المقصد على كل منهما ، ويعرف ذلك بقواعد مكان الضريبة *the place of taxation*، وتعتبر المنشأة الكائنة بدولة المستهلك هي المسئولة عن تحصيل وتوريد الضريبة ، بينما تعتد دول أخرى بالدولة التي ينتفع أو يتمتع فيها المستهلك بالخدمة *use-and-enjoyment rules*، كخدمة التليفون المحمول التي يستخدمها مقيم في دولة ، ولكنه يجري اتصالاً به من دولة أخرى ، فتكون الدولة الثانية هي دولة فرض الضريبة باعتبارها الدولة التي تمتع أو استفاد فيها المستهلك بخدمة هذا التليفون.

وكل هذه الحلول غير ناجعة ، لأنها تقوم على احتمال اكتشاف الخدمة أو تتبعها ، وخاصة إذا كانت تم بين منشأتين ، أو بين منشأة ومستهلك ، أما

²¹¹ Lambert, "VAT and Electronic Commerce: European Union Insights Into the Challenges Ahead," *Tax Notes Int'l* Vol. 17, No. 1645 (Nov. 23, 1998)

²¹² Bert Mesdom: *VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax?*, *TAX ANALYSTS*, 2011, pp. 199-203.

إذا كانت بين أفراد ، أو بين فرد ومنشأة غير مسجلة ضريبياً فإن أمر فرض الضريبة يظل صعباً .

الفرع الثالث

أثر اختلاف مبدأى الخضوع للضريبة والمفاضلة بينهما

لا أو : أثر اختلاف المبدأين

يؤدى اختلاف الدول فى تطبيق أى من المبدأين إلى حالة من الازدواج الضريبى أو عدم أداء الضريبة فى الحالتين :

١-الازدواج الضريبى

قد يؤدى اختلاف تطبيق الدول لمبدأى الخضوع للضريبة على القيمة المضافة إلى أن تفرض الضريبة على ذات السلعة أو الخدمة مرتين ، كما هو الحال فيما لو كانت دولة بائع السلعة أو مقدم الخدمة تطبق مبدأ المصدر ، بينما تطبق دولة مستهلك السلعة أو الخدمة مبدأ المقصد . ما لم تقدم الدولة الثانية خصماً أو إعفاء للضريبة التى دفعت لدولة الاستهلاك الأولى ، وفشلت الدولة الأولى فى خصم أى ضريبة على التصدير الذى قام به المستهلك الأول إلى مستهلك غير مسجل .

بل يمكن أن يتحقق ازدواج الضريبة على القيمة المضافة ، أو حتى تعددها بالرغم من أن الدول المعنية تطبق مبدأ واحداً ، إذ قد يؤدى اختلاف تحديد كل دولة لمكان توريد السلعة أو تقديم الخدمة الخاضعة للضريبة^{٢١٣} ، أو الفترة الضريبية التى تحاسب عنها هذه السلعة فى كل منها إلى فرض الضريبة فى أكثر من دولة ، كأن تعتبر الدولة (أ) أن السلعة ، أو الخدمة ، قد تم استهلاكها أو الانتفاع بها فى دولتها ، بينما تعتبر الدولة (ب) أن ذلك قد حدث فى أراضيها ، أو إذا كانت السلعة فى تاريخ استحقاق الضريبة قد تم التعاقد

²¹³ Millar, *Intentional and Unintentional Double Non-Taxation, in Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences* p. 418).

بشأنها في تاريخ معين داخل الدولة (أ) ، ثم انتقلت هذه السلعة إلى المستهلك النهائي في الدولة (ب) في تاريخ لاحق . كأن تؤجر السيارة من معرض في دولة على أن يستعملها شخص في دولة أخرى . فتعتبر الدولة الأولى أنها دولة خدمة التاجير باعتبار أن السيارة على أرضها في تاريخ التاجير ، بينما تعتبر الدولة الثانية أنها الدولة التي تؤدي فيها الخدمة باستعمال السيارة المؤجرة.

ويتحقق الازدواج الضريبي عندما لا يسمح للمكلف بخصم ضريبة المدخلات على السلعة أو الخدمة التي تدفع عنها الضريبة في مراحل تداولها وصولاً إلى المستهلك النهائي²¹⁴.

ويختلف تعريف الازدواج الضريبي في مجال الضريبة على القيمة المضافة عن تعريفه في مجال ضريبة الدخل ، ففي الضريبة على الدخل يعرف الازدواج الضريبي القانوني *legal double taxation* بأنه فرض أكثر من ضريبة على ذات الدخل وعلى نفس الممول خلال نفس الفترة الضريبية ، بينما يعرف الازدواج الضريبي في مجال الضريبة على القيمة المضافة بالازدواج الاقتصادي *economic double taxation* ، ويعني فرض الضريبة أكثر من مرة على واقعة توريد ذات السلعة أو الخدمة ، ومن ثم فإن ازدواج ضريبة القيمة المضافة يهتم بالضريبة التي تتعدد على ذات السلعة أو الخدمة ، بغض النظر عن اختلاف شخص المستهلك أو المنتفع بها .

ولا يعد ازدواجاً بهذا المعنى الضريبة المتتابعة *cascading tax* التي تفرض على السلعة أو الخدمة في مراحل مختلفة داخل الدولة الواحدة ، أو تتم في أكثر من دولة ، طالما تغيرت حالة السلعة أو اختلفت مرحلة الخدمة عند فرض كل ضريبة عليها ، إذ لا يزال المجال مفتوحاً لتخفيف هذه الازدواج أو إزالته من خلال السماح بخصم الضريبة السابقة على المدخلات.

²¹⁴ Millar, "GST issues for international services transactions", *Australian GST Journal* 2004, p. 285 (pp. 288 et seq.).

ولمعالجة أمر الازدواج الضريبي فقد تضطر الدول إلى إجراء تسويات أو تصحيحات على ثمن السلعة أو الخدمة لأغراض الضريبة^{٢١٥} ، وتعرف ذلك بالحلول أو الإجراءات الأحادية التي تتخذها الدولة بإرادتها لتخفيف العبء الضريبي ، ويمكن أن يكون من خلال خصم أو إعفاء من الضريبة ، أو من خلال تعاون دولي بإجراءات ثنائية أو متعددة الأطراف ، عن طريق إبرام اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي على غرار ما يعمل به في ضرائب الدخل ، وهى الفكرة التي تروج لها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، ويؤيدها عدد كبير من الباحثين^{٢١٦}.

٢-عدم أداء الضريبة فى الدولتين

كذلك قد يؤدي اختلاف تطبيق المبدأين إلى عدم فرض ضريبة فى أى من الدولتين ، كأن تكون دولة بائع السلعة أو مقدم الخدمة تطبق مبدأ المقصد ، بينما تطبق دولة مستهلك السلعة أو المنتفع بالخدمة مبدأ المصدر^{٢١٧}. ومن الحالات الأخرى^{٢١٨} التي ينتج عنها عدم فرض ضريبة القيمة المضافة على السلعة أو الخدمة في الدول التي تعلقت بها :

²¹⁵Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting*, Vol.1, Ch.6: *Value Added Tax* by David Williams , IMF publications, Washington, 1996, p.8.

²¹⁶See e.g. Williams, *Trends in International Taxation* (1991), p. 170; White, "The Serious Research Gap on VAT/GST: A New Zealand Perspective after 20 years of GST", *IBFD International VAT Monitor* 2007, p. 343 (p. 349); Arnold/Sasseville/Zolt, "Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century", *IBFD Bulletin for International Taxation* 2002, p. 233 (p. 235); Erikson, *Intertax* 2005, p. 166 et seq.; Westberg, *CrossBorder Taxation of E-Commerce* (2002) pp. 177.511 and 525; Angel Gurría and Jeffrey Owens, both at the 50th Anniversary of the OECD Model Tax Convention conference in Paris on 8 September 2008 (see e.g. OECD, *Conference on the 50th Anniversary of the OECD Model Tax Convention*, remarks by Angel Gurría, 2008..

²¹⁷For more examples of VAT double (non-)taxation, see e.g. European Commission, *Report on the Outcome of the Consultation on "Introduction of a Mechanism for Eliminating Double Imposition of VAT in Individual Cases"*, 2007.

١- عندما يؤدي تطبيق تشريع كل دولة بأن لا تفرض الضريبة على السلعة أو الخدمة أو تمنحها إعفاء منها .

٢- عندما لا يكون لدى أي من الدول وسيلة فعالة لفرض الضريبة على سلعة أو خدمة معينة ، ويمكن أن يبدو ذلك في التجارة الالكترونية ، التي لا تمنع تشريعات الدول من فرض الضريبة على القيمة المضافة عليها ، ولكن ذلك يظل نظرياً إلى أن تجد هذه الدول الوسيلة الفعالة لتطبيق الضريبة على السلع والخدمات التي تتم عبر التجارة الالكترونية.

٣- عندما تعين كل دولة وكيلاً أو مفوضاً *proxy* بتوريد الضريبة يكون مسؤولاً عن الضريبة بشروط وأوضاع تختلف في كل دولة ، مما يؤدي إلى عدم توافر الشروط على سلعة أو خدمة انتقلت من دولة إلى أخرى . إذ قد تطبق الدولتان مبدأ المقصد ، وتشترط لفرض الضريبة على السلعة أو الخدمة المصدرة أن تتم من خلال منشأة أو وكيل بحيث تشترط الدولة الأولى أن يكون له مقر ثابت في الدولة ، بينما تشترط الثانية أن يكون شخصاً اعتبارياً ، فإذا قام بتوريد السلعة أو أداء الخدمة فرد وليس له منشأة دائمة فلن يخضع للضريبة في الدولتين .

٤- عندما يترتب على اختلاف الوقت الذي يحدده القانون في كل دولة إلى إفلات السلعة أو الخدمة من الخضوع للضريبة في كلا البلدين من الخضوع للضريبة ، فإذا ما اعتبرت الدولة أن وقت فرض الضريبة هو تاريخ إصدار الفاتورة ، بينما اعتبرت دولة أخرى أن وقت فرض الضريبة هو تاريخ الانتفاع بالخدمة ، وكانت الخدمة لم يصدر عنها فاتورة في البلد الأول ، ولم

²¹⁸Rebecca Millar: *Intentional and Unintentional Double Non-taxation issues in VAT*, University of Sydney Law School, Legal Studies , Research Paper No. 09/45, June 2009, p.p8-9. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1416582>

ينتفع بها في البلد الثانى لأدى ذلك إلى عدم خضوع الضريبة في كلا البلدين^{٢١٩}.

وتلافياً لمشكلة عدم فرض الضريبة على القيمة المضافة في أي من البلاد التي تتداول فيها السلعة أو الخدمة يجب التفكير في حلول تشريعية لهذا الأمر ، منها على سبيل المثال أن تقرر الدولة فرض الضريبة على السلعة أينما وجدت بغض النظر عن مكان إقامة المشتري، أو مكان استعمالها ؛ أي تفضيل مبدأ المصدر في تلك الحالات^{٢٢٠}.

وتعرف هذه الحالة في أستراليا بحجز المعاملة لصالح الأم الكبرى أو الجدة *Grandma's book transaction* ، وتمثل بالصورة التي يعطى الحفيد أمراً لبائع الزهور بأن يرسل باقة من الزهور إلى جدته مع اختلاف إقامة الحفيد عن إقامة جدته ، أو اختلاف مكان محل الزهور عن مكان الحفيد مصدر أمر الشراء. فتفرض الضريبة تيسراً على الإدارة الضريبية في الدولة التي توجد بها الزهور بغض النظر عن مكان الحفيد المشتري أو مكان الجدة المستلمة للزهور ، لصعوبة تتبع مثل هذه الحالات .

ثانياً: المفاضلة بين المبدأين

ومن الناحية العملية فإن العديد من الدول تطبق مبدأ المقصد كأساس ، بينما تطبق مبدأ المصدر لاعتبارات معينة^{٢٢١}، كأن يكون ذلك بسبب وجود اتحاد جمركى أو قطاع تجارى *trading Bloc* ، كما هو الحال فى روسيا ،

^{٢١٩} وقد تعرض القضاء البريطانى لهذه الحالة في النزاع حول الحق في فرض الضريبة على كارت التليفون المحمول بين كل من بريطانيا وأيرلندا . أنظر :

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (formerly known as the Commissioners for Customs and Excise) and IDT Card Services Ireland Limited [2006] EWCA Civ 29.

^{٢٢٠} *Australian Taxation Office, Goods and Services Tax Ruling GSTR 2006/9: Goods and services tax: supplies, paras. 118-122, 130, & 149.*

^{٢٢١} *Summers & Sunley, OP.CIT, at 26 et seq.*

والدول المنضمة إلى الكومنولث الخاص بها، حيث تطبق الضريبة على أساس مبدأ المصدر^{٢٢٢}، أو عندما يراد إخضاع الصادرات للضريبة .

ومع فرض الضريبة بسعر الصفر بالكامل على الصادرات في الصين فإن أغلب دول العالم تعتمد على مبدأ المقصد عند فرض الضريبة على التجارة الدولية فيما يتعلق بالسلع ، مع قبول أقل لتطبيقه على الخدمات^{٢٢٣}.

كما أن بعض المشروعات التي قدمت لإصلاح الضريبة في الولايات المتحدة فضلت مبدأ المصدر، مع أن الولايات تطبق مبدأ المقصد في ضريبة المبيعات وتتنازل عن فرض الضريبة على المبيعات بين الولايات ، إيماناً بأن مبدأ المقصد هو الأكثر اتصالاً بالضريبة التي تهدف إلى تحميل المستهلك النهائي بعبئها.

وتقترح بعض الدراسات^{٢٢٤} أن تأخذ الدول بمبدأ المصدر في فرض الضريبة على التجارة الالكترونية ، لأنه قد يصعب ، أو يستحيل ، فرض الضريبة على المستهلكين لهذه التجارة وفقاً لمبدأ المقصد ، بينما يساعد مبدأ المصدر في استخدام البائعين كوسيلة لحجز الضريبة على المبيعات وتوريدها نيابة عن المستهلكين عند القيام بعمليات البيع ، مما يقلل من وطأة التهرب ، أو تجنب الضريبة في حالة التجارة الالكترونية^{٢٢٥}.

²²²Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting* ,Vol.1, Ch.6: *Value Added Tax* by David Williams , IMF publications,Washington, 1996, p.9.

²²³Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting* ,Vol.1, Ch.6: *Value Added Tax* by David Williams , IMF publications,Washington, 1996, p.182.

²²⁴Michael S. Greve : *Sell Globally, Tax Locally* ,Sales Tax Reform for the New Economy The AEI Press ,Publisher for the American Enterprise Institute,WA S H I N G T O N , D . C .2003. p.4.

^{٢٢٥}ومع ذلك فإن الاتحاد الأوربي يتجه ، خلال عام ٢٠١٧ ، لأن يقرر قواعد خاصة بفرض الضريبة الضريبة على القيمة المضافة ، تأخذ بمبدأ المقصد ، بحيث تفرض الضريبة في الدولة التي تستهلك السلعة أو تنفع بالخدمة ، المباعية بطريق التجارة الالكترونية ، اتساقاً مع القواعد المطبقة في التجارة التقليدية. راجع :

E.C: *TAXATION AND CUSTOMS UNION, Action Plan on VAT*, at http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en

ويمكن أن تطبق الدول الاتحادية نظاماً مختلطاً²²⁶ من مبدأى المصدر والمقصد ، حيث يطبق مبدأ المصدر على المعاملات التى تتم بين الدول والأقاليم الداخلة ضمن الدولة الاتحادية ، بينما تطبق مبدأ المقصد على المعاملات التى تتم بين الدول الاتحادية أو أحد أقاليمها وبين الدول الأخرى خارج الاتحاد ، وقد طبقت روسيا هذا الأسلوب .

المبدأ الذى يطبقه المشرع المصرى

يطبق المشرع المصرى مبدأ المقصد ، أى يعتد بالمكان الذى تستهلك فيه السلعة أو يتلقى فيه المستهلك الخدمة ، فتخضع السلع والخدمات التى تستهلك فى مصر للضريبة على القيمة المضافة ، سواء أداها مقيم فى مصر ، أو غير مقيم بها ، وسواء أنتجت فى مصر واستهلك فيها ، أو أنتجت فى الخارج ولكن استهلاكها فى مصر .

وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من استيرادها بما فى ذلك ما يكون للإستهلاك الشخصى أو الاستخدام الخاص، فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق فى كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، وتطبق فى شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى هذا القانون.

وتعتبر السلع أو الخدمات التى تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد تخضع للضريبة بسعر (صفر) . كما تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب.

²²⁶Tuan Minh Le: Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries (Washington D.C., April 28-May 1, 2003), p. 23.

أما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة ؛ لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن. فإن الضريبة تستحق الضريبة عليها.

ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها فيحكم الاستهلاك المحلي.

كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد.

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي.

المبحث الثالث

الحدود الإقليمية للضريبة الجمركية

للعنصر المكاني أهمية كبرى في تطبيق قانون الجمارك؛ إذ يحدد نطاق عمل إدارة الجمارك، وإمكانية ضبط الجرائم، كما يؤثر تأثيراً خاصاً في بعض صور التهريب الجمركي ووسائل الإثبات وإجراءات الملاحقة^{٢٢٧}. إذ الأصل أن القانون الجمركي يطبق ما يقع على حدود الدولة الجمركية، ولا تطبق أحكامه على ما يقع داخل الدولة إلا استثناء.

وبين قانون الجمارك النطاق المكاني الذي يخول لموظفي الجمارك مباشرة سلطاتهم، بحيث يكون لهم فحص ومراقبة وتفتيش الأشخاص والأشياء والبضائع ووسائل النقل، بحيث يقع باطلاً ما يكون خارج هذا النطاق من أعمال جمركية، ما لم يقرر القانون خلاف ذلك. إذ أن الأصل في تطبيق القانون الجمركي أن

^{٢٢٧} عبد الرحمن فهمي: التهريب الجمركي، القاهرة، ١٩٧٥، ص ٢٤٤.

مجاله ما يكون على الحدود التى عينها القانون، أو ما يعبر عنه بالخط الجمركى، ولا شأن له بما يكون داخل الدولة أو خارج هذا الخط إلا استثناء (حالة امتداد الاختصاص الجمركى).

وتختلف الحدود الجمركية عن حدود الدولة السياسية ضيقاً واتساعاً^{٢٢٨}؛ فقد تضيق الحدود الجمركية عن الحدود السياسية، وذلك بأن يستبعد من النطاق الجمركى أماكن تقع داخل الحدود السياسية للدولة كالمناطق الحرة والدائرة الجمركية والمخازن والمستودعات الجمركية. وهذه الأماكن وإن كانت تخضع لرقابة مصلحة الجمارك من حيث توافر شروط إقامتها وإجراءات عملها والتزامها بأحكام القوانين المنظمة لها، إلا أن السلع الموجودة بها لا تخضع للضريبة الجمركية بصفة دائمة أو مؤقتة. على اعتبار أن هذه السلع كأنها تقع خارج حدود الدولة لاعتبارات يقدرها المشرع.

كما قد تتسع الحدود الجمركية عن حدود الدولة السياسية، كما هو الحال فى مناطق التجارة الحرة والاتحادات الجمركية والأسواق المشتركة، حيث يمتد نطاق التعريف الجمركية أو القانون الجمركى لاتفاقى إلى أكثر من حدود الدولة الواحدة لتسرى أحكامه على الدول الأعضاء فى هذه المناطق أو التجمعات^{٢٢٩}. وتتسأ الاتحادات الجمركية *Customs Unions* باتفاق خاص بين دولتين أو أكثر على إزالة القيود التجارية، (بما فى ذلك الحدود الجمركية) على حركة التبادل التجارى فيما بين أعضاء الاتفاق، على أن يطبق النظام الجمركى بكل دولة على الأطراف الأخرى. وتتعين الاتحادات الجمركية بطريقتى الامتداد *extension* أو الضم *inclusion*، بحيث يتضمن الاتحاد الجمركى منطقة تضم البلدان الأعضاء فيه.

^{٢٢٨} د. محمد سعيد فرهود: الضريبة الجمركية فى الكويت، مجلة الحقوق، المجلد رقم ١٨، العدد رقم ٣، ١٩٩٤، ص ٦٤٣ و٦٤٤.

^{٢٢٩} Ocatvian Past: Customs duties, Customs Tariff, : Perspectives of Business Law Journal Volume 2, Issue 1, November 2013, p.165.

وتتقسم الاتحادات الجمركية إلى نوعين : اتحاد كامل *perfect* يشمل كافة السلع، واتحاد غير كامل *imperfect* عندما يتعلق بطائفة أو أنواع معينة من السلع ، تشملها القواعد الخاصة بالاتحاد.

أما مناطق التبادل الحر *free exchange areas*، فهي صورة من صور التكامل الجمركي بين الدول الأعضاء، ولكنها أقل درجة من الاتحادات الجمركية، حيث تختلف فيها بالتدرج التعريف الجمركية والقيود غير التعريفية، ومن أمثلتها المنطقة الاقتصادية الأوروبية *European Economic Area* (EEE)، واتفاقية التبادل الحر لدول أمريكا الشمالية (النافتا) *The North American Treaty of Free Exchange (NAFTA)*.

وينشئ الاتحاد الجمركي وفقاً لاتفاقية الجات (١٩٩٤) إقليماً جمركياً موحداً^{٢٣٠}، يحل محل إقليمين جمركيين أو أكثر، بحيث يتم إلغاء الضرائب والرسوم والأنظمة المقيدة للتجارة لمعظم أوجه التجارة بين الأقاليم المكونة للاتحاد، أو على الأقل بالنسبة لمعظم أوجه التجارة في المنتجات التي يكون منشؤها تلك الأقاليم، وأن يطبق كل إقليم من الأقاليم التي يتكون منها الاتحاد الجمركي نفس الضرائب والرسوم والأنظمة التجارية على بضائع الأقاليم الأخرى غير الأعضاء في الاتحاد.

ولذلك تتم التفرقة في الاتحاد الأوروبي بين الإقليم الجمركي *customs territory* والإقليم المالي *fiscal territory*؛ ففي الإقليم الجمركي للاتحاد يتم تطبيق سياسة جمركية وتجارية مشتركة مع الدول غير الأعضاء في هذا الاتحاد؛ بحيث تفرض ذات الضرائب والرسوم الجمركية على الواردات والصادرات على السلع المتجهة إلى الدول غير الأعضاء.

^{٢٣٠} أنظر الفقرة رقم (٨) من المادة ٢٤ من الاتفاقية.

وفى الإقليم المالى تدخل تشريعات الاتحاد المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، كالضريبة على القيمة المضافة ورسوم الاستهلاك ضمن التشريع الوطنى لكل دولة عضو في هذا الاتحاد، بهدف تحقيق التنسيق في السياسات الضريبية داخل الاتحاد.

وتتميز تشريعات الجمارك، غالباً، بين الإقليم الجمركى والخط الجمركى والمنطقة الجمركية ونطاق الرقابة الجمركية، وغالباً ما يتطابق الإقليم الجمركى مع الإقليم السياسى للدولة، فالإقليم الجمركى يشمل الإقليم البحرى والبرى والجوى.

وقد عرف قانون الجمارك المصرى بالإقليم الجمركى: الأراضي والمياه الإقليمية الخاضعة لسيادة الدولة.

ويدخل فى نطاق هذا الإقليم الأرض اليابسة والمياه الإقليمية والفضاء الجوى الذى يعلوها. وهو ما يعبر عنه بالسيادة الإقليمية للدولة. بيد أن هذه السيادة غير مطلقة، وإنما يرد عليها بعض القيود مثل حق المرور البرئى البحر الإقليمى لأية دولة ساحلية، والذى يتضمن وقوف بعض السفن الأجنبية أو رسوها بالقدر المتعارف عليه فى الملاحة العادية أو إذا كان ذلك ضرورياً لأسباب قاهرة، وذلك كله معلقاً على شرط عدم الإضرار بسلامة أو أمن الدولة الساحلية.

ويترتب على حق المرور البرئى عدم جواز فرض الضريبة على السفن أو على ما تحمله من بضائع^{٢٣١} بسبب مرورها العارض فى البحر الإقليمى. إلا الرسوم التى تستحق للدولة عند تقديم خدمات فعلية ومحددة إلى هذه السفن.

^{٢٣١}د. عبد الفتاح مراد: شرح قوانين الجمارك والاستيراد والتصدير والإعفاءات الجمركية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص ٣٦، وص ٣٧.

وفى هذه الحالة يجب أن تحصل هذه الرسوم دون أى تمييز بين سفينة أو أخرى^{٢٣٢}.

واستثنى المشرع المصرى من المناطق الحرة من الإقليم الجمركى، فلا تخضع البضائع التى ترد إلى هذه المناطق للإجراءات الجمركية الخاصة بالواردات، ولا للضرائب الجمركية، أو القيود الاستيرادية.

وهذا الاستثناء مقيد بالتعامل داخل المنطقة الحرة فإذا خرجت البضائع الموجودة بالمناطق الحرة إلى داخل البلاد اعتبرت بضاعة مستوردة من الخارج وخضعت لأحكام الضريبة الجمركية على الواردات، كما أن البضاعة التى ترد إلى هذه المناطق من داخل البلاد تعتبر فى حكم البضائع المصدرة إلى الخارج وتخضع لأحكام الصادر.

أما الخط الجمركى فهو الخط الذى تخضع فيه البضائع والأموال - حال دخولها إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه - لمجموعة من النظم والإجراءات الجمركية، التى تضعها الدولة بهدف تنظيم تدفق الأموال من، وإلى، أسواقها الوطنية. وعلى طول هذا الخط يوجد عدد من مكاتب ونقط المراقبة، بقصد مراقبة وتنظيم عمليات الاستيراد والتصدير^{٢٣٣}. ويمتد الخط الجمركى على جانب الحدود البرية والبحرية، فيشكل خطاً جغرافياً يمثل حدود الدولة.

وقد عرف قانون الجمارك المصرى الخط الجمركى^{٢٣٤} بأنه الحدود الفاصلة بين جمهورية مصر العربية والدول المتاخمة، وكذلك شواطئ البحار المحيطة. ومع ذلك تعتبر خطاً جمركياً صفتاً قناة السويس وشواطئ البحيرات التى تمر بها هذه القناة.

^{٢٣٢} أنظر نص المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار عام ١٩٨٢.

^{٢٣٣} شوقي رامز شعبان: النظرية العامة للجريمة الجمركية، الطبعة الأولى، بيروت، ١٩٧٦، ص ٢٤.

^{٢٤}

^{٢٣٤} المادة رقم (٢) من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

ثم أعاد القانون الجديد تعريف الخط الجمركي، بأنه الحدود السياسية الفاصلة بين جمهورية مصر العربية والدول المتاخمة وكذلك شواطئ البحار المحيطة بالجمهورية ، ومع ذلك تعتبر خطأً جمركياً ضفتا قناة السويس وشواطئ البحيرات والممرات التي تمر بها هذه القناة؛ حيث يتوافق الخط الجمركي مع الحدود السياسية الفاصلة بين الدولة والدول الأخرى المتاخمة لها، وكذلك شواطئ البحار المحيطة بهذه الدولة.

ونظراً للطبيعة الخاصة لقناة السويس لإعتبارها ممراً مائياً دولياً، تقع بالكامل داخل حدود مصر فقد حرص المشرع الجمركي المصري على النص بأن يعتبر خطأً جمركياً ضفتا قناة السويس وشواطئ البحيرات التي تمر بها هذه القناة. ومن ثم تخضع البضائع التي تعبر قناة السويس للرقابة الجمركية، حفاظاً على أمن الدولة ومصالحها الاقتصادية.

والدائرة الجمركية هي النطاق المحدد في كل ميناء بحري أو برى أو جوى أو جاف^{٢٣٥} أو أي مكان آخر يوجد فيه مكتب للجمارك ويرخص فيه بإتمام الإجراءات الجمركية كلها أو بعضها ، حيث يتم شحن ونقل وتفريغ وتخزين البضائع الواردة والصادرة لإتمام الإجراءات الجمركية عليها^{٢٣٦} .

ويلزم القانون أصحاب البضائع بالمرور ببضائعهم فيه استيراداً وتصديراً . ويخول القانون لرجال الجمارك في هذه المنطقة سلطات تفتيش الأماكن والأشخاص والبضائع، والصعود إلى السفن وغيرها من وسائل النقل، والاطلاع على الأوراق والمستندات وإثبات المخالفات والجرائم التي يكتشفونها وتحرير المحاضر اللازمة لذلك، وإبعاد أي شخص عن المنطقة الجمركية تحوم حوله شبهات الإخلال بالقوانين.

^{٢٣٥} استحدث قانون الجمارك الجديد نصاً للرقابة الجمركية في الميناء الجاف، وهو مكان في أي موقع بالدولة يصدر بإنشائه قرار من رئيس مجلس الوزراء وفقاً لأحكام للقانون رقم ١ لسنة ١٩٩٦ في شأن الموانئ الجافة والتخصصية ويعتبر نقطة انطلاق أو وصول نهائية للبضائع. وقد نصت المادة ٩١ منه على أن تحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات الجمركية الخاصة بالموانئ الجافة

^{٢٣٦} عثمان محمد الهادي: قرائن التهرب الجمركي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي ، الجمهورية الجزائرية، ٢٠١٠/٢٠١١، ص ٢٠.

والنطاق الجمركي أكثر اتساعاً من الدائرة الجمركية ، إذ يشمل النطاق الجمركي منطقة واسعة ملازمة للحدود البرية والبحرية للدولة تمارس عليها مصلحة الجمارك سلطاتها فى الرقابة والتفتيش والمتابعة. أو هو عبارة عن مساحة محددة من قبل المشرع داخل حدود الدولة ، تملك فيها إدارة الجمارك امتيازات خاصة وصلاحيات واسعة من رقابة وتفتيش وإقامة مراكز للحراسة والرقابة^{٢٣٧}.

ولقد حددت المادة (٢٤) من اتفاقية جنيف لعام ١٩٥٨ النطاق البحرى للدولة بأنه المنطقة الملاصقة أو المتاخمة للبحر الإقليمي *Contiguous Zone*، أو ذلك الجزء من البحر الذى يفصل أعلى البحار والبحر الإقليمي للدولة . وللدولة فى هذا النطاق سلطات جمركية استثنائية لحماية مصالحها الحيوية، يخول لها تفتيش السفن المارة فى هذه المنطقة بالقدر الضرورى لمنع المخالفات لقوانين الدولة الجمركية والمالية والصحية، أو القوانين المتعلقة بالهجرة^{٢٣٨}.

وقد استحدثت اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار عام ١٩٨٢ ما يعرف بالمنطقة الاقتصادية الخاصة *Exclusive Economic Zone*، وهى المنطقة الواقعة وراء البحر الإقليمي للدولة، وملاصقة له، ولها نظام قانونى خاص، يقرر حقوق الدولة الساحلية وولايتها وحقوق الدول الأخرى وحياتها^{٢٣٩}. وللدولة الساحلية حق على منطقتها الاقتصادية يخول لها حماية مواردها الطبيعية وحفظ إدارتها.

كما لا يفوتنا الإشارة إلى أن للدول المطلة على المضائق عدداً من الحقوق؛ من بينها الحق فى تنزيل أو إنزال أية سلعة أو عملة أو شخص

^{٢٣٧} رزق الله أنطاكي : التشريع الجمركي، دمشق، ١٩٥١، ص ١٧٤.

^{٢٣٨} المادة ٣٣ / ١ من اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار عام ١٩٨٢.

^{٢٣٩} المادة ٥٥ من اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار عام ١٩٨٢.

خلافاً لما تقرره القوانين والأنظمة الجمركية أو الضريبية أو تلك المتعلقة بالهجرة أو بالصحة في الدولة المطلة بالمضيق^{٢٤٠}.

ويقصد بالنطاق الجمركي البري^{٢٤١} الجزء من أراضي الدولة الواقع بين السواحل والحدود البرية من جهة، وخط يمتد وراء الحدود السياسية وإن كان لا يطابقها تماماً، ويختلف عمقه حسب مقتضيات الرقابة لحركة البضائع ضمن هذا النطاق استيراداً وتصديراً بقصد المحافظة على الإجراءات الجمركية والمالية والاقتصادية.

والأصل أنه متى اجتازت البضائع نطاق الرقابة الجمركية لا يكون لمصلحة الجمارك حق التعرض لها احتراماً لوضع اليد عليها، ومع ذلك فإن هذه القاعدة ليست على إطلاقها، إذ أجاز المشرع استثناء تطبيق أحكام قانون الجمارك فيما وراء النطاق الجمركي، أي على امتداد أرض الدولة، وذلك في حالات معينة، حتى لا يؤدي الأخذ بهذه القاعدة إلى الإفلات من العقاب، إذا تمكن الشخص من اجتياز حدود النطاق الجمركي دون أن تكتشفه الجهات المختصة بالرقابة^{٢٤٢}.

ولرجال الجمارك، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، الحق في ممارسة وظيفة الرقابة الجمركية، كل في دائرة اختصاصه، والا كان عمله باطلاً أو قابلاً للإبطال لمن له مصلحة في ذلك.

ولرجال الجمارك سلطة مزاوله اختصاصاتهم خارج الحدود المكانية في حالتين^{٢٤٣} هما:

^{٢٤٠} راجع: د. حسنى موسى محمد رضوان: القانون الدولي للبحار، دار الفكر القانوني، المنصورة، ٢٠١٣، ص ١٣٩ وما بعدها.

^{٢٤١} د. محمد سعيد فرهود: ص ٦٤٦.

^{٢٤٢} عثمان محمد الهادي: قرآن التهرب الجمركي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجمهورية الجزائرية، ٢٠١٠/٢٠١١، ص ٨٧.

^{٢٤٣} المادة ٢٩ من القانون.

١- مطاردة البضائع المهربة ومتابعتها عند خروجها من نطاق الرقابة الجمركية.

ويتسق ذلك مع المادة ٣٠ من قانون الإجراءات الجنائية المصرى، باعتبار أن هذه الحالة تعد من أحوال التلبس^{٢٤٤} التى تجيز لمأمور الضبط القضائى المختص تعقب المتهم والقبض عليه وتفتيشه.

٢- معاينة وتفتيش القوافل المارة بالصحراء، عند الاشتباه فى مخالفتها للقانون.

ويقصد بالقوافل المسافرون ووسائل النقل والأمتعة، بحيث يجوز لمأمور الجمارك تفتيش هذه القوافل فى كل أجزاء الصحراء، سواء الواقعة داخل الرقابة الجمركية أو خارجها، شريطة أن يتولد لدى مأمور الجمارك حالة الشك والاشتباه فى كون تلك القافلة مخالفة للقانون.

وقضت محكمة النقض^{٢٤٥} بامتداد الاختصاص لمأمور الضبط القضائى حتى فى الحالة التى لم تكن الإجراءات قد بدأت فى دائرة الاختصاص المكانى لمأمور الضبط القضائى، متى دعت الضرورة إلى ذلك.

ويشترط بعض الفقهاء^{٢٤٦} لضبط البضائع خارج نطاق الرقابة الجمركية أن تكون هذه البضائع قد بدأت مطاردتها أو متابعتها على مرأى العين وبصفة مستمرة منذ خروجها من النطاق الجمركى إلى غاية ضبطها، كما لا يجوز ضبط البضائع غير المحظورة أو الممنوعة خارج المنطقة الجمركية ما لم يكن لدى المصلحة دليل على عدم مخالفتها للقانون، ذلك لأن وجود مثل هذه البضاعة خارج النطاق الجمركى يحمل على الاعتقاد بأنها قد مرت بكل الإجراءات والنظم المقررة قانوناً .

^{٢٤٤} د. أحمد فتحى سرور: الوسيط فى قانون الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١، ص ٦١٣.

^{٢٤٥} نقض جنائى رقم ١٣ لسنة ١٠ ق، جلسة ١٩٥٩/٥/١١.

^{٢٤٦} مجدى محب حافظ، ص ٤٥.

ويحق^{٢٤٧} لموظفي مصلحة الجمارك ممن لهم صفة الضبطية القضائية حق تتبع البضائع المشتبه في تهريبها عند خروجها من الدائرة الجمركية أو نطاق الرقابة الجمركية. ولهم في جميع الأحوال حق ضبط البضائع المهربة ووسائل النقل المستخدمة في التهريب و الأشخاص واقتيادهم إلى أقرب نقطة أو دائرة جمركية.

الفصل الثاني

النطاق الزمني

الأثر الفوري للقانون الضريبي

من المعلوم أن من المبادئ الدستورية المستقرة أن لاتسرى القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ، إعمالاً للأثر الفوري المباشر للقانون ، أو عدم جواز انسحاب أثر القانون الجديد على ما يكون قد وقع قبل العمل به من تصرفات أو يتحقق من أوضاع ، إذ^(٢٤٨) يحكم هذه وتلك القانون الذى كان معمولاً به وقت وقوعها، إعمالاً لمبدأ عدم رجعية القوانين.

أى أن القانون يطبق بوجه عام على الوقائع والمراكز القانونية التى تتم بين تاريخ العمل به وإلغائه ، فيسرى القانون الجديد بأثر مباشر على الوقائع والمراكز القانونية التى تقع أو تتم بعد نفاذه ، ولا يسرى بأثر رجعى على الوقائع السابقة عليه.

والقانون الضريبي كالقانون الجنائي تسرى عليه القاعدة الدستورية التى تقضى بعدم رجعية القوانين. إذ لم يعط دستور ٢٠١٤ للمشرع أن يقرر أثر رجعيًا للقانون الضريبي ولو وافقت على ذلك أغلبية ثلثى أعضائه.

^{٢٤٧} المادة رقم (٧) من القانون.
^(٢٤٨) حكم النقض فى الطعن رقم ٢٣٦ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ١٩٧٩/٥/٥ .

وتطبيقاً لذلك فقد قضى (٢٤٩) بأنه : " إذا كانت السنة المالية للشركة تنتهى فى نهاية السنة الميلادية ، فإنه وإعمالاً للأثر الفورى للقانون تخضع للضريبة الأرباح كاملة للقانون السارى فى نهاية هذه السنة دون تجزئة للضريبة بالسعر المقرر فى القانون الأخير ، ومن ثم فإن القضاء بتجزئة عمليات المنشأة ، ليخضع ثلثها لقانون ، ويخضع الثلث الأخير لقانون آخر يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيقه".

كما أفتت الجمعية العمومية (٢٥٠) بأن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو الأرباح الصافية التى تتحقق فى نهاية السنة الضريبية نتيجة مباشرة النشاط الخاضع للضريبة خلال السنة بعد خصم جميع التكاليف، فمن ثم لا يسرى القانون إلا على الأرباح التى تتحقق فى نهاية السنة الضريبية ، ومن ثم يسرى القانون على الوقائع التى تكتمل بعد تاريخ نشر القانون . ومع ذلك فإنه يلزم التعرف على قواعد أعمال الأثر الفورى ، وضوابط تطبيقه فى المجال الضريبى، وذلك لتحديد القانون الواجب التطبيق على الوقائع والحالات التى بدأت قبل العمل بالقانون الجديد، ونبين ذلك فيما يلى:

المبحث الأول

إعمال الأثر الفورى

القاعدة فى قوانين الضرائب، كسائر القوانين، أنها لا تسرى على الماضى، وليس لها أثر رجعى ، إذ لا تطبق إلا على الوقائع التى حدثت قبل صدورها حتى إلغائها، فلا تمتد إلى الحوادث التى تقع بعد إلغائها، ولا تنسحب إلى الحوادث التى وقعت قبل صدورها (٢٥١)، لأن فى تطبيق القانون الضريبى بأثر

(٢٤٩) الطعن بالنقض رقم ٤٤٩ لسنة ١٨ ق جلسة ١٩٦٧/٢/٢٢.

(٢٥٠) الملف رقم ٩٠/٢/٧ جلسة ١٩٨٣/١٠/٥.

(٢٥١) د. زكى عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والتشريع المالى المصرى، الطبعة الأولى ، ١٩٤١، ص ٣٦٦. وراجع تأكيداً لذلك حكم النقض فى الطعن ١٥٤٩ لسنة ٧٢ ق ، جلسة ٢٠٠٥/٢/٢٨، والتى قضت بأنه " لما كانت المادة الخامسة من مواد إصدار القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بالضريبة العامة على المبيعات قد نصت على أن ينشر هذا القانون فى الجريدة

رجعى إخلال بمبدأ اليقين الذى يجب أن يقوم عليه القانون الضريبى. هذا اليقين الذى يتطلب أن يكون الممول أو المكلف على علم تام بالضريبة التى تفرض على معاملاته، قبل إبرامها، أو العبء الضريبى الذى يتحمله نتيجة قيامه بالفعل أو الواقعة المنشئة للضريبة.

فإذا ارتد تطبيق القانون الجديد على المعاملات التى تمت فى الماضى كان ذلك إخلالاً بهذا المبدأ، ويفقد الممول أو المكلف ثقته فى مصداقية التشريع الضريبى، حين لا يأمن مفاجأته بالتعديل أو التغيير، ويحمله نتيجة ذلك بضرائب بأثر رجعى لم تكن فى حساباته، مما يخل ذلك بمركزه المالى، أو على حق الممول فى التوقع المشروع. أو أن يشكل تقرير الأثر الرجعى نوعاً من المداهمة والمباغلة تقتصر لمبرراتها، ليصير تقريره على هذا النحو بعيداً عن الموازين الدستورية لفرض الضريبة^{٢٥٢}.

ونتيجة لذلك قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة ٥٦ من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية، فيما قرره من زيادة ضريبة الأرباح التجارية الصناعية بأثر رجعى على تصرفات تمت قبل صدور هذا القانون، واستندت المحكمة^{٢٥٣} فى هذا الحكم على أن النص المطعون فيه يخالف المادة ٣٨ من دستور ١٩٧١ بشأن العدالة الضريبة، حيث إنه لم يصدر بناء على وجود ضرورة اجتماعية تبرره، كما أنه فاجأ الممولين الخاضعين لأحكامه، والذين لم يتوقعوا زيادة الضريبة التى قررها هذا النص. إذ يناقض فرض الضريبة على هذه الأحوال مفهوم العدالة الاجتماعية الذى يقوم عليه النظام الضريبى على ما تقضى به المادة (٣٨) من

الرسمية ... وقد نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية بالعدد رقم ١٨ تابع (أ) فى ٢ مايو ١٩٩١ فيكون العمل به اعتباراً من ٣ مايو ١٩٩١. لما كان ذلك وكان المبلغ المطالب به عن شهر أبريل ١٩٩١ أى فى تاريخ سابق على نفاذ القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فلا ينسحب تطبيق أحكام هذا القانون على المطالبة بهذا المبلغ".

^{٢٥٢} القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية دستورية، جلسة ١٥/٤/٢٠٠٧.

^{٢٥٣} القضية رقم ٢٣ لسنة ١٢ قضائية دستورية، جلسة ١/٢/١٩٩٣.

الدستور، باعتبار أن تعديل المشرع لأسس ضريبة قائمة يفرض على الممول تبعات قانونية تجعله غير قادر على التحكم في تصرفاته القانونية السابقة وللافادة مسبقاً والتي لا يمكن الرجوع فيها، حيث تعامل في إطار الضريبة القديمة، وما كان بوسعه عقلاً أن يتوقعها، وأنه لو كان بإمكانه أن يكون على بينة منها لأدخلها في اعتباره عند تصرفه في ماله أو اختار إبقاء هذا المال في ذمته تجنباً لأية مخاطر ضريبية لا يأمن عواقبها.

كما ذهب محكمة النقض إلى أن (٢٥٤) عدم رجعية القوانين الضريبية لا يقتصر على الضرائب العامة التي تقرها القوانين الصادرة من البرلمان، وإنما تمتد كذلك إلى الضرائب التي تنقرر بناءً على قانون من جهات أخرى، فإنه لايجوز فيها تقرير الأثر الرجعي، فإذا لم يوجد نص صريح على الرجعية وجب تطبيق المبدأ الأساسي في انعدام الأثر الرجعي.

ويجب أن يفهم الأثر الرجعي المحظور دستورياً، في حدود معناه القانوني، وهو عدم تطبيق القانون على الوقائع التي بدأت واكتملت قبل بدء تاريخ العمل بالقانون الجديد، أما الوقائع التي بدأت في ظل القانون الجديد فيسرى بشأنها القانون الجديد بلا خلاف، وكذلك الوقائع التي بدأت في ظل القانون القديم، ولكنها لم تنته أو لم تكتمل حتى بدأ تطبيق القانون الجديد، فإن هذه الوقائع يسرى بشأنها القانون الجديد، دون أن تعتبر هذه الحالة تطبيقاً للقانون بأثر رجعي. إذ من قبيل تطبيق الأثر الفوري للقانون الجديد أن تسرى أحكامه على العناصر والوقائع القانونية التي تنشأ أو تكتمل أو تتحقق في ظله.

وأكدت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة هذا الرأي بقولها (٢٥٥) أن المشرع وقد حدد في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ميعاد

(٢٥٤) قضاء النقض الصادر في ٥/٥ ١٩٧١، مشار إليه في مؤلف أستاذنا الدكتور: زكريا محمد بيومي، موسوعة الضرائب الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحق بها، علم الكتب، القاهرة، ص ٥٨٤.

(٢٥٥) الملف رقم ٩٠/٢/٧، جلسة ١٩٨٤/١٠/٣١.

الضريبة العامة على الإيراد اعتباراً من أول يناير ١٩٨١ ، وإن بدا أن المشرع قرر بذلك أثراً رجعياً في هذا الشأن إلا أنها ليست رجعية حقيقية ، بل هي تأكيد للأثر المباشر للقانون مما يزيل أى لبس قد يثور في هذا الصدد.

التاريخ الذى يطبق فيه القانون بأثر فوري

يحدد القانون تاريخ العمل به، وهو غالباً ما يكون لا حقاً لنشر القانون في الجريدة الرسمية ، حتى يوفر للتشريع نوعاً من العلم يحول دون الاعتذار بالجهل به . ولا يجوز الاحتجاج في مواجهة الأفراد بهذه القوانين أو اللوائح المتممة لها إلا من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية ، وذلك حتى لا يلزم الأفراد بأمور لم يكن لهم سبيل إلى العلم بها .

وهذه القاعدة المنطقية تؤكد ضرورة توافر قدر من العلم لدى الأفراد بالقوانين أو اللوائح الجديدة قبل إلزامهم بأحكامها ، ولكن لا يجوز أن تتذرع بها جهة الإدارة فيما يتعلق بالقرارات التي تصدرها ، حيث تلزم الإدارة بقراراتها منذ تاريخ صدورها ولو لم تنشر في الجريدة الرسمية ، ولا يقبل منها التحدى بعدم نفاذها لعدم نشرها ، لأنها ^(٢٥٦) تعتبر موجودة قانوناً بالنسبة إليها ، ويفترض علمها بها من تاريخ صدورها.

أثر الحكم بعدم دستورية النص في قانون ضريبي

نصت المادة ١٧٨ من الدستور على أن " تنشر في الجريدة الرسمية الأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية العليا في الدعاوى الدستورية والقرارات الصادرة بتفسير النصوص التشريعية . وينظم القانون ما يترتب على الحكم بعدم دستورية نص تشريعي من آثاره ".

وبذلك يكون الدستور قد ناط بالمشرع تحديد آثار الحكم بعدم دستورية أى نص تشريعي ، وإعمالاً لهذا التفويض صدر قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ والمعدل باقرار رئيس الجمهورية بقانون رقم ١٦٨ لسنة

(٢٥٦) قضاء النقض في الطعن رقم ٥٨١ لسنة ٢٢ ق ، جلسة ١٩٧٨/١/٣٠ .

١٩٩٨ ، وقد نصت المادة ٤٩ منه على أن " أحكام المحكمة فى الدعاوى الدستورية وقراراتها بالتفسير ملزمة لجميع سلطات الدولة ولكافة ، وتنشر الأحكام والقرارات المشار إليها فى الفقرة السابقة فى الجريدة الرسمية وبغير مصروفات خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها، ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص فى قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالى لنشر الحكم ، ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر ، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبى لا يكون له فى جميع الأحوال إلا أثر مباشر ، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص".

وبذلك استقر الفقه والقضاء^(٢٥٧) على أن الأحكام الصادرة فى الدعاوى الدستورية تكون لها حجية مطلقة ، ولا تقتصر آثارها على الخصوم فى تلك الدعاوى ، وإنما تمتد إلى كافة وإلى جميع سلطات الدولة ، وأن مجال تطبيق الحكم بعدم دستورية أى نص تشريعى إعمالاً للأثر الفورى للحكم لا يقتصر على المستقبل فحسب وإنما ينسحب أيضاً بأثر رجعى إلى الوقائع والعلاقات السابقة على صدور الحكم ، لكون القضاء بعدم دستورية نص تشريعى يكشف عما به من عوار دستورى ، مما يعنى زواله منذ بدء العمل به.

بيد أنه بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ بتعديل المادة ٤٩ سالفه الذكر اقتصر مجال تطبيق عدم دستورية نص ضريبى على المستقبل ، دون أن يكون له أثر رجعى خروجاً على الأصل العام . وهذا التعديل لا يعنى أنه تقرر لإلغاء الأثر الرجعى الأحكام المحكمة الدستورية العليا كأصل عام ، وإنما استهدف هذا التعديل^(٢٥٨) تخويل المحكمة سلطة تقدير أثر غير رجعى لحكمها فى ضوء الظروف الخاصة التى تتصل ببعض

(٢٥٧) راجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٤٣ جلسة ٢٠٠٧/٤/٤ ، ملفها رقم ١٦٤/١/٥٨ .

(٢٥٨) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٨٤ بتاريخ ٢٠٠٥/١/٢٩ ، ملف رقم ١٠٤٥/٣/٨٦ .

الدستورية التي تنظرها بمراعاة العناصر المحيطة بها ، وقدر الخطورة التي تلازمها، ولتقرير أثر مباشر للحكم إذا كان متعلقاً بعدم دستورية نص ضريبي.

وأن القصد من التعديل هو ^(٢٥٩) الحد من إطلاق الأثر الرجعي للأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية العليا في غير المسائل الجنائية ، والتي يعد من أبرزها الإخلال بالمراكز القانونية التي استقرت آثارها من زمن بعيد، وتحميل الدولة بأعباء مالية تنوء بها خزانتها ، بما يضعفها عن تحقيق مهامها للتنمية والنهوض بالخدمات والمرافق العامة التي تمس مصالح المواطنين في مجموعهم.

وأصبح للمدعى في الدعوى الضريبية التي قضى بعدم دستورتها الحق في الاستفادة بأثر هذا الحكم في استرداد المبالغ التي حصلت منه كضريبة ثبت عدم دستورتها، وأن هذه المبالغ بعد صدور الحكم لم تعد تحمل صفة الضريبة^(٢٦٠)، بل تحولت ديناً عادياً في ذمة الإدارة الضريبية ، لا يسقط الحق في المطالبة بها إلا بالتقادم الضريبي الذي تحدد بخمس سنوات ، وإنما تسقط بالتقادم الطويل – خمسة عشر سنة- وفقاً لنص المادة ٣٧٤ من القانون المدني، ويبدأ سريان هذه المدة من اليوم التالي لتاريخ نشر حكم المحكمة الدستورية العليا في الجريدة الرسمية، إذ لم يوجد قبل هذا التاريخ التزام على عاتق الجهة الإدارية برد هذه المبالغ إلى أصحابها، كما لم يكن في مكنة المدعى صاحب الحق في هذه المبالغ المطالبة باستردادها.

ويعنى الأثر الفوري للحكم بعدم دستورية نص ضريبي انه لا يجوز لغير المدعى بالحكم المطالبة بالمبالغ التي دفعت منه كضرائب تطبيقاً للنص

^(٢٥٩) راجع المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ المعدل لحكم المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩.

^(٢٦٠) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٨٦٠ بتاريخ ٢٠/١١/٢٠٠٤، الملف رقم ٦٢٩/٢/٣٧.

الضريبي قبل القضاء بعدم دستوريته ، كما يتمتع (٢٦١) على جهة الإدارة والقضاء أعمال النص المقضى بعدم دستوريته على كافة الحالات أو الدعاوى المنظورة أمامها اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشر هذا الحكم.

ولا تسرى هذه القاعدة إلا على النص الضريبي، والذي تعرفه محكمة النقض بأنه ^{٢٦٢} الذي يقتصر على المواد التي تتضمن قواعد وأسس تقدير وعاء الضريبة - أيّاً كان نوعها - وكيفية تحديد مقدارها والشروط الموضوعة لهذا المقدار وبيان المكلف بها والملزم بسدادها ووسائل وكيفية تحصيلها وأدائها وضوابط تقادماً ، دون أن يمتد ذلك إلى المواد التي تورّد شروطاً شكلية أو إجرائية وصولاً لبلوغ هذا المفهوم.

كما لا تتسحب عبارة النص الضريبي الذي يتمتع بالأثر الفوري المباشر في تطبيق قانون المحكمة الدستورية العليا بعد تعديله على النصوص التشريعية المنظمة للرسوم باعتبار أن الرسوم ذات طبيعة مختلفة عن الضرائب (٢٦٣). أي يستفيد بالحكم بعدم دستوريا جميع المخاطبين بالنص غير الدستوري من تاريخ العمل به، سواء من كان له الحق في الرسوم غير الدستورية قد طعن على عدم دستورية هذا القانون ، أم لم يطعن عليه.

ارتباط الأثر الفوري بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة

لكل ضريبة واقعة منشئة لها، ويطبق الأثر الفوري للقانون على الوقائع المنشئة للضريبة التي تتم أو تكتمل في تاريخ العمل به، ولا تطبق بأثر رجعي على الوقائع المنشئة للضريبة التي تمت أو اكتملت قبل هذا التاريخ ، وإنما يسرى بشأنها القانون النافذ في تاريخ اكتمالها، ذلك لأن الالتزام بالضريبة طبقاً للقانون السائد في وقت وجود الواقعة، وليس طبقاً لقانون لاحق.

(٢٦١) حكم النقض في الطعن رقم ٧٢٤ لسنة ٦١ ق ، جلسة ٢٣/٥/٢٠٠٥.

(٢٦٢) الطعن رقم ٨٢٤٧ لسنة ٨٠ ق، جلسة ١٧/٦/٢٠١٩.

(٢٦٣) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٧١ ، جلسة ٢٠٠٦/١/١٨ ، ملفها رقم ٣٧٥/٢/٣٢.

ويستلزم تطبيق هذه القاعدة تحديد الواقعة المنشئة لكل نوع من أنواع الضرائب التي تطبقها الدولة:

الواقعة المنشئة لضريبة الدخل

الواقعة المنشئة للضريبة هو تحقق الربح أو الإيراد الصافي فى نهاية السنة الضريبية. أو بعبارة أخرى : فإن مركز الممول يتحدد فى اللحظة التى يلتزم فيها بدين الضريبة ^(٢٦٤)، وهى ذات اللحظة التى يصبح للمصلحة حق فى مطالبتها بالوفاء بها، وذلك بمقتضى القانون السارى عندئذ.

ذلك أن الضريبة العامة على الدخل أو الإيراد لا يتحدد وعاءها إلا فى نهاية السنة الضريبية التى تستحق عنها الضريبة وليس قبل ذلك ، فإن كانت التصرفات والأعمال والوقائع المنشئة للإيراد والدخل فى أثناء السنة ، إنما تتوالى على أساس ما يخضع له من ضرائب نوعية قد يحقق بعضها الربح والبعض الخسارة ، ويتقاضى هذا بذلك ، ولا يتحدد الموقف النهائى للربح أو الخسارة .

ويتحقق على وجه القطع تحقق الإيراد والدخل للضريبة ومقداره أو عدم تحققه ، فالوقائع والأعمال والتصرفات المختلفة التى تتم خلال السنة الضريبية، أو حتى وقائع منشئة لاستحقاق الضريبة ولكن الضريبة مستحقة على الوعاء السنوى الذى يتكون من صافى مجموع ما تحققه هذه الوقائع من ربح بعد تقاضى الأرباح والخسائر إن وجدت.

وقد ذهبت مصلحة الضرائب ^(٢٦٥) إلى أن فروق المرتبات التى تستحق عن سنوات سابقة تعتبر إيراداً فى السنة التى يتم صرفها ، أو التى يتم وضع

^(٢٦٤) د. حسين خلاف: الأحكام العامة فى قانون الضريبة، ص ١٣٤، ص ١٣٥، وفكرى ناصف : ضرائب ورسوم الدمغة ، دار العلم، القاهرة، الجزء الأول، ص ٢٨، ص ٢٩.
^(٢٦٥) التعليمات التفسيرية رقم ٦ ، مجموعة بدران ، الطبعة الرابعة ، المجلد الأول ، ١٩٨٨ ، ص ٦١٣.

المبالغ خلالها تحت تصرف صاحب الشأن ، ومن ثم تخضع للضريبة النوعية المفروضة على المرتبات وما فى حكمها بالسعر السائد فى تلك السنة.

الواقعة المنشئة للضريبة على الأيطان الزراعية

وفقاً لنص المادة رقم (١) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأيطان ، تفرض هذه الضريبة على جميع الأراضى المنزرعة فعلاً أو القابلة للزراعة. وتكون الواقعة المنشئة لها هو حيازة الممول لأرض منزرعة فعلاً أو قابلة للزراعة، ولو لم تكن مزروعة فعلاً، سواء كانت هذه الحيازة بسبب الملكية أو الإيجار أو غير ذلك من أسباب الحيازة.

ويتم تقدير هذه الضريبة بواسطة لجان تقدير تتولى معاينة الأراضى وبيان مدتماتل خصوبتها. وأن هذا التقدير يظل معمولاً به لمدة عشر سنوات، ما لم تطرأ على هذه الأراضى أعمال ذات منفعة عامة تنقص من قيمتها الإيجارية بدرجة محسوسة، تبرر إعادة هذا التقدير.

ولو عدل هذا القانون، أو تم تغييره بقانون آخر ، فإن العبرة فى تطبيق القانون المعدل أو الجديد تكون بحيازة المكلف للأرض الخاضعة لأحكامه، سواء كانت هذه الحيازة سابقة على هذا القانون، أو معاصرة له، أو لاحقة عليه. أما من ثبت أن لم تعد لهم حيازة على هذه الأراضى فلا يطبق عليهم القانون المعدل أو الجديد بدعوى سبق حيازتهم لهذه الأرض، وإلا كان ذلك تطبيق للقانون بأثر رجعى محظور دستورياً .

الواقعة المنشئة للضريبة على العقارات المبنية

تحدد الواقعة المنشئة للضريبة على العقارات المبنية بملكية الممول أو المكلف بالضريبة عقاراً من العقارات الخاضعة للضريبة أو له حق انتفاع عليه، وذلك فى أول يناير من كل عام، وهى ضريبة سنوية.

ومن فإن العبرة فى تطبيق القانون الجديد أو المعدل للقانون الحالي هو أملاك المكلف للعقار أو أن يكون له حق انتفاع عليه، فى تاريخ العمل

بالقانون الجديد أو المعدل، حتى ولو كان امتلاكه للعقار أو لحق الانتفاع عليه سابقاً للقانون الجديد أو المعدل، طالما استمرت هذا الملكية، أو ظل حق الانتفاع قائماً في تاريخ العمل به.

الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

إن ميعاد التوريد مهم عند النظر في ميعاد إصدار الفاتورة ، وخاصة لمعرفة السعر الساري في تاريخ صدور الفاتورة ، والإقرار الذي يتعين إدراج المعاملة فيه ، وصاحب الحق في الخصم الضريبي عن تلك المعاملة^{٢٦٦}.

ويعتبر اختيار أي من هذه الأحداث بمثابة تحديد للواقعة المنشئة للضريبة، أو ما يعرف في أدبيات الضريبة على القيمة المضافة بالنقطة الضريبية أو نقطة استحقاق الضريبة المضافة *tax point* التي منها يبدأ الالتزام بتوريد الضريبة على معاملة معينة^{٢٦٧}.

ويستخدم مصطلح النقطة الضريبية في مجال الضريبة على القيمة المضافة لتحديد التاريخ الذي تصبح فيه هذه الضريبة مستحقة على معاملة معينة ، بحيث يجب أن تدرج هذه المعاملة في الإقرار الضريبي المتعلق بهذا التاريخ .

ويترتب على تحديد النقطة الضريبية معرفة القانون الواجب التطبيق وسعر الضريبة ونطاق الخضوع لها أو الإعفاء منها ، كما يتحدد تاريخ استحقاق الضريبة على المدخلات والضريبة على المخرجات ، وما يترتب على ذلك من تاريخ الحق في الخصم أو الرد. ومن ثم تشبه النقطة الضريبية في مجال الضريبة على القيمة المضافة الواقعة المنشئة للضريبة في مجال ضريبة

²⁶⁶ Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting*, Vol.1, Ch.6: *Value Added Tax* by David Williams , IMF publications , Washington, 1996, pp. 27-28.

²⁶⁷ Marcus Ward: *VAT – Time of supply (Tax Point). The Rules*, at: <http://www.marcuswardco>

الدخل. إذ لكل ضريبة واقعه منشئه لها ، ويطبق الأثر الفوري للقانون على الوقائع المنشئة للضريبة التي تتم أو تكتمل في تاريخ العمل به، ولا تطبق بأثر رجعي على الوقائع المنشئة للضريبة التي تمت أو اكتملت قبل هذا التاريخ ، وإنما يسرى بشأنها القانون النافذ في تاريخ اكتمالها ، ذلك لأن الالتزام بالضريبة طبقاً للقانون السائد في وقت وجود الواقعة ، وليس طبقاً لقانون لاحق.

ويعتمد تحديد النقطة الضريبية على عدة عوامل من أهمها: الأساس المحاسبي المعمول به : أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي، الوقت الذي تم فيه توريد السلعة أو تقديم الخدمة ، والوقت الذي أصدرت فيه الفاتورة الضريبية إلى العميل.

فإذا كان المشرع يعتمد مبدأ أساس الاستحقاق فإن النقطة الضريبية تتحدد غالباً بتاريخ إصدار الفاتورة ، أما إذا اعتمد الأساس النقدي فتتحدد النقطة الضريبية بالتاريخ الذي تسلم فيه البائع أو مقدم الخدمة النقود غالباً . ومع ذلك فإن المشرع في العديد من الدول لا يسمح للمكلف بأن يتدخل لتحديد هذه النقطة تبعاً لهواه ، فنجد أن بعض الدول تقرر أن تاريخ النقطة الضريبية يبدأ من تاريخ بيع السلعة أو تقديم الخدمة ، إذا كان هذا الفعل قد حدث قبل أن يصدر المكلف الفاتورة الضريبية بأكثر من أربعة عشر يوماً .

وتختلف القواعد التي تحدد متى تم توريد السلع ما بين دولة وأخرى ، إلا أنه من أهم هذه القواعد اعتبار توريد السلع قد تم في أي من المواعيد الآتية :

١- تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية .

٢- تاريخ استلام السلعة .

٣- التاريخ الذي أصبحت فيه السلعة متاحة.

٤- التاريخ الذي انتقلت فيه السلعة إلى المستهلك.

٥- التاريخ الذي دفع فيه ثمن السلعة كلياً أو جزئياً.

ويؤثر هذا التحديد في تطبيق مبدأ القبض ومبدأ الاستحقاق من منظور محاسبي ، إذ بمعرفة تاريخ التعامل عند النقطة الضريبية يعرف تاريخ القبض أو الاستحقاق.

الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية

تحدد الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية تاريخ استحقاق هذه الضريبة، والقانون واجب التطبيق، هي عبور البضاعة الحدود الجمركية للدولة، دخولاً أو خروجاً. لأن الاستحقاق في استحقاق الضريبة الجمركية هو الإفراج عن البضاعة من المنطقة الجمركية متجهة إلى الأسواق المحلية أو الخارجية، وفق أحكام فرض الضريبة على الواردات والصادرات.

وتأتى أهمية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية في تحديد القانون الواجب التطبيق على السلعة الخاضعة للضريبة في تاريخ تحقق الواقعة المنشئة لهذه الضريبة. ففي التاريخ الذى تعبر فيه البضاعة حدود الدولة يتحدد عبء الضريبة الواقع عليها وفقاً للتاريخ السارفى هذا التاريخ. بغض النظر عن التاريخ الذى شحنت فيه البضاعة فى بلد المنشأ، أو وجودها على وسيلة النقل، أو سيرها بالبحر قبل وصولها نقطة العبور إلى حدود الدولة.

ولقد قضت محكمة النقض بأن^{٢٦٨} الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية هي الإفراج عن البضاعة من الدائرة الجمركية، مع عدم المساس بحق مصلحة الجمارك فى اقتضاء الضريبة -أو الرسم- المستحق أو تقديره. أما^{٢٦٩} واقعة البيع والشراء بذاتها داخل الدائرة الجمركية فليست منشئة للضريبة الجمركية ، سواء كان من صدر منه التصرف يتمتع بالإعفاء منها أم لا ؛ ذلك لأن البضائع تعتبر بالمعنى الجمركى خارج حدود الدولة، طالما لم تسحب من مكان إيداعها للتصرف فيها داخل البلاد؛ إذ قد يعاد تصديرها للخارج قبل إدخالها

^{٢٦٨} الطعن رقم ١٨٣٧ لسنة ٥٠ ق، جلسة ١٩٨٤/٥/٧.

^{٢٦٩} الطعن رقم ١٥٩ لسنة ٢٦ ق، جلسة ١٩٦٢/٥/٣٠.

البلاد فلا تستحق عليها جمارك، وإنما تعتبر البضاعة قد دخلت حدود الدولة وتستحق عنها الجمارك عند الإفراج عنها لتخصيصها للاستهلاك الداخلى.

وأكدت المحكمة الإدارية العليا^{٢٧٠} على "أن المشرع - بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ - جعل من واقعة دخول البضائع الواردة إلى أراضى مصر السبب المنشئ لاستحقاق ضرائب الواردات المقررة فى التعريفات الجمركية علاوة على الضرائب الأخرى المقررة وذلك طبقا لحكم الفقرة الأولى من المادة الخامسة من القانون المذكور. وتقضى الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من القانون المذكور بأن تحصل الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب الرسوم التى تستحق على الواردات والصادرات وفقا للقوانين والقرارات المنظمة بها. وحظرت الفقرة الأخيرة من المادة الخامسة الافراج عن أية بضاعة قبل اتمام الاجراءات الجمركية واداء الضرائب والرسوم المستحقة ما لم ينص على خلاف ذلك فى القانون. وعلى ذلك تكون واقعة الاستيراد ودخول البضائع الواردة الى أراضى مصر هالواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة الجمركية وفقا للتعريفات الجمركية السارية وقت دخول البضائع الواردة الى أراضى جمهورية مصر.

أما واقعة الافراج عن البضائع فمناطها اتمام الاجراءات الجمركية وأداء الضرائب والرسوم الجمركية ولو استمرت البضائع تحت يد الجمارك داخل الدائرة الجمركية لأى سبب من الأسباب. ثم جاءت المادة العاشرة وشرعت تحفظا فى صالح الخزانة العامة اذ انها تقضى بأن تسرى القرارات الجمهورية الصادرة بتعديل التعريفات الجمركية على البضائع التى لم تكن قد أديت عنها الضرائب الجمركية.

ومؤدى تعديل التعريفات الجمركية انه بعد دخول البضائع الواردة أراضى جمهورية مصر واستحقاق الضريبة الجمركية عليها بسعر التعريفات الجمركية بها

^{٢٧٠} الطعن رقم ١٢٧٤ لسنة ٢٦ ق عليا، جلسة ١٩٨٢/١١/٢٧.

قانوننا بمجرد دخولها الى أراضي البلاد فانه تسرى التعديلات الجديدة على التعريف الجمركية على البضائع الواردة التي لم تكن قد تمت بشأنها الاجراءات الجمركية وأديت الضرائب الجمركية عنها. فان كانت الواردات قد تمت بشأنها الاجراءات الجمركية وأديت الضرائب الجمركية المستحقة عليها واستمرت البضائع داخل الدائرة الجمركية ثم تعدلت التعريف الجمركية عليها حال لكنها مازالت داخل الدائرة الجمركية - فان تعديل التعريف الجمركية لا يسرى عليها لأنها تعتبر فى حكم البضائع المفرج عنها حكما - لافعلا وواقعا. اذ يسرى التعديل الجديد فى التعريف الجمركية على البضائع التي لم تتم بشأنها الاجراءات الجمركية ولم تؤد عنها الضرائب الجمركية المستحقة على الواردات التي تدخل الى أراضي البلاد والضرائب الجمركية".

ومن ناحية أخرى فإنه :لا يطبق القانون الجديد على السلع التي اجتازت حدود الدولة قبل تاريخ العمل به، سواء تضمن هذا القانون ارتفاعاً لسعر الضريبة على هذه السلعة أو تخفيضاً لها أو قرر لها إعفاء من الضريبة. كما أن تأخر الإدارة الضريبية فى الإفراج عن هذه البضاعة، أو إصدار القرارات الإدارية المتعلقة بتحديد دين الضريبة أو المطالبة به(قرار ربط وتحصيل الضريبة) إلى ما بعد صدور القانون الجديد ، لا يؤدي إلى فرض أحكام القانون الجمركى الجديد على البضاعة التي اجتازت حدود الدولة قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد.

ويجب التفرقة في هذا الشأن بين استحقاق الضريبة الجمركية وأدائها؛ إذ أن الضريبة الجمركية لاتصبح عنصراً من عناصر الذمة المالية للدولة إلا بعد جباية مصلحة الجمارك لها، حتى لو أدى عنها صاحب البضاعة أمانات مالية أو ضمانات مصرفية، فإنها تكون محلاً للتهريب الجمركىالحقيقى أو الحكمى،

أما بعد أداء الضرائب الجمركية نهائياً فإن الاستيلاء عليها يعد استيلاء على أموال الدولة وليس تهريباً جمركياً^{٢٧١}.

مشكلات تطبيق الأثر الفوري في القانون الجديد

يثير تطبيق الأثر الفوري للقانون التساؤل عن مدى تطبيقه على الإجراءات المتعلقة بوقائع سابقة عليه ، وكيفية إعمال مبدأ القانون الأصلح للمتهم على الجرائم الضريبية التي وقعت في ظل القانون القديم .
ونبين ذلك في المباحث التالية

المبحث الثاني

تحصيل المتأخرات الضريبية

المتأخرات الضريبية هي مبالغ الضريبة التي يتعين على الممول أدائها إلى مصلحة الضرائب المختصة وفق المواعيد المقررة قانوناً ، ولكنه تأخر في أدائها، مما يعطى القانون الضريبي للمصلحة الحق في اتباع إجراءات إدارية وقضائية لتحصيلها، كالحجز الإداري ، أو الحجز القضائي .

فإذا قام المشرع بتعديل إجراءات تحصيل الضرائب بقانون يصدر بعد فوات مواعيد التحصيل المقررة لهذه الضرائب ، مقررراً أحكام جديدة ، فهل تسرى هذه الأحكام على المتأخرات الضريبية المتعلقة بديون تحققت في ذمة الممول أو المكلف قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد.

ونستطيع القول بأن التكييف القانوني للمتأخرات الضريبية، يرتبط بواقعة تأخير عن أداء الدين الضريبي، ولم تنته بصدور القانون الجديد، إذ دخل القانون الجديد ولا يزال الممول أو المكلف بالضريبة متأخراً عن أدائها، مما يعنى أن الإجراءات الجديدة تسرى على هذه لمتأخرات ،وفقاً لما يقرره القانون

^{٢٧١} د. عبد الفتاح مراد: شرح قوانين الجمارك والاستيراد والتصدير والإعفاءات الجمركية، الإسكندرية، بدون سنة نشر ، ص ٥٩.

الجديد، وليس في ذلك إلا تطبيقاً صحيحاً للقاعدة الأثر الفوري للقانون الضريبي.

وتطبيقاً لذلك فإن صدور القانون رقم ١ لسنة ٢٠٠٧ المعدل لبعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٠٠٥ لسنة ٢٠٠٥ ، وقد أضاف فقرة جديدة على المادة رقم ١٠٦ منه تقرر حق مصلحة الضرائب في استثناء المستحقات الضريبية وفقاً لقانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ على كافة الشركات والمنشآت بغض النظر عن نظامها القانوني ، فإن ذلك يعني إن الضرائب التي تحددت على هذه المنشآت والشركات يمكن تحصيلها وفقاً لقانون الحجز الإداري، وهو ما كان ممنوعاً على مصلحة الضرائب من قبل، إعمالاً للقانون رقم ٩٤ لسنة ٢٠٠٥ ، الذي كان يمنح الشركات ضماناً عدم جواز الحجز الإداري عليها.

وليس في الحجز الإداري على الشركات لتحصيل ضرائب سابقة على أعمال القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تطبيقاً للقانون رقم ١ لسنة ٢٠٠٧ بأثر رجعي، ذلك لأن واقعة فرض الضريبة التي نشأت في سنوات سابقة عن سنة ٢٠٠٧ لم تكتمل بالتحصيل حتى صدر القانون رقم ١ لسنة ٢٠٠٧ ، مما يؤدي إلى تطبيق الأثر الممتد واللاحق للقانون الأخير على تلك الواقعة .

ولأن القول بغير ذلك يعني إسقاط كافة المتأخرات الضريبية التي للخزانة العامة على الممولين إذا كانت الضرائب تتعلق بسنوات سابقة على القانون الحالي، وهو ما لم يقل به أحد، في ظل التعديلات والتغييرات العديدة التي تمت على قوانين الضرائب منذ تاريخ صدورهما عام ١٩٣٩ ، ولأن هذا الإسقاط يعني إعفاء من الضريبة لا يجد سنداً صريحاً له في القانون الحالي مما يجعله مخالفاً لنص المادة ١١٩ من الدستور التي تقضي بعدم إلغاء الضريبة إلا بقانون.

وليس للمعارضين التمسك بما ورد في صدر الفقرة الأولى من المادة ١٠٦ المشار إليها، والتي تنص على أنه يسرى في تحصيل الضرائب المستحقة وفقاً

لهذا القانون أحكام الحجز الإدارى، بمقولة أن سريان قواعد الحجز الإدارى تطبق فقط على الضرائب المستحقة وفقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ذلك لأن عبارة "هذا القانون" الواردة فى هذه المادة لا تلغى ما له من أثر ممتد ولاحق على الضرائب المستحقة بقوانين سابقة عليه إعمالاً للتطبيق الصحيح لقاعدة الأثر الفورى للقوانين ، ومن تصبح كافة الضرائب التى لم تحصل حتى تاريخ العمل بالقانون الجديد داخلة فى معنى الضرائب المستحقة وفقاً له، لأن استحقاق الضريبة أثر لفرضها، وهذا الأثر لا يزال ممتداً فى ظل القانون الجديد.

المبحث الثالث

الاحتفاظ بالمراكز القانونية المستقرة

احتراماً لمصادقية التشريع الضريبى ، وحفاظاً على الحقوق المكتسبة التى اكتسبها الممولون من تطبيق القانون ، وخشية أن يؤدى تطبيق القانون الجديد بأثر فورى إلى حرمان هؤلاء الممولين من حقوقهم ، فقد يقرر القانون حكماً خاصاً بالإعفاءات الضريبية التى حصل عليها الممولون فى ظل قانون ضرائب سابق، بالرغم من إلغائها فى القانون الجديد.

إذ يؤدى مقتضى تطبيق الأثر الفورى للقانون الجديد أن تلغى الإعفاءات الممنوحة لأولئك الممولين منذ تاريخ العمل به ، ولو لم تنته المدد الممنوحة لهم. وعلاجاً لهذا الوضع فقد ميز قانون الضرائب على الدخل - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - فى المادتين الثانية والثالثة من مواد إصداره بين نوعين من الإعفاءات : هما الإعفاءات المؤبدة أو التى ليس لها مدد تنتهى عندها ، والإعفاءات المؤقتة أو محددة المدة ، فقرر إلغاء جميع الإعفاءات التى ليس لها مدد محددة والتى كان ينص قانون الضرائب السابق على منحها . ومن أمثلتها الإعفاء الذى كان مقرراً بنص الفقرة (١) من المادة ١٢٠ بما يعادل الفائدة على رأس المال من أرباح شركات الأموال .

أما الإعفاءات المؤقتة التي منحتها المنشآت أو الشركات تطبيقاً لقانون الضرائب على الدخل الملغى أو لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار ولم تنته المدد المحددة لها ، فتظل سارية حتى تنهى مددها .

كما أخذ المشرع في المادة السابعة من مواد إصدار القانون بمبدأ التدرج في حرمان الأشخاص من ميزة خصم كافة العوائد المستحقة على القروض والسلفيات التي حصلت عليها ، والتي تقرر لها بموجب قانون الضرائب على الدخل الملغى ، وتهيئتها للخصم المحدود لهذه العوائد بما لايجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية كما تقضى بذلك المادة (٥٢) من القانون الحالي . وذلك بأن وضع جدولاً زمنياً للتدرج الزمني في الحرمان من هذه الميزة يبدأ في السنة الضريبية ٢٠٠٥ يحق للممول بمقتضاه خصم ما يعادل ثمانية أمثال متوسط حقوق الملكية ، تأخذ بالتناقص سنوياً حتى تنتهى بالخصم المقرر في حدود أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية في السنة الضريبية ٢٠٠٩ وما بعدها.

ولم يشأ المشرع أن يقصر ميزة التمتع بالإعفاءات الملغاة على المنشآت والشركات الاستثمارية التي زاولت نشاطها وبدأت التمتع بالإعفاءات قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد ، وإنما شمل أيضاً المنشآت والشركات التي أنشئت وفقاً لأحكام قانون الاستثمار ولم تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها ، على الرغم من أنها لم تكتسب حقاً يلزم الحفاظ عليه ، بل كانت متعلقة بمجرد الأمل في أن تتمتع بالإعفاء حال مزاولتها للعمل ، فقرر القانون الجديد منحها فرصة التمتع بالإعفاءات المؤقتة الملغاة إذا تمكنت من أن تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بالقانون . وبالتالي فلا يكون لتلك المنشآت الحق في المطالبة بالإعفاء إذا تراخت عن بدء عملها حتى نهاية ٢٠٠٨/٦/٩.

ويلاحظ أن هذه النصوص قد وضعت عام ٢٠٠٥ أى في ظل دستور عام ١٩٧١ الذي كان يجيز النص الضريبي بأثر رجعي بالأغلبية الخاصة للبرلمان،

إلا أن هذه النصوص تثير التساؤل عن مدى جواز تكرارها في ظل دستور عام ٢٠١٤ الذى يحظر تطبيق النص الضريبي بأثر رجعي، أياً كان نوع الأغلبية التي يحصل عليها داخل البرلمان.

والواضح أن الاحتفاظ بالحق المكتسب الذى تقرر في ظل قانون سابق، أو مجرد الأمل في الحصول على هذا الحق الذى راود الشخص أثناء العمل بالقانون السابق قبل إلغائه بالقانون الجديد الذى لم نص على هذه المزايا، لا يمكن النص عليه في قوانين الضرائب الجديدة، لما يتضمنه من أثر رجعي.

ولقد أشار إلى هذه الحقيقة القضاء حين قضى بأن "قاعدة سريان القانون من حيث الزمان لها فى الحقيقة وجهان (وجه سلبي) يتمثل فى انعدام أثره الرجعي (وجه إيجابي) ينحصر فى أثره المباشر، فبالنسبة إلى عدم الرجعية فإن القانون الجديد ليس له أثر رجعي أى أنه لا يحكم ما تم فى ظل الماضى سواء فيما يتعلق بتكوين أو انقضاء الوضع القانونى أو فيما يترتب من آثار على وضع قانونى.

فإذا كان الوضع القانونى قد تكون أو انقضى فى القانون القديم فلا يملك القانون الجديد المساس بهذا الوضع، وفيما يتعلق بالآثار التى تستمر وقتاً طويلاً فما تم فيها فى ظل القانون القديم لا تأثير للقانون الجديد عليه، وما لم يتم إخضعه القانون الجديد لأثره المباشر ولا يعد ذلك رجعية منه. أما بالنسبة للأثر المباشر فإنه وإن كان القانون الجديد ليس له أثر رجعي إلا أن تقرير هذا المبدأ وحده لا يكفى لحل التنازع بين القوانين فى الزمان فالقانون الجديد بما له من أثر مباشر تبدأ ولايته من يوم نفاذه ليس فقط على ما سوف ينشأ من أوضاع قانونية فى ظله ولكن كذلك على الأوضاع القانونية التى بدأ تكوينها أو انقضاؤها فى ظل الوضع القديم ولم يتم هذا التكوين أو الانقضاء إلا فى ظل القانون الجديد وكذلك على الآثار المستقبلية لوضع قانونى سابق تكون أو

انقضى أى من الآثار التى تترتب على هذا الوضع ابتداء من يوم نفاذ القانون الجديد".

وتطبيقاً لذلك فإن المزايا والإعفاءات التى تقررت فى قوانين سابقة، وصدر قانون جديد بإلغائها، يتعين النظر فى شأنها على أساس نوع الإعفاء فإن كان الإعفاء محدد المدة، واكتملت هذه المدة قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد فإنه لا يمكن لمصلحة الضرائب أن تعيد محاسبة الممول عن السنوات أو المعاملات التى ألغى إعفاؤها من الضريبة فى القانون القديم. أما الإعفاءات التى بدأ تطبيقها قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد، ولكنها لم تكن قد استكملت مدتها المقررة لها فى القانون السابق، فإنها تستفيد بالإعفاء فقط بالمدة التى تمت قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد، وليس لها أن تستكمل هذا الإعفاء بعد سريان القانون الذى ألغاه. وكذلك الحال بالنسبة للإعفاءات غير محددة المدة، أو المؤبدة التى تقررت بقانون سابق فإن إلغائها بالقانون الجديد يعنى خضوعها للضريبة على السنوات أو المعاملات التى تتم بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد.

وليس للمشرع الضريبى - فى ظل دستور ٢٠١٤ - الحق فى أن يمنح ممن كان لهم مجرد الأمل فى هذه المزايا دون أن يتقرر لهم حق مكتسب فعلاً إلى أن ألغيت هذه المزايا، أن ينص القانون الجديد على منحهم مزايا سابقة عن وقائع وأعمال تبدأ فى ظل القانون الجديد.

وللتغلب على هذه المشكلة، ابتدع المشرع نصاً بالتجاوز عن دين الضريبة، فى بعض الحالات التى يقرر القانون خضوعها للضريبة بعد أن كانت معفاة منها.

ولا يعد التجاوز هنا إعفاء بأثر رجعى، وإنما هو تطبيق للأثر الفوري للقانون بمنع الإعفاء، وفى نفس الوقت تتنازل الخزنة العامة عن تحصيل ضريبة على هذه المعاملات لفترة معينة، لحين تدبير الممولين فرصة التعامل مع الأوضاع القانونية الجديدة.

المبحث الرابع

تطبيق الإجراءات الجديدة على الوقائع القديمة

وضع قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ قاعدة مؤداها سريان الإجراءات الجديدة على ما لم يكن فصل فيه من الدعاوى أو ما لم يكن تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل بها ، وذلك فيما عدا ما تقرره بنص خاص، كما أن كل إجراء من إجراءات المرافعات تم صحيحاً في ظل قانون معمول به يبقى صحيحاً ما لم ينص القانون على غير ذلك.

ذلك لأن^(٢٧٢) القوانين المنظمة لأصول التداعي والتراجع والحكم وطرق الطعن والتنفيذ والتحفظ هي في عمومها قوانين منظمة لمراكز قانونية خاضعة بطبيعتها للتعديل والتغيير من جانب المشرع .

وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض^(٢٧٣) بأن " مقتضى الأثر الفوري للقانون أن يسرى على كل واقعة تعرض فور نفاذه ولو كانت ناشئة عن مركز قانوني وجد قبل هذا التاريخ ، ومن ثم فإن إجراءات الطعن المنصوص عليها في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يكون لها محل بعد إلغاء هذا القانون بمقتضى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

ولا يغير من ذلك العمل بأحكام الضريبة على المرتبات المنصوص عليها في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على السنوات المالية السابقة على ١٩٨٢/١٩٨١ طبقاً لنص البند الثالث من المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضرائب على الدخل إذ ينصرف ذلك إلى القواعد الموضوعية . أما إجراءات الخصومة فتخضع للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذا بدأت في ظله

^(٢٧٢) حكم النقض في الطعن رقم ٣٤٥ لسنة ٤٢ ق، جلسة ١٩٧٦/٢/١٠ .

^(٢٧٣) حكم النقض في الطعن رقم ٢٤ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٤ / ١١ / ١٤ ، ونفس هذا المعنى حكم النقض في الطعن رقم ٢٣٠ لسنة ٥٤ ق ، جلسة ١٩٩٥ / ٧ / ٣ .

، ولا يعتبر ذلك انسحاباً لأثر القانون الجديد على الماضى ، وإنما تطبيقاً للأثر الفورى لهذا القانون ."

كما قضت (٢٧٤) بأن القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ استحدث أوضاعاً جديدة لتحديد أرباح شركات المساهمة وربط الضريبة عليها وأدائها وإجراءات الطعن فى هذا الربط والجهة المختصة بنظره ، وهى واجبة التطبيق ، وتسرى بأثر فورى على جميع الحالات التى لم يكن قد تم ربط الضريبة فيها قبل العمل بتاريخ هذا القانون.

أما الأحكام الموضوعية التى تحدد نطاق الضرائب وسعرها ووعاءها والإعفاء منها والتزامات الممولين وأحكام ربطها وأدائها ، يسرى بشأنها القانون القديم على الوقائع التى تمت فى ظله ، ولا يسرى القانون الجديد إلا على السنوات التى تحاسب ضريبياً وفقاً لأحكامه (٢٧٥).

ومؤدى ذلك أن ما استحدثه قانون الضرائب الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يطبق على الحالات التى لم ينته الفصل فيها قبل تاريخ العمل بهذا القانون . ومن ذلك اتباع النص على جواز مد ميعاد تقديم الإقرار إذا كان ميعاد تقديمه يحل بعد ٦/٩/٢٠٠٥ ولو كان عن سنة سابقة ، والاكتفاء بالاعتراض أو الطعن على نموذج واحد بدلاً من نموذجى ١٨ و ١٩ ضرائب المقررين فى القانون السابق .

ولقد استلزم تطبيق الإجراءات الجديدة اختصاص لجان الطعن المشكلة على نحو جديد مختلف فى القانون الجديد على الحالات التى تحال إلى لجان

(٢٧٤) الطعن رقم ٢٢٠ لسنة ٢٨ ق ، جلسة ١٩٦٣/٣/٢٧ .
(٢٧٥) راجع فى هذا المعنى أحكام النقض فى الطعون أرقام : ١٩٤٤ لسنة ٥٢ ق ، جلسة ١٩٨٧/٥/١١ ، ٢٠١٦ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٨٧/٦/٢٢ ، ١٩٨٣ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٨٧/١٠/١٢ ، ١٩٤٣ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٧٨/١٠/٢٦ ، ٢٥١٤ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٨٧/١١/٣٠ ، ٢٠٥٤ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٨٨/٥/٩ ، ٨٣٨ لسنة ٥٣ ق جلسة ١٩٨٨/٦/٦ ، ١٩٧ لسنة ٥٣ ق جلسة ١٩٨٨/١٠/٣١ ، ٢٠٢٠ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٨٨/١٠/٣١ ، ٢١٩٩ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٨٩/٤/٤٢ .

الطعن اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إلا أن المشرع ارتأى أن يؤجل أعمال هذه القاعدة حيثما تتمكن وزارة المالية من إعادة تشكيل اللجان وتنظيمها بصورتها الحديثة ، فقرر في المادة الثانية من مواد الإصدار بأن يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل المشار إليه حتى ٣١ ديسمبر سنة ٢٠٠٥ في النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية ٢٠٠٤ ، وبعدها تحال المنازعات التي لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام القانون المرافق.

وقد قضى بأن^(٢٧٦) ميعاد استئناف الأحكام الصادرة طبقاً لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ في الطعون الضريبية المتعلقة بضرائب الأرباح التجارية والصناعية قبل ١١/١٠/١٩٨١ تاريخ العمل بقانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - لا يرجع فيه إلى القواعد السابقة على العمل بهذا القانون إلا إذا كان ميعاد الاستئناف قد بدأ قبل العمل به وذلك بإعلان الحكم الصادر من محكمة أول درجة عملاً بنص المادة ٩٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فإن لم يكن الميعاد قد بدأ على هذا النحو سرت أحكام القانون الجديد ووجب سريان ميعاد الاستئناف المنصوص عليه في المادة ٢٢٧ من قانون المرافعات من تاريخ العمل بالقانون الجديد في ١١/١٠/١٩٨١ مما مؤداه أن ميعاد استئناف الأحكام الصادرة في الطعون الضريبية المتعلقة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - ولم تعلن ١١/١٠/١٩٨١ - هو أربعون يوماً تبدأ من التاريخ المذكور .

(٢٧٦) راجع حكم النقض في الطعن رقم ٧٤٦ لسنة ٦٠ ق س ٤٧ ج ٢ جلسة ١٩٩٦/١٢/١٩ .

المبحث الخامس

تطبيق القانون الأصلح للمتهم

تنص الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون العقوبات على أنه " إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون أصلح للمتهم فهو الذى يتبع دون غيره".

وبالنظر إلى أن قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد ألغى تجريم بعض الأفعال التى كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ومنها جرائم عدم تقديم إقرار الثروة ، وجريمة عدم إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار ، وجريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبى من محاسب ، وجريمة عدم تبليغ الأمورية المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيانات الغراس وجريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية ، وجريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة .

كما خفف القانون الجديد العقوبات التى كانت مقررة للبعض الآخر ، حيث أزال وصف الجنائية عن بعضها وأسبغ وصف الجنحة كجريمة إخفاء الوقائع التى علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية عملهم ، وجريمة التهرب من أداء الضريبة ، وجريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

كما عدل من العناصر اللازمة لقيام بعض الجرائم بما يجعلها غير مؤثمة فى أحوال معينة، ومن ذلك جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات التى أضحت غير مؤثمة ما لم يتجاوز راس مال الممول فى النشاط خمسين ألف جنيه، كما لم تعد جريمة عدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة مؤثمة إذا كان نصاب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه بدلاً من عشر جنيهات فى القانون الملغى .

ورأت النيابة العامة^(٢٧٧) أن هذه الأحكام تجعل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هو القانون الأصلح للمتهم فى هذه الحالات ، مما يقتضى قيد الجريمة المخفف عقابها والتي لم يتم التصرف فيها على أنها جنحة بدلاً من الجنائية ، أو التصرف فى الأفعال التى لم تعد مؤثمة بالحفظ إذا كانت لاتزال تحت نظر النيابة العامة ، أو الاقتراح بأن لوجه 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 باتاً .

ويخالف هذا الرأى بعض اتجاهات الفقه^(٢٧٨) والقضاء التى تفرق بين النصوص الجديدة التتغير أو تعدل فى السياسة التشريعية المرتبطة بالعقوبة الاقتصادية وبين تعديل أو تغيير فى تفصيلات هذه السياسة فقط ، وفى الحالة الأولى يعتبر تخفيف العقوبة أو إلغائها تبعاً لتغيير السياسة أو تعديلها قانوناً أصلح للمتهم ؛ فالقانون الذى يخرج سلعة من التسعير الجبرى اللاحق على ارتكاب جريمة البيع بأزيد من التسعيرة يعتبر قانوناً أصلح للمتهم^(٢٧٩) لأنه يتضمن تغييراً فى سياسة المشرع تجاه هذه السلعة ، أما القانون الذى يرفع سعر السلعة إلى الحد الذى يساوى أو يزيد عن سعرها الذى باعها به المخالف للتسعيرة قبل تعديلها لا يعد قانوناً أصلح له^(٢٨٠) ، لأن المشرع لم يغير من سياسته فى تسعير هذه السلعة وإنما غير فقط فى تفصيلاتها .

وتطبيقاً لهذا الرأى فإن القانون الأصلح للمتهم هو القانون الذى يقرر عدم العقاب على جريمة معينة ، أو التى يغير وصفها من جنائية إلى جنحة ، أما

^(٢٧٧) راجع الكتاب الدورى رقم (٧) لسنة ٢٠٠٥ الصادر من مكتب النائب العام المساعد للتفتيش القضائى بتاريخ ٢٠٠٥/٧/٤ .

^(٢٧٨) راجع : ميلاد سيدهم : هل يعد قانون الضريبة العامة على المبيعات اصلح للمتهم بجرائم قانون الضريبة على الاستهلاك؟، مجلة هيئة قضايا الدولة ، العدد الرابع ، السنة ٣٥ ، ديسمبر ١٩٩١ .

^(٢٧٩) حكم النقض فى الطعن رقم ١٥٠٥ لسنة ٤٠ ق جلسة ١٩٧٠/١٢/٢٨ .

^(٢٨٠) حكم النقض فى الطعن رقم ١٩٦١ لسنة ٥٢ ق ، جلسة ١٩٨٢/٦/١٥ .

الجرائم التى عدل بعض عناصرها بحيث لو طبقت على المتهم فى تاريخ تعديلها ما خضع للعقاب لاتعتبر قانوناً أصلاً بالنسبة إليه ، بحسبان أن المشرع لم يغير نظريته أو سياسته فى كونها عملاً مجرماً ، وأن نطاق التعديل ينبغى تطبيقه بأثر فوري ، وليس بأثر رجعى ليستفيد منه المتهم فى الجريمة قبل تعديل عناصرها.

وكان قد جرى إفتاء الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع على أن^(٢٨١) الجريمة ، وهى ارتكاب فعل مؤثم ، تستلزم عقاباً يضمن فى ثناياه هدفاً عاماً فحواه الاقتصاص للهيئة الاجتماعية عما نالها من أذى إشباعاً لشعورها الجميى بالعدالة وهدفاً خاصاً منصرفاً مباشرة إلى إصلاح الجانى تقويماً لسلوكه ، وضبطاً لنشاطه ، بما يتفق وأطر المشروعية المقررة ، وأنه فى خصوص جرائم التهريب الجمركى فإنها تتأتى بارتكاب افعال مؤثمة وردت نصوص القانون حازرة إياها مما يستوجب لزماً بحسب الأصل العام مجازاة فاعلها بالعقاب المقرر لها ، بيد أنه نظراً لطبيعة هذه الجرائم وظروف الجناة من مرتكبها ممن يقدر عدم وجود نزوع إجرامى اصيل فى سلوكهم أجاز المشرع الاستعاضة عن هذا الجزاء بولوج سبيل التصالح الذى هو بمثابة نزول من الهيئة الاجتماعية عن حقها فى الدعوى الجنائية لقاء جعل يقوم عليه التصالح محدثاً اثره بقوة القانون، وهو السبيل الذى يغطى الهدف العام حال يبقى الهدف الخاص يغطى بما قدره المشرع من عدم وجود نزوع إجرامى لدى الجانى يستأهل معالجته عقابياً مما يتعين معه، والحال هذه فهو التصالح على اصل شوعته بحسبه نظاماً استثنائياً منوطاً بتوفير مقصدى الهدفين العام والخاص معاً ، وذلك فى محصلته النهائية فلا يلجأ عليه إلا إذا تبين من ظروف الواقعة المؤثمة أن ليس ثمة نزوعاً إجرامياً أصيلاً لدى مقترف جريمة التهريب ، فضلاً

(٢٨١) الفتوى رقم ٤٧٠ بتاريخ ٢٩/٥/٢٠٠٢، الملف رقم ٥٨٥/٢/٣٧، والفتوى رقم ٨٦ بتاريخ ٢٠٠٢/٢/٢، جلسة ٢٣/١/٢٠٠٢، الملف رقم ٥٩٢/٢/٣٧.

عن الارتياح الجميى المفترض بما يؤديه الجانى من جعل عوضاً عما فات الخزانة العامة من رسوم وضرائب جمركية وقع التهريب من آائها ، الأمر الذى يغدو معه ولوج سبيل التصالح انصرفاً عن سبيل الدعوى العمومية ، غنما هو ترك للأصل على الاستثناء مما يتعين أن يكون مقدراً بقدره دون إفراط أو تفريط وفق مقتضى الصالح العام ، وحسبما يترأى وجه هذا المقتضى بوزن أوضاع كل حالة على حدة، لذا فإن التصالح فى شأن جريمة التهريب الجمركى الذى تقتضى بها الدعوى العمومية ليس عقد صلح مدنى ، يرتب آثاره بحسب رغبة المتعاقدين بما لهم من سلطة فى التصرف إزاء مصالحهم الخاصة ، وإنما هو الوجه الآخر لإقامة هذه الدعوى ، فإذا كانت قواعد توازى الأشكال ضمن ما تقتضيه التسوية فى طبيعة ادوات العمل الشرعى عند التنازل عن غقامة الدعوى العمومية - على ما جرى به قضاء المحكمة الإدارية العليا- من ذات طبيعة غقامة تلك الدعوى والبدل الصلح بغيره من الإجراءات التى يتكامل بها مصير الدعوى العمومية الأمر الذى يفيد الصلح بحسبه تصرفاً جنائياً من قبيل الإجراءات التى تتساند لتعيين مصير الجريمة ، إما بتحريك الدعوى العمومية فى مواجهتها ، ولما بعدم إقامتها مع الالتزام بما يقتضيه القانون ، وعليه غدا التصالح من ذات الطبيعة القانونية التى تتسم بها كافة إجراءات إقامة الدعوى العمومية من جهة طابعها الجنائى ، حيث تسود مفاهيم قانون العقوبات وأصوله العامة الضابطة لأحواله ، فإذا كان ذلك كذلك صار القانون الحاكم لأمر التصالح هو قانون الواقعة يتعين حكماً لضبط شئون التجريم والعقاب المتعلقة بها ، فإذا ما لاح احتمال صلح حسب مقتضيات الصالح العام تعين ان يكون محكوماً بدوره بأحكام هذا القانون دون غيره مادام لم يكن ثمة قانون آخر تال اصلح للمتهم.

وتطبيقاً لذلك رأت إدارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة الخارجية والتمويل والتأمينات بمجلس الدولة (٢٨٢) أنه تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم فى الحالات التى ألغى فيها قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تجريم بعض الأفعال التى كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مثل جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية وجريمة عدم الإضافة تحت الحساب ، وكذا فى الحالات التى خفف القانون الجديد من العقوبات التى كانت مقررة للبعض الآخر كجريمة التهرب من أداء الضريبة حيث أضحت عقوبتها من الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات بعد أن كانت عقوبتها السجن، وكجريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط والتى أضحت عقوبتها الغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه بعد أن كانت عقوبتها السجن.

أما فيما يتعلق بالجرائم التى عدل المشرع من نطاق تطبيقها كجريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات التى أضحت غير مؤثمة ما لم يتجاوز رأس المال فى النشاط خمسين ألف جنيه ، وكذا جريمة عدم الالتزام بالخصم والإضافة تحت حساب الضريبة والتى لم تعد مؤثمة ، إذا كان نصيب مبلغ الخصم لا يزيد عن ثلاثمائة جنيه بدلاً من عشر جنيهات فى القانون الملغى ، فإنه يعمل فيها بأحكام القانون التى وقعت الجريمة فى ظله إعمالاً للأصل العام وهو عدم رجعية القوانين، وذلك لأن المشرع حينما أجرى 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 فى مثل هذه الجرائم على ما سلف بيانه.

(٢٨٢) أنظر كتابها المرسل إلى مساعد أول وزير المالية رقم ١٢٣١ بتاريخ ١٢/٢٢/٢٠٠٥، الملف رقم ١١٧٥/١/٥.

وفى جميع الأحوال ، فإنه لأمجال لإعمال قاعدة القانون الأصلح للمتهم إلا فى نطاق النصوص الجنائية التى تتصل بالتجريم والعقاب ، ولاطبق بالتالى على النصوص المقررة إجراء إدارى ^(٢٨٣)، ولا مجال للحديث عنها أو تطبيقها فى مجال الجزاءات المالية التى يقرها قانون الضريبة ، مثل غرامات مقابل التأخير ، كما أنها لاتطبق على القواعد الإجرائية ، ولو كانت الإجراءات السابقة أفضل من الإجراءات الجديدة ، لأن ^(٢٨٤) قاعدة القانون الأصلح للمتهم تمس القواعد الموضوعية ، أما القواعد الإجرائية فإنها تسرى من يوم نفاذها بأثر فورى على القضايا التى لم يكن قد تم الفصل فيها ، ولو كانت متعلقة بجرائم وقعت قبل نفاذها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

المبحث السادس

تعديل مدة التقادم

قضت محكمة النقض ^(٢٨٥) بأن مضى المدة المكسبة للملكية أو المسقطه للحق إذا ابتدأت تحت سلطان قانون قديم ، ولم يتم ، ثم جاء قانون جديد فعدل شروطها أو مداها ؛ فالقانون الجديد هو الذى يسرى وتدخل المدة التى انقضت تحت سلطان القانون القديم فى حساب المدة التى قررها القانون الجديد. وعلى هذا الأساس إذا عدل قانون الضريبة من مدة التقادم بالتقصير أو بالاستطالة فإن قواعد التقادم المقررة بالقانون السابقة عليه هى التى تسرى على مدد التقادم السابق، بينما تطبق القواعد الجديدة للتقادم على المدد المتبقية أثناء العمل بالقانون الجديد. فلو كانت مدة التقادم القديم خمس سنوات، ثم جاء القانون الجديد ومدّها إلى ست سنوات. وكان الدين الضريبى قد مر على عدم تحصيله خمس سنوات قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد فإن هذا الدين يكون قد

^(٢٨٣) حكم النقض فى الطعن رقم ١٩١ لسنة ١٢ق، جلسة ١٩٦٩/٤/٢٦.

^(٢٨٤) حكم النقض فى الطعن رقم ٦٧٣١ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٠٠٥/٤/٤.

^(٢٨٥) الطعن بالنقض رقم ٣٤٥ لسنة ٤٢ ق ، جلسة ١٩٧٦/٢/١٠.

سقط بالتقادم لاكتمال مدة التقادم المسقط في حقه قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد.

أما إن كان قد مضى عليه أربع سنوات فقط (مثلاً) فإنه لا يزال لدى مصلحة الضرائب الحق في المطالبة به بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد لسنتين أخريين ، الذي أطال مدة التقادم إلى ست سنوات قبل أن تنتهي مدة التقادم المقررة بالقانون السابق في حق المدين بالضريبة.

الفصل الثالث

النطاق الشخصى

تهتم التشريعات الضريبية بتحديد الممول ، أو الشخص الذى يخضع للضريبة تحديداً دقيقاً ، بحيث لا يترك للإدارة الضريبية حق التوسع فى إخضاع من يريد المشرع إلزامه بالضريبة ، كما تعطى للملتزم بآدائها فرصة التيقن من أنه هو المقصود بهذه الأحكام ، وفى ذلك أعمال لقاعدة دستورية مؤداها أنه لاضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص.

وينصرف لفظ الممول بوجه عام إلى دافع الضريبة *Taxpayer* أى الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله ^(٢٨٦)، أو نتيجة الأرباح والفوائد التى يحصل عليها من رؤوس أمواله . إلا أن لفظ الممول – بذاته – لا يستند إلى تعريف محدد فى أغلب التشريعات المختلفة ، حيث جاءت هذه التشريعات بتحديد الأشخاص الذين ينطبق عليهم مفهوم لفظ الممول دون إيراد تعريف معين للفظ.

وقد ترتب على عدم إيراد التشريعات الضريبية السابقة تعريف للممول أن فرق بعض الكتاب ^(٢٨٧) بين ما يعرف بممول الواقع ، والممول القانونى . ويقصد بممول الواقع الشخص الذى يتحمل عبء الضريبة بسبب انتقال هذا العبء عليه رغم أنه ليس الملتزم قانوناً بالضريبة .

وتتحقق هذه الظاهرة بوضوح فى الضرائب المباشرة ، مثل الضرائب الجمركية – مثلاً – فهى تفرض على التاجر المستورد لكنه قد يتمكن من نقل

^(٢٨٦) د. رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ١٠-١٧.

^(٢٨٧) د. حسين خلاف : الأحكام العامة فى قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٥٦ ، ص ١٦٤ ، ص ١٦٥.

عبئها إلى تاجر التجزئة أو المستهلك ؛ وعندئذ لا يعتبر هذا التاجر أو المستهلك مدينًا قانوناً بالضريبة ، ذلك أن المشرع لم ينص على إلزامه بها ، بل إنه تحمل بها نتيجة ظروف اقتصادية ساعدت على إلقاء عبئها عن كاهله، فهو إذن ليس ممولاً من الناحية القانونية ، وإن كان كذلك من الناحية الواقعية.

وكذلك الحال في الضريبة العامة على القيمة المضافة ، والتي تعتبر أيضاً من الضرائب غير المباشرة ، التي يتحمل عبأها في النهاية مستهلك السلعة أو المستفيد بالخدمة الخاضعة للضريبة ، أما مقدم السلعة أو مؤدى الخدمة فلا يلزم قانوناً إلا بتحصيل وتوريد الضريبة بوصفه مكلفاً بذلك، طبقاً لنص المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، وهذا الالتزام بتوريد الضريبة واجب على المكلف سواء حصل هذه الضريبة من المستهلك للسلعة أو الخدمة أو لم يحصلها^(٢٨٨) ، لأنه التزم مقرر بواقع القانون لايحوز الإعفاء منه إلا بنص صريح في القانون.

أما الممول القانوني فهو الشخص الذي يقرر المشرع أنه يلتزم بأداء الضريبة مباشرة ، كما إذا فرضت الضريبة على التاجر المستورد للبضاعة ، وقرر المشرع في نفس الوقت أنه إذا لم يدفع هذا الشخص الضريبة فإنه يمكن تحصيلها ممن يشتري منه البضاعة ، وعندئذ ينقلب المشتري فيصبح ملتزماً بالضريبة قانوناً .

ولكننا نفضل التفرقة بين الممول والملتزم بأداء الضريبة ، فالممول هو الشخص الذي يعنيه المشرع بالخضوع للضريبة والالتزام بأدائها بصفة أساسية ، بينما يكون الملتزم بأداء الضريبة شخص آخر يقع عليه الالتزام بحجز الضريبة المستحقة على الممول وتوريدها نيابة عنه إلى الإدارة الضريبة ، ويطلق عليه

(٢٨٨) أنظر حكم النقض في الطعن رقم ١١٧٣ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٠٠٤/١١/٨ ، والطعن رقم ١١٩٤ لسنة ٦٧ ق ، جلسة ٢٠٠٥/٤/١١ .

أحياناً بالمكلف ،كما هو الحال فى قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

نبين فيما الأشخاص الخاضعين للضريبة في كل من ضريبة الدخل والضريبة على القيمة المضافة والضريبة الجمركية، وذلك في المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول

الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل

الشخص الخاضع للضريبة على الدخل أو الممول هو : "الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتبارى الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون". أي الشخص الذى تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة ، أو ذكر القانون صراحة أنه خاضع لها ، بخلاف غيره ممن ألزمه ببعض الالتزامات الضريبية ، كرب العمل حين يحجز ضريبة المرتبات المستحقة على العامل لديه ، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب ، أو الجهة التى تحجز بعض مبالغ تقوم بخصمها من المنبع تحت حساب الضريبة المستحقة على الشخص المخصومة منه ...وهكذا.

يفرق القانون الضريبي بين الممولين تبعاً لشخصياتهم القانونية ، فقرر أحكاماً خاصة بالأشخاص الطبيعيين ، وأخرى للأشخاص الاعتبارية ، وجعل لكل منهم كتاباً مستقلاً .

أولاً . : الشخص الطبيعى

يخضع الشخص الطبيعى للضريبة على الدخل بوصفه ممولاً فرداً ، سواء تبنى يزاول نشاطاً تجارياً أم صناعياً أم مهنيّاً أم غير تجارى ، يستثمر بذلك ماله الخاص حيث يعمل مستقلاً من خلال تنظيم يعرف بالمنشأة الفردية ، أو

يعمل تابعاً لدى الغير فيحصل على مرتبات وما فى حكمها يخضع بسببها للضريبة، وسواء كان هذا الشخص الطبيعى بالغاً أم قاصراً .

وتفرد بعض قوانين الضرائب على الدخل، كالقانون المصرى، أحكاماً خاصة بالمعاملة الضريبية للشخص الطبيعى (الفرد) ، وآخر للشخص الاعتبارى.

وقد استحدث المشرع منذ عام ٢٠٠٥ أحكاماً خاصة بالمول الفرد ، بخلاف غيره من الممولين الذين يعتبرون أشخاصاً اعتبارية ، وهى الشركات والجمعيات والنقابات ، وخاصة شركات الأشخاص (شركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات الواقع) ، إذ اعتد القانون - ولأول مرة - بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص ، ومن ثم أخضع صافى أرباحها قبل توزيعها على الشركاء للضريبة ، بخلاف ما كان مستقراً فى القوانين الضريبية السابقة وهو عدم الاعتراف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص ، واعتبار كل شريك فيها ممولاً فداً يحاسب ضريبياً عن حصته فى ربح الشركة بالإضافة على ما يحصل عليه من دخول أخرى خاضعة للضريبة .ومن ثم كانت مصلحة الضرائب تصدر كتب ربط وأوراد تحصيل بعدد هؤلاء الشركاء.

وقد دافعت اللجنة المشتركة بمجلس الشعب- إبان مناقشة هذا القانون - على الاتجاه الحديث بمقولة: إعمالاً للعدالة وتيسيراً على الشركاء فى شركات الأشخاص بالتعامل الضريبى مع الشركة دون التعامل الفردى مع الشركاء فيها . بيد أن هذه المعاملة أفقدت الشركاء فى شركات الأشخاص كثيراً من المزايا الضريبية كان يمكنهم الحصول عليها فيما لو استمر القانون فى معاملتهم على أنهم أفراد كالقانون السابق ، إذ حرموا من الحصول على الإعفاء لكل منهم بواقع خمسة الآف جنيه من صافى دخولهم السنوية .

ولا يتمتعون بالأسعار التصاعدية على صافى دخولهم أو أرباحهم والتي يستفيد منها الممول الفرد ، بينما يخضع الشخص الاعتبارى كقاعدة عامة لسعر نسبي ثابت أياً كان صافى دخله.

ولا يتمتعون بالمعاملة الخاصة لكل دخل أو إيراد حسب مصدره ، بل يحاسبون ضريبياً عن كافة أرباحهم أياً كانت مصادر دخولهم ، وبالتالي يتمكن الأفراد من التمتع ببعض الإعفاءات الممنوحة لصور معينة من الدخل ولايسرى ذلك على ذات الربح الذى يحققه الشخص الاعتبارى كالربح الناتج عن النشاط الزراعى أو الخصم المقرر لتأجير الوحدات المفروشة أوالإيجار المحدد المدة وفقاً للقانون المدنى.

كما أوقعهم تحت وطأة إهمال المسئول عن الشركة فى الطعن على الضريبة فتصبح واجبة الأداء منهم ، دون الحق فى أن يطعن كل منهم على استقلال ، وعدم إتاحة المجال لأن يستفيد كل شريك بطعن شريكه كما كان مقررأ فى القانون السابق.

ولعل ما دعا القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى الاعتراف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص هو تجنب تفادى الضريبة الذى كان يلجأ إليه كثير من شركات الأشخاص بتكوين شركات وهمية أو صورية هدفها تفتيت الأرباح ، أو للحد من الأعباء الإدارية التى كانت تتحملها مصلحة الضرائب نتيجة إخطار أعداد كبيرة من الشركاء بقرارات الربط إجراءات التحصيل .

ومع أن هذا الهدف مفيد فى تجنب التهرب وتخفيض تكاليف الجباية إلا أنه فى الواقع يتجاهل أن هناك عدداً كبيراً من شركات الأشخاص كانت فى شركات حقيقية ، وأن شركاءها تحملوا فشل المصلحة فى تعقب حالات لصورية ، فضلاً عما قد تؤدى إليه المعاملة الضريبية الجديدة من انقضاء العديد من الشركات وتحولها إلى منشآت فردية على الرغم من أهمية الشركات اقتصادياً مقارنة بالمنشآت الفردية .

بيد أن المشرع قد استثنى من قاعدة فصل الشخصية الاعتبارية للشركة عن شخصية شركائها حالة واحدة ، هي حالة شركة الواقع التي تقوم عندما تؤول ملكية المنشأة الفردية إلى ورثة صاحبها بعد وفاته ، فيضطرون إلى إدارتها بصورة جماعية بوصفهم ورثة لهذه المنشأة .

وفى هذه الحالة عامل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كل وارث على حدة، فتحسب الضريبة على حصة الوارث من أرباح المنشأة مضافاً إليها أرباحه من الإيرادات الأخرى على اعتبار أن كل وارث منهم هو ممول فرد.

ولعل المشرع أراد بهذا الاستثناء - فى المادة (١) من القانون - أن يؤكد قاعدته لا ليخرج عليها ، ذلك لأن هذه الإدارة الجماعية لا تتعلق بإدارة شركة ، وإنما تتعلق بمال شائع يملك الوارث فيه حصة غير مفرزة ، ولم تتعقد نيتهم على إنشاء شركة . يؤكد ذلك أن هذه المعاملة لا تنطبق على الصور الأخرى لشركات الواقع ، ومنها الشركة التي تتعقد بإرادة طرفين أو أكثر دون أن تستوف إجراءات الشهر والتوثيق ، كما لا تنطبق على حصة المتوفى فى شركة قائمة آلت إلى ورثته بعد وفاته ، فحلوا محله فيها ، فتكون حصتهم مجتمعة هي حصة شريك فى شركة ، وفى كلتا الحالتين المذكورتين تعامل الشركة على أنها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية شركائها.

وتطبيقاً لذلك نصت المادة (١) على أنه : " إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر ، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الفرد " . وذلك بشرط أن يقوم الورثة بإدارة المنشأة ، حيث قضى (٢٨٩) بأنه يشترط حتى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الأرباح التي يحصل عليها الوارث من بيع منشأة فردية لمورثه أن يكون قد استمر فى استغلال المنشأة الموروثة . أما إذا

(٢٨٩) النقض بالطعن رقم ٥٦١ لسنة ٣٠ ق جلسة ١٩٧٩/٢/٢٠ ، والطعن رقم ٤٧٩ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٩٧٤ /٣/٦ .

كف عن استغلالها بعد وفاة مورثه فإن المنشأة تعتبر بالنسبة له تركة ، ويكون الربح الناتج من بيعها ربحاً عارضاً لا تتناوله الضريبة .

ويدخل فى مزاوله النشاط قيام الورثة بتصفية النشاط بعد وفاة المورث لأن عمليات التصفية تعتبر استمراراً للنشاط السابق ضمن عمليات المزاوله العادية .

ثانيا : الشخص الاعتبارى

يخضع قانون الضريبة على الدخل الأشخاص الاعتبارية للضريبة، التي تشمل الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها . وهى:

١- شركات الأموال وشركات الأشخاص اياً كان القانون الذى تخضع له، وكذلك شركات الواقع.

٢- الجمعيات التعاونية واتحاداتها ، مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.

٣- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها.

٤- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج وفروعها فى مصر .

٥- الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

ومن هذا التعداد نتبين أن المشرع قد أخضع للضريبة الأشخاص الاعتبارية سواء كانت عامة (الحكومة والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية) ، أو كانت شخصيات اعتبارية خاصة (الشركات أياً كان نوعها أو محال إقامتها ، بما فى ذلك البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ، ووحدات الإدارة المحلية والجمعيات التعاونية).

ونفصل ذلك فيما يلى :

1 - الأشخاص الاعتبارية العامة

حددت المادة ٥٢ من القانون المدنى الأشخاص الاعتبارية العامة فى الدولة والميريات والمدن والقرى بالشروط التى يحددها القانون والإدارات والمصالح وغيرها من المنشآت العامة التى يمنحها القانون شخصية عامة . ويضفى المشرع الشخصية الاعتبارية للهيئات العامة بالرغم من أنها فى الأصل جهات حكومية ، وذلك لتمكينها من القيام بالدور المنوط بها وفق قواعد تتلاءم مع عملها وتخرج عن القواعد الحكومية المقيدة .

وقد أثير الخلاف حول مدى خضوع هذه الأشخاص الاعتبارية العامة للضريبة على ما تحققه من دخل أو ربح صاف فى نهاية السنة كغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى :

أ- الدولة

يختلف الرأى فى مدى خضوع الدولة للضريبة ، فمن قائل (٢٩٠) بأن لا تعتبر من الأشخاص الخاضعة للضريبة على الإيرادات أو الأرباح التى تتحقق عن هذا النشاط ، ولا يقع الالتزام الضريبي على عاتقها من حيث الأصل ، لكونها منذ البداية هى الجهة التى فرضت هذه الضريبة ، وهى الطرف الذى فرضها ، والذى ستؤدى إليه ؛ فلا يستقيم مع ذلك أن يتناول الالتزام فى جانبه المدين ، وهى الدولة ذاتها ، وهى التى تمثل فى ذات الوقت الجانب الدائن ،

(٢٩٠) فتوى اللجنة الأولى للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الملف رقم ٩٩/١/٢٨ بتاريخ ١٩٦٩/١/٢٨ .

أما القضاء فقد كانت اتجاهاته متباينة تجاه مدى تجارية الأعمال التى تقوم بها الدولة ؛ فعلى حين رفض قضاء المحاكم المختلطة - فى قضائها بتاريخ ١٨٩٨/٥/١٣ ، وبتاريخ ١٩٢٠/١٢/٢٩ - الاعتراف بالصفة التجارية لأعمال سكك حديد الدولة ، واعتبر أن هذا النشاط مدنى وليس نشاطاً تجارياً ، تأسيساً على أن الحكومة لا تمارس هذا النشاط بقصد تحقيق الأرباح ، بل يقصد به تحقيق المصلحة العامة . بينما اعترف القضاء الوطنى بتجارية الأعمال التى تقوم بها مصلحة السكك الحديدية ، وقضى - فى حكم استئناف القاهرة فى ١٩٢٣/٨/٢ ، وحكم النقض المدنى فى ١٩٥٦/٣/١٢ - بأن المنازعات التى تقوم بها وزارة المواصلات والأفراد هى منازعات تجارية تسرى عليها احكام القانون التجارى والأحكام التى تصدر فيها يجب ان تشمل على التنفيذ المؤقت وبلا كفالة .

والفارض للضريبة . ولا تحتاج هذه القاعدة نصاً فى قانون الضرائب يقرر عدم خضوع الدولة للضريبة ، باعتبار أن ذلك أصل عام يتفق وفكرة الضريبة ذاتها، من حيث أنها التزام بأداء مبلغ معين إلى الدولة .

ويرى آخرون (٢٩١) أن الدولة وهى من أشخاص القانون العام ، وتتمتع كل وزاراتها ووحداتها بالشخصية الاعتبارية المستقلة ، يمكن أن تفرض عليها الضرائب إذا ما زولت إحدى الوزارات نشاطاً يخضع للضريبة ، سواء تم مزاوله هذا النشاط بصفة أصلية ، أو كلفت شخصاً آخر لمزاوله النشاط نيابة عنها ، طالما آلت ارباح النشاط إليها ، ولا يهم أن تكون هذه الأرباح مآلها فى النهاية إلى الميزانية العامة للدولة .

ويعتمد هذا الرأى على حجج منها :

١- إعمالاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة يجب أن يخضع الأشخاص والأموال وأنواع النشاط العامة لنفس النظام الضريبى الذى يخضع له الأشخاص والأموال وأنواع النشاط الخاصة ، ذلك أنه إذا تمتعت الأشخاص العامة بمبدأ عدم الخضوع للضريبة ، واقتصر الخضوع لها على اشخاص القانون الخاص فإن ذلك يؤدى إلى الإضرار بالمشروعات الخاصة التى ستكون فى مركز أسوأ من مركز المشروعات العامة ، مادامت هذه الأخيرة تتمتع بالإعفاء من الضرائب التى تدفعها المشروعات الخاصة.

٢- أن المشرع المصرى ، فى قانون الضريبة على الأطنان رقم ١٣ لسنة ١٩٣٩ ، أخذ بهذا الرأى ، حين نصت المادة السادسة منه على إعفاء الأراضى

(٢٩١) د. حسين خلاف، الأحكام العامة فى قانون الضريبة ، ص ٧٤، ص ٥٧. ومع ذلك فقد ذهب هذا الرأى إلى أنه لا تسرى الضريبة على الشخص العام إذا كانت تلك الضريبة تحصل لصالح ميزانيته هو ، وإلا انتهى الأمر فى هذه الحالة إلى أنه أمر لا جدوى منه ، بأن يدرج المبلغ الواحد فى نفس الوقت ، فى كل من إيرادات ونفقات ذلك الشخص العام ، إذ يعتبر هذا المبلغ حينئذٍ نفقة عند دفع الشخص العام له كضريبة ثم إيراداً عند تحصيله إياه.

الزراعية المملوكة للحكومة ، أى الوزارات والمصالح الحكومية . ويعنى (٢٩٢) النص على إعفاء هذه الأراضي من الضريبة ، أنها فى الأصل تخضع لها. ٣- يرى بعض فقهاء القانون التجارى (٢٩٣) أن مجرد قيام الدولة بأعمال تجارية بطبيعتها يترتب عليه إسباغ الصفة التجارية لكافة الأعمال التى تقوم بها الدولة فى مجال نشاطها التجارى . يؤكد ذلك نص المادة ١٠١ تجارى الذى اعتبر عمليات النقل التى تقوم بها الحكومة عملاً تجارياً .

وقد انحاز قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لهذا الرأى ، ويبدو ذلك واضحاً فى نص البند (١) من المادة ٥٠ التى قررت إعفاء الوزارات والمصالح الحكومية من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، إذ أن النص على الإعفاء يتضمن اعترافاً بخضوع هذه الجهات للضريبة قرر المشرع تقاديه لاعتبارات قدرها .

بيد أن النص على إعفاء هذه الجهات لا يعنى ، فى رأينا ، إلزامها بتقديم الإقرار السنوى وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة ٨٢ من ذات القانون ، الذى ألزم الممولين بتقديم الإقرارات خلال فترة إعفائهم ، لأن الالتزام بتقديم الإقرار يقتصر فى هذه الحالة على الممولين الذين يتمتعون بإعفاء وقتى ، ولا يلتزم به من يتمتعون بإعفاء دائم كالوزارات ومصالحها الحكومية الذين لا تحد إعفائهم فترات تنقضى بعدها .

ويلاحظ أن المشرع أخرج من نطاق الخضوع للضريبة جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع ، فلا تسرى الضريبة على الأرباح التى يحققها هذا الجهاز ، نظراً للدور الذى يقوم به فى إنجاز مشروعات قومية مدنية أو عسكرية .

(٢٩٢) د. السيد عبد المولى : الوسيط فى التشريع الضريبى المصرى ، مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٢٣ .

(٢٩٣) راجع تفصيلاً : د. أميرة صدقى ، النظام القانونى للمشروع العام ودرجة أصالته ، دراسة مقارنة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧١ ، ص ٣٧٢ - ص ٣٧٨ .

ب- الهيئات العامة

اختلف الرأى فى مدى خضوع الهيئات العامة للضريبة قبل أن يتدخل المشرع الضريبى بالنص صراحة على إخضاعها للضريبة ، إذ ذهب رأى إلى^(٢٩٤) أن الهيئات العامة ليست سوى مصالح حكومية أضفى المشرع عليها الشخصية الاعتبارية لاعتبارات قدرها ، وعليه فهى لا تخضع أصلاً للضرائب والرسوم إلا إذا نص القانون على إخضاعها لذلك^(٢٩٥) .

ولا ينطوى القول بعدم إخضاعها للضريبة على إعفاء لها لأن هناك فارقاً بين الإعفاء من الضريبة وبين عدم الخضوع لها أصلاً ، فقوانين الضرائب لا تخاطب إلا الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الخاضعين لها ، كما أن الضريبة ما هى إلا تكليف عام يتضمن المساهمة فى الأعباء المالية للدولة ، ولا يعقل أن تخاطب الدولة ومصالحها وفروعها بهذا التكليف.

وذهب رأى آخر إلى أن الأصل^(٢٩٦) هو خضوع الهيئات العامة إذا قامت بنشاط مماثل للنشاط الذى يقوم به الأفراد ، ما دامت ذات ميزانية مستقلة عن ميزانية الجهة التى تجبى الضريبة لصالحها ، وذلك ما لم يكن ثمة نص صريح فى القانون بإعفائها .

^(٢٩٤) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٧٠/٢/٢٢ بتاريخ ١٩٨١/٣/٤ .

^(٢٩٥) كان الفقه الضريبى يميز بين المؤسسات العامة والهيئات العامة ، ويعتبر المؤسسات العامة خاضعة من حيث الأصل للضريبة ما يقرر القانون خلاف ذلك ، بينما تعتبر الهيئات العامة معفاة من حيث الأصل للضريبة ما لم يقرر القانون خضوعها لها . وبررت ذلك قضت محكمة النقض (الطعن رقم ٢٤٩ لسنة ٣٧ ق ، جلسة ١٩٧٢ / ٤ / ٢٧) بأن الهيئات العامة التى تباشر مرفقاً من مرافق الدولة ، ولها كيان مستقل ، وشخصية معنوية معتبرة فى القانون العام ، على أساس أن تلك الهيئات كانت فى الأصل مصالح حكومية ، ثم رأت الدولة إدارتها عن طريق هيئة عامة للخروج بالمرفق عن نظام الروتين الحكومى ، وقد منحها المشرع شخصية اعتبارية مستقلة ، تحقيقاً لغرضها الأساسى ، وهو أداء خدمة عامة ، وإن كانت لهذه الخدمة طبيعة تجارية . أما المؤسسات العامة فإن الغرض الأساسى لها هو ممارسة نشاط تجارى أو صناعى أو زراعى أو مالى ، ولها ميزانية مستقلة ، تعد على نمط الميزانيات التجارية وتنتول إليها أرباحها بحسب الأصل ، كما تتحمل بالخسارة ، ولا تعتبر مصلحة حكومية أو من الهيئات العامة .

^(٢٩٦) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٠٦٥ بتاريخ ١٩٦٣/١٠/١٠ .

وقد حسم هذا الخلاف نص البند رقم (٣) من المادة ٤٨ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، حين قرر خضوع الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة للضريبة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.

وقد جعل المشرع مناط خضوع هذه الأشخاص هو أن تحقق نشاطاً خاضعاً للضريبة ، وأن تحقق من هذا النشاط ربحاً صافياً . وتتصرف عبارة " وغيرها من الأشخاص العامة " إلى الكيانات الأخرى المماثلة في طبيعتها وجنسها للهيئات العامة كالمؤسسات العامة ، وما يماثلها ، ولا تتصرف بحال إلى الوزارات. ولا يكفي القول بتحقيق الربح لإخضاع الأشخاص الاعتبارية العامة للضريبة ، وإنما يتعين أن يقوم الربح في جوهره على فكرة المضاربة واستهداف تحقيق الربح ، وليس بصورة عرضية ، كحصول الفارق بين ما ينفقه الشخص الاعتباري العام على المال العام وما يجنيه من ثمار هذا المال العام. وتطبيقاً لذلك رأى مجلس الدولة ^(٢٩٧) أن صندوق تمويل مشروعات المساكن التي تقيمها وزارة التعمير والمجتمعات الجديدة ، والذي أنشئ كشخص من أشخاص القانون العام لتمويل مشروعات المساكن التي تقيمها الوزارة ، وانحصر اختصاصاته في وضع خطة إنشاء تلك المساكن بعد تحديد أفضل أساليب تمويلها ، ثم قيامه بتمويل عملية الإنشاء من موارده ، وليس من بين هذه الاختصاصات ما يندرج بحال من الأحوال تحت الأنشطة الخاضعة لقانون الضرائب على الدخل ، إذ ليس من شأن أي منها ما يستهدف من خلاله من تحقيق ربح مما أخضعه المشرع للضريبة . مما يدل على أن هذا الصندوق بحسب الغرض من إنشائه وطبيعة اختصاصاته لا يعدو كونه شخصاً من

(٢٩٧) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٣٩ ، بجلسة ٢٠٠٥/١/٢٦ ، ملفها رقم ٦٥٤/٢/٣٧ .

أشخاص القانون العام ، ثم يعاون وزارة التعمير في أداء رسالتها التي عهدتها المشرع إليها ، وهى تهمير المدن الجديدة ، ولا يمارس أياً من الأنشطة الخاضعة للضريبة ، ولا يحقق ربحاً يمكن إخضاعه للضريبة على الدخل.

كما استقر إفتاء مجلس الدولة ^(٢٩٨) على أنه لا يكفى لخضوع هذه الشخصيات العامة تحقق الربح ، بل يتعين أن يقوم هذا الربح في جوهره على فكرة المضاربة التي تستهدف تحقيقه ، وليس ذلك الربح الذى يتحقق بصورة عرضية كحصيلة الفارق بين ما ينفقه الشخص الاعتبارى العام على المال العام، وبين ما يجنيه من ثمار هذا المال العام .

ومن ثم لا يخضع للضريبة صندوق التأمين الحكومى لضمانات أرباب العهد على الأرباح التي يحققها غير القابلة للتوزيع، بل تضاف هذه الأرباح إلى المال الاحتياطى للصندوق ليستخدم في الأغراض المنشأ لأجلها ، وهى سداد كل خسارة مادية تلحق عهدة الموظف المضمون . مما يعنى أن ذلك لا يعتبر من قبيل الربح الخاضع للضريبة.

جـ- وحدات الإدارة المحلية

تخضع للضريبة الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة .

ومن ثم فإن ما تحققه وحدات الإدارات المحلية من أرباح نتيجة لمزاولتها لنشاط تجارى أو صناعى يخضع للضريبة .

ومن أمثلته أرباح مشروعات نقل الركاب التى تديرها هذه الوحدات ، و لم يعد مجدياً القول بأن هذه الأرباح تؤول إلى المحافظة للإنفاق منها على أغراض عامة ، أو أن هذه المشروعات تعتبر جزءاً لا يتجزأ من كيان

^(٢٩٨) راجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٩٤٠ ، جلسة ٢٠٠٥/٧/٦ ، ملفها رقم ٦٥٦/٢/٣٧ .

المحافظة^(٢٩٩) ، لأن هذا القول يتعارض مع صحيح نص القانون - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - بإخضاع هذه الإيرادات للضريبة من ناحية ، ولأن الضريبة تفرض عند تحقق الربح بغض النظر عن أوجه استخدامه، من ناحية أخرى.

11- الأشخاص الاعتبارية الخاصة

يمنح القانون مجموعات من الأموال والأشخاص الشخصية الاعتبارية الخاصة ، ليتيح لها مزاوله نشاطها بصورة مستقلة عن شخصية الأعضاء المكونين لهذه المجموعات ، ومن أوضح الأمثلة عليها : الشركات ، والجمعيات ، والنقابات .

١- الشركات

اعترف قانون الضريبة على الدخل منذ عام ٢٠٠٥ بأن جميع الشركات لها شخصية اعتبارية تخضع للضريبة مستقلة عن شخصية شركائها ، وهو اعتراف جاء متأخراً عما هو مستقر عليه فقهاً وقضاً ، وتقره القوانين الأخرى منذ البداية ، حيث تتمتع جميع الشركات المدنية والتجارية بالشخصية الاعتبارية، أياً كان الشكل الذي تتخذه ، فيما عدا شركات المحاصة .

كذلك تعتبر الشركة قائمة بمجرد تكوينها ولو لم تشهر ، باعتبارها شركة فعلية، أو شركة واقع كما يسميها قانون الضريبة على الدخل ، وهذه الشركة

^(٢٩٩) وهو السبب الذي استندت إليه فتاوى مجلس الدولة - في ظل القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - لإعفاء المشروعات التابعة للمحافظات والوحدات المحلية من الخضوع للضريبة على الدخل. راجع على سبيل المثال : فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٢٥٧ بتاريخ ٢٨/٣/٢٠٠٤، ملفها رقم ٣٣٤٩/٢/٣٢، والفتوى رقم ٦٦٩ بتاريخ ٢٥/٨/٢٠٠٤، ملفها رقم ٣٤٦٨/٢/٣٢، والفتوى رقم ١١٧٥ بتاريخ ١٢/١٠/٢٠٠٥، ملفها رقم ٣٣٨٣/٢/٣٢ ، والتي جاء فيها " إن المشرع بموجب المادة ١٣٠ من قانون نظام الإدارة المحلية رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ قد أبقى وحدات الإدارة المحلية من جميع الضرائب والرسوم التي تعفى منها الدولة إلا ما تقرر بنص خاص ، وأن مشروعات الخدمات المحلية التي تقام وتدار بواسطة حساب الخدمات والتمنية غير مخاطبة بأحكام المادة ١١١ من القانون الضريبي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كونها لا تتمتع بشخصية مستقلة عن المحافظة وكيانها وتكون وحدات الإدارة المحلية جملة معفاة من الخضوع للضريبة ابتداءً، ذلك لأن المادة ١١١ مكرراً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل لقانون الضرائب رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عندما فصلت الإيرادات التي تخضع للضريبة على الدخل حصراً لم تورد ضمن ما أوردته أرباح تلك المشروعات... " ..

تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمجرد تكوينها ، وتكون حصة الشريك فى مالها غير شائعة ^(٣٠٠) ويعتبر تصرفه فيما زاد عن حصته تصرفاً صادراً من غير مالك . و لا يستثنى من ذلك سوى شركة المحاصة .

ويترتب على الاعتراف بالشخصية الاعتبارية المستقلة لشركة الأشخاص عن شخصية الشركاء المكونين لها انفصال ذمتها عن ذمتهم ، فتكون أموالها مستقلة عن أموالهم ، وتعتبر ضماناً عاماً لدائنيها وحدهم ، ولا يجوز ^(٣٠١) لدائنى الشركاء التنفيذ على أموال الشركة مزاحمين بذلك دائنيها ، وإنما يجوز لهم أن ينفذوا على ما يدخل فى ذمة الشريك من أموال الشركة كحصته فى الأرباح أو نصيبه الصافى مما يتبقى من أموالها بعد التصفية .

وذلك على خلاف المنشأة الفردية التى لاتعد شخصاً اعتبارياً لها ذمة مالية مستقلة ، وإنما هى جزء من ذمة صاحبها ، ولذا فقد قضى ^(٣٠٢) بأن المدرسة التى تتخذ شكل المنشأة الفردية هى جزء من ذمة صاحبها ، وما يصيب تلك المنشأة من أضرار إنما يصيب ذمة صاحبها شخصياً .

وترتب على اعتراف القانون الضريبى لجميع الشركات بالشخصية الاعتبارية انتقال شركات الأشخاص من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلى الضريبة التى كانت تفرض من قبل على أرباح شركات الأموال ، ضمن مسمى واحد هو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، سواء كانت الشركة من شركات الأموال : المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة ، أو كانت من شركات الأشخاص : التضامن أو التوصية البسيطة ، وأياً كان القانون الذى تخضع له ^(٣٠٣) . وسواء كانت هذه الشركة قانونية

^(٣٠٠) راجع حكم النقض فى الطعن رقم ٩٢٤ لسنة ٤٩ ق ، جلسة ١٩٨١/١٢/٢٨ .

^(٣٠١) حكم النقض فى الطعن رقم ٤٤٠ لسنة ٤١ ، جلسة ١٩٧٧/٣/٢٨ ، س ٢٨ - ص ٨٠٨ .

^(٣٠٢) حكم النقض فى الطعن رقم ٥٢٥ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩٧٣/٦/١٢ ، س ٢٤ ، ص ٨٨٥ .

^(٣٠٣) كان القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يشير إلى القانون الذى يحكم شركات الأموال فى تاريخ إعداد القانون وهو القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ، أو القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ السارى فى ظل القانون الضريبى المعدل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ . وقد أثارت هذه الإشارة خلافاً فى الرأى حول

مستوفاة إجراءات الشهر والتوثيق ، أو كانت شركات واقع لم تستوف إجراءات الانعقاد أو الشهر .

وقد عرفت محكمة النقض ^(٣٠٤) شركة الواقع بأنها الشركة التي لم يتم شهرها طبقاً للقانون. وتعتبر ^(٣٠٥) شركة الواقع من شركات التضامن ما لم يثبت خلاف ذلك ، ولها - بهذه المثابة - شخصية اعتبارية تبرر الحكم بإشهار إفلاسها.

وكانت مصلحة الضرائب ترى ^(٣٠٦) في ظل القانون السابق أن الشركاء في شركات الواقع يأخذون حكم الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص، ومن ثم تتخذ الإجراءات في مواجهة كل شريك على حدة ، فإن عين الشركاء مديراً من بينهم يمثلهم أمام المصلحة فتتخذ في مواجهته كافة الإجراءات بصفته هذه.

ولا عبرة لكون الشركة خاصة تؤول أرباحها إلى الشركاء أو المساهمين من القطاع الخاص، أو شركة عامة أوتابعة للقطاع العام يؤول فائض أرباحها إلى

مدى خضوع شركات الأموال للضريبة إذا كانت مؤسسة وفقاً لقانون آخر لم يرد ذكره بقانون الضريبة ، ورأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع (ملفها رقم ٣٦٣/٢/٣٧ ، بجلسة ١٩٨٨/٤/٢٧) أن المشرع في المادة ١١١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد أن قرر الحكم العام لخضوع صافي أرباح جميع شركات الأموال في مصر للضريبة ، أشار إلى الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ، فإن هذه الإشارة لا تعني أن مناط الخضوع للضريبة على شركات الأموال أن تكون الشركة خاضعة للقانون المذكور أو القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الذي حل محله ، لأن صياغة نص المادة ١١١ سألقة البيان لا تؤدي إلى هذا الفهم ، وكل ما هنالك أن المشرع بعد أن عدد أنواع الشركات التي تخاطبها هذه المادة أشار إلى القانون الذي يحكمها في ذلك الوقت ، وعلى ذلك فطالما كانت الشركة تدخل في عداد شركات الأموال المشار إليها في المادة المذكورة ، فإن صافي أرباحها يخضع للضريبة سألقة البيان ولو لم تخضع الشركة لاعتبارات خاصة قدرها المشرع لأحكام القانون العام المنظم لشركات الأموال ، كما هو الحال بالنسبة للبنك العربي الإفريقي الذي استثنى وفقاً لنص المادة ٥ من قانون إنشائه - رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٤ - من الخضوع لبعض القوانين ، منها القانون المنظم لشركات المساهمة رغم اتخاذه شكل الشركة المساهمة ، وذلك اكتفاءً بالنظام الأساسي الخاص به ، الذي صدر مرفقاً بقانون إنشائه والذي تضمن كافة الأحكام المنظمة لشؤونه تمكيناً له من أداء رسالته بنجاح حسبما يبين من المذكرة الإيضاحية لمشروع قانونه".

^(٣٠٤) حكم النقض في الطعن رقم ٢٦٩ لسنة ٥٦ ق ، جلسة ١٩٩٣ / ٤ / ١٢ .

^(٣٠٥) الطعن بالنقض رقم ٣٠٢ لسنة ٣٢ ، جلسة ١٩٦٦ / ١١ / ١٠ ، س ١٧ ، ع ٤ ، ص ١٦٥٥ .

^(٣٠٦) التعليمات التفسيرية رقم ٢ - التي تحل محل المنشورات أرقام ٤٧ ، ٥٦ ، ٦٩ ، ١٢٦ .

الدولة ، لأن^(٣٠٧) الضريبة تفرض على مجرد تحقق الربح الذى تجنيه الشركة بغض النظر عن الأوجه التى يستعمل فيها الربح بعد تحققه . وأصبح الممول بمقتضى ذلك هو الشخص الاعتبارى ، أى الشركة ذاتها، دون الشركاء المكونيين لها ، ومن ثم تفرض الضريبة على صافى ربح الشركة قبل توزيعه على الشركاء ، ولا يخطر بالضريبة سوى المسئول عن الشركة بوصفه ممثلاً قانونياً لها ، وليس للشركاء صفة مباشرة فى الطعن على الضريبة استقلالاً .

٢- الجمعيات التعاونية

أخضع القانون للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية الجمعيات التعاونية واتحاداتها ، باعتبار أن كلاً من الجمعية التعاونية أوالاتحاد التعاونى يعتبر شخصاً اعتبارياً ، يدخل فى النطاق الشخصى للضريبة المقررة بالكتاب الثالث من القانون .

ونظراً لأن الجمعيات التعاونية على اختلاف أنواعها (استهلاكية أو إنتاجية) تتمتع وفقاً لقوانين إنشائها بالإعفاء على معاملاتها من جميع أنواع الضرائب ، بما فيها الضريبة على الدخل أو الأرباح ، يحرص المشرع الضريبى على الإبقاء على الإعفاء عليها، ولكن فى حدود الغرض التى أنشئت من أجله، فإذا تجاوزت هذا الغرض خضعت للضريبة.

ومن ثم تظل الجمعيات التعاونية واتحاداتها معفاة ، ولكن فى حدود القوانين المنشئة لها ، فإذا تجاوزت هذه الجمعيات نطاق الإعفاء المقرر فى قوانينها الخاصة خضعت^(٣٠٨) للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

^(٣٠٧) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٠٦٥ بتاريخ ١٩٦٣/١٠/١٠ .

^(٣٠٨) رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع (الفتوى رقم ٨٧ بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٦ ، ملفها رقم ٥٢٥/٢/٣٧) أن الاتحاد العام لمنتجى ومصدرى الحاصلات البستانية من الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب فى حدود نشاطه الذى تحققت من خلاله أغراضه المنوط به تحقيقها ، أما الأنشطة التى يزاولها الاتحاد خارج الإطار المحدد بقرار إنشائه فتخضع الفوائض الناجمة عنها للضريبة ،

الأرباح التي تحققها من الأنشطة أو المجالات المخالفة لقوانينها ،والذى يبينها النظام الأساسى لكل منها.

وقد استقر إفتاء مجلس الدولة - في ظل أحكام قانون الضرائب الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن (٣٠٩) مناط الخضوع للضريبة يتحقق حين يكون نشاط الممول يستهدف تحقيق الربح ، ومن ثم فقد رأى أن الاتحاد التعاونى الإسكانى المركزى لايزال أنشطة تستهدف تحقيق الربح ، ولما يقصد من هذه المزاولة بلوغ الغرض التعاونى مما لا يخضعه للضريبة المقررة بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المذكور .

وبعد النص في القانون الحالى على خضوع الاتحادات التعاونية للضريبة كأصل عام صرح به القانون ، فإن البحث في الغرض من مزاولة النشاط للتفرقة بين النشاط الذى يقوم به الاتحاد مستهدفاً الربح ليخضع للضريبة وبين غيره الذى لا يستهدف تحقيق الربح فلا يخضع للضريبة ، هو بحث غير مفيد في ظل القانون الحالى .

ويكون الاتحاد التعاونى خاضعاً للضريبة على أى ربح يحققه أياً كان الغرض من مزاويلته للنشاط ، ولا يعفى من هذه الضريبة إلا إذا كانت هذه الأنشطة معفاة صراحة في قوانين إنشاء الاتحاد أو في القوانين الضريبية.

٢- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية

تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية البنوك والمنشآت الأجنبية بغض النظر عن شكلها القانونى ، أى سواء كان البنك أو المنشأة الأجنبية مملوكاً لفرد ، أو كان متخذاً شكل الشركة ، شأنها فى ذلك شأن غيرها من الشركات الأجنبية التى تؤسس فى الخارج .

مادام يمكن فصل ورصد إنتاجها ، من حيث الربح أو الخسارة عن عمليات الاتحاد الأخرى ، وما دامت لا تستهدف تحقيق الأغراض المنوط به فى قرار إنشائه".
(٣٠٩) راجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٤٥٥ ، جلسة ٢٠٠٦/٣م ١٥ ، ملفها رقم ٦٧٠/٢/٣٧ .

وبغض النظر عن كون هذه الجهات الأجنبية تتخذ من مصر مركزاً رئيسياً لها ، أو كان مركزها الرئيسى فى الخارج وليس لها فى مصر سوى فروع لهذا المركز .

وفى رأينا أن المشرع لجأ إلى اعتبار المنشأة الأجنبية شخصاً اعتبارياً بغض النظر عن حقيقة شكلها القانونى ، لكى يجنب مصلحة الضرائب عبء البحث فى حقيقة الشكل القانونى لهذه المنشآت ، والذي قد يخالف التكيف القانونى المعتقد به فى الخارج عما هو مقرر لمثيلاتها فى مصر ، أو حتى يمنع تهرب بعض المنشآت الأجنبية من تجنب الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية باصطناع منشأة فردية فى مصر للتمتع بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ذات المعاملة المخففة على خلاف ما يقرره الواقع .

بيد أن اعتبار المنشآت الفردية الأجنبية من قبيل الأشخاص الاعتبارية يخالف الواقع والقانون ، ويجعل المنشآت الفردية الأجنبية فى وضع تنافسى أسوأ من المنشآت الفردية المحلية يعارض الالتزام بعدم الإخلال بالمعاملة المتساوية لكل من الشروعات الوطنية والأجنبية التى تقضى به اتفاقيات منظمة التجارة العالمية التى تضم مصر فى عضويتها.

ويجب أن لا يفهم من سياق البند (٤) من المادة ٤٨ من القانون أن البنوك الأجنبية وحدها هى الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، ذلك أن البنوك المصرية هى كذلك تخضع للضريبة بحسبان أنها شخص اعتبارى وفقاً لقانون البنوك رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ ، وأنها دائماً تتخذ شكل شركة أموال ، هى الشركة المساهمة . ومن ثم فهى تدخل ضمن عموم نص البند (١) من نفس المادة التى تتناول شركات الأموال .

٤- الأشخاص الاعتبارية الأخرى

لم تعدد المادة ٤٨ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة المقررة بالكتاب الثالث من القانون

على سبيل الحصر ، وإنما تركت المجال مفتوحاً لأن تخضع لها كافة الأشخاص الاعتبارية الأخرى التي لم يرد ذكرها صراحة في هذه المادة. يؤكد ذلك أن المشرع قد نص على أنه " يعد من الأشخاص الاعتبارية " ، ولو كان يرمى إلى تعدادها حصراً لنص على أن "تخضع الأشخاص الاعتبارية الآتية " . وبالتالي فإن كل شخص اعتباري يزاول نشاطاً أو يحقق دخلاً مما يخضع للضريبة ، فإنه يلتزم بأداء هذه الضريبة ، ما لم يكن قد منح إعفاء من هذه الضريبة بمقتضى قانون الضريبة على الدخل ذاته أو بموجب قوانين أخرى سارية ،حتى لو لم يكن هذا الشخص الاعتباري قد ورد ذكره صراحة في المادة ٤٨ المشار إليها ، ومن ذلك النقابات والهيئات والطوائف التي تمنح الشخصية الاعتبارية.

المبحث الثانى

الأشخاص الخاضعة لضريبة القيمة المضافة

غالباً ما يكون الشخص الخاضع للضريبة غير المباشرة – ومنها الضريبة على القيمة المضافة – هو غير الشخص المتحمل الحقيقي لعبئها ، لذلك يسمى بالشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة *taxable person* أو (المكلف) ، بخلاف الشخص الخاضع للضريبة المباشرة – كضريبة الدخل – والذي يعرف بالممول أو دافع الضريبة *taxpayer*.

دلالة لفظ المكلف

يدل لفظ المكلف إلى أن هذا الشخص قد كلفه المشرع بتحصيل الضريبة وتوريدها من المشتري أو المستهلك النهائى الذى يقع عليه فى النهاية عبؤها ، ويتحملها حقيقة ، ولكن نظراً لتعذر أو استحالة التعرف على المستهلك أو تتبعه عند شرائه السلعة أو الخدمة فإن المشرع يكلف البائع أو مورد السلعة أو الخدمة بأن يحصل على الضريبة منه ويوردها لمصلحة الضرائب . أى أن

المكلف فى الضريبة على القيمة المضافة هو الممول القانونى وليس الممول الفعلى لها.

وذلك بخلاف الضريبة المباشرة التى يسمى الشخص الخاضع لها بالممول أو دافع الضريبة ، للدلالة على أنه هو الذى يدفعها ويمول بها الخزنة العامة من الدخل أو المال الذى حصل عليه، فهو الشخص الخاضع للضريبة فعلاً وقانوناً .

ومع ذلك فإنه قد يضطر المشرع فى الضريبة على الدخل - وهى من الضرائب المباشرة - أن يكلف شخصاً غير الممول الفعلى باستقطاع أو تحصيل الضريبة من الممول الفعلى لاعتبارات تتعلق بطبيعة الدخل ، كالمرتبات والأجور ، أو للمعاونة فى حصر المجتمع الضريبى كنظام الخصم تحت حساب الضريبة .

ففى المرتبات والأجور نجد المشرع يكلف الجهة ، أو رب العمل ، التى تقوم بدفع المرتبات إلى العمال باستقطاع الضريبة منهم وتوريدها إلى مصلحة الضرائب ، كما أنه فى نظام الخصم تحت حساب الضريبة يكلف المشرع الشخص الذى يدفع للممول الحقيقى (المشتري) ثمناً لسلعة أو خدمة أن يخصم جزءاً من هذا الثمن تحت حساب الضريبة على الدخل التى قد تكون عليه وتوريدها إلى مصلحة الضرائب . وفى كلا الحالتين لم يطلق المشرع على رب العمل أو البائع لفظ المكلف ، بالرغم من أنهما مكلفان فعلاً ، وغير ممولين حقيقة. مما يجعل لفظ الممول فى ضريبة القيمة المضافة لا يخلو من غموض.

بل إن الإيراد الواحد قد يتعرض لضريبتى الدخل والضريبة على القيمة المضافة ، مما يعنى وجود مكلف وممول له فيصبح فى الأمر بعض الغموض. ففى حالة استعمال حقوق الملكية الفكرية نجد أن من يورد هذه الحقوق إلى المنتفع بها هو المكلف بالضريبة على القيمة المضافة (نيابة عن

المنتفع بحقوق الملكية الفكرية) ، بينما يكون الشخص الموردة إليه هذه الحقوق أو المنتفع بها هو المكلف بتوريد ضريبة الدخل ، مع أن محل فرض الضريبة واحد ، والمبلغ المدفوع (الإتاوة) واحد ، والمنتفع بها شخص واحد.

ولإزالة هذا الغموض نجد كثيراً من تشريعات الضريبة³¹⁰ على القيمة المضافة تستخدم عبارة الشخص الخاضع للضريبة *taxable person* بدلاً لفظ دافع الضريبة أو *taxpayer* للتمييز بين من يلتزم بأداء الضريبة، ومن يدفعها فعلاً ، وهو ما يقترب من تمييز المشرع المصرى بين لفظى المكلف ويقصد به الشخص الذى يكلفه القانون بأداء الضريبة ، وهو الشائع فى الضرائب غير المباشرة ، كالضرائب غير المباشرة، وبين الممول أى الشخص الذى يدفع الضريبة مباشرة ، وهو الشائع فى الضريبة المباشرة كضريبة الدخل.

وعادة ما تفرض الضريبة على القيمة المضافة على التاجر الفرد أو الشركة والمهني الذى يكون مسئولاً عن حساب الضريبة وتحصيلها وتوريدها ، وإدراج كل ذلك فى إقراره الضريبى . ويخرج من الخضوع الفرد أو الشخص الطبيعى الذى لا يزاول نشاطاً اقتصادياً ، والعامل الذى يقدم خدماته إلى رب العمل مقابل أجر .

ويمكن التمييز بين اتجاهين تشريعيين فى تحديد الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة ، أحدهما يعرف هذا الشخص ، والآخر يتجنب تعريفه ، ويحدد الفئات التى يعينها المشرع بالخضوع لأحكامه .

وفى كلا الاتجاهين يتضمن القانون النص على حالات الإعفاء من الضريبة ، فيبين الأشخاص الذين يعفون من الخضوع لها .

³¹⁰ Alan Schenk Wayne State University & Oliver Oldman : Value Added Tax A Comparative approach, Harvard Law School Cambridge university press, Cambridge, 2007, p.5.

التعريف القانونى للشخص الخاضع للضريبة

من التشريعات التى عرفت الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة القانون الأيرلندى الذى يعرفه بأنه كل شخص يزاول نشاطاً بصفة مستقلة ، سواء كان فرداً أو شركة.

ويعاب على هذا التعريف أنه من العموم بحيث يفهم منه أن كل شخص خاضع للضريبة أياً كان رقم أعماله ، أى سواء بلغ حد التسجيل أم لم يبلغه ، وهو بذلك يخالف ما استقرت عليه معظم التشريعات الضريبية من أن يكون الشخص الخاضع لهذه الضريبة قد زاول نشاطاً اقتصادياً وبلغ فى مبيعاته حد التسجيل الذى يقرره القانون.

ولذلك جاء التعريف فى كثير من الدول أكثر انضباطاً . ومن هذه الدول الباهاما، حيث يعرف الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بأنه الشخص الذى يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة ويكون مسجلاً ، أو يجب عليه أن يسجل وفقاً للقانون . ولم يخرج عن هذا المعنى القانون فى البوسنة حيث يعرف الشخص الخاضع للضريبة بأنه الذى يزاول نشاطاً اقتصادياً ، وأن يتوافر فيه حد التسجيل.

تعريف المكلف فى القانون المصرى

يعرف القانون المصرى^{٣١١} المكلف بأنه الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتبارى خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع ، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته ، وكذلك كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته.

^{٣١١} المادة ١ من القانون.

أى يعد مكلفاً الفرد أو الشخص الاعتبارى العام أو الخاص ، ويلتزم بتحصيل الضريبة ممن يتعامل معهم ، ثم يقوم بتوريدها إلى مصلحة الضرائب ومن ثم يتحدد الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة من ناحيتين : الناحية الأولى : الكيان القانونى للشخص، أى سواء كان فرداً (شخصاً طبيعياً) أم شخصاً اعتبارياً . وهو ما نطلق عليه التحديد القانونى . ومن ناحية ثانية يتحدد الشخص الخاضع للضريبة على أساس النشاط الذى يزاوله ، وهو ما نطلق عليه التحديد الاقتصادى . ونفصل ذلك فى مطلبين على النحو التالى :

المطلب الأول

التحديد القانونى للشخص الخاضع للضريبة

الأصل أن الشخص ، سواء كان فرداً (شخصاً طبيعياً) ، أم شخصاً اعتبارياً يخضع للضريبة على القيمة المضافة عند توافر شرطها . وإذا كان الأمر ليس محل جدل كبير حول خضوع الفرد أو الشخص الطبيعى للضريبة ، إلا أن اتجاهات الدول تختلف حول مدى خضوع بعض الأشخاص الاعتبارية للضريبة على القيمة المضافة ، ونبين ذلك فى الفروع الآتية:

الفرع الأول

الأشخاص الطبيعيون

تكاد تجمع التشريعات المقارنة على خضوع الشخص الطبيعى للضريبة على القيمة المضافة ، وسار على نهجها المشرع المصرى بأن أخضع الشخص الطبيعى (الفرد) للضريبة على القيمة المضافة إذا كان يزاول نشاط الاتجار فى السلع ، أو امتهان أداء الخدمات ، الخاضعة للضريبة. ولما كان نطاق الضريبة على القيمة المضافة واسعاً ، ليشمل كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص خاص ، فإن الضريبة تفرض على الشخص

الطبيعى الذى يزاول نشاطاً تجارياً ، أو صناعياً ، أو مهنياً ، سواء تم ذلك من خلال منشأة أو مشروع أو مكتب ، أو مركز ، أو عيادة ، أو غيرها مما يتم من خلاله تبادل السلع والخدمات الخاضعة للضريبة .

وقد بينت المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصرى أن المكلف يمكن أن يكون شخصاً طبيعياً ، إذا كان منتجاً ، أو تاجراً ، أو مؤدياً لخدمة . وسواء عمل فى نشاطه بالكامل فى مصر ، أو امتد نشاطه للخارج من خلال أعمال التصدير أو الاستيراد التى يقوم بها. وسواء كان يقوم بأداء الخدمة بنفسه كالمهندس ، أو يقوم بتوريدها كالمسار أو الوسيط الذى يورد العمالة لمن يحتاج إليها .

ومع ذلك فقد أخرج القانون من نطاق الخضوع للضريبة على القيمة المضافة الخدمات المهنية والاستشارية وأخضعها فقط لضريبة الجدول بسعر خاص هو ١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة . وأصبح بذلك المهنيون والاستشاريون خاضعين للضريبة على الجدول وبالأحكام الخاصة بها. كما نص المشرع^{٣١٢} على أن الشخص الطبيعى الذى لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة لا يخضع للضريبة ولو بلغت مبيعاته - من أغراضه الخاصة - حد التسجيل المقرر قانوناً .

الفرع الثانى

الأشخاص الاعتبارية

بالرغم من أن الشخص الاعتبارى يخضع للضريبة على القيمة المضافة كالشخص الطبيعى ، إلا أن هناك اختلافات فى مدى خضوع بعض الأشخاص الاعتبارية لهذه الضريبة بين الدول نبينها فيما يلى :

^{٣١٢} الفقرة الأولى من المادة ١٦ من القانون.

أولاً : الجهات الحكومية والهيئات العامة

تدخل الهيئات الحكومية القومية والإقليمية والمحلية ضمن تعريف الشخص الخاضع للضريبة بطريقة أو بأخرى ، إذا ارتبطت هذه الهيئات بنشاط اقتصادى ، فهل يجب أن تخضع للضريبة على القيمة المضافة كالقطاع الخاص ؟

إن الإجابة على هذا السؤال محل خلاف³¹³، حيث يستهجن بعض الكتاب التفكير فى خضوع الحكومة والوحدات العامة للضريبة بوجه عام ، والضريبة على القيمة المضافة بوجه خاص ، لأنه من غير المفهوم لهم أن تطالب الإدارات الحكومية بأن تدفع ضريبة القيمة المضافة على ما تتبعه من خدمات للشعب ، فتزيد قيمة الخدمة بمقدار الضريبة ، ثم تستخدم الدولة هذه الضريبة فى تقليل تكلفة الخدمة التى زادت بسبب فرض الضريبة ، مما يعد من باب العبث أو اللغو ، أو على الأقل إضاعة لوقت وجهد الإدارة فيما لا طائل منه، ووسيلة لحرمان طائفة من الشعب من الحصول على الخدمة لارتفاع ثمنها بسبب الضريبة.

كما أن ما تدفعه الحكومة من ضريبة سوف يعود إلى خزينتها مرة أخرى، أو على حد قول بعضهم أن الضريبة التى تفرض على الحكومة هى مجرد نقل المبلغ من يد إلى يد أخرى لنفس الشخص *money in and money out –to and from the same payer and recipient* وفى مقابل ذلك يرى بعض الكتاب³¹⁴ أن مبررات عدم خضوع الحكومة والأشخاص العامة للضريبة على ما تقدمه من سلع أو خدمات التى كانت سائدة فى القرن الماضى ، حيث كانت هذه الجهات تتفرد بتقديم أنواع معينة

³¹³ Sijbern Cnossen : *Global trends and Issues in Value Added Taxation , International Tax and Public Finance Review, Vol. 5, 1998, pp. 399- 402.*

³¹⁴ European Commission : *Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest, Consultation paper , TAXUD/C1, 2014, p. 3.*

من السلع والخدمات لا يقدمها القطاع الخاص ، بمقابل زهيد لا تراعى فيه اعتبارات الربح ، لم يعد له ما يبرره فى العقود الأخيرة بعد أن شارك القطاع الخاص الحكومة والجهات العامة الأخرى فى تقديم العديد من هذه السلع والخدمات من خلال الخصخصة *privatization* أو نظام المشاركة بين القطاعين العام أو الخاص (*PPP*) *public private partnership*، أو من خلال إسناد بعض الخدمات للقطاع الخاص جنباً إلى جنب الحكومة وتحت إشرافها كالخدمات التعليمية والصحية وإنشاء البنية الأساسية أو تطويرها وبعض خدمات الأمن والحراسة وغيرها ، مما يعنى أن إعفاء الحكومة والجهات العامة من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة ، وهى تقدم نفس السلع والخدمات التى يقدمها القطاع الخاص، فيه إضرار بالمنافسة وتشويه للسوق الاقتصادى يجب التوقف عنه.

لذلك يفضل أن تخضع المبيعات التى تقوم بها الحكومة والشخصيات العامة للضريبة كما تخضع ذات المبيعات التى يقدمها القطاع الخاص إعمالاً لمبدأ المساواة وتحقيق المنافسة العادلة فى السوق والحد من تشوهات من ناحية، ووسيلة لتدعيم عناصر الشفافية والقدرة على محاسبة القطاع العام والحكوى من ناحية أخرى .

ويرى بعضهم³¹⁵ أن موقف المعارضين لخضوع الحكومة والهيئات العامة للضريبة على القيمة المضافة يتأثر بالنظرة التقليدية التى تعتبر الحكومة وهى تقدم الخدمات إلى المواطنين إنما هى تستهلك بنفسها السلع والخدمات الداخلة فى إنتاج السلعة أو الخدمة العامة التى تقدمها ، ومن ثم فلا مبرر لإخضاع الدولة للضريبة على القيمة المضافة ، ولكن الأصوب هو أن ينظر إلى أن الدولة وهى تقدم الخدمة إنما تقدمها باعتبارها وسيطاً إلى المستهلك النهائى

³¹⁵ Michel Aujean, Peter Jenkins and Satya Poddar in "A new approach to public sector bodies", *International VAT Monitor*. Vol.4 (1999), pp.144- 149.

وهو المواطن ، شأنها فى ذلك شأن القطاع الخاص وهو يقدم خدماته إلى نفس المواطن ، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة يجب أن تفرض فى الحالتين.

ولا نميل إلى هذا الرأى لأن الخدمات العامة التى تقدمها الدولة إلى المواطن لا تشبه - فى كل الأحوال - الخدمات التى يقدمها القطاع الخاص ، وخاصة إذا كانت هذه الخدمات لا يتصور أن يقدمها غير الحكومة ، أو كانت هذه الخدمات محجوزة للحكومة وحدها بنص القانون ، أو كان المواطن مضطراً إلى طلبها كالتزام يفرضه عليه القانون ، كخدمات الحصول على ترخيص قيادة سيارة ، أو استخراج بطاقة شخصية ، أو خدمة استخراج شهادة ميلاد أو شهادة مثلاً. وفى هذه الحالات لابد من تقرير عدم خضوع مثل هذه الخدمات للضريبة على القيمة المضافة.، لأنها لا تشوه المنافسة بين القطاعين الحكومى والخاص من ناحية ، كما أن فرض الضريبة سوف يؤدى إلى زيادة قيمة تكلفة الخدمة على المواطن ، فتزيد الأعباء المالية عليه، وهو المضطر إلى هذه الخدمة .

وقد يتجاوز نطاق الخضوع لهذه الضريبة مجال المساواة بين القطاعين الحكومى والخاص حماية للمنافسة إلى حد³¹⁶ إخضاع الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وغيرها من المتطوعين الذين يزاولون أنشطة إنتاجية بهدف التخفيف من الأعباء المعيشية للمستهلكين سواء من الأعضاء المنتمين لهذه الجمعيات أو من الفقراء .

وفى موقف وسط : يجب التفرقة بين الخدمات التى تقدمها الحكومة ولا يقوم القطاع الخاص بها فتعفى من الضريبة ، ويقتصر فرض الضريبة على المبيعات التى تقدمها الحكومة أو القطاع العام ولها مماثل فى السوق يقدمه

³¹⁶Michael Lang, and al: , CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2015: Schriftenreihe IStR Band 99, Aug 10, 2016, p.201.

القطاع الخاص . ومع ذلك فإن هناك صعوبة فى التمييز بين هذين النوعين من الخدمات ، وخاصة فى الأنشطة التى يمكن أن تقدمها كل من الحكومة والقطاع الخاص ، ولكن تفضل الحكومة القيام بها . وأوضح الأمثلة على ذلك خدمات إدارة الطرق السريعة التى تشرف عليها الحكومة وتحصل على مقابل من مستخدمى الطريق *Road Tolls*، إذ ذهبت محكمة العدل الأوروبية إلى أن العبرة فى اعتبار هذه الخدمة من قبيل الخدمات العامة التى تعفى من الضريبة على القيمة المضافة هو بالقانون السارى فى كل دولة ، وحيث³¹⁷ أن هذه الخدمات يسمح بها للقطاع الخاص فى أيرلندا ، ومن ثم فهى تخضع للضريبة هناك، بينما تعفى من الضريبة فى فرنسا والمملكة المتحدة عندما تزاولها الجهات الحكومية، و تخضع للضريبة عندما يزاولها القطاع الخاص ، و لا تخضع للضريبة فى هولندا واليونان على الإطلاق لأنها لا تقوم بها إلا الهيئات العامة .

ولذا يميل القضاء الأوروبى³¹⁸ إلى طبيعة ممارسة الحكومة لنشاطها فى تقديم السلعة أو الخدمة ، فإذا كانت تمارس هذا النشاط بوصفها ذات سلطة وسيادة كانت الخدمة أو السلعة عامة ولا تخضع للضريبة ، أما إذا كانت تمارس هذا النشاط لا بوصفها ذات سلطة وسيادة ، وإنما تمارسه كغيرها من القطاع الخاص ، خضعت للضريبة . ويمكن التعرف على ذلك من خلال القانون الذى يعطيها وحدها هذه السلطة ، أو يمنحها سلطات وامتيازات خاصة لا يمنحها للقطاع الخاص . ومن الصور الدالة على ذلك : أن تقوم الحكومة بتحديد مكان لانتظار السيارات بمقابل ، فإذا كانت خدمة انتظار السيارات فى

³¹⁷ *Cases C-358/97 Commission v. Ireland, C-260/98 Commission V. Greece, [200] ECR I-6355, C-408/97 Commission v. Netherlands, C- 276/97 Commission v. France and Case C-359/97 Commission v. UK*

³¹⁸ *Dr. Joep J.P. Swinkels, : State aid and VAT', International VAT Monitor 5 (2005):pp.311-316 .*

هذا المكان قاصرة على الحكومة وحدها ، أو كان لها وحدها تحديد هذا المكان، وضوابط الانتظار فيه اعتبرت الخدمة عامة ، أما إن كان هذا المكان متاحاً لاستغلاله لخدمة انتظار السيارات للقطاعين العام والخاص على السواء، وليس لأحدهما امتياز على الآخر فى طريقة إدارته اعتبرت الخدمة خاصة وخضعت للضريبة.

وتميل بعض الدراسات^{٣١٩} إلى تشبيه الضريبة على القيمة المضافة بضريبة المرتبات ، ففى ضريبة المرتبات يخضع العامل للضريبة على الخدمات التى يقدمها للحكومة ، وتقوم الحكومة بوصفها رب العمل بحجز هذه الضريبة وتوريدها نيابة عن هذا العامل ، كذلك الحال فإن الخدمات التى يقدمها التجار المستقلون للحكومة يخضع للضريبة على القيمة المضافة ويمكن أن تقوم الحكومة بتوريد هذه الضريبة مباشرة إلى الخزانة العامة بدلاً من المكلفين بها ، وفى كلا الضريبتين - المرتبات والقيمة المضافة - لا تخضع الحكومة للضريبة عن خدماتها التى تقدمها للمواطنين .

موقف المشرع المصرى

باستقراء نصوص ضريبة القيمة المضافة ، يتضح أن المشرع قد سار على نهج سالفه - قانون الضريبة العامة على المبيعات ، وأخضع كافة الأشخاص الاعتبارية للضريبة ، بما فيها الدولة والهيئات العامة ، إلا ما استثنى بنص خاص ، بحسبان أن^{٣٢٠} الجهات الإدارية وأشخاص القانون العام إنما تنزل منزلة الأفراد والأشخاص الخاصة فى خضوعهم للضريبة ، مادام لم

³¹⁹ Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristoffersson, Thomas Ecker: Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences, IBFD, 2009, pp.654-656.

^{٣٢٠} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٣٩ جلسة ١٩٩٥/٣/٢٢، ملف رقم ٤٨٥/٢/٢٧. والفتوى رقم ٤٧٢ جلسة ١٩٩٦/٦/٥، ملف رقم ٥٢٨/٢/٣٧، ونفس المبدأ فتواها رقم ١٢٥٩ جلسة ٥٤٣/٢/٣٧ جلسة ١٩٩٧/١١/٢٠.

يرد نص صريح فى هذا القانون يعفى أياً من هذه الجهات من الخضوع لهذه الضريبة ، ذلك باعتبار أن هذه الضريبة تستحق فى أصل شرعتها بواقعة التصرف فى السلعة أو أداء الخدمة ، دون مميز يرد من طبيعة الشخصية العامة فى هذا الشأن . وأية ذلك أن القانون عندما أراد أن يعفى سلعة بعينها نص على ذلك صراحة - فى المادة ٢٩ من قانون الضريبة على المبيعات، والتي تقابل المادة ٢٨ من القانون الحالى ، وناط الإعفاء لا بطبيعة الشخصية العامة ولكن ما يعرض فى الاستعمال فى أغراض التسليح للدفاع والأمن القومى ، وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة فى تصنيعها.

استثناء الخدمات العامة من الخضوع للضريبة

نصت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة المصرى على أنه لا تعتبر الخدمات العامة التى تؤديها الجهات الحكومية من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة ، وذلك نزولاً على ما استقر عليه مجلس الدولة^{٣١} من أن اضطلاع أحد الأشخاص الاعتبارية العامة القائم على مرفق بما هو موكول إليه من مهام الإدارة لهذا المرفق إشباعاً لحاجات الجمهور العامة فى هذا الشأن إنما يكون بالأساس خدمة للمصلحة العامة ، بحسبان أن إنشاء المرفق لم يكن سوى ابتغاء المصلحة العامة المتصل بالمرفق العام الذى ينهض على إدارته ، ويصب إجمالاً فى المنفعة العامة التى تكون هى المقصود الأوحد والأساسى من نشاطه ، فلا يعدو العمل المادى وصولاً إلى ذلك فى جوهر الأمر أن يكون أداء إدارياً لواجب قانونى لا خيار للشخص الاعتبارى العام فى أدائه ، إذ أنه مما يتصل بصالح المجموع الذى لا يحتمل ارتباكاً ، أو اضطراباً ، ويستعصى بحكم ملزوميته عن تحمله بأعباء قد ترتب تعطله .

وتطبيقاً لذى رؤى أن التزام الدولة بدورها تجاه العملية التعليمية وحرصاً منها على زيادة مستوى النشاط والصحة البدنية والذهنية للتلاميذ والحد من

^{٣١} فتوى رقم ٨٤٠ ملف رقم ٧٧١/٢/٣٧، جلسة ٢٠١٧/٤/١٢ .

ظاهرة الغياب والتسرب من التعليم وتحقيق انتظام الأطفال بالمدارس اتفقت وزارة التربية والتعليم مع وزارة الزراعة واستصلاح الأراضي (المشروع الخدمي لتغذية المدارس) ، وكلاهما من الوحدات التي يتكون منها الشخص الاعتباري العام للدولة ، فلا يتمتعان بالشخصية الاعتبارية على إنتاج الوجبات المدرسية لتلاميذ المرحلة الابتدائية والتعليم الأساسي بديريات التربية والتعليم بالمحافظات، الأمر الذي يعد في جوهر الأمر أداء إدارياً لواجب قانوني لاختيار للوزارة في أدائه ، وبهذه المكانة لا يتحقق نقل ملكية الوجبات من المشروع إلى وزارة التربية والتعليم ، بالمعنى المنصوص عليه في قانون ضريبة المبيعات، إذ أن انتاجهما يتم ابتداءً لصالح الوزارة لتسيير المرفق العام القائمة عليه وتحقيقاً لأهدافها ، ولا تكون محلاً للبيع أو التداول أو الاتجار من جانب الوزارة ، ومن ثم ينتفى بشأنها مناط الخضوع للضريبة .

وقد أقرت مصلحة الضرائب^{٣٢٢} بأن ما تنتجه الجهات الإدارية بالجهاز الإداري للدولة ، بما في ذلك الهيئات العامة ، من سلع لاستعمالها في تسيير أمورها المرفقية والاضطلاع بالدور المنوط بها قانوناً دون أن تكون محلاً للبيع أو التداول أو الاتجار لا يخضع للضريبة العامة على المبيعات.

ولذلك جاء النص على أن عدم خضوع الخدمات العامة للضريبة لا يمكن اعتباره بيعاً لخدمة تهدف إلى تحقيق الربح ، وإنما هو واجب عليها أن تؤديه لمتلقى الخدمة . ولكن يشترط لعدم الخضوع للضريبة توافر شرطين :

الشرط الأول : أن تكون الخدمة من قبيل الخدمات العامة

لم يرد باللائحة تعريف للخدمة العامة ، ولذا فإن الموضوع سوف يكون مجالاً لاجتهاد الفقه والقضاء . ومن جانبنا فإننا نرى أن الخدمة العامة هي الخدمة التي يكلف بها مرفق عام من المرافق الخدمية للدولة ، لا يبتغى من

^{٣٢٢} تعليمات المصلحة رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٥ بتاريخ ٢٠٠٥/١٠/٢.

ورائه ربحاً ، سواء أجبر متلقى الخدمة على طلبها منه ، أو كان ذلك باختياره .
ومن أمثلتها خدمات وحدات وزارة الداخلية كالمرور ومصلحة الأحوال المدنية ،
وخدمات التعليم العام والجامعى الذى توفره وزارتا التربية والتعليم والتعليم العالى
وغيرها .

ولا يغير من عدم خضوع هذه الخدمات أن تؤدى بمقابل (رسوم) ، وأن
تكون قيمة الرسم المقرر لهذه الخدمة تفوق تكلفتها الفعلية ، لأن تحقيق الجهة
الحكومية لفائض إيرادات من أدائها الخدمات العامة لا ينفى أن القصد
الأساسى من تقديم هذه الخدمات هو المصلحة العامة وليس الربح .

الشرط الثانى : أن يكون مقدم الخدمة العامة إحدى الجهات الحكومية

لم تحدد اللائحة أيضاً المقصود بالجهات الحكومية ، واسترشاداً بما
نصت عليه المادة الثانية من قانون الخدمة المدنية على أنه " في تطبيق أحكام
هذا القانون يقصد : بالجهة الحكومية كل وزارة أو إدارة أو وحدة إدارية تكون
ميزانيتها ضمن الميزانية العامة للدولة أو ملحقة بها " . فإن الخدمة العامة التى
تخرج من نطاق الخضوع للضريبة على القيمة المضافة هى الخدمات التى
تقدمها وزارات الدولة وإدارتها العامة ووحداتها الإدارية ، وكذلك باقى الأجهزة
التابعة للحكومة كمجالس المحافظات والقرى ووحدات الحكم المحلى .

ويثور التساؤل عن حكم الخدمات العامة التى تؤديها الهيئات العامة ، أو
غيرها من الجهات الخاصة نيابة عن الدولة ، كما هو الحال بالنسبة للشركات
التى توفر خدمة استخراج بعض المستندات من الجهات الحكومية بدلاً من تقدم
المستهلك للجهة الحكومية مباشرة .

وفى رأينا أن هذه الخدمات تظل غير خاضعة للضريبة على القيمة
المضافة ، باعتبار أن عمل النائب لا يغير من أن الخدمة عامة ، وأنها من
الخدمات التى يناط بالحكومة تقديمها ، وأن تقديم الهيئة العامة أو الجهات
الخاصة نيابة عن الدولة إنما من باب التيسير على متلقى الخدمة فى الحصول

عليها .مع ملاحظة أن المقابل الذى يحصل عليه النائب – الهيئة العامة أو الجهات الخاصة – نظير توفير الحصول على الخدمة ، سواء من المستهلك النهائى (بخلاف الرسوم) أو الحكومة يخضع للضريبة باعتبار أنه مقابل لخدمة خاصة غير معفاة من الضريبة.

ثانيا : الجماعات التى لا تهدف إلى الربح

تعرف بعض الدول الجماعات التى لا تهدف إلى الكسب بأنها الجهات التى تقدم معونة إنسانية . وتمنح إعفاءات أو مزايا تختلف صورها ونطاقها وفق تشريع كل دولة

وتتجه معظم قوانين الضريبة على القيمة المضافة إلى إعفاء الجماعات التى لا تهدف إلى الربح من هذه الضريبة على ما تقدمه هذه الجماعات من سلع أو خدمات . وتشمل هذه الجماعات غالباً التنظيمات الأهلية والجمعيات الخيرية .

ولما كان تقديم الخدمات من الجهات التى لا ترمى إلى الكسب يمكن أن ينافس القطاع الخاص الذى يقدم نفس الخدمات فإن الجدل يدور حول مدى ملاءمة فرض الضريبة على هذا الإنفاق أياً كانت الجهة التى تقدمه ، وبين أن تمنح الجهات الحكومية والتى لا ترمى إلى الكسب تخفيفاً ضريبياً لمعونة متلقى الخدمات من ذوى الدخل المحدود .

ولكن المؤيدين لإعفاء هذه الجماعات يرون ³²³ أن معظم الخدمات التى تقدمها تلك الجهات هى فى الأصل خدمات يقع عبء تقديمها على الحكومة ، ومن ثم فإن قيام الجهات الأخرى بتقديمها نيابة عنها يخفف العبء على الحكومة ، مما يبرر تقرير معاملة ضريبية مخففة تتراوح ما بين سعر الصفر والإعفاء.

³²³ Ole Gjems-Onstad, "VAT and Non Profit Organizations," VAT Monitor, March/April, 1994, 69, 73-74.

وفى مصر رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة أن^{٣٢٤} قانون الضريبة على المبيعات قد اعتد بمعيار موضوعى فى تحديد وصف التاجر بإطلاقه على كل بائع سلعة خاضعة للضريبة وغير معفاة من الخضوع لأحكامها ، وعليه فمن تتحقق فيه هذه الصفة طبقاً لأحكام هذا القانون يغدو خاضعاً لأحكامها . إذ أن مناط الخضوع لهذه الضريبة يتحقق بمجرد بيع السلع أو تقديم الخدمة الخاضعة للضريبة، ولا شأن له بالهدف من النشاط ، وما استهدف تحقيق ربح أم لا نزولاً على صريح عبارات قانون الضريبة العامة على المبيعات . وانتهت الفتوى إلى ما تقوم به الجمعيات التعاونية الاستهلاكية بإنتاجها وبيعها لأعضائها يخضع لهذه الضريبة ، ولا يشملها أى إعفاء من قانون الضريبة على المبيعات ، ولا يسرى عليها الإعفاء المقرر للجمعيات وفقاً للقانون رقم ١٠٩ لسنة ١٩٧٥ .

وهو ما نراه سارياً كذلك فى ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة إذ لم ينص القانون على إعفاء هذه الجمعيات من الضريبة .

ثالثاً: شركات الأشخاص

من بين المشكلات التى تثار فى هذا الصدد : مدى اعتبار شركات التضامن والجمعيات كأشخاص ضريبية ، حيث يمكن اعتبارها شخصيات مستقلة عن شخصية الأعضاء المكونين لها ، وهو الأمر الذى يختلف التعامل بشأنه من دولة لأخرى ، ومن قانون لآخر^{٣٢٥} .

ويمكن أن تعترف ضريبة القيمة المضافة للجمعيات أو الجماعات أو شركات التضامن بالشخصية المستقلة واعتبارها شخصاً خاضعاً للضريبة

^{٣٢٤} فتوى رقم ١٠٣١ جلسة ١٠/١٠/٢٠٠٢ ، ملف رقم ٦٠٩/٢/٣٧ .

^{٣٢٥} Victor Thuronyi (ed.): Tax law Design and Drafting ,Vol.1, Ch.6: Value Added Tax by David Williams , IMF publications, Washington, 1996, p. 13.

منفصلاً عن الأشخاص المكونين لها ، حتى ولو لم تكن لهذه الأشخاص استقلالها فى القوانين الأخرى.

وإذا تطلب القانون تسجيلاً لشركة الأشخاص أو شركة التضامن مستقلاً فإن لهذا الأمر أثره الضريبى ، حيث تعامل هذه الشركات على أنها القائم بالتوريد أو التى تستلمه دون اعتبار خاص بكل شريك من الشركاء فيها.

ويعترف القانون المصرى لشركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسيطة) بالشخصية الاعتبارية ، ومن ثم فإنها تعامل لأغراض الضريبة على القيمة المضافة على أنها وحدة مستقلة عن الشركاء المكونين ، ومن ثم تلتزم بأحكام القانون ككيان قانونى مستقل .

المبحث الثانى

التحديد الاقتصادى للشخص الخاضع للضريبة

تحدد بعض الدول داخل قانون الضريبة على القيمة المضافة فئات الأشخاص الخاضعة للضريبة والتى غالباً ما تكون شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً ، يعمل تاجراً أو منتجاً ، أو مستورداً ، أو مصدراً ، لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة . ويترك بعضها الآخر هذا التحديد مكتفياً ببيان القاعدة العامة وهى أن يكون الشخص مزاولاً لنشاط اقتصادى بالغاً حد التسجيل .

ويلاحظ أن المشرع المصرى قد بين على سبيل الحصر الأشخاص الذين يكلفهم القانون بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة ، ومايز فى ذلك بين نوعين من المكلفين :

النوع الأول : المكلف عندما يبلغ حد التسجيل ، أى الذى لا يكون مكلفاً بالضريبة إلا عندما تبلغ مبيعاته حد التسجيل المقرر قانوناً ، وهم طائفة المنتجين ، والتجار ، والمؤدون ، لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة .

ويصدق وصف التاجر على كل من يزاول التجارة على وجه الاحتراف والاستقلال، ولا يحول دون ذلك أن يكون موظفاً من موظفي الحكومة الذين تحظر القوانين واللوائح عليهم الاشتغال بالتجارة ما دام قد خالف الحظر ، ومارس التجارة على وجه الاحتراف^{٣٢٦} .

.وقد رأى مجلس الدولة أن^{٣٢٧} المشرع قد اعتد بمعيار موضوعي في تحديد وصف التاجر بإطلاقه على كل بائع سلعة خاضعة للضريبة وغير معفاة من الخضوع لأحكامها ، وعليه فمن تتحقق فيه هذه الصفة طبقاً لأحكام هذا القانون يغدو خاضعاً لأحكامها . إذ أن مناط الخضوع لهذه الضريبة يتحقق بمجرد بيع السلع أو تقديم الخدمة الخاضعة للضريبة، ولا شأن له بالهدف من النشاط ، وما استهدف تحقيق ربح أم لا نزولاً على صريح عبارات قانون لضريبة .

ويخرج من هذا النوع المنتجون والتجار للسلع ومؤدو الخدمات ، غير الخاضعة للضريبة مهما بلغ حجم تعاملاتهم أو مبيعاتهم ، وكذلك الذين يتعاملون في سلع خاضعة للضريبة دون بلوغهم حد التسجيل .

أما من يتعامل في سلع وخدمات بعضها خاضع للضريبة والآخر غير خاضع لها فإنهم يعتبرون مكلفين إذا بلغ مجموع تعاملاتهم أو مبيعاتهم من كلا النوعين من السلع والخدمات حد التسجيل ، لأنهم ملزمون بالتسجيل قانوناً .

والنوع الثاني : المكلف ولو لم يبلغ حد التسجيل ، وهو المستورد أو المصدر أو وكيل التوزيع ، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته ، وكذلك المنتج أو المؤدى أو المستورد لسلعة أو لخدمة خاضعة لضريبة الجدول .

^{٣٢٦}الطعن بالنقض رقم ٣٦٢ لسنة ٢٦ ق ، جلسة ١٩٦٢/٤/٢٨ .
^{٣٢٧}فتوى رقم ١٠٣١ جلسة ١٠/١٦/٢٠٠٢ ، ملف رقم ٦٠٩/٢/٣٧ .

ومن المعلوم أن المصدر أو المستورد صفة تلحق بكل من يزاول نشاط التصدير أو الاستيراد وفقاً للوائح والقوانين المنظمة للاستيراد والتصدير ، أو كان يزاولها فعلاً بأى وسيلة من الوسائل. ومع ذلك فقد عرف القانون المستورد بأنه كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أياً كان الغرض من الاستيراد ، وذلك لمنع الخلاف حول مدى خضوع السلع المستوردة لغير غرض الاتجار فيها ، والذي أثاره نص قانون الضريبة على المبيعات، واختلفت أحكام القضاء بشأنه^{٣٢٨}.

وجاء قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري ليبيّن في المادة (١) منه أن المستورد يعد مكلفاً بالضريبة عن جميع ما يستورده ، وبغض النظر عن رقم معاملاته ، أو الغرض من الاستيراد ، أى سواء استورد السلعة أو الخدمة ليستخدمها فى إنتاج أو تصنيع سلعة أخرى ، أو ليتجر فيها ببيعها مباشرة إلى الغير .

^{٣٢٨} اختلفت دوائر محكمة النقض فيما بينها حول مدى خضوع السلع المستوردة لغير غرض الاتجار للضريبة العامة على المبيعات ، فقضت بعضها بخضوعها للضريبة ، ومن ذلك حكم النقض فى الطعن رقم ٢٩٥ لسنة ٧١ ق جلسة ٢٣/١٠/٢٠٠٣. وقضى بعضها الآخر بعدم خضوع السلع المستوردة للضريبة إذا استخدمت بعد استيرادها لغير غرض الاتجار ، من ذلك الطعن رقم ٣٨٩٦ لسنة ٦٥ ق - جلسة ٢٢/٢/٢٠٠٥ ، وفي ذات المعنى الطعن أرقام : ٧٧٢٤ لسنة ٦٥ ق ، ٣٦٨ لسنة ٧١ ق ، ١١٩٠ لسنة ٧٣ ق ، ١٥١١ لسنة ٧٣ ق - جلسة ٢٢/٢/٢٠٠٥ . ثم تدخلت الهيئة العامة لمحكمة النقض لحسم الخلاف وقضت - فى الطعن رقم ٨٥٢٩ لسنة ٧٥ ق - هيئة عامة - جلسة ١٧/٣/٢٠٠٨ - بخضوع كافة السلع والمعدات والآلات المستوردة من الخارج للضريبة العامة على المبيعات سواء كانت سلع رأسمالية أو استهلاكية ، على أساس أن لفظ السلع المستوردة جاء فى صيغة عامة مطلقة ، و لا محل لتقييده أو تخصيصه . وانحاز مجلس الدولة فى قضائه - من ذلك حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ١٩٨٢ لسنة ٤٩ ق عليا، جلسة ٧/٤/٢٠٠٤ - إلى خضوع السلع المستوردة للضريبة ولو استعملت فى غير غرض الاتجار . بينما كان للمحكمة الدستورية العليا - الدعوى رقم ٣ لسنة ٢٣ ق " دستورية " - جلسة ١٣/٥/٢٠٠٧ - المنشور فى الجريدة الرسمية - العدد ٢٠ مكرر - بتاريخ ٢١/٥/٢٠٠٧ ، و ذات المعنى حكمها الصادر فى الدعوى رقم ١٥٠ لسنة ٢٦ ق " دستورية " - جلسة ٦/٢/٢٠١١ - المنشور فى الجريدة الرسمية بالعدد رقم ٧ مكرر - بتاريخ ١٩/٢/٢٠١١ . و ذات المبدأ قضت به المحكمة الدستورية العليا و لذات الأسباب فيما يتعلق بالسلع المستوردة للاستعمال الشخصي ، و ذلك فى حكمها الصادر فى الدعوى رقم ٨ لسنة ١٨ ق - جلسة ٦/٢/٢٠١١ - المنشور فى الجريدة الرسمية - العدد ٧ مكرر - بتاريخ ١٩/٢/٢٠١١ . بالرأى المختلف وهو أن قانون الضريبة العامة على المبيعات ربط الالتزام بتلك الضريبة فى هذا الشأن بالغرض من الاستيراد ، بحيث لا ضريبة إذا لم يكن الغرض من الاستيراد الاتجار ، أما إذا كان الغرض الاتجار فإن فرض الضريبة حينئذ يكون متعيّناً .

أما وكالة التوزيع أو الوكالة بالعمولة ، وهما مسميان لشئ واحد ، فهى عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل أن يجرى باسمه الخاص العمليات التجارية ، لحساب الموكل بأجر . ويظهر وكيل التوزيع كما لو أن التعاقد تم لحسابه شخصياً ، وعليه يرجع المتعاملون معه فى حال الإخلال بالعقد دون الرجوع على الوكيل الذى يعمل لحسابه ، ويلتزم الموكل بدفع أجرة الوكيل بالعمولة ونفقاته . وبالرغم من أن وكيل التوزيع ليس شخصاً مستقلاً عن وكيله إلا أن المشرع رأى خروجاً عن القاعدة العامة ، اعتباره مكلفاً لأنه يظهر فى سوق التعامل كالتاجر المستقل سواء بسواء ، ومن وجب قرر المشرع إلزامه بالتسجيل ولكن عن السلع والخدمات التى يتعامل فيها وتكون خاضعة للضريبة .

وذلك بخلاف الحالة التى يقوم فيها الشخص بشراء السلع تمهيداً لتوزيعها بمعرفة ولحسابه ، ففي هذه الحالة يدخل الموزع فى وصف التاجر ، وإن كان ما بينه وبين البائع عقد توزيع^{٣٢٩} يمنح بمقتضاه تخفيض فى سعر السلع .

ويخرج من هذا النوع المستورد أو المصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة غير خاضعة للضريبة . فإذا تعامل فى سلع وخدمات بعضها خاضع للضريبة والآخر غير خاضع لها يعد مكلفاً لالتزامه بالتسجيل قانوناً .

الشروط الواجب توافرها فى الشخص الخاضع للضريبة

الأصل أن الشخص الخاضع للضريبة هو كل شخص طبيعى أو اعتبارى ، تتوافر فيه شروط هذا الخضوع ، وأهمها أن يتعامل فى سلعة أو خدمة بمناسبة مزاولته على وجه الاستقلال لنشاط اقتصادى ، أى أن يكون هذا الشخص منتجاً ، أو تاجراً ، أو مصدراً أو مستورداً لسلعة خاضعة للضريبة . ومن ثم يخرج من نطاق الخضوع ، الشخص الذى يعمل فى نشاط اقتصادى تابعاً

^{٣٢٩} الطعن بالنقض رقم ٩٨٠٠ لسنة ٨٠ ق جلسة ٢٠١٤/٤/١٠ .

للغير ، كعامل أو الموظف الذى يعمل لدى رب العمل مقابل أجر ، والفرد الذى يبيع سلعة أو خدمة خارج إطار نشاطه الاقتصادى .

وكقاعدة عامة ، فى الضريبة على القيمة المضافة، يلزم أن يكون الشخص مسجلاً أو بلغ حد التسجيل الذى يعينه القانون لاعتباره مكلفاً ، فإذا لم يبلغ هذا الحد لا يخضع لأحكام القانون ، ما لم ينص القانون على غير ذلك صراحة. إذ قد يعفى المشرع بعض الفئات من الخضوع للضريبة بالرغم من توافر الشروط لاعتبارات مختلفة ، أو بالعكس يقرر خضوع بعض الفئات للضريبة بالرغم من عدم بلوغها حد التسجيل أو دون الالتزام بهذا الحد لاعتبارات يقدرها المشرع.

وعلى هذا ؛ يمكن القول ، كقاعدة عامة ^{٣٣٠} يجب لخضوع الشخص للضريبة على القيمة المضافة أن يكون مزاولاً لنشاط اقتصادى .

مزاولة النشاط الاقتصادى

يخضع للضريبة على القيمة المضافة كل الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يرتبطون بالأنشطة الاقتصادية من أى نوع. ويعنى التأكيد على ارتباط الشخص بالنشاط الاقتصادى ، أن لا يدخل فى نطاق التكليف أو الخضوع لضريبة القيمة المضافة الشخص العادى أو الفرد الذى يبيع سلعة من متاعه الشخصى ، أو يقدم خدمة دون أن يهدف من وراء ذلك ربحاً . فليس معقولاً أن نكلف الشخص الذى يبيع سيارته الخاصة بأن يضيف إلى ثمنها قيمة الضريبة على القيمة المضافة ويوردها إلى مصلحة الضرائب ، الأمر الذى قد يترتب عليه أن يسجل نفسه لدى هذه المصلحة

^{٣٣٠} إن تأكيدنا على أن هذه الشروط يجب توافرها قاعدة عامة ، تعنى أنه يمكن التخلّى عن شرط أو أكثر فى حالات استثنائية ، فيقرر القانون خضوع الشخص للضريبة بالرغم من عدم توافر هذه الشروط مجتمعة.

لمجرد السماح له ببيع سيارته ، وهو أمر يشق على كل من الإدارة الضريبية والناس تحمله .

وتدق المسألة حين يكون فى إمكان الشخص أن ينتج السلعة ذاتياً
ليستهلكها أو لبيعها ، كالجزار الذى يسحب بعضاً من لحوم متجره لاستهلاكه
الشخصى ، أو أن يربى عجلاً فى مزرعته الخاصة للاستفادة الشخصية
بلحومه ، حيث تخضع الحالة الأولى للضريبة بينما تعفى الحالة الثانية لأن
الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الإنفاق الاستهلاكى وليس على
النشاط الاستهلاكى . وهذا الإنفاق الاستهلاكى يرتبط بنشاط اقتصادى للسلعة
محل الإنفاق .

ولكن ما هو تعريف النشاط الاقتصادى؟ وما المعيار الذى يعتد به
لاعتبار النشاط اقتصادياً لأغراض الضريبة على القيمة المضافة.

تعريف النشاط الاقتصادى

يعرف النشاط الاقتصادى فى بعض القوانين المقارنة بأنه استغلال المال
أو حقوق الملكية لتحقيق دخل.ومن الأمثلة التى أتى بها قانون البوسنة :
أنشطة التصنيع والتجارة وتوريد الخدمات بهدف تحقيق دخل ، كما يشمل
أنشطة استغلال الموارد الطبيعية والزراعية والخدمات المهنية.

معيار النشاط الاقتصادى

النشاط الاقتصادى هو النشاط الذى يزاوله الشخص على وجه الاحتراف
أو الامتهان ، بهدف الحصول على دخل أرباح . ويخرج من ذلك النشاط
العارض الذى يقوم به الفرد دون أن يقصد الامتهان أو الاحتراف ، كمن يدعى
لحفل فيشارك المدعوين الغناء ، أو من يغنى على سبيل الهواية في وقت
الفراغ بلا أجر ، أو من يبيع سيارته الخاصة لينفق ثمنها على حاجته أو
يستبدلها لأغراضه الخاصة.

وذلك بخلاف المطرب الذى يحترف الغناء، أو صاحب معرض السيارات الذى يحترف نشاط شراء وبيع السيارات ، فكلاهما يزاول نشاطاً اقتصادياً يمكن اعتباره مكلفاً إذا توافرت فيه الشروط الأخرى للخضوع للضريبة.

ولن تكون جميع المبيعات داخلة فى نطاق الضريبة على القيمة المضافة، ففى العديد من الدول لاتعتبر المبيعات العرضية أو غير المتعمدة للفرد عملاً تجارياً يخضع للضريبة ، كما لاتخضع الهوايات وغيرها من الأنشطة المماثلة للحد الأدنى المطلوب للخضوع للضريبة .

العمل العارض

لا يدل العمل العارض على مزاوله نشاط اقتصادى في مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ، والمقصود بالعمل العارض العمل الذى يؤديه الشخص عرضاً أو بغير قصد فيحقق منه دخلاً ، ودون أن يعتاد الشخص على مزاوله هذا العمل بحيث يصبح عملاً إضافياً أو بجانب عمله الأصلي . ومن أمثلته محاسب بإحدى الشركات استعان به شخص ليلة الامتحان ليعطيه درساً فى الرياضيات وأخذ أجراً على ذلك ، أو سائق سيارة قدم خدمة لصاحب سيارة معطلة على الطريق فأعطاه أجراً لذلك . دون أن يعتاد أى من هذين الشخصين على مزاوله هذه الأعمال ، التى أدوها عرضاً ودون قصد منهم. وذلك بخلاف من يقوم بهذه الأعمال الإضافية على نحو يضمن له توفير مصدر دخل مستمر ، أو قابل للاستمرار .

ويجب التنبيه إلى أنه ليس كل عمل يخرج عن مفهوم النشاط الاقتصادى الأصلي لصاحبه يعد عملاً عارضاً ؛ فإذا كان الشخص يزاول نشاطاً اقتصادياً بصفة معتادة أو رئيسية ، ثم قام بنشاط آخر قاصداً تحقيق دخل أو ربح خضع هذا العمل للضريبة ولو لم يتكرر ، كما هو الحال بالنسبة للطبيب الذى يزاول نشاط مهنته في عيائه بصفة معتادة ثم أتيحت له فرصة تقديم خدمة استشارية

في مجال آخر فإن هذه الخدمة تخضع أيضاً للضريبة ، لأن الطبيب يقصد بهذه الخدمة تحقيق دخل بجانب الدخل الذي يحققه من النشاط الرئيسي له^{٣٣}.

كما أن العمل الإضافي الذي يقوم به الشخص لزيادة دخله في غير أوقات عمله الأصلي ، أو بجانبه ، يعتبر نشاطاً اقتصادياً يخضع بسببه للضريبة على القيمة المضافة ، سواء كان هذا العمل الإضافي متصلاً بعمله الأصلي ، أو مختلفاً عنه. فمدرّب اللياقة البدنية *fitness* الذي يعمل في نادى رياضى لا يخضع للضريبة على القيمة المضافة إذا كان موظفاً أو تابعاً لنادى ، فإذا افتتح صالة للتدريب لحسابه بجانب عمله بالنادى أو فى غير مواعيد عمله فإن افتتاحه لتلك الصالة بمثابة مزاوله للنشاط الاقتصادى يخضع بسببه للضريبة على القيمة المضافة

التفرقة بين الهواية والاحتراف

تقرر معظم التشريعات المقارنة أنه لا يعد الشخص خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة إذا كان يتعامل في السلع الخاضعة للضريبة على سبيل

^{٣٣} وبهذا المبدأ قضت محكمة العدل الأوروبية بقولها في قضية : *EJC:C-62/12 (Galin Kostov)*

"that upon interpreting Article 12(1) of the VAT Directive "a contrario", that a person who carries out only occasionally a transaction generally effected by a producer, trader or person supplying services is not, in principle, to be considered a 'taxable person' within the meaning of the Directive. However, it does not necessarily follow from that provision that a taxable person acting in a certain field of activity who occasionally carries out a transaction falling within another field of activity is not liable to VAT on that transaction. In consequence, the fact that a transaction is carried out occasionally does not always imply "per se" that the person is acting in the private sphere . There is no absolute criterion to determine when a person will be considered to be habitually engaged in economic activities. The distinction between occasional and regular supplies is very often a question of fact. To make a distinction between a professional vendor and an occasional seller in an Internet platform like EBay, it must be determined whether the person "arranged" an activity that is subject to VAT and if there is an intention to obtain income on continuing basis. Each case must therefore be considered separately

الهواية . فقد يحصل الشخص على مقابل لسلعة باعها أو خدمة قدمها للغير على سبيل الهواية لا الاحتراف ، كمن يلعب الكرة، أو يغنى، أو يرسم لوحة، في أوقات فراغه لإشباع هواياته دون أن يتخذ هذا النشاط حرفة له ، وهنا لا يكون الهاوى مكلفاً بالضريبة ، ولا يعد ما قام به من أعمال مزاوله لنشاط اقتصادى يخضعه للضريبة .

ولكن ما هو المعيار الذى يمكن على أساسه التفرقة بين الهواية ومزاوله النشاط ؟

يبدو أن القضاء البريطانى يميل إلى الاعتماد على ضالة المبالغ التي يحصل عليها الهاوى خلال مدة طويلة من الزمن ، فمن يثبت أنه يبيع على فترات متباعدة من الزمن كميات محدودة من السلع ، أو يشارك في اللعب أو الغناء في مناسبات معينة، كحفل خاص أو مناسبة قومية ، وكان ما يحصل عليه منها لا يغطى إلا تكلفة السلعة أو الخدمة ، أو تقل قيمته كثيراً عن ثمن السوق ، يمكن اعتبار ذلك ناتجاً من ممارسة هواية ، لا من نشاط اقتصادى ، وبالتالي لا يعد البائع أو مقدم الخدمة مكلفاً بالضريبة .

وفى الهواية لا يهتم الهاوى غالباً بتحقيق الدخل من هوايته بقدر ما يهتمه إشباع رغبة ذاتية فى داخله تحقق له السعادة ، وبالتالي فهو مستعد لأن ينفق على هوايته بأكثر مما يحصل عليه منها³³² . كما لا يتوقف الهاوى عن هذا الانفاق مهما قل مبلغ الدخل الذى قد يعود عليه من هواياته ، ويكون الدخل فى هذه الحالة بمثابة مصدر لتعويض ، أو إعانة ، عن بعض ما ينفقه عليها.

³³²Sebastian Pfeiffer•Marlies Ursprung-Steind: Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation:

ويرى بعض الكتاب³³³ عدم ضرورة التفرقة بين الهواية والنشاط الاقتصادي في مجال الضريبة على القيمة المضافة ، إذ يعتبر كل من المحترف أو الهاوى شخصاً خاضعاً للضريبة ، بخلاف الأمر في ضريبة الدخل حيث يخرج الهاوى من الضريبة على الدخل³³⁴ لأنها تخاطب التاجر أساساً .

وهذا الرأي لا نؤيده لأنه يوسع من نطاق الخضوع للضريبة على القيمة المضافة ، ويتعارض مع النصوص الصريحة في معظم القوانين التي تحدد فئات الخاضعين لهذه الضريبة وتشترط حداً لتسجيل معظم هذه الفئات . وأن الخط الفاصل بين الهواية والنشاط الاقتصادي في تقديرنا يتوقف على عدة معايير مترتبة ، من أهمها : ديمومة النشاط واستمراريته ، وتعدد الصفقات ، وتدفقات الدخل والإنفاق خلال السنة ، والتركيز على عنصر الربح .

التفرقة بين النشاط الاقتصادي والنشاط التجاري

يجب أن نلاحظ أن تعبير النشاط الاقتصادي أوسع في الدلالة من النشاط التجاري ، إذ يشمل النشاط الاقتصادي جميع الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية ، أي أن كل نشاط اقتصادي يشمل نشاطاً تجارياً وليس العكس . كما أنه لا يشترط في النشاط الاقتصادي الذي يزاوله المكلف أن يحقق دخلاً أو ربحاً بمجرد بدء النشاط أو في الحال ، فقد يزاول المكلف النشاط بغرض تحقيق الربح ولكنه لا يحقق ربحاً أو يتكبد خسارة في بدء نشاطه أو في أي سنة من سنوات النشاط ، ولا يحول ذلك من اعتباره نشاطاً اقتصادياً تتوفر فيه أحد الشروط المطلوبة للخضوع للضريبة على القيمة المضافة .

³³³Sebastian Pfeiffer•Marlies Ursprung-Steind: Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation:

³³⁴قررت الحكومة البريطانية بتاريخ ٢٩ /٣/ ٢٠١٦ إعفاء من الضرائب في حدود ألف جنيه استرليني لمن يتجرون في منتجات هواياتهم الصغيرة smaller hobby businesses بدء من عام ٢٠١٧ . أنظر : www.thecompanywarehouse.co.uk

والعبرة في تحديد الغرض من النشاط هو طبيعة النشاط وكونه يولد في العادة دخلاً أو يحقق ربحاً ، كمن يقيم متجراً أو ينشئ مصنعاً أو يفتح عيادة ، فهؤلاء جميعاً يهدفون من وراء ذلك إلى تحقيق ربح أو دخل ، وهم بذلك يزاولون نشاطاً اقتصادياً على المدى الطويل³³⁵ ، حتى ولو تكبد كل منهم خسارة أو لم يحقق دخلاً في الفترات الأولى بسبب بداية النشاط ، أو في سنوات أخرى لأى سبب من الأسباب.

ولا يهم في اعتبار النشاط اقتصادياً أن ينتج الشخص سلعة أو يقدم خدمة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة ، لأن هذا الإعفاء لا يغير من طبيعة النشاط ولكنه يرفع عن المكلف عبء تحصيل الضريبة على هذه السلع أو الخدمات المعفاة . وذلك بخلاف ما أن يقرر المشرع إعفاء الشخص القائم بالنشاط الاقتصادي من الضريبة كإعفاء النقابات المهنية أو الشركات العامة من الخضوع للضريبة بالرغم من أنها تزاول نشاطاً اقتصادياً .

ومن ناحية أخرى؛ فقد يتدخل القانون الضريبي لاستبعاد بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة - لا من الإعفاء منها - وبذلك يكون قد أخرجها من مفهومه للنشاط الاقتصادي ، كما هو الحال في لوكسمبورج، حيث لا تخضع للضريبة أنشطة حيازة الأسهم وغيرها من الأوراق المالية ، والمضاربة في البورصة .

³³⁵Sebastian Pfeiffer•Marlies Ursprung-Steind :Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation,

المبحث الثالث

الأشخاص الخاضعة للضريبة الجمركية

يتسم القانون الجمركي بسمية خاصة به في تحديد شخص المسئول عن الضريبة الجمركية، فهو يتعامل - كقاعدة عامة - مع كل صاحب شأن له تعامل مع الدائرة الجمركية، وإن كانت هناك حالات معينة تتطلب تحديد المسئولية وفق قواعد خاصة.

وقد أشارت اتفاقية كيوتو^{٣٣٦} إلى أن مقدم الإقرار الجمركي ليس بالضرورة أن يكون هو صاحب البضاعة، وإنما قد يكون شخصاً له الحق في التصرف فيها ممن يعاونونه في ذلك؛ كالشركة الناقلة أو وكيل الشحن أو المرسل إليه البضاعة أو أي وكيل توافق عليه الجمارك. ونبين ذلك في المطلبين الآتيين

المطلب الأول

صاحب الشأن

لم يستخدم قانون الجمارك لفظ الممول أو المكلف للإشارة إلى الشخص الخاضع للضريبة، وإنما استخدم عبارة عامة، هي (صاحب الشأن) . وذلك لأن دخول السلع إلى الدائرة الجمركية يتم من خلال فئات مختلفة من الأشخاص، فقد تكون السلعة بصحبة الراكب، أو المسافر، أو صاحب البضاعة: أى من خلال المستورد أو المصدر ، أو وكيله^{٣٣٧} أو ممثله القانوني.

^{٣٣٦} اتفاقية كيوتو: المرفق ٨/ب .

^{٣٣٧} هناك فرق بين وكيل صاحب البضاعة ووكيل السفينة: وكيل السفينة هو الشخص الذي يعمل على اليابسة بصفته ممثلاً لمجهز السفينة في كل ما يتعلق بالرحلة البحرية، فيعيّنه المجهز في أحد المرافئ لينوب عنه في إجراء بعض الأعمال اللازمة لاستثمار السفينة، كالقيام بتسليم البضاعة إلى أصحابها، وتحصيل أجرة النقل، وشراء المؤن والأدوات اللازمة للسفينة... إلخ. ويقوم وكيل السفينة بوصفه وكيلاً عن المجهز بالأعمال المتعلقة بالحاجات المعتادة اللازمة للسفينة. ويمكن أن يقوم وكيل السفينة بتسليم البضائع لشحنها في السفينة عند المغادرة أو بتسليمها لأصحابها بعد تفريغها من السفينة عند

وقد تصل البضاعة على الشاحنة أو وسيلة النقل قبل أن يصل مالكيها ، أو أن تكون لصالح شخص آخر داخل البلاد. أو أن تكون مجهولة لا يعرف صاحبها. فلا يكون أمام مصلحة الجمارك إلا الناقل أو الشاحن كرياضة السفن والقباطنة وقادة الطائرات والسيارات وغيرها من وسائل النقل . ومن ثم تأتي عبارة (صاحب الشأن) بعموميتها وإطلاقها متسقة مع طبيعة المادة الخاضعة

الوصول وبتحصيل أجره النقل المستوجبة للمجهز. وتتعقد مسؤولية وكيل السفينة تجاه المجهز بوصفه وكيلًا بأجر. وهو لا يسأل تجاه الشاحن أو المرسل إليهم عن هلاك البضائع التي يتسلمها لشحنها في السفينة أو التي يتولى تفريغها منها لتسليمها لأصحابها أو تلفها إلا عن خطئه الشخصي وخطأ تابعيه. ويعد وكيل السفينة ممثلاً للمجهز في الدعاوى التي تقام منه أو عليه في الجمهورية العربية السورية. كما يعد موطن وكيل السفينة في سورية موطناً للمجهز يبلغ فيه الأوراق القضائية وغير القضائية.

أما **وكيل البضاعة**: وكيل البضاعة (أو وكيل الشحنة) هو الشخص الذي يتسلم البضاعة لحساب المرسل إليه. وقد يجمع شخص واحد بين صفة وكيل السفينة ووكيل البضاعة في الوقت ذاته، فقد يطلب صاحب البضاعة من وكيل السفينة تسليمها نيابة عنه. وقد تحدث عملية الجمع عندما يرد في وثيقة الشحن شرط التسليم تحت الروافع أو شرط التفريغ السريع، وفي هذه الحالات ينقض عقد النقل بمجرد إخراج البضاعة من السفينة ووضعها تحت الروافع، خلافاً للأصل الذي يقضي بعدم انتهاء عقد النقل إلا بتسليم البضائع إلى أصحابها. لكن البضاعة المفرغة على الرصيف تحت الروافع لا تترك في مكانها في هذه الحالة، بل يقوم وكيل السفينة بعد أن تتحول صفته إلى وكيل البضاعة بنقلها إلى المخازن على مسؤولية المرسل إليهم ونفقتهم. ويعد وكيل البضاعة وكيلًا عن المرسل إليهم، وهذه الوكالة توجب عليه القيام بكل ما يلزم لحفظ حقوق موكله المرسل إليه. ويكون مسؤولاً - وفقاً لأحكام المسؤولية التعاقدية - تجاه موكله عن كل ما يصيبه من ضرر نتيجة تقصيره بأداء ما يتوجب عليه. ووكيل البضاعة يقوم بعمله لقاء أجر متفق عليه بينه وبين أصحاب البضائع، وإذا لم يتم تحديد ذلك الأجر بالاتفاق فيحدد بمقتضى العرف السائد.

ويدخل في معنى وكيل البضاعة: وكيل العبور (الترانزيت) وهو شخص وسيط مكلف تسلم البضاعة من الناقل البحري وإعادة إرسالها بمعرفة ناقل آخر، بحري أو بري أو جوي. فعمل وكيل العبور يتم في الفترة التي تفصل بين مرحلتين رحلة واحدة للبضاعة، ويجري جميع الأعمال القانونية والأعمال المادية والثانوية، لحساب موكله للوصول بين مرحلتين الرحلة الواحدة للبضاعة بغية وصولها غايتها النهائية. وعلى هذا الأساس يقوم وكيل العبور بتسليم البضاعة لحساب موكله من الناقل الأول، ويبرم عقد النقل الثاني، ويتولى التأمين على البضاعة وإنهاء الإجراءات الجمركية وتخزين البضاعة والحفاظ عليها في الفترة الفاصلة بين عمليتي نقلها. ووكيل العبور ليس ناقلًا حيث إنه لا يقوم بنقل البضاعة من مكان لآخر. كما أنه ليس وكيل نقل بالعمولة لأنه لا يجري الأعمال القانونية السابقة باسمه، بل باسم العميل الموكل، كما أن مهمته ومسؤوليته تنتهي بمجرد تسليم البضاعة إلى الناقل الثاني وإرساله مستنداتهما إلى المرسل إليه. وعلى هذا فإن وكيل العبور هو وكيل تجاري عادي لأنه يتعامل مع الغير باسم موكله ولحسابه. ويسأل وكيل العبور عن الأخطاء الشخصية التي تقع منه. فهو يعد مسؤولاً عن إهماله اتخاذ التحفظات اللازمة لحفظ حقوق عميله تجاه الناقل، أو إذا حصل منه تقصير في حفظ البضائع مما ترتب عليه تلفها أو تعييبها

للضريبة والرسوم الجمركية. حيث لا يشترط أن يكون صاحب الشأن ممولاً أو مكلفاً بالمعنى الشائع فى قوانين الضرائب الأخرى، كالضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة، التى تتطلب شروطاً معينة فيمن يخضع للضريبة، كشرط امتهان العمل أو النشاط، أو بلوغ حد التسجيل الضريبى أو غير ذلك.

فصاحب الشأن إذن الخاضع للضريبة الجمركية يمكن أن يكون شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، فرداً كان أو شركة أو جمعية ، أو نقابة ، أو طائفة أو هيئة أو جهة حكومية.

ولا يهم أن يكون هذا الشخص مزاولاً لنشاط تجارى أو صناعى أو مهنى ، أو عاملاً لدى الغير ، أو بدون عمل.

كما لا حاجة للبحث عن ظروف هذا الشخص أو الغرض من إدخال البضاعة إلى البلاد، إلا أن يكون البحث فى هذا الغرض لتقرير أحكام خاصة كالإعفاء من الضريبة أو تقرير سعر ضريبى مخفض لها.

المطلب الثانى

معاونو صاحب الشأن

تمتد المسئولية عن الضرائب والرسوم الجمركية إلى كل من اتصل بالبضاعة الجمركية ، وهم معاونو صاحب الشأن فى التخلص على البضاعة جمركياً ؛ كناقل البضاعة، بأى وسيلة من وسائل النقل البرى أو البحرى أو الجوى، والوكالات الملاحية ، والمخلص الجمركي.

ولقد بين القانون الجمركي الالتزامات التى تقع على الناقل البرى أو البحرى أو الجوى أو البريدى ، والتي يتعين الوفاء بها لأغراض تطبيق قانون الجمارك، وتمتد هذه الالتزامات لتشمل الوكيل الملاحى.

كما أجاز القانون لمصلحة الجمارك تطبيق نظام المشغل الاقتصادي المعتمد، وقرر تنظيمًا قانونيًا للمخلصين الجمركيين. ونبين ذلك فيما يلي :

أولاً : الناقل

الناقل هو الشخص الذي يتعهد بنقل البضاعة أو الشيء من مكان إلى آخر، ويمكن أن يكون الناقل شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وسواء كان محترفاً لمهنة النقل (والذي يسمى بمتعهد النقل) أو غير محترف له^{٣٣٨}.

يعرف القانون الجمركي الناقل بأنه مالك وسيلة النقل، أو المنوط به تشغيلها أو إدارتها. أي أن الناقل هو من يكون مسئولاً عن وسيلة النقل التي تقوم بنقل البضاعة، بوصفه مالكا لها ، أو مشغلاً لها ، أو قائماً على إدارتها، ولو لم يكن مالكاً لوسيلة النقل هذه. ولا يختلف هذا الحكم باختلاف نوع وسيلة النقل، سواء كانت سيارة أو سفينة طائرة أو طائرة.

ويلتزم الناقل بإتمام عملية النقل، مقابل التزام المرسل بدفع الأجرة، ولا يستحق الناقل الأجرة إلا بوصول البضاعة في المكان والزمان المتفق عليه.

ويعتبر القانون الجمركي الناقل مسئولاً^{٣٣٩}، مع صاحب البضاعة، عن كل فقد أو نقص أو تبديل في البضاعة أو تلف الأختام أو العبث بها^{٣٤٠}. وإذا تم

^{٣٣٨} العرباوى نبيل صالح: مسؤولية الناقل البرى على نقل البضائع والأشخاص في القانون الجزائري، الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ٢٠٠٩/٢٠١٠، ص ٢٦.
^{٣٣٩} ووفقاً لأحكام القوانين فإن الناقل البحري يلتزم بتسليم البضاعة كاملة وسليمة إلى المرسل إليه في ميناء الوصول أيًا كانت الطريقة المتفق عليها في العقد لهذا التسليم، وهو التزام بتحقيق غاية. ولا ينقضى هذا العقد ولا تنتهي معه مسؤولية الناقل البحري إلا بتسليم البضاعة المشحونة إلى المرسل إليه أو نائبه تسليمًا فعلياً؛ بالمقدار والحالة التي وصفت بها في سند الشحن، بحيث تنتقل إليه حيازتها، ويتمكن من فحصها والتحقق من حالتها ومقدارها، وأنه لا يعفي الناقل من التزامه بالمحافظة عليها إلى حين تسليمها فعلياً عدم حضور المرسل إليه لتسلم البضاعة بعد تفرغها من السفينة أو رفضه تسلمها فيكون له إيداعها لدى أمين يعينه قاضي الأمور الوقفية على نحو ما جاء بالمادة ٢٢٦ من قانون التجارة البحرية^{٣٣٩}.

وأنه يترتب على تأجير السفينة إلى الغير بمشارطة إيجار موقوفة انتقال الإدارة التجارية لتلك السفينة إلى المستأجر فيحق له أن يبرم بهذه الصفة العقود والمشارطات وسندات الشحن لصالح الغير ويسأل عندئذ في مواجهتهم عن تنفيذ الالتزامات المثبتة بها باعتباره ناقلاً، إلا أن مسؤولية مالك السفينة بالنسبة للعقود والمشارطات وسندات الشحن لا تنتفي إلا إذا كان الغير يعلم بواقعة تأجير السفينة بمشارطة موقوفة أو كان عليه أن يعلم بها. وإذا كان الأصل - وعلى ما جرى به قضاء النقض - أن

نقل البضائع باستخدام وسائل نقل مختلفة، بموجب عقد نقل واحد ووثيقة نقل واحدة من مكان استلام البضائع في بلد ما إلى مكان تسليمها للمرسل إليه في بلد آخر فإن يتحمل متعهد النقل يكون مسئولاً عن هذه البضاعة لحين وصولها الى وجهتها النهائية طبقاً لما يرد بسند الشحن^{٣٤١}. و تحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات الجمركية للبضائع الواردة بنظام النقل متعدد الوسائط.

الوكيل الملاحى

كل شخص طبيعي أو اعتباري ينوب عن مالك أو مستأجر أو مشغل وسيلة النقل في التعامل في كل أو بعض ما يتعلق بهذه الوسيلة أو البضائع المحملة عليها في جمهورية مصر العربية.

ومن المعلوم أن لكل سفينة أجنبية تباشر نشاطاً تجارياً في مصر وكيل ملاحى ينوب عن صاحبها سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً في مباشرة كل ما يتعلق بنشاط السفينة في جمهورية مصر العربية ويمثله في الدعاوى التي ترفع منه أو عليه فيما يتعلق بهذا النشاط ويعتبر مقر هذا الوكيل موطناً لمالك السفينة .

ويلتزم الوكيل الملاحى بأن يوقع قائمة الشحن العامة والوحيدة، وأن يذكر فيها اسم وسيلة النقل وجنسيته وأنواع البضائع بأسمائها الحقيقية ومقاديرها وعدد طرودها وعلاماتها وأرقام الحاويات واسم الشاحن والمرسل إليه والموانئ

أثر العقد يقتصر على طرفيه والخلف العام أو الخاص أو الدائنين في الحدود التي بينها القانون فلا تنصرف الحقوق الناشئة عنه والالتزامات المتولدة منه إلا إلى عاقيه فلا يرتب العقد التزاماً في ذمة الغير ولو كان تابعاً لأحد المتعاقدين (الطعن رقم ١٠١٤٢ لسنة ٦٤ القضائية، جلسة ١٨ من يونيه سنة ٢٠٠١).

^{٣٤٠} المادة (٢٥) من القانون.

^{٣٤١} المادة (٨٩) من القانون.

التي شحنت منها ، وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات والضوابط والبيانات الأخرى^{٣٤٢}.

كما يلتزم الوكيل الملاحى أو من يمثله بتفريغ البضائع مطابقة لمقاديرها وعدد الطرود ومحتوياتها المدرجة بقائمة الشحن وذلك لحين تسليمها كاملة في المخازن أو المستودعات أو إلى أصحاب الشأن^{٣٤٣}.

المشغل الاقتصادى المعتمد

تعرف^{٣٤٤} خدمة المشغل الاقتصادى المعتمد *Authorized Economic Operator*، بأنها برنامج طوعى يشارك فيه القطاع الخاص مصلحة الجمارك، تتيح بموجبه مصلحة الجمارك الشركات ذات الفاعلية فى سلسلة تزويد وإمداد التجارة الدولية (المستوردين والمصدرين والناقلين والمخلصين والمستودعات) التى تلتزم بالقوانين واللوائح ذات الصلة بالأعمال الجمركية، والتى تستوفى معايير القبول الخاصة بهذه الخدمة، الحصول على حزمة من المزايا التى تؤدى إلى تخفيض زمن الإفراج الجمركى.

ويختلف المشغلون الاقتصاديون المعتمدون عن التجار المعتمدين *(Authorized Traders)*، فالتاجر المعتمد هو كل شخص طبيعى أو اعتبارى يتمتع لدى مصلحة الجمارك بسجل ناصع فى الامتثال لمتطلبات العمل الجمركى، ويمسك حسابات منتظمة وأمينية، تتيح له فرصة الحصول على معاملة جمركية مبسطة، تقلل من إجراءات الرقابة والتدقيق الجمركى.

أما المشغل الاقتصادى المعتمد فهو شخص اختار طواعية أن يشترى معايير الأمن على تنص عليها منظمة التجارة العالمية، للتمتع بمزايا الخدمة، كتقليل عمليات التفتيش، وخفض مقاييس المخاطر.

^{٣٤٢} المادة (٤٦) من القانون.

^{٣٤٣} المادة (٤٩) من القانون.

^{٣٤٤} مجلة الجمارك المصرية، العدد رقم ٤٧٠، ص ٥٢.

ونستطيع القول بأن اختيار التاجر المعتمد يقوم على اعتبارات تاريخية، على سوابق معاملاته مع مصلحة الجمارك، بينما يمكن أن يدخل فى نظام المشغل أو الفاعل الاقتصادى المعتمد من له هذه السوابق، أو من يستجد فى العمل الجمركى، طالما يقبل الالتزام بالمعايير المطلوبة لهذا البرنامج أو تلك الخدمة.

ولا يعنى تميز أحدهما عن الآخر التزام مصلحة الجمارك بأن تختار بينهما، فالمصلحة أن تختار الأخذ ببرنامج المشغل الاقتصادى المعتمد، بجانب نظام التاجر المعتمد.

وقد أجاز قانون الجمارك^{٣٤٥} لمصلحة الجمارك أن ترخص بالعمل بنظام المشغل الاقتصادى المعتمد باعتباره طرفاً فى سلسلة التجارة الدولية سواء كان منتجاً أو مصدراً أو مستورداً أو مخلصاً أو ناقلاً أو شاحناً أو مستودعاً وذلك بالتنسيق مع الجهات المعنية ذات الصلة.

وتحدد اللائحة التنفيذية الشروط اللازم توافرها للترخيص بالعمل بهذا النظام ، كما تحدد المزايا التي يتمتع بها المشغل المرخص له بهدف تيسير الإفراج عن رسائله الواردة والصادرة .

ثالثاً: المخلص الجمركى

نظراً لأن عملية الإفراج عن البضائع من الدائرة الجمركية، عملية ذات طبيعة فنية وقانونية معقدة، يتعذر على معظم أصحاب البضائع الإلمام بها، ومن ثم يحتاجون إلى شخص ذوى خبرة ومهارة للقيام بعملية التخليص الجمركى. أي^{٣٤٦} القيام بسائر الخطوات والعمليات اللازمة لاستيفاء متطلبات

^{٣٤٥} المادة (٩٠) من القانون.

^{٣٤٦} د. عبد الباسط وفا: نظم الاستيراد والتصدير (إدارة التجارة الخارجية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٩١.

الإدارة الجمركية والأجهزة الرقابية الأخرى، بغرض الحصول على موافقاتها حتى يصدر قرار الإفراج النهائي عن البضاعة، وخروجها من الدائرة الجمركية. ويعرف الشخص بعملية التخليص هذه بالمخلص الجمركي، أو المستخلص الجمركي^{٣٤٧}، حيث يتم التعاقد بينه وبين صاحب البضاعة على التعامل مع موظفي الجمارك، وغيرهم من موظفي الجهات الأخرى المتصلة بالإفراج الجمركي كإدارات الصحة والأغذية وغيرها.

وبالرغم من المخلص الجمركي مرخص له بالقيام بالتخليص على كافة أنواع البضائع أياً كان نوعها، أو حجمها، أو قيمتها. إلا أن الواقع العملي أفرز طائفة من المخلصين الجمركيين الذين يتخصصون في نوع معين من البضائع، أو تخليص حمولة السفن الكبيرة. ويعرف المخلص الجمركي المرخص له *licensed Customs agent* بأنه الشخص الطبيعي أو الاعتباري المرخص له من قبل دولة الاستيراد، يعملون على تخليص البضائع. وذلك وفق المسئوليات الملقاة على عاتقهم، ومن أهمها إعداد نماذج الدخول، وتقديم المشورة لأصحاب الشأن بشأن الضرائب والرسوم التي يتعين عليهم دفعها إلى الحكومة^{٣٤٨}، ويمتد دورهم في بعض الدول مثل ماليزيا إلى تقديم البيان الجمركي ودفع الضرائب والرسوم نيابة عن أصحاب البضاعة. ووفقاً للقانون المصري فإن المخلص الجمركي هو كل شخص طبيعي أو معنوي مرخص له من المصلحة بالقيام بإعداد البيان الجمركي وتوقيعه وتقديمه للجمارك وإتمام الإجراءات نائباً عن صاحب البضاعة.

^{٣٤٧} استخدم القانون الجمركي عبارة المخلص الجمركي، بينما يستخدم جمهور المتعاملين مع الجمارك عبارة المستخلص الجمركي، وفي إينا أن كلا العبارتين صحيح لغوياً فالمخلص هو الشخص الذي يقوم بعملية التخليص، والمستخلص هو الشخص الذي يطلب من الجمارك السماح له بالتخليص على البضاعة. ولكن عبارة القانون (المخلص) هي الأدق في رأينا لأن المخلص الجمركي لا يكتفى دوره بطلب التخليص وإنما يقوم بكافة الأعمال التي يتعين على صاحب البضاعة القيام بها حتى يتحقق التخليص الجمركي.

^{٣٤٨} F.Sollish, F., & J.Semanik, : *Strategic global sourcing best practices*. New Jersey, : John Wiley & Sons, Inc, USA, 2011..

ويقوم المستخلص الجمركي بالأعمال الإجرائية اللازمة للإفراج عن البضائع، نيابة^{٣٤٩} عن صاحب الشأن ولحسابه. إذ يقوم المستخلص بإعداد البيان الجمركي وتوقيعه وتقديمه إلى مصلحة الجمارك، وإتمام الإجراءات الأخرى المنصوص عليها في قانون الجمارك. ولا يجوز مزاولة مهنة التخليص الجمركي إلا بعد الحصول على ترخيص من مصلحة الجمارك، ويكون هذا الترخيص محدد المدة، وقابل للتجديد.

ويجوز أن يكون المستخلص الجمركي شخصاً طبيعياً (فرداً) أو شخصاً معنوياً (شركة) تتوافر فئاًى منهما شروط الأهلية القانونية لمباشرة هذا العمل. وللمستخلص الجمركي علاقات قانونية متعددة^{٣٥٠} تتحدد تبعاً لشخص من يرتبط معه؛ حيث تكون العلاقة بينه وبين مصلحة الجمارك علاقة تنظيمية يحكمها قواعد القانون العام، وعلاقة تعاقدية فيما بينه وبين صاحب البضاعة تحكمها قواعد القانون الخاص، فإن كان المستخلص موظفاً لدى صاحب البضاعة (فرداً كان أو شركة) أو مندوباً عن جهة التخليص، فإنه يرتبط بأى منهم علاقة عمل أو علاقة تبعية.

ولا يجوز في مصر مباشرة أعمال التخليص الجمركي لشخص طبيعي أو اعتباري إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من مصلحة الجمارك وتكون مدة الترخيص سنتين قابلة للتجديد ، وينتهى العمل بالترخيص إذا لم يتم تجديده قبل نهاية مدته ، وتحدد اللائحة التنفيذية الضوابط والشروط والنماذج والقواعد الخاصة بتطبيق ذلك.

^{٣٤٩} يمكن أن يقوم صاحب الشأن نفسه بالتخليص على بضائعه، وهو أمر نادر الحدوث، ويكون غالباً بالنسبة للملابس والأشياء الشخصية التي بصحبة الراكب كما يمكن أن يقوم بالتخليص نائب صاحب البضاعة أو وكيله الخاص، ولكن الغالب في البضائع ذات القيمة وكبيرة الحجم أن يتم التخليص عن طريق مستخلص جمركي مرخص له بالعمل، سواء كان مستخلصاً عاماً لكل أصحاب الشأن الذين يطلبون منه ذلك، أو مستخلصاً خاصاً بشركة معينة أو جهة ما.

^{٣٥٠} د. عبد قاسم محارب: التخليص الجمركي، مجلة المال والتجارة، العدد رقم ٥٤٦، أكتوبر ٢٠١٤، ص ٧.

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
٣	المقدمة
١٣	الباب الأول: ماهية القانون الضريبي
١٣	الفصل الأول: تعريف القانون الضريبي وأقسامه
٢٤	الفصل الثاني: صلة القانون الضريبي بالقوانين الأخرى
٣٧	الفصل الثالث: عناصر الذاتية في القانون الضريبي
٦٧	الباب الثاني: مصادر القانون الضريبي
٦٨	الفصل الأول: التشريع
٧١	الفصل الثاني: المصادر الاحتياطية
٧٧	الباب الثالث: قواعد تفسير النصوص الضريبية
٧٧	الفصل الأول: مصادر التفسير
٨٣	الفصل الثاني : مناهج تفسير القانون الضريبي
٩٣	الباب الرابع: نطاق تطبيق القانون الضريبي
٩٣	الفصل الأول: النطاق المكاني
١٥١	الفصل الثاني: النطاق الزمني
١٨٢	الفصل الثالث: النطاق الشخصي

