

## بحث في

# الضريبة علي التصرفات العقارية

(الحصر - الفحص - الحجز والتحويل)

(مشكلات التطبيق - الكتب الدورية - فتاوى مجلس الدولة - أحكام محاكم النقض)

السيد محمد علي السخاوي

كبير باحثين - بدرجة مدير عام

مراجع - مأمورية ضرائب بسيون

محاضر بمراكز التدريب الضريبي

## بسم الله الرحمن الرحيم الضريبة علي التصرفات العقارية

مقدمة:

منذ ليالي التاريخ الأولى، ارتبط الإنسان فردا وجماعة بالأرض وجودا وأعمارا، حياة وفناء وبعثا، فسعى إليها حائزا أو مالكا أو غاصبا، مبتدعا في كل ذلك قواعد تنظم له استعمالها واستغلالها والتصرف فيها. وتتطور الحياة وتضارب المصالح ازدادت أهمية العقار سواء كان أرضا عارية أو بناء متكاملا أو في طور البناء، ولذا قد شهدت دول العالم الثالث تغيرات عديدة في سياستها الاقتصادية وذلك من أجل تحسين مستوى النمو وتمويل الخزينة العامة لهذه الدول، ومحاولة الوصول بركب الدول المتقدمة، فلا شك أنها تتأثر بهذه التغيرات خاصة الحالية منها التي هي الدخول إلى اقتصاد السوق الذي يفرض عليها إعادة النظر في إصلاحاتها الاقتصادية والاتجاه لصياغة الاقتصاد الوطني وفق المعايير الدولية ومحاولة الاحتفاظ بمواردها وثرواتها وخلق مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية والجمركية حيث أنها وبحكم التجربة التي مر بها الاقتصاد الوطني الذي كان يركز أساسا على القطاع العام في تقديم الخدمات وبعض المنتجات في مطلع القرن العشرين وجدت الدولة نفسها مضطرة إلى التوجه نحو سياسات بديلة عن تلك التي اعتادت عليه من قبل وذلك لمواجهة عجز تمويل الخزنة العامة للدولة، فمن أهم موارد الدولة، موارد البترول والغاز الذي لم يعد يتسم بالاستقرار. و الموارد الجمركية التي هي أيضا تتسم بتراجع في نسبتها مع حلول اقتصاد السوق بغية تشجيع الاستثمار. وهناك مورد هام هو الجباية العادية التي تتسم بعدم التماشي و متطلبات العصر الراهن والتغيرات الجديدة فما كان على الدولة إلا الاهتمام الأكثر فعالية بهذا المورد الهام وتحصيل مبالغه الهائلة لدى الخاضعين باتخاذ إجراءات و آليات أكثر دقة لتفادي انخفاض نسبتها والتحكم فيها، وأيضا اتخاذها كأداة لتشجيع الاستثمارات ودفع عجلة النمو بإنشاء نظام جبائي محكم يتماشى والتغيرات الاقتصادية الجديدة بوضع آليات تحدد مسارها،

ومن اجل الدراسة لهذا الموضوع ونظرا لغياب النظر لمفاهيم الضريبة وناشئتها و بيان خصائص الضريبة وقواعدها والتعرض للقواعد الأساسية لفرض الضريبة وأنواع الضريبة ولأهمية الضريبة علي التصرفات العقارية وسهولة ربطها و قلة تكلفة تحصيلها

فإننا نقسم البحث إلي مبحثين :-

المبحث الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها وقواعدها.

نتعرض فيه لنشأه الضريبة وخصائصها وقواعدها الأساسية وأنواع الضريبة وأهدافها.

المبحث الثاني: الضريبة علي التصرفات العقارية .

وكل ما يتعلق بها من حصر وفحص وإجراءات وربط وتحصيل ومعالجة لبعض المشكلات المتعلقة بها وعرض الكتب الدورية الصادرة من المصلحة بشأنها وكذلك التعرض لفتاوى مجلس الدولة وقضاء محكمة النقض وما أقرته من مبادئ بشأنها.

### المبحث الأول : مفهوم الضريبة

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة:

لقد رافق تطور الدولة تزايدا عاما في الاهتمام بأمر الضرائب ليس فقط لما تمثله من موارد، ولكن باعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، لتحقيق أهداف الدولة.

### الفرع الأول: نشأة الضريبة:

الزكاة هي أول ضريبة فرضت على المسلمين أسس نظامها الخليفة عمر بن الخطاب، و من أول البلدان المطبقة لها سوريا و مصر، و في ذلك العهد كانت توجد أربعة أنواع من الضرائب: الزكاة، الجزية، الخراج، العشور و الزكاة هي قدر معين من النصاب الحولي يخرج للمسلم لله تعالى فهو حق واجب في مال مخصوص لطائفة مخصوصة لتحقيق رضا الله تعالى و تزكية النفس و المال و تحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية، سياسية و مالية.

## الضريبة علي التصرفات العقارية

بدأت ولادة القانون الضريبي، في القرون الوسطى، ومن أهم الضرائب التي فرضت في القرون الوسطى، ضريبة الريع العقاري، والتي كانت تتخذ من إنتاج الأرض الزراعية وعاءا لها، وكانت تعتبر الأرض هي مصدر الثروات، كما كانت الإقطاعات واسعة لدرجة أنها تشمل مقاطعات أو أجزاء كبيرة من المدن.

ولهذا نادي بعض الاقتصاديين في القرنين السابع عشر والثامن عشر الميلادي، بأهمية ضريبة الأرض، وتفضيلها على ضريبة التجار والحرفيين، لأن الأرض إضافة إلى أنها مصدر الثروة، فإن المزارع هو الذي سيتحمل عبء الضريبة في النهاية. ومع نمو نشاط الصناعة والتجارة، إلى جانب نشاط الزراعة، أصبحت الضرائب لا تفرض على الأراضي الزراعية فقط، وإنما امتدت إلى الصناعة والتجارة، بل أصبح للصناعة والتجارة المكان الأول في تحديد الضريبة.

### الفرع الثاني: تعريف الضريبة وخصائصها:

أولا: تعريف الضريبة: لقد اختلفت التعاريف باختلاف كتب المالية العامة والمال و الاقتصاد في تحديد طبيعة الضريبة و فيما يلي بعض التعاريف لها:

تعريف ١: "بأنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا، وبصفة نهائية، وبدون مقابل تستخدمها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة".

تعريف ٢: "عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

و انطلاقا من التعريفين السابقين يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، كما أن لها طابعا إجباريا ونهائيا و هدفها تغطية الأعباء العامة للمجتمع.

### ثانيا: خصائص الضريبة:

١/ الضريبة مبلغ من النقود تدفع نقدا و ليس عينا: حيث أن السداد العيني للضرائب كان سائدا في الماضي لتلاؤمه مع الاقتصاديات العينية السابقة، ومع تطور المفاهيم كشفت الكثير من عيوب السداد العيني للضريبة و من هذه العيوب ارتفاع التكاليف سواء من حيث التحصيل أو النقل أو الحفظ أو غيرها، و منها أيضا عدم قدرة السداد العيني على الإحاطة بجميع أنواع الضرائب، و كذلك عدم قدرة الدولة على تغطية متطلبات الإنفاق العام عينا كصرف رواتب موظفيها فلا يمكن للدولة صرفها كحوب أو لحوم... الخ، و عبر ذلك من العيوب التي أدت إلى ترسيخ المفهوم النقدي للضريبة.

٢/ الضريبة فريضة حكومية: تفرضها الحكومة أو من ينوب عنها أو يمثلها من الأفراد والهيئات العامة والمصالح الحكومية كأجهزة التحصيل الضريبي أو المجالس المحلية اللامركزية وغيرها وذلك حتى يتسنى لهذا العنصر فرض الضرائب ولذلك تقتضي الفريضة الحكومية أن تورد حصيلة الضرائب إلى خزينة الدولة.

٣/ الضريبة جبرية: أي أنها إلزامية تفرض أو تجبى من الأفراد على سبيل الجبر أو الإلزام انطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها. و تتمثل الإلزامية أيضا في عدم ضرورة مشورة الأفراد، أو الحصول على موافقتهم عند فرضها، و انعدام حقهم في الاعتراض عليها و على أحكامها. و معاقبة المتهربين منها في حالة وجودهم و تحصيلها منهم بما تملكه من وسائل جبرية قانونية. و الإلزامية الضريبة لا تتعارض مع ضرورة موافقة ممثلي الأمة كالبرلمان عليها لأنها يجب أن تصدر بقانون.

٤/ الضريبة نهائية: بمعنى أنها لا تسترد، و لا تحق المطالبة بها، و يدفعها المكلفون بصفة نهائية لا رجعة فيها، و لا ردة لها و إن لم تصدر بقانون و لم تعد قيمتها، أو شعر المكلفون بضمها، أو لم تتحقق المصلحة العامة منها.

٥/ الضريبة بلا مقابل: أي تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل، أو نفع معين مقابلها فالمكلف يدفعها ليس نظير منافع أو خدمات ينتظر من الدولة تقديمها له، وإنما يدفعها بصفة أحد أفراد المجتمع و عليه أن يساهم في الأعباء العامة للدولة. وفي الحقيقة وعلى المنظر البعيد فإن الأفراد يستفيدون من خدمات حكوماتهم الكثيرة، والتي قد تكون مبررا تستند إليها الحكومة في تبريرها فرضها للضرائب على رعاياها.

### المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة:

يقصد بها المبادئ العامة و الأسس التي تحكم الضريبة، والتي يتعين على المشرع إتباعها عند وضع نظام ضريبي في الدولة. و هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور تخضع له الأصول القانونية للضريبة وعلى الدولة أن تلتزم بهذه القواعد والمتمثلة فيما يلي:

#### الفرع الأول: قاعدة العدالة:

لقد بين آدم سميث هذا المبدأ بقوله يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به الممول في ظل حماية الحكومة. فأدم سميث يقرر أن مساهمة كل فرد من رعايا الدولة في النفقات العامة يجب أن يكون تبعا لطاقتة ومقدرته المالية، وأحسن مقياس لقدرته هو مقدار دخله، ويرى مفكرو المالية ضرورة بناء فرض الضريبة على الأسس التالية:

- /مبدأ العمومية في التطبيق .
- /مبدأ الوحدة في التطبيق .
- /مبدأ الكفاءة في التطبيق .

#### الفرع الثاني: قاعدة اليقين:

ويقصد به أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف بشكل لا غموض فيه ولا عشوائية، فالفترة، والطريقة، ومقدار الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا بالنسبة للمكلف بالضريبة بصورة مسبقة وفي الوقت المناسب، ويرتبط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الثبات والاستقرار الضريبي، فالتحديد الضريبي الواضح يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة (المقدار، السعر، النسب .

#### الفرع الثالث: قاعدة الملائمة في الدفع:

يجب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين ونفسياتهم، سواء من حيث اختبار وعائها وأسلوب تحديده، وأومن النواحي المرتبطة بكيفية الجباية وموعد إجراءاتها، فميعاد تحصيل الضرائب يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله.

#### الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في الضريبة:

تقتضي هذه النظرية ضرورة الاقتصاد في تكاليف جباية الضرائب بعيدا عن الإسراف، والمبالغة في نفقات التحصيل الضريبي سواء فيما يتعلق بنفقات عمال وموظفي الضرائب، أو نفقات وسائل التحصيل.

### المطلب الثالث: أنواع الضرائب

#### الفرع الأول: تقسيمها حسب معيار الضريبة:

##### أولا: الضريبة الوحيدة:

يقصد بها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر. يعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

##### ثانيا: الضرائب المتعددة:

يعني هذا النظام إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب فحسبه تعتمد الدولة على أنواع مختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية.

## الضريبة علي التصرفات العقارية

### الفرع الثاني: تقسيمها حسب معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

#### أولاً: الضرائب على رأس المال:

والتي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة ( الأسهم، السندات...)، والعقارية (المبينة، وغير المبينة) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلاً أم لا ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل.

#### ثانياً: الضرائب على الدخل:

وتتولد عن واقعة تحقق الدخل ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها.

#### ثالثاً: الضرائب على الاستهلاك:

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلعة الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي عليه وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبية عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة).

### الفرع الثالث: تقسيمها حسب معيار تحمل العبء الضريبي

#### أولاً: الضرائب المباشرة:

هي ضرائب يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، فضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة علي المرتبات والإيرادات المحققة من مزاوله الأنشطة التجارية أو المهنية أو إيرادات الثروة العقارية .

#### ثانياً: الضرائب غير المباشرة:

وهي عكس الضريبة المباشرة، حيث أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك وبذلك فدافع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين.

### الفرع الرابع: تقسيمها حسب معيار سعر الضريبة:

أولاً: الضرائب النسبية: ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة.

ثانياً: الضريبة التصاعدية: وهي بها تلك الضريبة المحسوبة علي أساس زيادة نسبتها كلما زاد حجم المادة الخاضع للضريبة.

### المطلب الرابع: أهداف الضريبة:

#### أولاً: الهدف المالي للضريبة

حسب النظرية الكلاسيكية فان تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب أن لا يكون لها أي تأثير اقتصادي ، إن هذا المفهوم يعطي للضريبة وظيفة مالية ويحصر دورها في تعبئة صناديق الخزينة العمومية لارتباط دور الضريبة بفكرة الدولة الحارسة، وبالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير لها على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمامها.

## ثانياً: الهدف الاقتصادي للضريبة:

يمكن للضريبة أن تحدث أثارا اقتصادية عامة وأثارا انتقائية حسب القطاعات الاقتصادية فالذي يخص الأثر الاقتصادي العام يمكن أن توجه الضريبة لامتناص الفائض من القوة الشرائية والى محاربة التضخم.

## المبحث الثاني: الضريبة علي التصرفات العقارية

### مفهوم الضريبة علي التصرفات العقارية:

هي ضريبة مباشرة يقع عبئها علي الممول شخصيا ناتجة عن الاغتناء أو الزيادة في الذمة المالية للممول خلال فترة معينة سواء كانت بصفة دورية ووردت بالمادة ٤٢ من القانون في باب إيرادات الثروة العقارية بعد إن كانت بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في إيرادات النشاط التجاري والصناعي .

### المطلب الأول: تطورها التشريعي:

#### الفرع الأول: القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١

مادة (١٩) - استثناء من حكم المادة (٣١) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٥٪ وبغير تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء أكان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشأة على أرض مملوكة للممول أو للغير . وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات . وعلى مأموريات ومكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة مع رسم التوثيق والشهر المقررة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر وبذات إجراءات تحصيلها من المتصرف إليه الذي يلتزم بسدادها لحساب الممول المتصرف ويعتبر باطلا كل شرط أو اتفاق يقضى بنقل عبء الضريبة إلى المتصرف إليه . ويمتنع على مأموريات ومكاتب الشهر العقاري توثيق أو شهر التصرفات المشار إليها إلا بعد تحصيل الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة، وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيرها لمدة تزيد على خمسين عاما ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة المشار إليها البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين ، ويتم توريد هذه الضريبة طبقا لما تقضى به أحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون . ولا تسرى الضريبة العامة على الدخل في هذه الحالة .

كانت المادة ١٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أن: "تتولى مأموريات ومكاتب الشهر العقاري تحصيل قيمة الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر بذات إجراءات تحصيلها".

كما تنص المادة ٣٤ من ذات القانون على وجوب: "تقديم الإقرار خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية التي يتم فيها التصرف أو التصرفات التالية للتصرف الأول الذي تم خلال السنة التي قدم عنها الإقرار، على أن يخصم ما سبق سداه من ضرائب أمام الشهر العقاري من الضريبة التي تستحق".

كما تنص المادة ٢/٢٢ من ذات القانون (والمعدلة بالقانون رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦) على أنه: "وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر".

#### الفرع الثاني: القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١

## الضريبة علي التصرفات العقارية

**مادة ٢٢ –** استثناء من حكم المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على ارض مملوكة للممول أو للغير، (مستبدله بالقانون رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ ونشر بالجريدة الرسمية العدد ٢٧ مكرر في ١٤/٧/١٩٩٦).

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقا لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشهر. (مستبدله بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد ٢٧ مكرر في ١٤/٧/١٩٩٦).

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الفروع أو تقرير حق انتفاع علي العقار أو تأجيله لمدة تزيد علي خمسين عاما، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة المشار إليها البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين كما لا يعتبر تصرفا خاضعا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام، وفي هذه الحالة لا تسرى أحكام الباب السادس من الكتاب الأول من هذا القانون .

### الفرع الثالث : قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و تعديلاته :

#### أولا :م ٤٢ الصادرة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقا لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشهر.

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاما، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

#### ثانيا :م ٤٢ المعدلة بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ (الموقوف العمل به) الصادر في ٦/١٢/٢٠١٢

تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، و سواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، و سواء كانت المنشأة مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، و سواء كانت مشهرة أو غير مشهرة ، و سواء كانت هذه العقارات تقع داخل أو خارج كردون المدينة .

## الضريبة علي التصرفات العقارية

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث ، وكذلك تقديم العقار كحصه عينيه في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابله لها لمدة خمس سنوات . ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف .

و في حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة و توريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر ، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ .

و في تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً ، و لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبريه ، إداريه كانت أو قضائيه ، و كذلك نزع المملكيه للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة أو وحدات الإدارة المحليه أو الأشخاص الاعتباريه العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

و يسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من القانون اعتباراً من اليوم التالي لانتهاه المده المحدده بالفترتين الثالثه و الرابعه من هذه المادة . يخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من هذا القانون .

ثالثاً : م ٤٢ المعدله بموجب القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ المنشور(الجريدة الرسمية العدد ٢٠ مكرر في ٢٠١٨/٥/١٨)

تفرض ضريبة بسعر ٢.٥ ٪/ وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً للعقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنيه منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة.

ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصه عينيه في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابله لها لمدة خمس سنوات .

ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة ( ١١٠ ) من قانون الضريبة على الدخل اعتباراً من اليوم التالي لانتهاه المده المحدده.

و في حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة و توريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر ، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ .

و في تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة بالتصرف بالوصيه أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً ، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبريه إداريه كانت أو قضائيه وكذلك نزع المملكيه للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحليه أو الأشخاص الاعتباريه العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

و يخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته.

رابعاً : القانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ المنشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٩ مكرر (٥) في ٢ يوليو سنة ٢٠١٨

تفرض ضريبة بسعر ( ٢.٥ ٪/ ) وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الاراضى للبناء عليها عدا القرى ، سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شامل العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنيه منه أو غير ذلك ، وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، و سواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة .

و يستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تقديم العقار كحصه عينيه في رأسمال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابله لها لمدة خمس سنوات .

و يلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ، و يسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من هذا القانون اعتباراً من اليوم التالي لانتهاه المده المحدده . و تمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه

## الضريبة علي التصرفات العقارية

وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات عن شهر العقار أو تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة على هذا العقار .

وفى تطبيق أحكام هذه المادة ، يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو الهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاماً .

ولا يُعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية ، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يُعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

و يُخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من هذا القانون .

لا تقبل الدعوى المتعلقة بشهر العقار إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة المشار إليها

### ملخص التطور التشريعي للمادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بيان	٤٢م ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥	٤٢م ق ١١ لسنة ٢٠١٣	٤٢م ق ١٥٨ لسنة ٢٠١٨
سعر الضريبة	السعر ٢.٥٪ علي أجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن	السعر ٢.٥٪ علي أجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها داخل كردون المدن ما عدا القرى وسواء كانت العقود مشهرة أو غير مشهرة	السعر ٢.٥٪
الاستثناءات	١- تصرف الوارث في العقار الموروث بالحالة التي كان عليها العقار عند الميراث ٢- تقديم العقار كحصة عينية في رأسمال شركة مساهمة بشرط عدم التصرف في الاسم المقابلة لها لمدة ٥ سنوات		خضوع تصرف الوارث في العقارات التي آلت إليه بالميراث دون أي استثناء في تغير حالة العقار
المكلف بالتحويل	مكاتب الشهر العقاري يتوجب عليها أخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها ضريبة خلال شهر من تاريخ الشهر	١- التزام المتصرف بسداد الضريبة خلال ٣٠ يوم من تاريخ التصرف ويسري عليها مقابل التأخير م ١١٠ من اليوم التالي لانتهاؤ المدة المحددة للسداد ٢- في حالة شهر التصرف علي مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة وتوريدها إلي المصلحة خلال ٣٠ يوم من تاريخ تقديم طلب الشهر - ما لم يكن تم سداد الضريبة قبل هذا التاريخ ٣- ويخصم ما تم سداده من هذه الضريبة المستحقة علي الممول في	١- تمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء و المياه ووحدات الإدارة المحلية عن شهر العقار أو توصيل المرافق ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة ٢- لا تقبل الدعوي المتعلقة بشهر التصرف أو أثبات صحة التوقيع إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة

## الضريبة علي التصرفات العقارية

حالة تطبيق البند ٧ من م ١٩		
	يخضع للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الفروع أو الأزواج أو تقرير حق الانتفاع علي العقار أو تأجيله لمدة تزيد عن ٥٠ سنة	التصرف بغير البيع ويخضع للضريبة
	لا يعتبر تصرف خاضع للضريبة – البيوع الجبرية إدارية أو قضائية – نزع الملكية – الاستيلاء للمنفعة العامة – التبرع – الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو أي شخص اعتباري عام – أو مشروعات ذات نفع عام	ما يعتبر تصرف ولا يخضع للضريبة

### خامسا: مواد اللائحة ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها

#### ١- مادة "٥١" من اللائحة التنفيذية ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥

لا تشمل العقارات المنصوص عليها في المادة (٤٢) من القانون العقارات المبنية أو الأراضي التي تمثل أصلاً من أصول المنشأة ويكون الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية على النموذج رقم (٨ عقاري)، ويتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة على التصرفات العقارية على النموذج رقم (٩ عقاري).

#### ٢- مستبدلة بنص القرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ بموجب م ١ من القرار الوزاري الصادر في ٢٠١٥/٤/٦

في تطبيق أحكام المادة (٤٢) من القانون يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة للمتصرف بأداء الضريبة على النموذج (٨ عقاري) و يكون إخطار المتصرف لمأمورية الضرائب المختصة بالتصرفات العقارية الخاضعة للضريبة على النموذج (١٦ مكرراً حصر).

على مأمورية الضرائب المختصة تسليم المتصرف إيصالاً عند سداد الضريبة يكون سداداً عند شهر التصرف لدي مكاتب الشهر العقاري مع تسليمه النموذج (٨ مكرراً تصرفات عقارية) مبيناً به سداده للضريبة .

و يجب على مكاتب الشهر العقاري في حالة شهر التصرف تحصيل الضريبة و تسليبه صاحب الشأن لقاء ذلك إيصالاً بمبلغ الضريبة المسددة ، ما لم يقدم نموذج رقم (٨ مكرراً تصرفات عقارية) بما يفيد سبق سداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة .

و على كل مكتب من تلك المكاتب توريد قيمة ما حصله من الضريبة في موعد لا تجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر بموجب شيك مصحوب بالنموذجين رقمي (٩ عقاري) و (٢٨ عقاري) ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ ، ويتم التوريد وفقاً لما يأتي :

(١) المكاتب التي تقع جغرافياً في نطاق محافظة القاهرة تورد الضريبة على النحو الآتي :

أ- بالنسبة لشرق و غرب و شمال القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة ثامن .

ب- بالنسبة لجنوب و وسط القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة رابع .

(٢) المحافظات التي توجد بها منطقة ضريبية عامة واحدة تورد الضريبة إلى هذه المنطقة .

(٣) المحافظات التي يكون بها أكثر من منطقة ضريبية عامة ، تورد الضريبة إلى المنطقة الضريبية الأولى .

## المطلب الثاني : خصائص الضريبة علي التصرفات العقارية

### الفرع الأول : مشروعيتها :

شرعت الضريبة علي التصرفات العقارية نظرا لما يتحقق من أرباح بزيادة قيمة رأس المال ومن عدم العدالة خضوع أصحاب الدخول البسيطة للضريبة الدورية علي الإيراد وعدم خضوع دخول كبيرة جدا ناتجة عن صفقة واحدة عارضة ( وما أكثر هذه الصفقات )

أولا: حالات البيع لذا لزم منا تحديد ما يقصد بالتصرف اهو البيع فقط أم هناك ما يعتبر تصرفا ناقل للملكية ويخضع للضريبة علي التصرفات . والمقصود بالتصرف الناقل للملكية هو ما حدده القانون ٧٠ لسنة ١٩٦٤ الخاص بالتوثيق والشهر وهي :

١. بيع العقار أو رده باتفاقه	٢. بيع الرقبة في العقار مجردا من حق الانتفاع	٣. بيع حق الانتفاع في العقار
٤. الوصية بالعقار	٥. وصية بمنفعة عقار مدة معينة او مدي الحياة	٦. المعاوضة في العق
٧. إقرار للغير بملكية العقار أو التصديق علي ملكيته	٨. هبة العقار أو الرجوع فيه	٩. حقوق الارتفاق
١٠. محاضر البيع الإداري الجبري		

ثانيا تعريف ما هو العقار؟ ويلزم أيضا تعريف العقار (الأرض والمباني ) وذلك وفقا لنص م ٨٢ من القانون المدني :

وهو كل شئ مستقر بجيزه ثابت لا يمكن نقله دون تلف فهو عقارا وما دون ذلك فهو منقول.

إلا أن المادة ٨٣ من القانون المدني أتت باستثناء ( يعتبر مالا عقاريا كل حق عيني يقع علي عقار . ويعتبر مالا منقولا ما عدا ذلك من الحقوق المالية )

ووفق نص القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الخاص بفرض الضريبة علي العقارات المبنية في مادته الأولى ( تفرض ضريبة سنوية علي العقارات المبنية أيا كانت مادة بناءها وأيا كان الغرض التي تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة , مقامة علي الأرض أو تحتها أو علي الماء بعوض أو بغير عوض )

ووفق الكتاب الدوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٤ الصادر في ٢٠١٤.٧.٢

كتاب دوري رقم ( ١٦ ) لسنة ٢٠١٤

بشأن تطبيق أحكام المادة ٤٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

المعدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ [ التصرفات العقارية ]

تضمنت المادة ٤٢ من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ أحكاماً مستحدثة بخصوص التصرفات العارية حيث نصت الفقرة الأولى منها على " تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، وسواء كان هذا التصرف شاملاً للعقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة .

ولتطبيق أحكام هذه المادة يراعى ما يلي :

( ١ ) يقصد بالتصرف في العقارات المبنية كل ما من شأنه أن يؤدي إلى نقل الملكية كالبيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة وغير ذلك فيما عدا الحالات التي استثنائها القانون وفي حدودها .

( ٢ ) لا تسري هذه الضريبة على التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها الكائنة في القرى وما يتبعها من كفور ونحوع وعزب وذلك وفق القانون المنظم للإدارة المحلية .

## الضريبة علي التصرفات العقارية

٣) يتم إثبات التصرف بالنسبة للعقارات غير المشهورة بكافة طرق الإثبات بما في ذلك المعاينة على الطبيعة أو الإطلاع على المستندات الخاصة بالملكية أو المترتبة عليها .  
والعبرة في فرض الضريبة بتاريخ شهر التصرف ، فإذا لم يكن التصرف مشهراً فإن العبرة بالواقع الذي تدل عليه القرائن أو المستندات الدالة على ذلك .

٤) إن واقعة التصرف العقاري واقعة مادية تحدث في زمن معين ولا يمكن بحال أن ترد إلى تاريخ سابق على حدوثها ، وهي ضريبة ذات نظام خاص لا يسري بشأنها مبدأ سنوية الضريبة ولا واقعة الريح السنوي ، ومن ثم فإن التصرفات بالعقود العرفية المؤرخة قبل تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ لا يسري عليها حكم المادة ٤٢ المشار إليها ما لم يثبت للمأمورية أن هذا التاريخ غير حقيقي بكافة طرق الإثبات ، أو أن يقوم الممول بشهر هذا التصرف في تاريخ لاحق على القيام به .

٥) تلتزم المأمورية المختصة بتسليم المتصرف ايصالاً عند سداد الضريبة يكون سداداً عند شهر التصرف لدى مكاتب الشهر العقاري، مع مراعاة إعطائه إيصال يثبت تحصيل الضريبة على التصرفات العقارية ، وعلى مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة المذكورة ما لم يقدم المتصرف هذا الإيصال .

٦) يسري مقابل التأخير المقرر بالمادة ١١٠ من قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على التصرفات العقارية التي لم يسدد عنها ضريبة على النحو التالي :

أ) التصرفات العرفية المبرمة قبل تاريخ العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ لا يسري بشأنها مقابل التأخير ولكن يسري مقابل التأخير في حالة ما إذا تم شهر هذه التصرفات بعد تاريخ العمل بهذا القانون ولم يسدد الممول الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ واقعة الشهر .

ب) التصرفات العرفية أو المشهورة بعد تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ يسري بشأنها مقابل التأخير ما لم يلتزم المتصرف بسداد الضريبة المستحقة عليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبرام التصرف العرفي ، ولا يترتب على شهر هذا التصرف أي تغيير في تاريخ احتساب مقابل التأخير .

تجريباً في : ٢٠١٤/٧/٢

### الفرع الثاني: نطاق فرض الضريبة على التصرفات العقارية :

تفرض علي إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي المعدة للبناء داخل كردون المدينة ( استثناءاً من القاعدة العامة من فرض الضريبة علي صافي الدخل بنسبة ٢,٥ ٪ من إجمالي قيمة التصرف وقد راعي المشرع أنها ضريبة علي رأس المال ومن ثم يجب أن يكون السعر معتدلاً ورغبة من المشرع بعدم التهرب ويعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق الانتفاع أو تأجير العقار لأكثر من خمسين سنة ولا يعتبر تصرفاً البيوع الجبرية إدارية أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين وكذلك التبرع أو الهبة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام تم تعديلات علي المادة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ المنشور بتاريخ ١٨-٥-٢٠١٣ ويعمل به من تاريخ صدوره والذي أتى بخضوع حالات التصرف سواء كانت مشهورة أو غير مشهورة (بعقود عرفية) .

إلى أن استقر التعديل بموجب القانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ الصادر بتاريخ ٢٥/٧/٢٠١٨ بالنص التالي:

تفرض ضريبة بسعر ( ٢.٥ ٪ ) وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الاراضى للبناء عليها عدا القرى ، سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شامل العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، و سواء كانت عقود هذه التصرفات مشهورة أو غير مشهورة .

و يُستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تقديم العقار كحصة عينية في رأسمال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

و يلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ، و يسرى مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من هذا القانون اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة .و تمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه

## الضريبة علي التصرفات العقارية

وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات عن شهر العقار أو تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة على هذا العقار .

وفى تطبيق أحكام هذه المادة ، يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو الهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً .

ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية ، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

و يُخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من هذا القانون .

لا تقبل الدعوى المتعلقة بشهر العقار إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة المشار إليها.

**والذي أتى بجديد وهو (بالغاء الاستثناء من الخضوع للتصرف في العقارات الموروثة ( بحالتها) والزام الجهات المعنية بشهر التصرف أو توصيل المرافق عدم تقديم الخدمة إلا بعد سداد الضريبة وكذا عدم قبول الدعاوي بشهر التصرف إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة.)**

### الفرع الثالث: الاستثناءات من الخضوع للضريبة علي التصرفات العقارية:

يستثنى من الخضوع

١. للضريبة تصرف الوارث فيما إل إليه من موروثة بحالتها عند الميراث (أُلغيت بالقانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ )
  ٢. وكذلك تقديم العقار كحصه عينيه في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة للحصه لمدة خمس سنوات
  ٣. ولا يُعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية ، و كذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يُعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام
  ٤. وأوضحت المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية بأنه لا تشمل العقارات المنصوص عليها بالمادة ٤٢ التصرفات في العقارات المبنية والأراضي التي تمثل أصل من أصول المنشأة
- التصرفات العقارية التي تقوم بها الأشخاص الاعتبارية وفقا للكتاب الدوري رقم (١٦ لسنة ٢٠١٣)

### الفرع الرابع: حصر حالات التصرف العقاري

أصدرت المصلحة الكتاب الدوري رقم ١٠ لسنة ٢٠١٦ لتحديد طرق حصر حالات التصرف العقاري لإحكام حصر حالات التصرف العقاري للعقود الغير مشهرة وذلك بعد تعديل النص التشريعي بالمادة ٤٢ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣

كتاب دوري رقم (١٠) لسنة ٢٠١٦

بشأن حصر التصرفات العقارية

بمناسبة صدور القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وما تضمنه من أحكام مستحدثة بخصوص التصرفات العقارية، حيث نصت المادة ٤٢ من القانون المشار إليه على ما يلي :

" تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ / ويغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً للعقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة .

## الضريبة علي التصرفات العقارية

ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ، ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة ١٠٠ من قانون الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ .

وفي تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو الهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد عن خمسين عاماً ، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

ويخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند ٧ من المادة ١٩ من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته .

لذا تنبه المصلحة إلى ضرورة التزام المأموريات وكافة وحدات المصلحة بالمعنية بالآتي :

أولاً : على المناطق الضريبية المنوط بها تنفيذ ما ورد بالمادة ٥١ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠٠٥ ، إنشاء وحدة لاستلام النماذج والشيكات الواردة من مأموريات ومكاتب الشهر العقاري ، على أن تتولى هذه الوحدة ما يلي :

- إدخال بيانات التصرفات العقارية التي ترد إليها من مأموريات ومكاتب الشهر العقاري على البرنامج المميكن المعد لذلك .

- إخطار كل مأمورية بما يخصها من حصيلة تلك التصرفات وتسليمها النماذج الورقية الخاصة بها .

ثانياً : في حالة عدم ورود النماذج (٩) ، (٣٨) من مأموريات الشهر العقاري مع الشيك الخاص بقيمة ضريبة التصرفات العقارية يتم تكليف أحد السادة المفتشين بالمنطقة بالإطلاع لدى مأمورية الضرائب العقارية للحصول على بيان بالسادة أصحاب التصرفات وعناوينهم والمأموريات التابعين لها حتى يتم إخطار كل مأمورية بما هو واقع في نطاق اختصاصها .  
ثالثاً : تقوم شعبة الحصر بكل مأمورية بالآتي :

- الانتقال إلى مأموريات ومكاتب الشهر العقاري التي تقع في دائرة اختصاص المأمورية لحصر التوكيلات الصادرة من كل مأمورية أو مكتب التي لا يجوز إلغاؤها إلا بحضور الطرفين ويكون موضوعها بيع عقار للنفس وللغير .

- الإطلاع لدى المحاكم التي تقع في دائرة اختصاص المأمورية على الأحكام الصادرة في الدعاوي التي يكون موضوعها تصرفات عقارية (صحة توقيع / صحة بيع ونفاذ) .

- في حالة قيام الممول بإخطار المأمورية المختصة بالتصرف ، فعلى المأمورية حساب قيمة الضريبة وتحصيلها وتسليم الممول إيصال السداد مع إعطائه مكاتبة على النموذج رقم (٨ مكرر) تصرفات عقارية موجهة لمأمورية الشهر العقاري .

- قيام المأمورية بإدخال بيانات التصرفات العقارية التي تم الإطلاع عليها بمأموريات ومكاتب الشهر العقاري والمحاكم على البرنامج المميكن المعد لذلك وكذلك الإخطارات الواردة من الممولين .

- فتح ملف تصرفات عقارية لكل إخطار وارد من المناطق الضريبية على نموذج رقم (٣٨ عقاري) وكذا الإخطارات الواردة من الممول والتي تم الإطلاع عليها بمأموريات ومكاتب الشهر العقاري والمحاكم مع قيدها بسجل معد لهذا الغرض بالمأمورية .

- في حالة تكرار التصرفات لنفس الممول يتم إضافة هذا التصرف إلى الملف السابق فتحه مع مراعاة أحكام البند (٧) من المادة ١٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، على أن يرفق بالملف قبل تسليمه للأرشيف المستندات الآتية :

□ نموذج (٣٨ عقاري) الوارد من مأموريات ومكاتب الشهر العقاري .

□ صورة من التوكيل الذي تم الإطلاع عليه بالشهر العقاري أو بياناته في حالة عدم توافر صورة .

□ محضر الإطلاع بالمحاكم على الأحكام الصادرة في دعاوى صحة التوقيع وصحة البيع والنفاذ .

## الضريبة علي التصرفات العقارية

- أصل الإخطار الوارد من الممول وصورة من العقد المرفق به .
  - صورة الخطاب المرسل للشهر العقاري ، النموذج ( ٨ مكرر) تصرفات عقارية .
  - صورة من إيصال السداد .
  - مذكرة تحديد بداية النشاط .
- رابعاً : على المأمورية استكمال الإجراءات القانونية لربط وتحصيل الضريبة مع التأكيد على ضرورة الرجوع الى البرنامج المميكن المعد مركزيا لحصر هذه التصرفات للحصول على تقرير من البرنامج يوضح التصرفات التي قام الممول بها حتى تاريخ المحاسبة ، وفي حالة تعدد أماكن التصرفات الخاصة بنفس الممول يتم تحديد المأمورية المختصة وفقاً للقواعد المحددة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وللائحة التنفيذية .
- خامساً : تقوم الإدارة المركزية لبرامج التحصيل والاستفسارات والوحدات التابعة لها بمتابعة قيام مكاتب الشهر العقاري بتطبيق أحكام قانون الضرائب بهذا الخصوص .
- وعلى قطاع المناطق الضريبية (ضريبة دخل) والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ أحكام هذا الكتاب الدوري بكل دقة .
- تجريباً في : ٢٠١٦ / ٦ / ٦

### الفرع الخامس: المأمورية المختصة بمحاسبتها

أصدرت المصلحة الكتاب الدوري رقم ٢١ لسنة ٢٠١٧ لتحديد المأمورية المختصة كتاب دوري رق ( ٣١ ) لسنة ٢٠١٧ بشأن المأمورية المختصة بمحاسبة إيرادات الثروة العقارية نظراً لورود العديد من الاستفسارات بشأن المأمورية المختصة بمحاسبة إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها بالمادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وبمتابعة الأداء على مستوى المصلحة تبين قيام بعض المأموريات بفتح ملفات ومحاسبتها والربط عليها رغم أنها لا تقع ضمن اختصاصها بدراسة الموضوع في ضوء أحكام المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون وتعديلاتها التي تنص بالبندين ٦١ ، ٥ [على الآتي :-

٥ - إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي تقع في دائرتها محل إقامته وفي حالة تعدد مجال إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة الذي يحدده ، أما إذا لم يحدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها أيأ من عقاراته المبنية أو الأراضي الزراعية أو الوحدات السكنية أو المفروشة التي يوجرها ، وإذا كان للممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي .

٦ إذا تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن النشاط المهني أو غير التجاري ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني ..  
لذا تنبه المصلحة على كافة الوحدات بضرورة مراعاة ما يلي :-

\* إذا اقتصر نشاط الممول على إيرادات الثروة العقارية فإنه يجب التفرقة بين أمرين

الأول : إذا كان محل إقامة الممول معلوماً للمصلحة فإن المأمورية المختصة بمحاسبة نشاط الثروة العقارية هي المأمورية الكائن بها عنوان إقامته .

الثاني : إذا لم يكن محل إقامة الممول معلوماً للمصلحة فإن المأمورية المختصة بنشاط الثروة العقارية هي المأمورية الكائن بها العقار محل المحاسبة .

\* في حالة تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن إيرادات الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي .

## الضريبة علي التصرفات العقارية

\*في حالة تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن النشاط المهني أو غير التجاري ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني .

\*في حالة تكرار التصرفات العقارية يراعى المحاسبة وفقاً لأحكام البند رقم ٧ من المادة (١٩)

من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وتكون المأمورية المختصة في هذه الحالة هي المأمورية التي يقع في دائرتها أول تصرف

وبناء على ان الضريبة هي ما إيرادات الثروة العقارية فان نلخص ما جاء بالكتاب الكتاب الدوري رقم ٣١ لسنة ٢٠١٧ لتجديد المأمورية المختصة بمحاسبة الضريبة علي التصرفات العقارية علي النحو التالي:

بيان	المأمورية المختصة
المتصرف معلوم العنوان	المأمورية المختصة بالمحاسبة هي المأمورية التابع لها محل إقامة المتصرف
المتصرف غير معلوم العنوان	المأمورية المختصة بالمحاسبة هي المأمورية التابع لها عنوان العقار المتصرف فيه
في حالة وجود نشاط تجاري مع نشاط الثروة العقارية	المأمورية المختصة هي المأمورية التابع لها المركز الرئيسي للنشاط التجاري
في حالة وجود نشاط مهني أو غير تجاري مع نشاط الثروة العقارية	المأمورية المختصة هي المأمورية التابع لها المركز الرئيسي للنشاط المهني
في حال تطبيق البند ٧ من م ١٩	المأمورية المختصة هي المأمورية التابع لدائرتها أول تصرف

## الفرع السادس :مزايها

تلتحق بالثروات المكتسبة والمكونة من بيع الأراضي والعقارات وتفرض علي تداول رأس المال وتكلفة التحصيل لها بسيطة وهي لا تحمل غالباً خلاف قانوني ومعلومة القيمة مباشرة ومتعلقة بالمتصرف ولا يمكن نقل عبئها للغير .

## الفرع السابع :شروط فرضها :

ان تكون التصرفات في العقارات والأراضي المعدة للبناء داخل كردون المدن بجالتها أو بعد إقامة منشآت عليها جزءاً أو كلي مملوك للممول أو للغير أو وحدة سكنية من العقار وذلك كله عن العقود المشهورة حتي نهاية الفترة الضريبية ٢٠١٢ وتستحق الضريبة خلال ٣٠ يوم من تاريخ الشهر

وتم التعديل علي المادة ٤٢ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ بسريان المادة ١١٠ بمقابل التأخير اعتباراً من تاريخ اليوم التالي لانتهاؤ المدة المحددة رفض مجلس الدولة حينئذ اعتبار العقد العرفي كافياً لفرض الضريبة على التصرف العقاري الناشئ عنه مفسراً عبارة التصرف الواردة في قانون الضريبة بأنها التصرف في الحق أي نقل الحق من شخص لأخر باعتبار أن التصرف في الحق إحدى السلطات التي يخولها الحق العيني فيكون المقصود بالتصرف هو نقل الملكية وليس مجرد إجراء عمل قانوني من شأنه نقل الملكية كعقد دون استيفاء الركن الذي حدده القانون لنقل الحق وهو التسجيل.

وقد أدى ذلك إلى خروج العديد من التصرفات العقارية التي يجريها الممولون من نطاق الخضوع للضريبة لأنها لا تشهر في مصلحة الشهر العقاري وذلك بالرغم من أن القانون لم يربط بين تحصيل الضريبة وواقعة الشهر كما كان في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حين كان يلزم مصلحة الشهر العقاري بتحصيل الضريبة وتوريدها بل اكتفى في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالزام مصلحة الشهر العقاري بمجرد إخطار مصلحة الضرائب عن هذا الشهر ومع ذلك يمتد نطاق فرض الضريبة على العقارات غير المشهورة.

وإذا علمنا أن ما يزيد على ٩٠٪ من العقارات في مصر يتم تداولها والتصرف فيها بغير الشهر اكتفاء بعقود عرفية غير متنازع عليها وذلك لصعوبة إجراءات الشهر والأعباء التي تفرضها على المتعاملين لتبين لنا مدى الهدر الضريبي الذي تتسره الخزنة العامة بسبب خروج التصرفات العرفية من نطاق الضريبة فضلاً عن أن ربط الضريبة بواقعة الشهر العقاري

## الضريبة علي التصرفات العقارية

تجعل من شهر العقار بمثابة عقوبة على من يلجأ إليه لإثبات ملكيته بأن يدفع ضريبة على ذلك لا يدفعها من لا يشهر عقاره مما يشكل تمييزا غير مقبول لمصلحة ذوى العقود العرفية.

وأخيرا تدخل المشرع الضريبي بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بأن أعاد صياغة المادة ٤٢ الخاصة بالتصرفات العقارية في ثوب جديد على النحو التالي: "تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على اجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الاراضى للبناء عليها عدا القرى سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا للعقار أو جزءا منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على ارض مملوكة للممول أو للغير، وسواء كانت هذه التصرفات مشهرة أم غير مشهرة.

عرضنا فيما أعلاه ... نصوص الضريبة على التصرفات العقارية ونستكمل الاستثناء من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة وهي:

التصرف في صورة تقرير انتفاع أو تأجير لمدة لا تزيد على خمسين سنة، لأن التصرف بنقل المنفعة أو التأجير لا يعد نقلا كاملا للملكية، ومن ثم لا يخضع للضريبة طالما كانت مدة الانتفاع أو التأجير لا تزيد عن خمسين سنة، فإذا زادت هذه المدة كانت قرينة على أنها تصرف بنقل الملكية مستتر في صورة حق انتفاع أو تأجير وهي من الحقوق المؤقتة التي لا يتصور منحها مدى بعيدا من الزمن مما يعمل على الاعتقاد بأن صاحبها قد تخلى عنها للغير، مما يوجب الخضوع للضريبة.

- التصرفات الجبرية، لما كان مناط الخضوع لضريبة التصرفات العقارية أن يصدر التصرف بنقل الملكية إلى الغير بإرادة المتصرف فإن كل تصرف يجبر عليه مالك العقار يجب ألا يخضع للضريبة. وعلى هذا نصت المادة ٤٢ بعد خضوع التصرفات المتمثلة في البيوع الجبرية للعقارات سواء كانت بيوعا إدارية أو قضائية، أو تم التصرف من خلال نزاع ملكية العقار أو الاستيلاء عليه للمنفعة العامة أو التحسين

### المطلب الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة

#### الفرع الأول: الواقعة المنشئة للضريبة،

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة، المركز الضريبي المحقق، والذي يتحدد في اللحظة التي يلتزم فيها الممول بالضريبة وهي ذات اللحظة التي يحق فيها للإدارة الضريبية المطالبة بالضريبة، وهي للضريبة على التصرفات العقارية

١. هي إجراءات التوثيق للعقود الرسمية والتصديق على التوقيعات بالنسبة للعقود العرفية والعبارة في فرض الضريبة بتاريخ شهر التصرف

٢. فإذا لم يكن التصرف مشهرا فالعبارة بالواقع الذي تدل عليه المستندات والقرائن أو المستندات الدالة على ذلك ويتم إثبات التصرف بكافة طرق الإثبات

٣. التصرفات العقارية واقعة مادية وذات طبيعة خاصة ولا يسري بشأنها سنوية الضريبة ولا واقعة الربح السنوي ومن ثم فالعقود العرفية قبل تعديل المادة ٤٢ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ لا يسري بشأنها نص المادة ٤٢ ما لم يثبت للمأمورية أن هذا التاريخ غير حقيقي بكافة طرق الإثبات وان يقوم الممول بشهر التصرف في تاريخ لاحق على القيام به

٤. إن النص على إخضاع التصرف العرفي للضريبة يعتبر اعترافا من المشرع بالواقع الذي به يعتد قانون الضريبة، كما انه لا يخالف ما استقر عليه القضاء في الاعتراف لإثبات الحق في الملكية بين طرفي العقد، ومن ذلك: استقر الفقه الضريبي منذ عقود على أن الضريبة على التصرفات العقارية تستحق من تاريخ تسجيل التصرف وفق ما اقره قانون تنظيم الشهر العقاري ووفق هذا الفقه فإن الضريبة ٤ تستحق طالما تراخي المتصرف إليه عن إجراءات التسجيل

٥. الي إن صدر حكم محكمة النقض – الهيئة العامة للمواد المدنية والتجارية والاحوال الشخصية لمحكمة النقض حكم هام في الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٩٤ ق جلسة ١٢ - ١٠ - ٢٠٠٣ مؤداه أن عقد البيع الابتدائي ينقل الملكية العامة للعقار وحتى ولو لم يسجل استنادا إلي نص م ٤١٨ من القانون المدني ( عقد البيع – هو عقد يلتزم به البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر مقابل ثمن نقدي وبالرجوع للمذكرة الإيضاحية للقانون المدني ( أفادت – أن البيع الغير مسجل كالبيع المسجل من حيث استحقاق المشتري للثمرات (وبالتالي انتهى الرأي إلي إن ( الشهر بطريق

## الضريبة علي التصرفات العقارية

التسجيل ليس ركنا من أركان العقد بالنسبة للتصرفات العقارية – ذلك أن المشتري لا يحرم من كافة حقوقه التي يقرها له العقد و يجوز للبائع أن ينازعه بسبب عدم التسجيل .

٦. الواقعة المنشئة للضريبة تتحدد بالتاريخ أو الحدث الذي بموجبه تستحق الضريبة في ذمه الممول وهذا التاريخ أو الحدث هو الذي بمؤداه تنتقل جميع الحقوق المتعلقة بالمبيع ومنفعته – وهو تاريخ التوقيع علي العقد الابتدائي حتى ولو لم يكن مشهرا ما لم يوجد اتفاق يخالف ذلك أي أن عقد البيع الابتدائي يكفي وحده لاستحقاق الضريبة علي التصرفات العقارية طالما ثبت انتقال الحقوق المتعلقة بالمبيع ومنفعته وكافه ما يتعلق به.

٧. وقد ذهبت الجمعية العمومية لمجلس الدولة في فتاها للمصلحة أن الضريبة<sup>٥</sup> تستحق من واقعه الشهر ذاتها وإنما يتعين أن تكون مسبوقة بتصرف إرادي من يقصد منه تحقيق حق الغير علي العقار محل التصرف حجبة العقد الابتدائي وذلك أصبح العقد الابتدائي منشئا للحقوق ومنها حق المصلحة في استيلاء الضريبة علي مال التصرف طالما انتقلت للمصرف إليه جميع الحقوق المتعلقة بالمبيع ومنفعته وكافه ما يتعلق به

٨. أما ما ورد في نص م ٤٢ فقره ٢ من قيام مكاتب الشهر العقاري بإخطار المصلحة علي النموذج ٩ عقاري وفقا لنص م ٥١ فقره ٢ من اللائحة – لتقوم المصلحة بدورها بإخطار المتصرف بأداء ضريبة التصرفات العقارية علي نموذج ٨ عقاري فهذا أمر تنظيمي في حالة تسجيل التصرف أو شهره

## المطلب الثاني: الفحص

### الفرع الأول: استحقاق الضريبة:

تستحقق الضريبة من تاريخ الواقعة المنشئة لها بدء من نشأة الدين في ذمة الممول بإصدار الورد المحدد للضريبة بعد عده إجراءات طبقا للقانون وتلتزم المأمورية بتسليم المتصرف عند سداد الضريبة إيصالا يكون سندا عند شهر التصرف لدي مكاتب الشهر العقاري وأصبح الحال بعد النص الجديد صريحا في أن التصرفات التي ترد على العقارات المبنية أو الاراضى للبناء عليها خاضعة للضريبة سواء تم شهر التصرف أو لم يشهر واكتفى طرفاه بالعقد العرفي دون تسجيل.

### الفرع الثاني : وعاء الضريبة

يكون وعاء الضريبة إجمالي قيمة التصرف للعقار المدون بعقد البيع وذلك بخلاف ما جرت عليه العادة في حساب وعاء الضريبة للأنشطة الخاضعة لضريبة الدخل من خضوع صافي الوعاء بعد خصم التكاليف والمصروفات من الإيراد وتحسب قيمة الضريبة ( إجمالي قيمة التصرف  $\times 2.5\%$  = الضريبة)

### الفرع الثالث: معالجة صورية العقد

قد تظهر أحيانا قيمة التصرف غير مناسبة اطلاقا مع قيمة العقار والمدونة بعقد البيع وتكون الحجة بان العقد شريعة المتعاقدين ونوضح معالجة لهذا الأمر كما يلي :-

مؤدى قاعدة أن "العقد شريعة المتعاقدين" الواردة بنص المادة ١٤٧ من القانون المدني هو أن يكون هذا العقد هو ما تستقر بموجبه العلاقة بين طرفيه بحيث يكون العقد مرجعا في التعرف على أرائتهما وبالتالي فهو حجة فقط على طرفيه كل في مواجهة الآخر وبناء عليه فقاعد العقد شريعة المتعاقدين ليست مطلقة إلى ما لانهاية هذا عن حجبة العقود لطرفيها إما فيما يتعلق بحجبة العقود في مواجهة الغير ... هذا الغير كمصلحة الضرائب على سبيل المثال .. فهي تتوقف على مدى قبول الغير لهذه العقود أو الدفع بصورتها لسبب ما من الأسباب التي يقرها القانون وتقتضيها مصلحة من دفع بالصورية والدفع بالصورية تعنى إن إرادة طرفي العقد غير جدية أو غير صحيحة لأسباب تقتضيها مصلحة كل منهما و الدفع بصورية العقود أمر خارج عن قاعدة أن الأصل في العقود هو جدية إرادة طرفيه وأن الصورية هي تدليس و مظهر من مظاهر الكذب أو الغش يهدف من ورائها طرفي العقد متواطئين ومتفقين على غش الغير أو إخفاء أمرا ما ..... واثبات الصورية قد يؤدي إلى انعدام حجبة العقد أو التصرف إذا ما كانت الصورية مطلقة ... وصورية العقود قد تكون مطلقة وقد تكون

## الضريبة علي التصرفات العقارية

نسبية فهي صورية مطلقة اذا ما كان التدليس يتعلق بركن من اركان العقد كالرضا على سبيل المثال وهي صورية نسبية اذا ما تعلق الأمر بأحد بنود العقد لا اركانه كالثمن على سبيل المثال و الأصل في العقود أن تكون متجهة اتجاها جديا بعيدا عن الصورية والتدليس و الصورية أيضا هي عمل استثنائي على خلاف الأصل لذلك فقد القي القانون عبء اثبات الصورية على كاهل من دعيها طبقا لنص المادة ٢٤٤ من القانون المدني... وطبقا لما استقرت عليه أحكام النقض إن للغير ولو لم يكن طرفا في العقد أن يدفع بالصورية طالما كانت له مصلحة في التمسك بها وله أن يثبت هذه الصورية بكافة طرق الإثبات منها البينة والقرائن وكافة طرق الإثبات ولاشك أن وجود عقد ماثل أمام المصلحة تقل فيه القيمة البيعية بصورة مغالي فيها عن مثيلاتها في نفس المنطقة أو المكان الكائن فيه العقار محل التصرف لهو دليل قاطع على صورية التصرف ويكون للمصلحة بمقتضاه حق التقدير بناء على حالات المثل الواقع في نطاقها التصرف

## المطلب الثاني : الإجراءات

### الفرع الأول :الإخطار بالضريبة

- ١) يكون الأخطار بالضريبة علي النموذج ٨ عقاري كمطالبة بالسداد من خلال المأمورية وفي حالة السداد يسلم الممول نموذج ٨ مكررا تصرفات عقارية يفيد سداد الضريبة للمأمورية المختصة
- ٢) ويكون الأخطار للمصلحة للتصرفات المشهورة علي نموذج ٩ عقاري ونموذج ٣٨ عقاري ما لم يكن قد تم سداد الضريبة الي المصلحة
- ٣) يكون الأخطار ووفق نص م ١١٦ علي محل الإقامة المختار للبائع ( المتصرف ) والمدون بعقد البيع أو محله المختار بالمكان الذي يحدده الممول لأخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامي أو المحاسب
- ٤) وقد صدر العديد من قرارات اللجان وقبول الطعن علي نموذج ٨ عقاري واليكم بعضها ( قرار لجنة طعن رقم ٣ لسنة ٢٠١٦ مأموريه ضرائب الشن وقرار لجنة الطعن رقم ٢٢٦ لسنة ٢٠١١ مأمورية ضرائب شبرا وبصدور القرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٦-٤-٢٠١٥ باستبدال المادة ٥١ من اللائحة التنفيذية يكون الأخطار من التصرف بواقعة التصرف علي نموذج ١٦ مكررا حصر .

### الفرع الثاني : التقادم

#### أولا: مقدمة

تعريف التقادم وهو سقوط الحق القانوني ( الذي اقره القانون) في المطالبة بدين الضريبة بمرور فترة زمنية وقد نظمها القانون في م ٩١ بأنه لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي وتكون ست سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي في حالة التهرب من أداء الضريبة

#### ثانيا: شرعية التقادم:

حاعات شرعية التقادم من أحكام القانون المدني الذي اقر في مادته رقم ٣٧٧ مدني علي انه (تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها... ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في قوانين خاصة) والقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ الصادر بشأن تقادم الضرائب والرسوم الذي عدل عن هذه المدة والذي جعل مدة التقادم بالنسبة لهذه الحقوق خمس سنوات لا ثلاث

#### ثالثا: لماذا التقادم؟

شرح التقادم بقوانين بغرض الإسراع بجباية حقوق الخزانة العامة ودون إبطاء بحيث لا تتراكم ديون الضريبة ،مما يؤثر في قيمتها ،والحفاظ علي حقوق ومصالح الممولين بحيث انه يجب علي الجهات المختصة الإسراع في إتمام عمليات الفحص والربط والمطالبة تباعا بحيث لا تتراكم ديون الضريبة بحيث يتعسر الوفاء بها مما تؤثر علي مراكزهم المالية في مواجهة الغير المهتمين بالشئون الضريبية

### رابعاً: موقف التقادم من الضريبة علي التصرفات العقارية

كأي ضريبة تفرض وتتحدد الواقعة المنشئة لها ولخصوصية الضريبة علي التصرفات العقارية وكونها ضريبة مستحقة بمجرد توافر شروط الواقعة المنشئة لها وهي البيع فقد ألزم القانون المتصرف بسداد الضريبة خلال ٣٠ يوم من تاريخ التصرف وان تراخي المتصرف في سدادها وكانت المصلحة هي من قد حصرت حالة التصرف فمن تاريخ علم المأمورية بواقعة البيع تبدأ مدة اجل تقادم الضريبة كما هو الحال في كل أنواع الضرائب والرسوم لمدة خمس سنوات لا بد للمصلحة من اتخاذ إجراءات المطالبة بدين الضريبة قطعاً لمدة التقادم، ولا يكون حساب المدة لأجل التقادم الخمي من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار نظراً لان الضريبة علي التصرفات العقارية غير مطالبة بتقديم أقراراً ضريبياً إنما الضريبة واجبة الأداء بمجرد البيع والتصرف ومهلة سدادها القانونية ٣٠ يوم من تاريخ التصرف.

### الفرع الثالث : الطعن عليها

لم يأتي ذكر بالقانون ينظم طرق الطعن علي الضريبة بعد الإخطار بالمطالبة ٨ عقاري كمطالبة بالسداد ولم يحدد القانون ولا اللائحة ميعاداً للطعن أو الاعتراض علي هذا النموذج معني ذلك أن هذا النموذج نهائي ومحصن من الطعن أو الاعتراض برغم انه من الممكن أن يكون هناك مجيبات للطعن أو الاعتراض عليه – ولكن كأي قرار إداري غير محصن من الطعن عليه استرشاداً بنص م ٩٧ من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ التي نصت علي ( أن التقاضي حق مصون ومكفول للكافة )، ويحظر تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء ) وان اغفال المشرع الضريبي ذكر تنظيم كيفية الطعن علي نموذج ٨ عقاري لا يعني انه محصن من الطعن وانما حق الطعن عليه باعتباره قراراً إدارياً بالمطالبة بدين الضريبة مكفول بنص م ٩٧ من الدستور وتتحدد مواعيد الطعن عليه وقفاً للقواعد العامة والتي تعطي الحق في التظلم من القرار الإداري خلال ٦٠ يوماً من تاريخ صدوره. ولكن ما الإجراءات المتبعة في حال ارتداد الإخطار ؟

وفق الحالات الواردة في نص م ١١٦ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من ( رفض الاستلام – أو الممول غير معروف – الخ ) تتبع الإجراءات الواردة في نص م ١١٦ في الفقرتين ٣ و ٤ من المادة المذكورة ويكون حق الممول في الطعن عند توقيع الحجز وفي خلال ٦٠ يوم من تاريخ توقيع الحجز عليه والا أصبح الربط نهائياً .  
نظر الطعون علي نموذج ٨ عقاري :

تحت اللجان الداخلية المنصوص عليها في م ١١٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالفصل في الطعون المقدمة من الممولين طعنا علي ربط الضريبة بالنسبة لإيرادات الثروة العقارية وذلك طبقاً لنص م ١٢٢ من اللائحة التنفيذية وإذا لم يتم الاتفاق باللجنة الداخلية توجب عليها أحالة الملف الي لجان الطعن للفصل في أوجه الخلاف بين المتصرف والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون ومنها الضريبة علي التصرفات العقارية والتي نصت عليها م ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الواردة في باب الضريبة علي إيرادات الثروة العقارية .

### الفرع الرابع : الربط

تربط الضريبة بتحديد الضريبة المستحقة علي الممول بتوافر الواقعة المنشئة لها بعد حصر المادة الخاضعة لها ثم تحدد قيمتها ثم تنسب الضريبة لوعائها لتحديد الدين الذي نشئ في ذمة الممول والذي يجب تحصيله وفي حالة شهر التصرف يكون علي مكاتب الشهر أخطار المصلحة بشهر التصرف.  
إلي أن عدلت المادة ٤٢ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ويعمل به من الفترة الضريبة ٢٠١٣ تحصيل الضريبة وتوريدها الي المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر ما لم يكن قد تم توريد الضريبة الي المصلحة قبل هذا التاريخ.

## المطلب الثالث : التحصيل والحجز

### الفرع الأول:التحصيل :

تدفع الضريبة في مقر الإدارة الضريبية عموما من الممول أو من ينوب عنه قانونا أو انتقال رجال الإدارة الضريبية إلي حيث مقر الممول لتحصيلها ودين الضريبة واجب الأداء من تاريخ استحقاقها ولا مانع من تقسيطها مع بيان كيفية تقسيطها (م ١٠٢ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥) (م ١٠٥ من ق ٥٩ لسنة ٢٠٠٥) وللطبيعة الخاصة للضريبة علي التصرفات العقارية لكون الأصل فيها سدادها من المتصرف بمجرد انعقاد التصرف ولكن في الغالب يتراخي وقد يمتنع المتصرف (غالبا) عن سداد الضريبة وخصوصا في حالات التصرف في العقود العرفية الغير مشهرة.

لذا استحدث المشرع أحكاما خاصة بتحصيل الضريبة مع صورتها الجديدة، التي ظهرت فيها، لأنها تفرض على العقارات المشهورة وغير المشهورة بأن ألزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التصرف فإذا لم يلتزم المتصرف بسدادها ويسرى مقابل التأخير المقرر بالمادة ١١٠ من القانون اعتبارا من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة، وفي حالة التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم طلب الشهر، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ. ويخصم ما تم سداه من هذه الضريبة من اجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة ١٩ من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته.

### الفرع الثاني: ضمانات التحصيل

تقرير حق الامتياز لدين الضريبة علي أموال المدين علي سائر الديون الاخري طبقا لمل قرره القانون المدني في المادة ١١٣٩ (١) الإجراءات الخاصة والتي تكفل جبايتها بمقتضى اورداد ربط بعني ان تدفع الضريبة الصادر بها الورد أولا ثم يعارض أو يتظلم للجهة ذاتها أو لجهة اعلي أو يلجا للقضاء إن شاء وإذا ظهر له حق فعلية إن يسترد ما كان قد دفعة . (٢) - تحصيل الضريبة جبرا بالطريق الإداري . (٣) - حق الإدارة الضريبية توقيع الحجز الإداري علي أموال المدين وما للمدين لدي الغير . (٤) - تقرير جزاءات مالية وجنائية شديدة . (٥) - الأخذ بنظام المقاصة .

### الفرع الثالث: توريدها بالنسبة للعقود المشهرة

١. المحافظات التي بها منطقة واحدة تورد إلي هذه المنطقة.
٢. المحافظات التي بها أكثر من منطقة تورد إلي المنطقة الأولى .
٣. مكاتب الشهر في نطاق محافظة القاهرة تورد إلي :
  - شرق وغرب وشمال القاهرة تورد إلي منطقة ضرائب القاهرة ثامن.
  - جنوب ووسط القاهرة تورد إلي منطقة ضرائب رابع.

### الفرع الرابع: غرامات التأخير

غرامات التأخير وفق م ١١٠ يستحق مقابل تأخير على النحو التالي:  
١. ما يجاوز مائتي جنية مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيمه ، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.  
٢. ما لم يؤد من الضرائب أو المبالغ التي بنص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها أو توريدها للخزانة العامة ، وذلك اعتبارا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون.

## الضريبة علي التصرفات العقارية

يحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢ ٪ مع استبعاد كسور الشهر والجنية ولا يترتب على التظلم أو الطعن وقف استحقاق هذا المقابل.

علماً بأن القانون الجديد يسرى على الوقائع اعتباراً من تاريخ ١٩ / ٥ / ٢٠١٣ ولا يسرى على التصرفات قبل هذا التاريخ والتي تظل خاضعة للقانون قبل التعديل

## المطلب الرابع :حوارات حول الضريبة

الفرع الأول :

### خريطة المحاسبة الضريبية علي واقعات التصرف العقاري

تصرفات بعقود عرفية أو بعقود مشهرة العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢	تصرفات بعقود عرفية قبل تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ وتم شهر التصرف بعد تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ابتداء من الفترة الضريبية ٢٠١٣/٥/١٨	تصرفات بعقود عرفية أو بعقود مشهرة العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢
لا يسري بشأنها حكم المادة ٤٢ من القانون	يسري بشأنها حكم المادة ٤٢ من القانون	يسري بشأنها حكم المادة ٤٢ من القانون
لا يسري بشأنها مقابل التأخير المقرر بالمادة ١١٠ من القانون	يحسب مقابل التأخير المقرر بالمادة ١١٠ من القانون بعد مضي ٣٠ يوم من تاريخ واقعة الشهر	يحسب مقابل التأخير المقرر بالمادة ١١٠ من القانون بعد مضي ٣٠ يوم من تاريخ أبرام التصرف

الفرع الثاني :

### تساؤلات حول ضريبة التصرف العقاري

☒ واقعة تصرف الوارث فيما إل إليه من موروثه في معالجة ذلك نصت المادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مدي إعفاء أو خضوع تصرف الوارث فيما إل إليه من موروثه في تصرف الوارث فيما إل إليه بحالتها وقت الميراث وان واقعة الميراث تحدد من تاريخ الوفاة للمورث وان حالة العقار ( والمقصود بالعقار هنا ارض أو بناء وفق ما عرفه القانون المدني) تحده قائمة القسمة بين الورثة وان تاريخ التصرف تحده تاريخ البيع للعقار وان أي تغير في حالة العقار تتضح بمقارنة قائمة القسمة وقت الوفاة للموروث وعقد البيع المحرر من المتصرف

☒ مدي خضوع حالات التصرف في الأراضي خارج نطاق كردون المدينة والواقعة داخل حيز الأرض الزراعية ومعدة للبناء وغير صالحة للزراعة وفق نص المادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من خضوع الأراضي المعدة للبناء داخل أو خارج كردون المدينة لضريبة التصرف العقاري وذلك لانتفاء صفة الأرض الزراعية عنها وعدم خضوعها لضريبة الأيطان الزراعية بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩

☒ كيفية تغير الحالة للعقار الموروث وتصرف الوارث فيما إل إليه من موروثه وحيث أن التغير في الحالة قد جاءت عامة خالية من تحديد في كيفية تغير الحالة في الجوهر أو الشكل وانما جاءت الكلمة عامة دون تحديد وبذلك يكون أي

## الضريبة علي التصرفات العقارية

تغير في حالة العقار بقصد أو بدون قصد برغبة الوارث أو خارج نطاق إراداته ( كان يتم تغير حالة الأرض الموروثة من زراعية أثناء الميراث إلي ارض مباني داخل كردون المدينة أو إعدادها للبناء)

✕ مواطن يمتلك عقار مكون من عدة طوابق ووحدات وق قام ببيع الوحدات علي مرات متعددة في سنة واحدة أو سنوات متعددة وفق ما جاء بنص المادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من مدي خضوع هذه التصرفات لضريبة التصرفات بحكم المادة ٤٢ لكل وحدة علي حدة بصرف النظر عما إذا كان التصرف في سنة واحدة أو في عدة سنوات وفي حالة تكرار الممول في بيع من عقارا آخر كاملا أو منفردا يكون الممول خاضعا لنطاق المادة ١٩ من القانون في البند ٧ كأرباح تجارية

✕ ما هي الواقعة المنشأة للضريبة ( التصرفات العقارية ) الواقعة المنشأة للضريبة في التصرفات العقارية للعقود المشهورة هو تاريخ شهر التصرف فق ما حددته اللائحة التنفيذية والتي يبدأ الأثر الضريبي منه فيما استحق عنه الضريبة وغرامات التغير أم للعقود العرفية وتاريخ التصديق علي التوقيعات من خلال دعاوي صحة التوقيع أو صحة ونفاذ وذلك وفق ما أوضح ذلك قانون الشهر العقاري وما اقره قانون الإثبات في المادة ١٤ منه والتي بينت بان المحررات الصادرة ممن نسبت إليه تبدأ من تاريخ الإقرار بها بذكر صراحة ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة والمادة ١٥ من قانون الإثبات والتي أقرت بان المحرر العرفي لا يكون حجة علي الغير في تاريخه الا منذ أن يكون له تاريخ ثابت

✕ هل يجوز تفعيل الاتفاق بين البائع والمشتري في تحمل المشتري لعبي من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فان المكلف بأداء الضريبة هو المتصرف وليس المتصرف إليه ولا يعتد بما اتفق عليه بين المتصرف والمتصرف إليه فيما يخص نقل عبء الضريبة ✕ مدي خضوع التصرفات التي تمت علي وجه الاعتياد لضريبة التصرفات العقارية من حيث المبدأ تخضع جميع التصرفات لضريبة التصرفات العقارية مؤقتا حتى ولو كانت علي وجه الاعتياد ( ما لم يكن نشاط الممول هو تجارة العقارات ) وتتعدد تصرفات الممول ( بمعنى قيام الممول بتكرار التصرف ولو حالتين في سنة واحدة أو في سنوات مختلفة ) فيخضع الممول في هذه الحالة لنص الفقرة ٧ من المادة ١٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ويحاسب الممول عن نشاطه بايرادات وتكاليف ومصروفات مع حق الممول في خصم الضريبة المسددة علي حالات التصرف في وقائع البيع المحاسب عنها الممول كنشاط تجاري ومن ضريبة الأرباح التجارية .

✕ حالات حصر عقود البيع بعد تعديل المادة ٤٢ وتاريخ البيع المدون بالعقد قبل تاريخ صدور القانون المعدل للمادة ٤٢ بخضوع حالات التصرف بالعقود العرفية الصادر بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ لا خلاف أن الواقعة المنشأة للضريبة في عقود البيع هو تاريخ البيع ونظرا لان بداية خضوع التصرفات بالعقود العرفية خضعت من تاريخ تعديل نص م ٤٢ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ فتظهر إشكاليه لحالات التصرف التي تم حصرها بعد التعديل وهي عقود بيع عرفيه محررة بتاريخ عقد البيع قبل تعديل المادة وارتكنا علي اعتبار أن تاريخ البيع المدون بعقد البيع غير واقع من نر المأمورية القائمة علي تحصيل الضريبة فلا بد للماموية مراعاة دراسة كل حالة علي حده دون تحديد مبدأ واحد فقط وهو أن التاريخ غير واقع وغير حقيقي ولا بد للماموية من دراسة الظواهر المترتبة علي بيع العقار وانتقال الملكية للمشتري من خلال مطالبة البائع إحضار أي مستندات تدل علي نقل ملكية العقار بتاريخ لاحق لتاريخ عقد البيع وقد تكون منها التنازل عن المرافق لدي الجهات الحكومية أو أثبات التنازل عن العقار لدي الجهات المختصة لتؤكد صحة تاريخ البيع بالعقد العرفي

✕ تساؤل حول مدي خضوع العقود الغير مشهورة قبل تعديل م ٤٢ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣

- اليكم هذا الكتاب الصادر من الإدارة العامة للبحوث تحت رقم ١١٣٣ بتاريخ ٢٧/١٠/٢٠٠٨ مصلحة الضرائب المصرية - قطاع البحوث والاتفاقيات الدولية - الإدارة العامة للبحوث ضرائب الدخل ( السيد الأستاذ / مدير عام مأمورية ضرائب .....إيماء إلى كتاب سيادتكم ١٠٤٩ بتاريخ ٢٠/١٠/٢٠٠٨ بشأن موافاتكم بالرأي في مدى خضوع التصرفات العقارية غير المشهورة من عدمه نتشرف بإفادة سيادتكم أنه استقر الرأي إلى: أن الواقعة الناشئة لضريبة التصرفات العقارية هي واقعة الشهر والتسجيل طبقا لقانون الشهر العقاري وذلك تطبيقا وذلك لحكم المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بإصدار قانون الضريبة على الدخل تحريراً في ٢٣/١٠/٢٠٠٨ )

من فتاوى مجلس الدولة وقضاء محكمة النقض في التصرفات العقارية الوحيدة  
فتوى مجلس الدولة برقم ١٢٨٠ بتاريخ ١٠/٩/١٩٨٩ ملف ٨٣٥/١/٤

والصادرة إلى مصلحة الضرائب في ١١/٩/١٩٨٩ بشأن مدى خضوع حالة تشييد عقار واحد مرة واحدة يتكون من عدة وحدات " شقق " وبيعها بطريق التمليك للضريبة المقررة بالمادة ١٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وجاء به ..... من حيث الأصل أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا تسرى إلا على الأرباح الناتجة عن النشاط التجاري والصناعي ولما كان شراء العقار أو إقامة مبنى عليه للسكن لا يعد عمل تجارى وإنما يعد نوعاً من توظيف الأموال أكثر منه مضاربة على الربح ذلك أن القانون التجاري باعتباره قانون المعاملات التجارية هو قانون المنقولات لذلك فقد تحوط المشرع واستثناء من عدم خضوع التصرف في العقارات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باعتبار أن مثل هذا التصرف مدني بحسب الأصل فرض بموجب المادة ١٩ ضريبة بسعر مخفض ٥٪ من قيمة التصرف ..... ومن حيث أنه بتطبيق ما تقدم على الحالة المعروضة فإنه لما كان شرطاً للاعتياد وقصد البيع هما مناط تطبيق المادة على الأرباح التي يحققها من اعتادوا شراء العقارات أو تشييدها بقصد بيعها لذلك فإن الأرباح الناتجة عن بناء عماره واحده والتصرف في وحداتها ولو تراخى مده من الزمن لا يخضع لحكم المادة المذكورة لتخلف شرط الاعتياد وإنما يخضع لحكم المادة ١٩ من ذات القانون ( فتوى مجلس الدولة برقم ١٢٨٠ بتاريخ ١٠/٩/١٩٨٩ ملف ٨٣٥/١/٤ )

- فتوى البحوث الادارة العامة لبحوث ضرائب الدخل الملف رقم ٢٢٨ - ١ / ٠ / ١٨ / الصادرة في ٢٤/٨/١٩٨٩ وجاء بها :  
( (ردا على كتاب السيد الأستاذ مدير عام ادارة ضرائب القاهرة رابع ... بدراسة الموضوع محل طلب الرؤى وعرض الأمر على الأستاذ رئيس المصلحة .. فان المادة ( ١٨ ) ق ١٥٧ لسنة ٨١ تستوجب شروطا معينة لتطبيقها وانه اذا ما توافرت هذه الشروط فتطبق أحكام هذه المادة وفي حالة عدم توافرها فلا مجال للتطبيق وهذه الشروط هي :- أن يكون هناك شراء للعقارات .. أن يعتاد الشخص المراد إخضاع ارباحه للضريبة شراء العقارات بقصد بيعها ويستفاد هذا من مجموع الظروف القائمة في كل حالة على حدة .... أن يتم الشراء بنية البيع ويستفاد هذا الشرط أيضا من مجموع الظروف القائمة في كل حالة على حدة ... وحيث أن القول الفصل في هذا الموضوع هو تكييف طبيعة تصرفات الممول لتحديد مدى توافر هذه الشروط لأعمال أحكام المادة (١٨) - وحيث أن الإدارة العامة لبحوث الضرائب مختصة بتفسير القوانين الضريبية .. أما مسألة تطبيق هذه القوانين فهي من الأمور الموضوعية المتروكة لجهات التطبيق وهي المأموريات في ضوء الوقائع والمستندات المقدمة إليها في كل حالة على حدة ) .

- فتوى مجلس الدولة .. ادارة الفتوى لوزارة المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات ... الملف رقم ٨٣٥ / ١٠ / ٤ بشأن  
تعدد التصرفات في العقار الواحد الصادرة في ١٠ / ٩ / ١٩٨٩ وجاء بها : ( (ردا على كتابكم - الخطاب موجه إلى السيد / رئيس مصلحة الضرائب - في طلب الراى عن مدى خضوع حالة تشييد عقار واحد ولرة واحدة يتكون من عدة وحدات ( شقق ) وبيعها بطريق التمليك للضريبة المقررة بالمادة (١٨) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ ..... وردا على ذلك نفيد بان المادة (١٨) ق ١٥٧ لسنة ٨١ تنص على أن ,, تسرى الضريبي على الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترتون العقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها وعلى الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها ... وتنص المادة ١٩ على انه استثناء من حكم المادة ٣١ من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٥٪ وبغير اى تخفيض على اجمالى قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الاراضى داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على ارض مملوكة للممول أو لغير..... ومفاد ذلك أن المشرع فرض بموجب م ١٨ المشار إليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح التي يحققها من اعتادوا شراء عقارات لحسابهم أو يشيدونها بقصد بيعها ، وكذلك على الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها واشترط لتطبيق المادة المذكورة واعمال حكمها شرطان : أولهما مادي وهو الاعتياد على شراء العقارات أو تشييدها وثانيهما معنوي وهو قصد البيع ..... اى ان الاعتياد على الشراء أو التشييد يكون بقصد البيع ... فإذا ما توافر هذان الشرطان تحقق مناط التطبيق وتم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالسعر الذي حددته المادة ٣١ .... إما إذا لم يتحقق اى من هذين الشرطين أو تحقق أحدهما فلا ينطبق حكم المادة المذكورة .... وحيث أن الأصل أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا تسرى إلا على الأرباح الناتجة عن النشاط التجاري أو الصناعي ، ولما

## الضريبة علي التصرفات العقارية

كان شراء العقار سواء بقصد بيعه أو تأجيره أو إقامة مبنى عليه للسكنى أو لاستغلاله لا يعد عملاً تجارياً وإنما يعد نوعاً من توظيف الأموال أكثر منه مضاربة .. ذلك أن القانون التجاري باعتباره قانون المعاملات التجارية هو قانون المنقولات ، ومن ثم فقد تحوط المشرع واستثناء من عدم خضوع التصرف في العقارات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باعتبار أن مثل هذا التصرف هو تصرف مدني بحسب الأصل فرض بالمادة ١٩ ضريبة بسعر مخفض وقدره ٥ ٪ من قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الاراضى التي تقع داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان التصرف شاملاً للعقار كله أو اقتصر على جزء منه أو وحدة سكنية منه ..... ومن حيث أن الضريبة عبء عام يثقل به كاهل المواطنين ، ومن ثم لا يجوز التوسع في تفسير النص الضريبي أو القياس عليه ، لما يؤدي إليه ذلك من سريان النص على وقائع لم يقصد المشرع إخضاعها للضريبة .... وإنما ينبغي أن يتضمن النص تعريفاً صريحاً ومحدداً للوقائع التي ينطبق عليها بما لا يجوز بسطه على غيرها .

- يتضح من المذكرة الإيضاحية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أن المشرع أستحدث المادة ١٨ من القانون بإخضاع الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات عادة بقصد بيعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وجعل مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد بما لازمه وجوب تكرار عمليات التشييد أو الشراء واعتيادها بنية البيع واستخلاص ركن الاعتياد من المسائل المتصلة بالوقائع التي ساققتها تبريراً لذلك ، لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد أقام قضائه بتأييد قرار لجنة الطعن بإخضاع تصرفات الطاعن للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عملاً بالمادة ١٨ من القانون تأسيساً على قيامه بشراء العقار الكائن في ..... وأطيانا مساحتها ..... ثم قيامه ببيع أجزاء من هذه الأرض خلال السنوات ١٩٨٢ : ١٩٨٥ وخلص من ذلك إلى ثبوت شرط الاعتياد في حين أن الثابت من الأوراق أن الطاعن اشترى العقار ليس بقصد البيع وإنما شيد عليه بناء أقام فيه بما مؤداه عدم توافر عمليات تكرار الشراء بنية البيع فلا يثبت في حقه ركن الاعتياد مناط فرض الضريبة وبالتالي تنأى هذه التصرفات عن الخضوع للضريبة وهو ما تضمنه الحكم المطعون فيه مما يعيبه بالفساد في الاستدلال الذي جره إلى الخطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه - استخلاص ركن الاعتياد من المسائل المتعلقة بالوقائع الذي تستقل بتقديره محكمة الموضوع متى كان ذلك استخلاصاً سانعاً وكانت الوقائع التي ساققتها تبريراً لذلك تؤدي إلى ما استخلصته . لما كان ذلك . وكان الحكم المطعون فيه قد أيد الحكم الابتدائي في قضائه بإلغاء قرار لجنة الطعن وبراءة ذمة المطعون ضدهم من الضريبة تأسيساً إلى ما خلصت إليه محكمة الموضوع وفي حدود سلطتها التقديرية من أنه لم يثبت شراء المطعون ضدهم بالشراء سوى لعقار واحد ولمرة واحدة دون تكرار الشراء واعتياده بنية البيع مما لا يتحقق معه ركن الاعتياد اللازم للخضوع للضريبة دون أن ينال من ذلك قيامهم بالتصرف في العقار ببيع متعدد وفي تواريخ متتالية فإنه يكون قد ألتزم صحيح القانون مما يضحى معه النعي على غير أساس ولما تقدم يتعين رفض الطعن - الطعن رقم ٣٤١٧ لسنة ١٩٦٣ جلسة ٢٠٠٠/١/٣٠ ، الطعن ٨٨٦ لسنة ٦٢ ق جلسة ١٩٩٩/٦/٢٤

- خضوع الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . مناطه . توافر ركن الاعتياد . لازمه . وجوب تكرار عمليات التشييد والشراء واعتيادها بنية البيع سواء تم التصرف في صفقه واحده بتاريخ واحد أو مبعضاً في تواريخ متتالية . التصرف استقلالاً في وحدات العقار الواحد لا يعد كذلك - الطعن رقم ٩٥٥١ لسنة ٦٤ ق جلسة ٢٠٠١/٤/١٠

- صفة مزاولة التجارة . مقتضاها . أن يكون للنشاط صفة الدوام والاستمرار المؤكد لتحقيق الأرباح لاعتبارها عملاً تجارياً يخضع لأعمال القواعد الضريبية - القضية رقم ٥٢٢٣ لسنة ١٩٩٤ جلسة ١٩٩٤/٦/١٧

- العمل التجاري الخاضع للضريبة . مقتضاه . أن يكون هناك شراء وأن تتجه نية المشتري وقت الشراء إلى البيع بقصد تحقيق الربح . أثره . التصرفات من الأصول إلى الفروع هي تصرفات لا تكون عادة بقصد الربح ولا تعد عملاً تجارياً تستحق عنه الضريبة - القضية رقم ٢٧١٠ لسنة ١٩٩٣ جلسة ١٩٩٦/٥/٢٦

- يدل نص المادة ١٨ من قانون الضرائب على الدخل على أنه - وعلى ما يبين من المذكرة الإيضاحية - أن المشرع أستحدث في المادة ١٨ من القانون النص على إخضاع الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك لما ينطوي عليه القيام بهذه الأعمال من قصد تحقيق الربح عن طريق المضاربة ، وجعل مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد بما لازمه تكرار عمليات التشييد والشراء واعتيادها بنية البيع سواء تم البيع في صفقة واحدة أو مبعضاً في تواريخ متتالية ، ولو أن المشرع عنى في التكرار الخاضع لهذه

## الضريبة علي التصرفات العقارية

الضريبة الاعتماد بالتصرف استقلالا في وحدات العقار الواحد لنص على ذلك صراحة على غرار ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٩ من نفس القانون من إخضاع التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة لضريبة التصرف سواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحده سكنيه منه أو غير ذلك للضريبة النسبية بواقع ٥٪ من قيمة التصرف وبغير أي تخفيض - الطعن رقم ٥٧٤ لسنة ٦٩ ق جلسة ٢٠٠٠/٤/٢٧

### التصرف العقارات الموروثة بين الإعفاء والخضوع

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث. وان الأرباح الناتجة عن بيع الوارث لمنشأة مورثة يمكن خضوعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية إذا كان قد استمر في استغلالها باعتبارها ربحا عارضا لا تتناوله الضريبة علي التصرفات العقارية وانما هوربح رأسمالي عارض يضم إلي أرباح فترة الاستغلال ، أما إذا ما كف الوارث عن استغلال المنشأة بعد وفاة المورث وأصبح مقر المنشأة عقارا بيع فهو خاضع لضريبة التصرفات وفقا للمادة ٤٢ .

القاعدة : يشترط حتى تخضع الأرباح التي يحصل عليها الوارث من بيع منشأة مورثه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أن يكون قد استمر في استغلال المنشأة الموروثة ، أما إذا كف عن استغلالها بعد وفاة مورثه ، فإن هذه المنشأة تعتبر بالنسبة له تركة ، ويكون الربح الناتج من بيعها ربحا عارضا لا تتناوله الضريبة ع. (المادة ٢٠ ق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ) ( الطعن رقم ١٢ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩٧٤ / ٦/٣ )

### العقارات المتصرف فيها والمملوكة للأشخاص الاعتبارية

الماده (٥١) اللائحة التنفيذية لا تشمل العقارات المنصوص عليها في المادة (٤٢) من القانون العقارات المبنية أو الاراضى التي تمثل أصلاً من أصول المنشأة ويكون الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية على النموذج رقم (٨ عقاري) ، و يتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة على التصرفات العقارية على النموذج رقم (٩ عقاري

### مبادئ محكمة النقض في حالات تكرار التصرف العقاري

وفى تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاما، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام. (١) من مبادئ النقض الضريبي في اعتياد التصرفات العقارية : تثبت التصرفات بكافة طرق الإثبات بما فيها المعاينة علي الطبيعة أو الاطلاع بالملكية أو المترتبة عليها من المقرر أن اشتراط تسجيل أو توثيق أو شهر أو التصديق على عقد البيع المتضمن التصرف في أراضى البناء المقسمة لدى مكاتب الشهر العقاري أو التوثيق لا يعدو أن يكون شرطا لقبول المحرر كوسيلة من وسائل إثبات الملكية أو سبيلا من سبل ضمان عدم المنازعة فيما تضمنته تصرفات أو طريقا لعدم إنكار ما أثبت فيها من تاريخ أو توقيعات، وعدم إجرائه لا ينال من حدوث البيع وحصول البائع على ما عساه أن يحققه من إرباح بما يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهى تحقيق الربح سواء تم تسجيل أو توثيق أو شهر العقد أو التصديق على توقيع البائع أم لا لأن العبرة في شئون الضرائب هي بواقع الأمر، لما كان ذلك، وكان ما ورد في الفقرة الخامسة من البند (١) من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المستبدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ إنما ينصرف إلى ما استهدفه المشرع من التوسع في التحصيل لحساب الضريبة بالزام مأموريات ومكاتب الشهر العقاري بأن تحصل الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر وبذات إجراءات تحصيلها من المتصرف إليه ولا يتعداه إلى استحداث قاعدة جديدة لاستحقاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لما كان ذلك، وكان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءه ببراءة المطعون ضده مما أسند إليه من اتهام على هذا الفهم الخاطئ الذي حجبه عن أن يقول كلمته في باقي التهم المسندة إلى المتهم وأدلة

## الضريبة علي التصرفات العقارية

ثبوتها، فإنه يكون معيبا بمخالفة القانون مما يتعين معه نقض الحكم المطعون فيه والإعادة. طعن ج ٨٥٠٣ لسنة ٦٤ في جلسة ٢٥/٩/٢٠٠٣.

**٢) ولكن النص الجديد أخرج من نطاق فرض الضريبة التصرفات العقارية، سواء كانت مشهورة أم غير مشهورة، إذا كانت الأرض أو العقار موضوع التصرف في القرى.**

- خلو القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من نصوص خاصة تنظم إجراءات التظلم والتقاضي بشأن ضريبة التصرفات العقارية، أثره وجوب الرجوع في تلك الإجراءات إلى القواعد العامة الواردة في المادة ٦٣ مرافعات ( الطعن رقم ١٢١٧ لسنة ٦١ ق جلسة ١٦/١١/١٩٩٨ مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ١٩٩٩-٢٠٠١ - إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة طبعة ٢٠٠١ ص ٥٩ - ٦٠ ق ٢٥ )

- الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية تحققها بالأرباح الناتجة عن التصرف في العقارات لأكثر من مرة واحدة خلال عشر سنوات، التسجيل لا يقيد من طبيعة عقد البيع باعتباره من عقود التراضي التي تتم بمجرد توافق الطرفين وتنتج آثارها عدا نقل الملكية التي تتراخى إلى حين حصول التسجيل، مؤدى ذلك، اعتبار عقد البيع الابتدائي دليلا على حصول التصرف يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهي تحقيق الربح سواء تم تسجيل هذه التصرفات أو لم يتم. ( الطعن رقم ٣٩٠٠ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢٦/٤/١٩٩٩ مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ١٩٩٩-٢٠٠١ - إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة طبعة ٢٠٠١ ص ٦٠ - ٦١ ق ٣٦ )

- الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية تحققها بالأرباح الناتجة في التصرف في العقارات لأكثر من مرة، ولا يشترط شهر تلك التصرفات لاستحقاق الضريبة، ويعتد بالعقد العرفي باعتباره دليلا على حصول التصرف يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة لها، ولا أثر لعدم تسجيله في انعقاد البيع وتحقق الربح ( الطعن رقم ١١٢٤٥ لسنة ٦٦ ق جلسة ٢٦/٦/٢٠٠٣ مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ٢٠٠٢-٢٠٠٤ - إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة طبعة ٢٠٠٥ ص ٤٨١ ق ٢٨٩ )

جعل المشرع مناط فرض الضريبة في العقارات المبنية توافر ركن الاعتياد أي تكرار عملية التشييد أو الشراء بنية البيع سواء تم هذا البيع في صفقة واحدة أو مبضعا وذلك في تاريخ واحد أو تواريخ متتالية بما لازمه عدم خضوع التصرف في وحدات عقار واحد للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مخالفة الحكم المطعون فيه هذا النظر - خطأ في تطبيق القانون ( الطعن رقم ٨٤٥ لسنة ٧٤ ق - جلسة ٢٠٠٦/٢/٩ - الطعن رقم ٤١١٤ لسنة ٦٢ ق - جلسة ٢٠٠٦/٢/٩ مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ٢٠٠٤-٢٠٠٦ - إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة - طبعة ٢٠٠٧ ص ٨١٠-٨١٢ ق ٤٢٠

### الفرع الثالث: علاقة حالات التصرف العقاري بتطبيق البند ٧ من م ١٩

المادة ١٩ / بند ٧ من القانون عندما خضعت البيوع العقارية للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي وضعت بعض الشروط لا بد من تحققها وهي .

١- أن يسبق البيع تشييد أو شراء.

٢- أن تتوافر نية البيع ( بقصد البيع) عند الشراء أو التشييد.

٣- إن يمارس هذه العمليات على وجه الاحتراف.

فبتخلف أي شرط من هذه الشروط يخرج التصرف من نطاق النص ومن ثم يتم المحاسبة طبقا للمادة ٤٢.

فهذه الشروط من اختصاص المأمورية تنفيذها شرط بعد شرط فالشرط الأول من السهل التحقق منه وليس به أية مشكلة أما الشرط الثاني فالبعض يقول انه تدخل في النوايا ونحن ليس محاكم تفتيش في نوايا الممولين ونحن نقول إن هذا ليس تفتيش في نوايا الممولين وإنما هي مسألة موضوعية يقوم بتقديرها المأمور المختص وسعادة في ذلك الممول حيث أن ذلك في صالحه وأن هناك الكثير من الأدلة والقرائن التي قد يعتمد عليها المأمور في الوصول إلى هذا القصد .

أما الشرط الثالث فهو من الأهمية التطرق إليه. ومن أهم ما واجبه القانون الجديد من مشاكل أنه تم تطبيقه بفكر وفلسفة القانون القديم. ونظرا لوجود حكم محكمة نقض بالقانون القديم وضع مده بينيه لتوافر الاعتياد وهي أن

## الضريبة علي التصرفات العقارية

يتكرر التصرف خلال ١٠ سنوات وعلى الرغم أن هذا الحكم محل نظر إلا أن غالبية إن لم يكن كل المأموريات ما زالت تعمل به .

فلاحتراف أو ممارسة العمل على وجه الاحتراف أن يكون هذا العمل هو مصدر الرزق الأساسي أو من المصادر الأساسية للمتصرف أما أن يكون الممول له مصدر دخل آخر وقادر على إثبات ذلك للمأمورية ولم يتم بحث هذه النقطة فإنها من المآخذ الجوهرية في التطبيق فلا بد للإدارة الضريبية من التحقق من أن المتصرف وتكرر تصرفاته هي عمل احتراف غرضه التكسب والارتزاق وتحقيق الربح الذي هو مناط الخضوع لضريبة الأرباح التجارية وفقا للقانون الضريبي. فمجرد التكرار في التصرف بغض النظر عن المدة البيئية ليس دليل على الاحتراف.

والدليل على ذلك أنه لو هناك شخص اشترى شقة للزواج وسكن بها وبعد خمس سنوات أصبحت صغيرة على اسرته فباعها واشترى شقة أخرى أكبر وبعد ثلاث سنوات ربنا كرمة وباعها وانتقل إلى منطقة ارقى أو شقة أكبر أصبح هذا الشخص في نظر كل المأموريات تاجر ويحاسب طبقا للمادة ١٩/ بند ٧ .  
فلوقامت المأمورية بتنفيذ شروط المادة السابقة لوجدها غير متوافرة ومن ثم اخضعتة للمادة ٤٢ لحققت العدالة ومن ثم صحيح القانون .

## الفرع الرابع: تصريحات المسئولين حول الضريبة علي التصرفات العقارية

كشف الدكتور محمد معيط، وزير المالية، عن زيادة حصيله ضريبة التصرفات العقارية، إلى ما يزيد على ٣ مليارات جنيه، العام المالي الماضي، مقابل نحو ٩٥ مليون جنيه عام ٢٠١٦.

وقال، في «تصريحات خاصة»، إن تعديل قانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والذي وافق عليه مجلس النواب مؤخرا بشكل مبدئي، فيما يخص ضريبة التصرفات العقارية، يجري مراجعات حالية بمجلس الدولة لضبط صيغته القانونية.

وأضاف أن ضريبة التصرفات العقارية بواقع ٢.٥٪ من قيمة العقار، ليست جديدة، وآخر تعديل لها جرى عام ٢٠١٣ بالقانون ١١، لما ضم التصرفات المشهورة وغير المشهورة للخضوع للضريبة بنفس السعر المذكور. وفقا لآخر تعديل مقدم للقانون.

وأشار إلى الصعوبات التي كانت تواجه إجراءات تحصيل هذه الضريبة، ومنها الاستثناء في التطبيق لاسيما عدم خضوع ورثة العقارات للضريبة لدى تصرفهم فيها، بينما يخضع للقانون من يشترون العقارات بأموالهم، وهو ما دعا إلى التعديل بإلغاء ما كان يتمتع به الوارث من إعفاء من ضريبة التصرفات العقارية التي آلت إليه بطرق الميراث، وأصبح يخضع للضريبة حال تصرفهم بيعا، كما أصبحت الضريبة واجبة السداد بمجرد إتمام التصرف دون حاجة لشهر التصرف.

وحسب التعديل الأخير، أصبح المتصرف والمتصرف إليه ملتزمين بسداد الضريبة بالتزامن، ويلتزم المتصرف والمتصرف إليه بسداد الضريبة في خلال شهر من تاريخ التصرف، وكذا سريان مقابل التأخير من اليوم التالي لانتهاه مهلة الشهر من تاريخ التصرف.

وتتمتع مكاتب الشهر العقاري والمحاكم وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الحكم المحلي من شهر أو تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة.

وأكد أن التعديل الأخير لضريبة التصرفات العقارية يحقق العدالة الاجتماعية، خاصة في خضوع ما آل للورثة من عقارات للضريبة حال تصرفهم فيها، فإذا ما احتفظ الوارث بعقاره دون تصرف فلا ضريبة عليه، وخلاف ذلك يعامل كأى شخص يخضع للضريبة.

## الضريبة علي التصرفات العقارية

من جانبه قال فتحي شعبان المستشار الضريبي لوزير المالية إن تعديل ضريبة التصرفات العقارية، لا علاقة له بضريبة التركات والأيلولية والملغاة قانونا ولا عودة لها، مشيرا إلى أن التعديل الأخير للقانون منع جميع الجهات التي تقدم الخدمات للعقارات محل هذه التصرفات إلا بعد التحقق من سداد ضريبة بواقع ٢.٥٪.

وأضاف، في «تصريحات خاصة»، أن الشركات الاستثمارية العقارية التي تبني عقارات وتبيعها خاضعة لضريبة الأرباح التجارية، ولا مجال لإعادة خضوعها لضريبة التصرفات العقارية، وهي مسؤولة عند تقدم أحد عملائها بالتنازل عن أي وحدة لمشتري آخر، بعدم نقل الملكية للمتنازل إليه إلا بعد التحقق من سداد ضريبة التصرفات العقارية.

وتابع: يقع على الشركات التحقق من سداد ضريبة التصرفات العقارية سواء من المشتري أو البائع بالتزامن، والا ستسأل عن عدم تحققها من سداد الأطراف للضريبة، والذي سيتضح أثناء فحص حسابات هذه الشركات.

وأوضح أن تعديل القانون يأتي في إطار تطوير الوزارة ومصلحة الضرائب لبرنامج مميكن لتسجيل التصرفات العقارية ومحاسبتها إلكترونيا، مشيرا إلى عقد عدة بروتوكولات مع وزارات الكهرباء والإسكان والعدل، لإتاحة البيانات عن هذا النشاط.

وأضاف: «يتعين على شركات الاستثمار العقاري والشهر العقاري وجميع الجهات ذات الصلة الإسراع بإخطار مأموريات الضرائب المختصة بكافة التصرفات العقارية التي تمت بها تخفيفا عن أطراف التصرف في تحمل غرامات التأخير المترتبة عن عدم سداد هذه الضريبة».

وأهابت وزارة المالية بجميع الممولين الذين يقومون بالتصرف في عقاراتهم «وحدات سكنية، فيلات، محال تجارية، وأراض»، بسرعة إخطار المأموريات التي يقعون في نطاقها بواقعة التصرف وسداد الضريبة تجنباً لمزيد من غرامات التأخير حال اكتشاف الواقعة.

وقال مستشار الوزير إن مصلحة الضرائب والوزارة تبذل جهودا في إطار خطة محددة لحصر التهرب والتهربين من سداد ضريبة التصرفات العقارية، مؤكدا أن هذه الضريبة لا علاقة لها بالضريبة العقارية والتي تسدد سنويا على ملكية العقار، بينما الأولى ترتبط بواقعة التصرف في العين العقارية بالبيع أو الهبة أو التنازل.

وكشف أن التبرع بالعقار للجهات الحكومية أو تقديمه كحصة عينية في شركة مساهمة، شريطة الاحتفاظ بالأسهم لمدة خمس سنوات، وأن التبرع بالعقار أو الوصية به لأحد الفروع أو الأصول في العائلة لا يخضع للضريبة.

### الفرع الخامس: الكتب الدورية

#### ١. كتاب دوري رقم (٢١) لسنة ٢٠١٦

بشأن المعاملة الضريبية لتصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث نظراً للاستفسارات بشأن المعاملة الضريبية لتصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث .  
وبدراسة الموضوع في ضوء أحكام الفقرة الثانية من المادة (٤٢) من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته التي نصت على " ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث ..... " .  
بناءً على ما سبق فإن المصلحة تنبهه إلى ضرورة مراعاة ما يلي :

## الضريبة علي التصرفات العقارية

في حالة تقدم المتصرف إلى المأمورية المختصة بطلب عدم خضوع التصرفات في العقارات التي آلت إليه عن طريق الميراث الشرعي يتعين على المأمورية إتباع الإجراءات التالية :

فتح ملف ضريبي للمتصرف .

دراسة المستندات المؤيدة لتلك الواقعة الخاصة بالتصرف ، وذلك بعد الرجوع إلى مأمورية الضرائب العقارية المختصة للوقوف على حالة العقار في تاريخ وفاة المورث وحالته في تاريخ التصرف للتأكد من عدم حدوث تغيير في حالة العقار .

في حالة التحقق من عدم وجود تغيير في حالة العقارات التي آلت إلى الوارث من مورثه (موضوع التصرف) يتم إعطائه خطاب إلى الشهر العقاري يفيد بأن هذا التصرف غير خاضع لأحكام المادة ٤٢ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

**ملاحظ** على أن يوضح بالخطاب معلومات دقيقة عن العقار محل التصرف من واقع العقد المقدم للإشهار (المساحة – العنوان – وصف العقار- .... إلخ) .

لا يجوز أن يستخدم هذا الخطاب في إشهار أي تصرفات أخرى ولا يقاس عليه بمكاتب الشهر العقاري .

وعلى كافة جهات الاختصاص بالمصلحة متابعة التزام المأموريات بتنفيذ ما ورد بهذا الكتاب الدوري .

والله ولي التوفيق ،،،

تحريراً في : ٢٠١٦ / ١٢ / ٥

### ٢. كتاب دوري رقم (١٦) لسنة ٢٠١٤

بشأن تطبيق أحكام المادة ٤٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ [ التصرفات العقارية ]

تضمنت المادة ٤٢ من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ أحكاماً مستحدثة بخصوص التصرفات العارية حيث نصت الفقرة الأولى منها على " تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير **وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة : .**

ولتطبيق أحكام هذه المادة يراعى ما يلي :

(١) يقصد بالتصرف في العقارات المبنية كل ما من شأنه أن يؤدي إلى نقل الملكية كالبيع والمعارضة والهبة والوصية والمقايضة وغير ذلك فيما عدا الحالات التي استثنائها القانون وفي حدودها .

(٢) لا تسري هذه الضريبة على التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها الكائنة في القرى وما يتبعها من كفور و بوع وعزب وذلك وفق القانون المنظم للإدارة المحلية .

(٣) يتم إثبات التصرف بالنسبة للعقارات غير المشهرة بكافة طرق الإثبات بما في ذلك المعاينة على الطبيعة أو الإطلاع على المستندات الخاصة بالملكية أو المترتبة عليها .

والعبرة في فرض الضريبة بتاريخ شهر التصرف ، فإذا لم يكن التصرف مشهراً فإن العبرة بالواقع الذي تدل عليه القرائن أو المستندات الدالة على ذلك .

(٤) إن واقعة التصرف العقاري واقعة مادية تحدث في زمن معين ولا يمكن بحال أن ترد إلى تاريخ سابق على حدوثها وهي ضريبة ذات نظام خاص لا يسري بشأنها مبدأ سنوية الضريبة ولا واقعة الربح السنوي ، ومن ثم فإن التصرفات بالعقود العرفية المؤرخة قبل تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ لا يسري عليها حكم المادة ٤٢ المشار إليها ما لم يثبت للمأمورية أن هذا التاريخ غير حقيقي بكافة طرق الإثبات أو أن يقوم الممول بشهر هذا التصرف في تاريخ لاحق على القيام به .

(٥) تلتزم المأمورية المختصة بتسليم المتصرف إيصالاً عند سداد الضريبة يكون سنداً عند شهر التصرف لدى مكاتب الشهر العقاري، مع مراعاة إعطائه إيصال يثبت تحصيل الضريبة على التصرفات العقارية ، وعلى مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة المذكورة ما لم يقدم المتصرف هذا الإيصال .

(٦) يسري مقابل التأخير المقرر بالمادة ١١٠ من قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على التصرفات العقارية التي لم يسدد عنها ضريبة على النحو التالي :

## الضريبة علي التصرفات العقارية

أ) التصرفات العرفية المبرمة قبل تاريخ العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ لا يسري بشأنها مقابل التأخير ولكن يسري مقابل التأخير في حالة ما إذا تم شهر هذه التصرفات بعد تاريخ العمل بهذا القانون ولم يسدد الممول الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ واقعة الشهر .

ب) التصرفات العرفية أو المشهورة بعد تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ يسري بشأنها مقابل التأخير ما لم يلتزم المتصرف بسداد الضريبة المستحقة عليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبرام التصرف العرفي ، ولا يترتب على شهر هذا التصرف أي تغيير في تاريخ احتساب مقابل التأخير .

تحريراً في : ٢٠١٤/٧/٢

### ٣. رد ادارة البحوث الضريبية علي استفسار بخصوص التصرف في العقارات الموروثة

بشأن المعاملة الضريبية لتصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث نظراً للاستفسارات بشأن المعاملة الضريبية لتصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث . ويدراسة الموضوع في ضوء أحكام الفقرة الثانية من المادة (٤٢) من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته التي نصت على " ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث ..... " .

بناءً على ما سبق فإن المصلحة تنبه إلى ضرورة مراعاة ما يلي :

في حالة تقدم المتصرف إلى المأمورية المختصة بطلب عدم خضوع التصرفات في العقارات التي آلت إليه عن طريق الميراث الشرعي يتعين على المأمورية إتباع الإجراءات التالية :

فتح ملف ضريبي للمتصرف .

دراسة المستندات المؤيدة لتلك الواقعة الخاصة بالتصرف ، وذلك بعد الرجوع إلى مأمورية الضرائب العقارية المختصة للوقوف على حالة العقار في تاريخ وفاة المورث وحالته في تاريخ التصرف للتأكد من عدم حدوث تغيير في حالة العقار . في حالة التحقق من عدم وجود تغيير في حالة العقارات التي آلت إلى الوارث من مورثه (موضوع التصرف) يتم إعطائه خطاب إلى الشهر العقاري يفيد بأن هذا التصرف غير خاضع لأحكام المادة ٤٢ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

على أن يوضح بالخطاب معلومات دقيقة عن العقار محل التصرف من واقع العقد المقدم للإشهار (المساحة – العنوان – وصف العقار -.... إلخ) .

لا يجوز أن يستخدم هذا الخطاب في اشهار أي تصرفات أخرى ولا يقاس عليه بمكاتب الشهر العقاري .

وعلى كافة جهات الاختصاص بالمصلحة متابعة التزام المأموريات بتنفيذ ما ورد بهذا الكتاب الدوري .

والله ولي التوفيق ،،،

تحريراً في : ٢٠١٦/١٢/٥

### ٤. كتاب دوري رقم ( ٨ ) لسنة ٢٠١٨

#### بشأن محاسبة نشاط الاستثمار العقاري

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري والكتاب الدوري رقم ١٠ لسنة ٢٠١٦ بشأن حصر التصرفات العقارية والكتاب الدوري رقم ٣١ لسنة ٢٠١٧ بشأن المأمورية المختصة بمحاسبة إيرادات الثروة العقارية .

وبمتابعة الأداء على مستوى المصلحة ونظراً لورود العديد من الاستفسارات بشأن أسس المحاسبة الضريبية في حالة تكرار التصرفات العقارية .

ويدراسة الموضوع في ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وللأحتة التنفيذية .

لذا تنبه المصلحة على كافة المأموريات ضرورة مراعاة الآتي :

## الضريبة علي التصرفات العقارية

- طبقاً لأحكام المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها (التصرف الوحيد) .  
- في حالة تكرار التصرفات العقارية يراعى المحاسبة وفقاً لأحكام البند رقم (٧) من المادة (١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك وفقاً لنسب صافي الربح المنصوص عليها بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٤ بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري .  
- خصم ما تم سداه من ضريبة التصرفات العقارية من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .  
وعلى قطاع المناطق الضريبية ، والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة ، والإدارات التابعة لها ، متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب الدوري .  
والله ولي التوفيق ؛؛ صدر في : ٢١ / ٢ / ٢٠١٨

## الخاتمة

تعتبر الضريبة موردا هاما لتمويل نفقات الدولة خاصة في الفترات الأخيرة بعد الاعتماد على الإيرادات البترولية، و بدخول مصر في اقتصاد السوق أصبح من الضروري أن يتفاعل النظام الضريبي مع متطلبات السوق الحر والعولمة الاقتصادية خاصة بعد أن أتضح أن الموارد النفطية والجمركية تتسم بعدم الاستقرار فلا بد من التحكم الأمثل في الضريبة ، حيث تعتبر الأساس الذي تركز عليه البلدان المصنعة في تحقيق وتوجيه برامجها الإنمائية إذ يمكن اعتبار هذا النوع من الجباية الأداة الناجعة في يد الدولة لاحتواء بعض الظواهر الاقتصادية ، لتشجيع بعض النشاطات أو الحد من البعض الآخر ، فالدولة تفكر جليا في البحث عن الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة وذلك خارج المجالات التقليدية ولتحقيق ذلك لابد عليها أن تفكر في النهوض بالقطاعات الأخرى و جلب الاستثمارات سواء كانت محلية أو دولية بهدف تحقيق إيرادات ضريبية معتبرة واتخاذ آليات فعالة لتحصيلها وللتوفيق في تحصيل هذه المبالغ تعتمد الدولة على نظام ضرائبي فعال ويتضاعف نجاح هذه العملية كلما كانت درجة الوعي لدى المكلفين عالية من جهة و مدى فعالية النظام الضريبي من قوانين وامكانيات من جهة أخرى وهنا يكمن النقص الكبير في الأداء بالرغم من تكرار الإصلاحات فلا يوجد تغيير كبير يذكر وهنا يكمن الإشكال و جوهر نجاح العمليات التحصيلية.

الباحث

تحريرا في ١٠/١٠/٢٠١٨

السيد محمد علي السخاوي

مراجع – مأمورية ضرائب بسيون

كبير باحثين – بدرجة مدير عام

محاضر بمراكز التدريب الضريبي

المراجع

١	شرح أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إصدار قطاع التدريب
٢	القانون التجاري ١٧ لسنة ١٩٩٩
٣	مجموعة أحكام النقض - مجلة المحامين
٤	فتاوي مجلس الدولة - مجلة المحامين
٥	موسوعة تبيان البيان للسعدي في المنازعات الضريبية
٦	المحاسبة الضريبية و الزكوية - د/ سامي رمضان سليمان وآخر - جامعة الأزهر ٢٠٠٥
٧	أساسيات المحاسبة الضريبية د/ عبدالرسول عبدالهادي وآخر طبعة ٢٠١٦