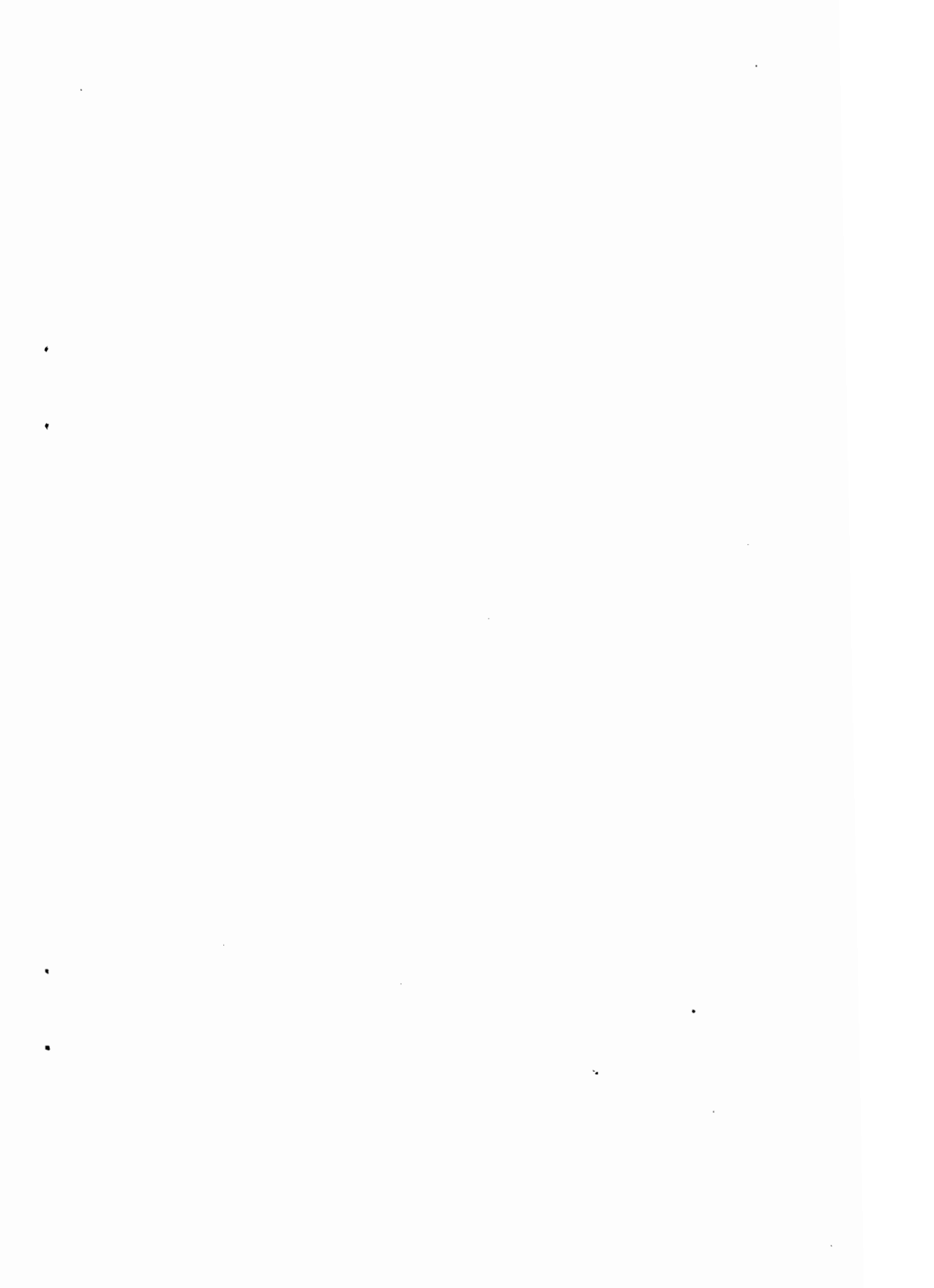


الضريبة العقارية
بين التشريع والأزمة العالمية

الاستاد

محمود جاب الله أبوالمجد

مستشار ورئيس مصلحة الضرائب المصرية سابقا



الضريبة العقارية بين التشريع والأزمة العالمية

الضريبة العقارية هي ترجمة لتوظيف عملية التعمير والبناء في تنمية موارد الدولة وتوليد دخل للمجتمع ، وهي حق للدولة التي ساهمت في خلق تلك الثروة العقارية نتيجة لاستثمارات ضخمة استقطعتها الدولة من مواردها ، وضختها على مدى سنوات مضت في بنية أساسية متطورة ، ساهمت في النهضة الحالية في السوق العقاري المصري ، وهي نوع من المساهمة في تكلفة صيانة تلك المرافق والتوسع في تقديم الدولة لهذه الخدمة . (١)

والضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ لا تختلف كثيرا عن تلك التي كانت مفروضة بالقانون القديم رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ . ورغم أنهما يشتركان معا في كثير من الخصائص فإن هناك خصائص أخرى يختلفان فيها .

وفي تقرير للجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء عن الدخل والإنفاق والاستهلاك العام ، وبشأن نسبة سكان مصر القاطنين في عقارات بقيم معينة محددة وفقا للآليات المستخدمة في قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد ، فقد ذكر التقرير أن : (٢)

- نسبة ٤,8 % من سكان مصر يعيشون في عقارات متوسطة قيمة كل منها لا تتجاوز ٣٠ ألف جنيها .

- ويعيش ما يقارب ٢٤ % منهم في عقارات متوسطة قيمة كل منها ٥٥ ألف جنيها .

- بينما يعيش حوالي ٣ ، ٣٩ % منهم في عقارات متوسطة قيمة كل منها ٧٢ ألف جنيها .

- ويعيش حوالي ٣ ، ٢٦ % في عقارات قيمة كل منها ١٠٥ ، ٥ ألف جنيها .

- وبذلك يتبقى أقل من ٧ ، ٥ % وهم باقي سكان مصر . فيسكن ٦ ، ٣ % من السكان في عقارات قيمتها اليوم ٤٦٥ ألف جنيها .

١ تعقيب وزير المالية خلال مناقشة مشروع قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد بمجلس الشورى -

وزارة المالية في مجلسي الشعب والشورى - بتصريف .

٢ وزير المالية - في كلمته بمجلس الشعب - الفصل التشريعي التاسع - دور الانعقاد العادي الثالث - مضبطة

الجلسة ١٢٥ - ١٥ / ٦ / ٢٠٠٨ .

بينما الباقي وهم 2 و 1 % من السكان يسكنون فى عقارات قيمتها أكثر من نصف مليون جنيه. وهؤلاء هم المعنيون بالضريبة الجديدة .

إن فالمعنيون بهذا القانون الجديد لا يشكلون سوى نسبة لا تتجاوز 5 , 7 فى المائة من سكان مصر.

وسوف تتناول هذه الورقة عددا من الموضوعات المثارة بعد صدور قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، ولكن فى ظل الأزمة العالمية.

فقد صدر قانون الضريبة على العقارات المبنية تحت رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، ونشر بالجريدة الرسمية فى العدد (٢٥ مكرر ج) بتاريخ ٢٣ يونيه سنة ٢٠٠٨ .

وقد تضمن هذا القانون مواد الإصدار فضلا عن القانون المرافق .
وجاء قانون الإصدار فى تسع مواد .

وتضمنت المادة الثانية منه نصا يقضى بإلغاء كل نص يخالف أحكام قانون الضريبة العقارية الجديد . مما أثار الكثير من الجدل .
كما تضمنت المادة الثانية أيضا إلغاء لعدد من القوانين المرتبطة بقانون الضريبة العقارية الصادر بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، فضلا عن إلغاء ذلك القانون ذاته ، مع إلغاء لعدد أربع من مواد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وإلغاء عدة نصوص أخرى .
وتضمنت المادة الثالثة تعديلا لعدد أربع مواد أخرى من مواد قانون الضريبة على الدخل المشار إليه .

وبذلك ومن بين المواد العشرة المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن إيراداتهم من الثروة العقارية للصادرة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يتبق دون تغيير سوى مادتان . مما سيكون له أثر فى هذه الضريبة وفى إيرادات الثروة العقارية كمصدر دخل للشخص الطبيعي .

مشكلة البحث

كانت الظروف مواتية بالفعل لبدء اجراءات الربط والعمل بالقانون الجديد ، وذلك للقضاء على ما أصاب القانون القديم رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ من نقد وما أسفر عنه تطبيقه من عيوب ، وخاصة أنه كان يفرض على البلاد الواردة بالجدول المرافق له والذى كان يضاف إليه كل فترة مدن أخرى ، بما كشف

عن عوار تشريعي أصاب العدالة الضريبية . فضلا عما حدث بشأنه من تدخلات كثيرة بموجب تشريعات لا علاقة لها بالضريبة ، قررت بعض الإعفاءات لقاطني عقارات معينة ، بما أدى إلى تعدد التشريعات التي تناولت نفس موضوع هذه الضريبة .

وكان الباحث يتخوف بالفعل من تأخر صدور اللاحة التنفيذية ، بما يعطل أعمال هذا القانون .

وإذ بالأزمة العالمية قد بدأت دون أن نستشعر خطرها الحادق بنا . وإذ بناها وقد استعرت ، وإذ بلهيبها يكوى مصادر الدخل القومي ، وإذ ببعض السادة المسئولين وهم يصرحون في أجهزة الإعلام بين التهوين والتهويل . ثم استشعرت الحكومة أن الوقت ربما ليس مناسباً لتطبيق هذا القانون الجديد اعتباراً من العام ٢٠٠٨ .

هدف الورقة

تهدف هذه الورقة إلى إلقاء بعض الضوء على ما يرى الباحث ضرورة تعديله من بعض مواد قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، وذلك من خلال فصول أربعة .

تناول الباحث في الفصل الأول أثر قانون الضريبة العقارية الجديد على الضريبة على الدخل ، وذلك في مبحثين إثنيين . المبحث الأول منهما يتعلق بالمواد الملغاة من مواد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي المواد أرقام ٣٨ و ٤٠ و ٤٣ و ٤٤ بموجب المادة الثانية من مواد إصدار قانون الضريبة العقارية الجديد . و المبحث الثاني في شأن المواد المستبدلة من مواد قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، وهي المواد أرقام ٣٧ ، ٣٩ ، ٤٥ ، ٤٦ . مع إلقاء الضوء على أثر ذلك على قانون الضريبة على الدخل في ظل أحكام الدستور ، وما يكتنف بعضها من شبهة عدم مشروعية .

الفصل الثاني تناول بعضاً من آثار إلغاء كل نص يخالف أحكام قانون الضريبة العقارية الجديد ، وذلك في مباحث ثلاثة . الأول منها يتعلق بموضوع الحفاظ على الحقوق المكتسبة . والمبحث الثاني تناول موضوع حماية الأمل في الحق . بينما تناول المبحث الثالث عدة أمثلة لحالات مثيرة للجدل ، وهي : دور العرض السينمائي ، ومشروعات التنمية السياحية ، ومشروعات استصلاح والاستزراع بالأراضي الصحراوية ، ثم تناول الباحث موقف العقارات المقامة بالمناطق الحرة .

وفى الفصل الثالث تناول الباحث تقدير القيمة الايجارية السنوية فى أربعة مباحث . المبحث الاول

يتعلق بما أثير من صعوبة تقدير القيمة الإيجارية . والمبحث الثانى فى شأن المبادئ التى أرسنها المادة (٤) من قانون الضريبة العقارية الجديد المتعلقة بتقدير القيمة الإيجارية . والمبحث الثالث تناول ضوابط إعادة التقدير الخمسى للقيمة الايجارية. أما المبحث الرابع فقد تناول ضوابط إعادة التقدير والبعده الاجتماعى لهذا القاتون الجديد.

وفى الفصل الرابع عرض الباحث إلى الأزمة العالمية والضريبة العقارية .

ليستخلص ما يراه من توصيات .

الضريبة العقارية بين التشريع والأزمة العالمية

مقدمة

خلال فترة أربعينيات القرن العشرين كانت الضرائب النوعية في مصر هي :
- الضريبة على العقارات المبنية بموجب الأمر العالي الصادر في ١٣ مارس
سنة ١٨٨٤ في شأن إجراءات عوائد جميع أبنية القطر المصري ، المعدل
بالأمر العالي الصادر في ٥ فبراير سنة ١٩٠٩ ، وبالمرسوم بالقانون رقم ٨٩
لسنة ١٩٣٩ .

- الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة و الأرباح التجارية والصناعية
وكسب العمل المفروضة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .
- والضريبة على الأرباح المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .
ومؤدى ذلك أن كل من هذه الضرائب كانت تفرض على نوع معين من
الإيراد، وذلك دون أن يخضع المجموع الكلى لهذه الإيرادات لضريبة عامة
تكميلية.

وفي عام ١٩٤٩ وبالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (٣) فرضت ضريبة عامة
على المجموع الكلى لصافى الإيراد الكلى للأشخاص الطبيعيين المصريين أيا
كان موطنهم ، وعلى الأجانب المتوطنين في مصروالذي حصل عليه
الممول خلال السنة السابقة.

ويتحدد هذا الإيراد من واقع ما ينتج من العقارات ورؤوس الأموال المنقولة
، بما فى ذلك الاستحقاق فى الوقف وحق الانتفاع ، ومن المهن ومن المرتبات
وما فى حكمها والأجور والمكافآت والأتعاب والمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى
الحياة .

على أن يكون تحديد إيرادات العقارات مبنية كانت أو زراعية على أساس
القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط عوائد المباني أو ضريبة الأرباح ، بعد
خصم ٢٠ % مقابل جميع التكاليف أما باقى الإيرادات فتحدد طبقا
للقواعد المقررة لوعاء الضرائب النوعية الخاصة بها .

ومع إلغاء كل من القانونين رقمي ١٤ لسنة ١٩٣٩ و ٩٩ لسنة ١٩٤٩
بموجب قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ،
فقد تضمن كتابه الأول الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين . وتضمن كتابه
الثاني الضريبة على أرباح شركات الأموال .

وكانت الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين بمقتضى الكتاب الأول من لقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تتضمن :

- الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .
- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
- الضريبة على المرتبات .
- الضريبة على أرباح المهن غير التجارية
- والضريبة العامة على الدخل .

وفي ٣١ / ١٢ / ١٩٩٣ صدر قانون الضريبة الموحدة بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ معدلا للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وتضمن بين أحكامه إلغاء الضريبة العامة على الدخل .

وكانت مصادر دخل الشخص الطبيعي بذلك القانون هي المصادر الأربعة الأولى المشار إليها، فضلا عن إيرادات الثروة العقارية من أطيان زراعية وعقارات مبنية .

وفي ٩ / ٦ / ٢٠٠٥ صدر قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، متضمنا ثلاث ضرائب للدخل هي :

- ١- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، بالكتاب الثاني - المواد من ٦ حتى ٤٦ .
 - ٢- الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتباريين ، بالكتاب الثالث - المواد من ٤٧ حتى ٥٥ .
 - ٣- والضريبة المستقطعة من المنبع ، بالكتاب الرابع - المواد ٥٦ و ٥٧ و ٥٨ .
- أما عن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين - موضوع الكتاب الثاني - فقد تناولت مصادر دخل الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم بالنسبة لدخله المحقق في مصر . وتحددت هذه المصادر بأربعة هي :
- المرتبات وما في حكمها ، إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، إيرادات النشاط المهني ، وإيرادات الثروة العقارية .
- وفي شأن الثروة العقارية فقد وردت أحكامها بالباب الخامس من الكتاب الثاني من القانون ، بالمواد أرقام من ٣٧ حتى ٤٦ .
- النتيجة أن قانون الضريبة على الدخل الجديد قد صدر متضمنا عشر مواد في شأن إيرادات الثروة العقارية ، كمصدر من مصادر دخل الشخص الطبيعي .

وأخيرا وفي ٢٣ / ٦ / ٢٠٠٨ صدر قانون الضريبة العقارية الجديد ، والذي صدع وزلزل أركان الثروة العقارية كمصدر من مصادر دخل الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة على الدخل .

وأخيرا وفي ٢٣ / ٦ / ٢٠٠٨ صدر قانون الضريبة العقارية الجديد ، والذي صدع وزلزل أركان الثروة العقارية كمصدر من مصادر دخل الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة على الدخل .
ففضلا عن تضمن المادة الثانية من مواد قانون إصداره إلغاء المواد أرقام ٣٨ ، ٤٠ ، ٤٣ ، ٤٤ من مواد قانون الضريبة على الدخل الجديد ، فإن المادة الثالثة منه استبدلت عدد أربع مواد جديدة من مواد قانون ضريبة الدخل بأربع مواد أخرى .

وهكذا لم يتبق من المواد العشرة المشار إليها سوى مادتان لم يمسهما إلغاء أو تعديل ، هما المادتان (٤١) في شأن الضريبة على إيرادات التأجير بالفرش ، و (٤٢) في شأن الضريبة على التصرفات العقارية .
وعليه فقد استبعدت إيرادات الأراضي الزراعية ولم تعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الشخص الطبيعي ، ولذلك أستبعد البند (١) من المادة (٣٧) بعد إلغاء المادة (٣٨) - كما ذكرنا .

وأصبحت مصادر دخل الشخص الطبيعي من الثروة العقارية التي تخضع للضريبة على الدخل بعد صدور قانون الضريبة العقارية الجديد والعمل به يقتصر فقط على :

- ١- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقا لأحكام القانون المدني : وفق المادة (٣٩) من مواد قانون الضريبة على الدخل، ولكن بعد تعديلها .
- ٢- إيرادات الوحدات المفروشة : وفق المادة (٤١) من مواد قانون الضريبة على الدخل .
- ٣- إيرادات التصرفات العقارية : وفق المادة (٤٢) من مواد قانون الضريبة على الدخل .

إلا أن هذا كله ظل رهينا بتاريخ العمل بهذا القانون . فلن يطبق سوى بعد تاريخ العمل بهذا القانون .

الفصل الأول

أثر قانون الضريبة العقارية الجديد

على الضريبة على الدخل

نصت المادة التاسعة من مواد إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية

الجديد على أن :

(ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالي لنشره ، مع مراعاة ما يأتي:

١- تستحق الضريبة المربوطة وفقا لأحكام القانون المرافق اعتبارا من أول يناير للسنة التالية التي تبدأ فيها إجراءات الربط .

٢- يعمل بالمادتين الثانية والثالثة من هذا القانون اعتبارا من تاريخ استحقاق الضريبة المربوطة وفقا لأحكام القانون المرافق طبقا لحكم البند السابق).

وحيث تم نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية بالعدد ٢٥ مكرر ج بتاريخ ٢٣ يونيو ٢٠٠٨ ، فإنه يعمل به اعتبارا من ٢٤ يونيو ٢٠٠٨ وهو اليوم التالي لنشره ، ولكن وفق الضوابط الواردة بالمادة التاسعة .

أول هذه الضوابط بالمادة التاسعة من مواد الإصدار هو أن :

(تستحق الضريبة المربوطة وفقا لأحكام القانون المرافق اعتبارا من أول يناير للسنة التالية التي تبدأ فيها إجراءات الربط) .

وثاني هذه الضوابط هو في شأن المادتين الثانية والثالثة .

إذ نصت المادة التاسعة من مواد قانون الإصدار أيضا على أن :

(يعمل بالمادتين الثانية والثالثة منه اعتبارا من تاريخ استحقاق الضريبة المربوطة وفقا لأحكام القانون المرافق ، وطبقا لحكم البند السابق) ، أي اعتبارا من أول شهر يناير أيضا للسنة التي تبدأ فيها إجراءات الربط .

لقد تضمنت المذكرة الإيضاحية للقانون أنه سيبدأ سريان أحكام القانون المرافق اعتبارا من أول يناير للسنة التي تبدأ فيها إجراءات الربط ، حرصا من الحكومة على الأثر الفوري وإظهار نتائج الإصلاح في حينها .

ولذلك رأى الباحث أنه فور صدور اللائحة التنفيذية للقانون الجديد وبدء أعمال ربط الضريبة العقارية ، واعتبارا من تاريخ استحقاق الضريبة المربوطة وفقه ، فسوف يتم إلغاء المواد أرقام ٣٨ و ٤٠ و ٤٣ و ٤٤ من مواد قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، كما سيتم استبدال المواد أرقام ٣٧ و ٣٩ و ٤٥ و ٤٦ من مواد ذلك القانون- على النحو الوارد بالمواد الثانية والثالثة والتاسعة من مواد إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ .

وقال الباحث أنه لو بدأت إجراءات ربط الضريبة في شهر أكتوبر من عام ٢٠٠٩ ، فمعنى ذلك أن تستحق هذه الضريبة وفق القانون الجديد اعتبارا من أول يناير عام ٢٠١٠ . أما إذا بدأت إجراءات ربط هذه الضريبة في منتصف شهر فبراير من عام ٢٠١٠ فان هذه الضريبة سوف تستحق اعتبارا من أول يناير عام ٢٠١١ .

وكان السؤال هو: هل سيتم تحصيل الضريبة فور نشر القانون بالجريدة الرسمية ؟ (٤)

وكانت الإجابة أنه بنشر القانون بالجريدة الرسمية يجب على المكلف بأداء الضريبة - والخاضع لقانون الضريبة العقارية الجديد لأول مرة - يجب عليه أولا تقديم الإقرار الضريبي المعد وفقا للنموذج الموجود بمأموريات الضرائب العقارية ، والذي يوزع بالمجان ، لتحريره ، وتسليمه للمأمورية خلال ستة أشهر من تاريخ النشر ، وإلا سيعرض نفسه للعقوبة المقررة بالمادة (٣٠) من هذا القانون . وأنه بعد اتخاذ إجراءات الحصر والتقدير والربط يتم تحصيل الضريبة اعتبارا من أول يناير التالي لانتهاء تلك الإجراءات ، والتي تستغرق عاما تقريبا . وأنه من تاريخ التحصيل سيتم إلغاء القوانين المشار إليها في القانون وإعمال القوانين السارية فقط.

وأعلن الأستاذ / أشرف العربي رئيس مصلحة الضرائب المصرية (٥) أن علاقة الأطيان الزراعية مع مصلحة الضرائب المصرية انتهت اعتبارا من عام ٢٠٠٨ بموجب إلغاء المادة (٣٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وأنه بناء على ذلك فإن ممولي النشاط الزراعي لن يكونوا مخاطبين بتقديم إقرارات الضريبة على الثروة العقارية عن عام ٢٠٠٨ .

وأضاف سيادته بأن :

علاقة ممولي الضريبة على العقارات المقدرة حكما بضرورة الدخل سوف تستمر إلى حين تطبيق قانون الضريبة العقارية عام ٢٠٠٩ .

٤ . جريدة الأهرام - ٢٠٠٨/٦/٢٥ .

٥ . جريدة العالم اليوم - ٢٠٠٨/٨/١٢ .

فماذا حدث؟؟

لقد كانت الظروف مواتية بالفعل لبدء اجراءات الربط والعمل بهذا القانون الهام ، بغية القضاء على كافة مثالب القانون القديم رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، وخاصة أنه كان يفرض داخل كردونات المدن المعتمدة منذ عام ١٨٨٤ وعلى البلاد الواردة بالجدول المرافق له والذي كان يضاف إليه كل فترة مدن أخرى - ولكنه دون أن يشمل جميع العقارات المبنية في مصر - وما حدث بشأنه من تدخلات كثيرة بموجب تشريعات لا علاقة لها بالضريبة ، قررت بعض الإعفاءات لقاطنى عقارات معينة ، بما أدى إلى تعدد التشريعات التي تناولت نفس موضوع هذه الضريبة ، وما ترتب على ذلك من تعدد الشرائح وفقاً للقيمة الاجارية للحجرة بالوحدة وتتراوح ما بين ١٠% وحتى ٤٠% من القيمة الاجارية . ورغم ذلك كله فقد تخوف الباحث بالفعل ، وخشى أمرا اعتدنا عليه وكان يحذر منه. ألا وهو تأخر صدور اللاحة التنفيذية للقانون الجديد عن موعدها المقرر قانونا - كالعادة خلال السنوات الأخيرة.

وإذ بالأزمة العالمية قد بدأت دون أن نستشعر خطرها الحادق بنا .
وإذ بناها وقد استعرت ، وإذ بلهيبها يكوى مصادر الدخل القومي ،
وإذ ببعض السادة المسنولين وهم يصرحون فى أجهزة الإعلام بين
التهوين والتهويل .

ثم استشعرت الحكومة أن الوقت ربما ليس مناسباً لتطبيق هذا القانون الجديد اعتباراً من العام ٢٠٠٨ . وبناء عليه فقد صدر قرار غير معطن من السيد وزير المالية بعدم تفعيل القانون . وإذ بإقرار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن العام الضريبي ٢٠٠٨ على النماذج ٢٧ إقرارات ، يتضمن ذات المعالجة الضريبية لإيرادات الثروة العقارية للشخص الطبيعي وفق ما كانت عليه الإقرارات الضريبية عن السنوات السابقة ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ .

ومن ثم فلم تلغ بعد المواد ٣٨ و ٤٠ و ٤٣ و ٤٤ من مواد قانون الضريبة على الدخل . وما زال إقرار الشخص الطبيعي عن العام ٢٠٠٨ متضمناً إيرادات الأراضي الزراعية غير المزروعة بمحاصيل بستانية ، فضلا عن إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية.

أيضا مازال إقرار الشخص الطبيعي عن العام ٢٠٠٨ متضمنا أحقية الممول في المحاسبة عن إيرادات الثروة العقارية على أساس الإيراد الفعلي ، وفقا لحكم المادة ٤٠ من قانون الضريبة على الدخل .

وفى ذات الوقت فلم تستبدل بعد المواد ٣٧ و ٣٩ و ٤٥ و ٤٦ من ذلك القانون. لذلك فمازال إقرار الشخص الطبيعي عن العام ٢٠٠٨ متضمنا إيرادات العقارات المبنية المملوكة للممول ، والخاضعة للضريبة العقارية المقررة بالقانون (الملغى أو المفروض أنه الملغى) رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - وهى موضوع المادة ٣٧ بند ٣ والمادة ٣٩ فقرة أولى من مواد قانون الضريبة على الدخل المشار إليه . فضلا عن تضمن هذا الإقرار لإيرادات العقارات أو الوحدات المؤجرة للغير مفروشة أو إيجار محدد المدة .

وغنى عن القول بأن المادتين ٤٥ و ٤٦ من ذلك القانون مازالتا معمولا بهما عن العام الضريبي ٢٠٠٨ - دون تغيير أو استبدال .

النتيجة النهائية أنه بينما كانت وزارة المالية تسابق الزمن حتى تبدأ إجراءات الربط ، وإذ بالسيد وزير المالية - ومن جانبه وحده ودون صدور تشريع من البرلمان - يعلن تأجيل تطبيق ذلك القانون إلى العام القادم ٢٠١٠ . ورغم اقتناع الباحث بكثير من أسباب هذا القرار ، إلا أن احترام السلطة التنفيذية للتشريع كان يحتم أن يتم تأجيل تطبيقه من خلال قانون يصدر عن تلك السلطة التشريعية ، وبعد العرض على مجلس الدولة ، وليس من خلال قرار أحادى من السلطة التنفيذية - رغم احترامنا وتقديرنا لدوافعه ونتائجه . فقد صدر في العقد الأخير عدد من القوانين ، تضمنت أن يصدر الوزير المختص اللائحة التنفيذية لذلك القانون خلال فترة معينة. ورغم النصوص التشريعية فإن السلطة التنفيذية لم تحترم ذلك. وما زالت هناك بعض القوانين المعطل إعمالها ، لعدم صدور القرارات الوزارية ذات الصلة ، ومن بينها قانون الضريبة العقارية الجديد ذاته.

ولكن الباحث يرى أن الوقت مازال صالحا لتدارس أثر هذا القانون الجديد على ضريبة الدخل ، فضلا عما يمكن تدارسه لدرء بعض آثار الأزمات العالمية من خلال إعادة النظر فى مواد هذا القانون.

إذ رأى الباحث - وما زال يرى - أن جهات عديدة قد تعمدت تشويه هذا القانون الجديد للضريبة العقارية ، خاصة وأنه سيجعل كافة ممتلكاتهم العقارية الفخمة - التى لم يطالها القانون القديم وكانت بمنأى عن الخضوع للضريبة لأنها

وببساطة شديدة تقع خارج كردون المدينة - سيجعلها موضوعا للخضوع للضريبة على العقارات المبنية بموجب القانون الجديد .

كما يجب تدارس ما قد تؤدي إليه بعض الصياغات الغير محكمة في هذا القانون الجديد على ضريبة الدخل ، وما قد يترتب على ذلك من عدم مراعاة للبعد الاجتماعي.

وقبل ذلك كله وعلى وجه السرعة - وإنما بهدوء وعمق - يجب إعادة دراسة تاريخ العمل بالقانون والاعفاءات التي قررها ، لتقرير ما قد يكون صالحا وما قد يحتاج إلى إعادة نظر، ضمن آليات مواجهة الأزمة العالمية .

المبحث الأول

المواد الملغاة من مواد قانون الضريبة على الدخل الصادر

بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

(إلغاء المواد أرقام ٢٨ و ٤٠ و ٤٣ و ٤٤)

تضمنت المادة الثانية من مواد إصدار القانون الجديد النص على إلغاء المواد ٣٨ و ٤٠ و ٤٣ و ٤٤ من مواد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وهي من المواد العشر التي تتناول أحكام الضريبة على إيرادات الثروة العقارية للشخص الطبيعي ، وفق أحكام الكتاب الثاني في شأن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، حيث :

(أ) - تلغى المادة (٣٨) من مواد قانون الضريبة على الدخل المشار إليه في شأن القياس الحكمي لإيرادات الأطيان الزراعية وإيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية ، أو ما يسمى الاستغلال الزراعي .

وقد سبق أن رأى الباحث - في ورقة عمل مقدمة في مؤتمر سابق - أنه حين قدمت الحكومة مشروع قانون الضريبة العقارية إلى الجهاز التشريعي كان نص المادة الثانية من مواد الإصدار لا يتضمن إلغاء للمادة (٣٨) من مواد قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، مما مفاده أن مشروع الحكومة لم يتضمن تعديلا أو تغييرا أو إلغاء للمعاملة الضريبية لإيرادات الأطيان الزراعية كمصدر من مصادر دخل الشخص الطبيعي . وقلنا أنه عند مناقشة مشروع القانون في مجلس الشورى فقد أضاف هذا المجلس إلى المواد الملغاة المادة (٣٨) ، كما

أضاف إلى المواد المستبدلة المادة رقم (٣٧) !! ووافق مجلس الشعب على ذلك،
وصدر القانون على النحو المذكور.

كما سبق ورأى الباحث أن الاعتبارات التي أملت على المشرع استبعاد إيرادات
الأطيان الزراعية من الخضوع لضريبة الدخل بعد سبق خضوعها لضريبتها
النوعية المقررة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بالضريبة على الأطيان
هي اعتبارات موضوعية ، خاصة وأنها تعالج أمرا آخر هو منع الازدواج
الضريبي، والذي كان يتمثل في إخضاع ذات الإيراد لأكثر من ضريبة لذات
المكلف أو الممول - رغم خصم الضريبة المسددة منها.

ورأى أنه إذا كان ذلك الأمر مقبولا مجتمعيا في شأن صغار ملاك الأراضي
الزراعية ممن يقومون بزراعة المحاصيل التقليدية أو ما يسمى الحقلية - كالقمح
والشعير والذرة والفول والبرسيم وما إلى ذلك - فإنه لم يعد مقبولا في شأن
المعاملة الضريبية بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ لمالكي المساحات الكبيرة من
حدائق الفاكهة المنتجة أو نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية أو مشاتل
المحاصيل البستانية المخصصة للاستغلال . إذ يجنى هؤلاء إيرادات ضخمة ينتج
عنها أرباح عالية يتحقق معها الثراء، بينما لا يكلفهم القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩
سوى بالفتات. ذلك أن سعر الضريبة على الأطيان ١٤ % من القيمة الإيجارية
للفدان ، والتي تتحدد وفق درجة جودة الأرض ، وقربها من مصادر المياه ، ومن
مصادر صرفها ، ومن المنافع التي تستفيد منها ، وما إلى ذلك . وهذه القيمة
الإيجارية تتراوح ما بين ١٨٠ حتى ٣٠٠ جنيها للفدان حسب الاعتبارات السابقة .
وهي قيمة تتحدد حكما . ولا شك في أنها قيمة بسيطة جدا .

هذا بينما يرزخ من يحقق دخلا سنويا يتجاوز خمسة آلاف جنيها تحت وطأة
الضريبة على الدخل ، في ظل الغلاء والتضخم الذي تعاني منه البلاد والعباد ،
وفي ظل الأزمة الاقتصادية الخائفة التي يعاني منها الجميع وبخاصة محدودي
الدخل.

وهذا يناهض العدالة الاجتماعية المنصوص عليها دستوريا .

ولذلك رأى الباحث أن النص على إلغاء المادة (٣٨) من مواد
قانون الضريبة على الدخل دون تعديل القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩
بما يتناول الدخل الذي يحققه كبار ملاك الأراضي الزراعية من ذوى
الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة و
نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية
قد أصبح مشوبا بعدم المشروعية : (١)

٦ وفق المادة ٣٨ من الدستور المصري: (يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية) .

(ب) - وتضمنت المادة الثانية من مواد إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد أن تلغى المادة (٤٠) من مواد قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، في شأن أحقية الممول في طلب تحديد إيرادات ثروته العقارية المنصوص عليها في المادة ٣٨ السابق عرضها . وهو أمر بديهي يعد إلغاء المادة (٣٨) منه .

(ج) - كما نصت على إلغاء المادة (٤٣) من مواد قانون الضريبة على الدخل في شأن إعفاء كل من إيرادات النشاط الزراعي وإيرادات المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية لمدة معينة من الخضوع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقررة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . وهذا أيضا أمر بديهي يعد إلغاء المادة (٣٨) .

(د) - ونصت على إلغاء المادة (٤٤) من مواد قانون الضريبة على الدخل في شأن إلزام من يملك عقارا مبنيا أو أكثر أو يملك أراضي زراعية - وفق ضوابط المادة - بتقديم بيان بهذه الثروة العقارية .
هذا في شأن المواد المقرر إلغاؤها من مواد قانون الضريبة على الدخل .

المبحث الثاني

المواد المستبدلة من مواد قانون الضريبة على الدخل

الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

(استبدال المواد ٢٧ ، ٢٩ ، ٤٥ ، ٤٦)

كان الأصل في تحديد إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هو أن يتم على أساس حكمي ، وذلك وفق القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، على النحو الوارد بالمادة (٣٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - قبل تعديلها .

ومؤدى ذلك وبمفهوم المخالفة فإن العقارات المبنية التي لم تكن قد ربطت عليها ضريبة المباني لم يكن يحسب لصاحبها إيرادات ثروة عقارية ضمن وعاء الضريبة على دخله.

وقد نصت المادة الثالثة من مواد إصدار قانون الضريبة العقارية الجديد على أن:

{ يستبدل بنصوص المواد (٣٧) و (٣٩) و (٤٥) و (٤٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المواد الآتية : وسنعرض إلى كل من هذه المواد المستبدلة قبل وبعد التعديل .

أولا : المادة (٣٧)

كان نص المادة ٣٧ من مواد قانون الضريبة على الدخل قبل التعديل أن :

[تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي :

١- إيرادات الأراضي الزراعية .

٢- إيرادات العقارات المبنية .

٣- إيرادات الوحدات المفروشة] .

وأصبح نص المادة (٣٧) بعد التعديل أن:

[تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي :

١- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقا لأحكام القانون المدني .

٢- إيرادات الوحدات المفروشة .]

النتيجة أن إيرادات الأراضي الزراعية قد استبعدت من إيرادات الشخص الطبيعي الخاضعة للضريبة على الدخل - كما تبين من إلغاء المادة رقم (٣٨) . لذلك كان حريا بالمشروع حذف البند رقم (١) من المادة (٣٧) المشار إليها حتى تتسق مع الفكر الجديد .

ثانيا : المادة (٣٩)

حيث أن : (الأصل أن الإيجار عقد يلتزم المؤجر بمقتضاه أن يمكن المستأجر من الانتفاع بشيء معين مدة معينة وذلك مقابل لقاء اجر معلوم)^(٧) ، فقد عالج القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولأول مرة هذه العقود محددة المدة وذلك بموجب المادة ٣٩ .

فوفق الفقرة الثانية من المادة (٣٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - قبل استبدالها بموجب المادة الثالثة من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة على العقارات المبنية فإنه :

(بالنسبة للإيرادات الناتجة عن تأجير أي عقار أو جزء منه وفقا لأحكام القانون المدني يحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس مقدار الأجرة الفعلية مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات) .

والمقصود هنا بالتأجير وفق أحكام القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ في شأن التأجير محدد المدة ، بسريان أحكام القانون المدني على الأماكن التي لم يسبق تأجيرها وعلى الأماكن التي انتهت أو تنتهي عقود إيجارها دون أن يكون لأحد حق البقاء فيها .

وقد اعتمد هذا القانون على أن العقد شريعة المتعاقدين ، وعلى أن جوهر العلاقة بين المالك والمستأجر هو حرية التعاقد. ومن ثم تم إطلاق حرية تحديد مدة الإيجار الذي ينتهي بانتهائها وحرية تحديد القيمة الإيجارية بين المؤجر والمستأجر. (٨)

وفي هذه الحالة فإنه لا عبء بالضريبة العقارية على العقار المؤجر وفق أحكام القانون المدني المعدل بالقانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ أو حتى بعدم ربط الضريبة العقارية على هذا العقار .

إذ يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة في هذه الحالة على أساس الإيجار الفعلي - سواء تم ربط الضريبة العقارية على العقار أم لا وسواء كان العقار خاضعاً للضريبة العقارية أو معفاً منها - على أن يخصم من مبلغ الإيجار الفعلي ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

و نصت المادة (٣٩) من مواد قانون الضريبة على

الدخل بعد التعديل على أن :

[يحدد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية ، مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات] .

وبذلك فقد ألغيت الفقرة الأولى من المادة (٣٩) من مواد قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، وبقيت الفقرة الثانية ، ولكن مع بعض التغيير الذي يحمل أحكاماً مستحدثة ، عرض لها الباحث في ورقة سابقة في مؤتمر سابق .

ها أن كلمة (محقق) إنما تعنى ضرورة أن يكون مبلغ الإيجار فعليا ، اي تتم المحاسبة عنه وفق الأساس النقدي وليس الاستحقاق . ومن ثم فالعبارة بالإيراد عند قبضه فعلا . ولا يعنى هذا ضرورة استلامه مبلغ الإيجار الدائن ، ولكن يكفي أن يوضع تحت تصرفه .

- ومنها أن استبدال المشرع لفظ (تأجير العقارات المبنية أو جزء منها) بلفظ (تأجير أي عقار أو جزء منه) الذي كان واردا بالمادة (٣٩) قبل تعديلها تعنى أن :

- لفظ (تأجير أي عقار أو جزء منه) الوارد بالمادة (٣٩) قبل تعديلها يعنى تأجير مايوصف بأنه عقار . والذي قد يكون عقارا مبنيا ، أو أرضا فضاء ، مسورة أو غير مسورة ، مسقوفة أو غير مسقوفة . لذلك كانت إيرادات تأجير الأرض الفضاء تخضع للضريبة على الدخل وفق المادة (٣٩) قبل استبدالها ، سواء انصبت واقعة التأجير عليها مسورة أو غير مسورة ، وذلك متى كان عقد الإيجار قد حرر وفق أحكام القانون المدني ، أي متى كان محدد المدة وفق القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ .

- أما لفظ (تأجير العقارات المبنية أو جزء منها) الوارد بالمادة (٣٩) بعد

تعديلها فقد قصر ما يخضع على : إيرادات تأجير المقارات المبنية فقط أو جزء منها ، دون تناول تأجير الأراضي الفضاء الملحقة بالمباني أو المستقلة عنها ، سواء كانت مسورة أو غير مسورة .

والباحث يرى أن التفسير اللفظي للنص بعد تعديله يجعل الإيرادات الناتجة عن قيام الشخص الطبيعي بتأجير قطعة أرض فضاء - أي كانت - وفق أحكام القانون المدني يجعلها غير مخاطبة بأحكام المادة (٣٩) المعدلة ، وذلك بعد أن كانت هذه الإيرادات خاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كإيرادات ثروة عقارية ، وفق المادة (٣٩) قبل تعديلها .

ثالثا : المادة (٤٥)

كان نص المادة (٤٥) من مواد قانون الضريبة على الدخل قبل التعديل أن :

[يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطنان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية ، حسب الأحوال ، من الضريبة المستحقة عليه طبقا لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة] .

وقد أصبح نص المادة بعد التعديل أن :
[يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية من الضريبة طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون ،
هذه الضريبة] .

و بمقارنة نصي المادة (٤٥) قبل وبعد الاستبدال والتعديل نلاحظ ما يلي:

١- استبدلت عبارة (يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية) بدلا من عبارة (يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأقطان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية) .

ومعنى ذلك أن نص الحكومة كان يعنى استنزال ما سدده الممول من ضرائب أصلية أو ملحقاتها أو ضرائب إضافية متعلقة بها ، سواء بشأن الضريبة على الأقطان الزراعية ، أو الضريبة على العقارات المبنية ، وذلك طالما كان مشروع القانون المقدم من الحكومة قد أبقى على نص المادة (٣٨) المشار إليها ضمن مواد قانون ضريبة الدخل ..

أما وقد ألغى المشرع المادة (٣٨) فقد كان المنطق يقتضى تعديل نص المادة (٤٥) إلى قصر ما يستنزل على الضريبة على العقارات المبنية فقط ، ، دون ترك النص على حاله كما ورد من الحكومة .

وعليه فإن النص المستبدل للمادة (٤٥) يوحى بأحقية الممول في خصم كل ما يطلق عليه (ضرائب عقارية) ، والتي تعنى ما قصدته الحكومة في مشروعها ، سواء الضريبة على الأقطان الزراعية وملحقاتها ، أو الضريبة على العقارات المبنية . فلم يرد في نص الحكومة في هذا الشأن لفظ (ضريبة عقارية) بل ورد النص بمدلول الجمع ، وبلفظ (الضرائب العقارية) .

فهل من المنطق خصم الضريبة على الأقطان الزراعية وملحقاتها من الضريبة على الدخل ، بينما لا تدخل إيرادات الأراضي الزراعية ولا إيرادات الاستغلال الزراعي ضمن وعاء هذا الممول ؟

لقد ورد سؤال (١) حول حالة خضوع عقار للضريبة العقارية : يتساءل عن ماهية الوضع بالنسبة لمالكه إذا قام بتأجيرها للغير وفق أحكام القانون المدني و

سدد ضريبة دخل على الإيجار الذي يحصل عليه و هل يمثل ذلك ازدواجا في الضريبة ؟

و كانت الإجابة أن العقار سيخضع للضريبة على العقارات المبنية ، ولكن سيتم خصم المبالغ المدفوعة لحساب هذه الضريبة من المبالغ المستحقة كضريبة دخل على إيرادات الثروة العقارية ، وبما لا يزيد على ما يتم سداده كضريبة على العقارات المبنية . وهو ما يعنى عدم وجود ازدواج ضريبي في هذه الحالة .

لذلك يتساءل الباحث : هل نص المادة (٤٥) الجديد يقصر استنزال الضريبة

المسدة على ذلك فقط ؟

يرى الباحث - ورغم أن المداد الذي كتب به القانون الجديد لم يجف بعد - إن يستبدل نص المادة (٤٥) المستبدل مرة أخرى بما يحقق ما يلي :

- استنزال ما سدده الممول من الضريبة على العقارات المبنية عن تلك العقارات المشار إليهما بالمادتين (٣٩) و (٤١) فقط ، وذلك من الضريبة المستحقة عليه طبقا لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من قانون ضريبة الدخل ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة .
- إن يسمح بخصم ما سدده الممول وفق الفقرة السابقة ، سواء كانت الضريبة المسددة وفق القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، أو وفق القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، تحقيقا لمصادقية المشروع ، وعملا على إرساء دعائم الثقة بين الممول وبين الخزنة العامة .

وتطبيقا لهذا المفهوم إذا كان لدى شخص طبيعي عدد خمس عقارات مبنية ، يوجر منها عقارين وفق حكم القانون المدني ، ويوجر آخرها بالفرش ، وكانت العقارات الخمسة خاضعة للضريبة العقارية وسدد عنها ما استحق عليه منها ، فإن ما يتم خصمه من ضريبة الدخل المستحقة هو فقط الضريبة العقارية المسددة عن العقارات المبنية الثلاثة التي يحاسب عنها في قانون ضريبة الدخل - دون غيرها - وبشروط المادة - فيما نرى .

رابعاً : المادة (٤٦)

كان نص المادة (٤٦) من مواد قانون الضريبة على الدخل قبل التعديل أنه :
[لا يسرى حكم المادتين (٣٨) و (٣٩) من هذا القانون على الأراضي الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة.]

وأصبح النص بعد تعديله أنه:

[لا يسرى حكم المادة (٣٩) من هذا القانون على العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة]

وهذا التعديل طبيعي بعد إلغاء المادة (٣٨) من مواد قانون الضريبة على الدخل.

فإذا قامت منشأة أو شركة بتأجير أي من عقاراتها المبنية للغير وفق أحكام القانون المدني ، فلن تتحدد إيراداتها عن عملية التأجير وفق المادة (٣٩) على أساس الأجرة الفعلية مخصوماً منها ٥٠ % مقابل جميع التكاليف والمصروفات ، ولكن ستتحدد على أساس فعلي .

ذلك أن هذا الشخص المعنوي سواء كان منشأة أو شركة سوف تتم محاسبته ضريبياً على أساس الأرباح التي يتم تحقيقها من هذا النشاط التجاري أو الصناعي وفق المادة (١٧) من ذلك القانون ، بما تشمله من ممتلكات عقارية . إذ ستحدد إيراداتها جميعاً على أساس فعلي.

وأثير تساؤل : وماذا عن إيرادات الأراضي الزراعية الداخلة ضمن ممتلكات المنشأة أو الشركة ؟ هل ستتحدد إيراداتها على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة العقارية ؟

الإجابة هي بالنفي . إذ تتحدد إيرادات النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية التي قامت بها خلال الفترة الضريبية ، بما فيها إيرادات المنشأة أو الشركة عن أصولها بما تتضمنه من أراضي زراعية ، وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم . على أن تعتبر الضريبة العقارية المسددة من المنشأة أو الشركة من التكاليف والمصروفات ، على النحو الوارد بالمواد (٢٢) ، (٢٣) ، (٢٤) من مواد قانون الضريبة على الدخل.

الفصل الثاني

من آثار إلغاء كل نص

يخالف أحكام قانون الضريبة العقارية الجديد

تضمنت المادة الثانية من مواد قانون إصدار القانون الجديد إلغاء القانون رقم ٥٦ لسنة

١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية.

فقد استمر العمل بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لأكثر من نصف قرن ، وأدخلت عليه تعديلات كثيرة ، وتداخل في أحكامه الكثير من نصوص قوانين أخرى ، بما أسفر عنه من تمييز في فرض الضريبة العقارية أو الإعفاء منها ، وأدى ذلك إلى عدم تحقق العدالة الضريبية ، رغم أن الأصل أن (يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية) . (١)

فوفقاً لأحكام الضريبة على العقارات المبنية بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تفرض الضريبة على العقارات المبنية داخل كردون المدن الواردة بالجدول المرافق له.

وقد صدر أكثر من ٣٠ قراراً وزارياً بإضافة مدن وبنادر إلى هذا الجدول، أي لتصبح هذه المدن والبنادر المضافة داخل الكردون. هذا بينما اعتبرت العقارات الواقعة خارج هذا الكردون غير خاضعة للضريبة على العقارات المبنية ؛ الأمر الذي نتج عنه إخضاع العقارات الواقعة داخل مناطق جغرافية محددة للضريبة ، في حين لا تخضع للضريبة مناطق أخرى ملاصقة لها ؛ لأنها ببساطة شديدة - ورغم أنف الدستور - تقع خارج كردون المدن الواردة بالجدول المشار إليه .

وحيث لا يتصور أن تفرض ضريبة عقارية على بعض المناطق الجغرافية بعينها ، في حين لا تخضع للضريبة ذاتها المناطق الملاصقة لها ، وحيث لا يعقل أيضاً استمرار التشوهات الموجودة حالياً في شأن هذه الضريبة وأهمها إعفاء بعض الوحدات داخل العقار الواحد دون الأخرى ، بسبب اختلافهم في تاريخ إنشاء كل منها ، والتمييز بين الوحدات السكنية وغير السكنية من حيث سعر الضريبة ، بل مخالفة المنطق ، لأن القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - بعد التعديلات التي أدخلت عليه - أصبح يفرض الحد الأدنى للضريبة على الوحدات المستعملة في غير السكن ، في حين يصل سعر الضريبة على الوحدات السكنية

إلى ٤٠ % . لذلك نصت المادة الثانية على إلغاء القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤
(١) .

كما ألغت المادة الثانية من مواد قانون الإصدار كل نص يخالف أحكام قانون الضريبة
العقارية الجديد .

فقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد الإصدار على أن : (.. يلغى
كل نص يخالف أحكام هذا القانون) .

وقبل مناقشة هذه الفقرة يجب الإشارة أن :

هذا القانون الجديد لم ينص على أن تظل الإعفاءات الممنوحة لها منذ في القوانين الأخرى

ذات الصلة سارية إلى أن تنتهي مدد إعفائها .

ولذلك فإن عبارة (.. يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون) تثير كثيرا من
الجدل .

فقد وسع هذا القانون نطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بمقتضاه إلى
كافة العقارات المبنية .. أي كانت مادة بنائها .. وأي كان الغرض الذي تستخدم فيه .. دائمة أو
غير دائمة .. مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء .. مشقولة بعوض أو بغير عوض .. سواء
أكانت تامة ومشقولة .. أو تامة وغير مشقولة .. أو مشقولة على غير إتمام - وذلك
على النحو الوارد بالمادة ٨ من القانون المرافق .

كما تناول القانون ما في حكم العقارات المبنية .. وما لا يخضع للضريبة ..
وما يعفى منها .. معتبرا أن جمهورية مصر العربية هي كردون واحد .. فأخضع
القانون بذلك كافة العقارات التي كانت من قبل خارج كردون المدن ، مثل
العقارات المبنية المقامة بالساحل الشمالي وأطراف القاهرة الكبرى وضواحي
المدن في المحافظات وغيرها .

فهو يترتب على عبارة أن (يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون) حرمان

المولدين مما اكتسبوه من حقوق في شكل إعفاءات ، تمتعوا بها لعقود في ظل

القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية وما أعقبه من قوانين أقرت إعفاءات خاصة ؟

لقد سبق أن صدرت عدة قوانين منحت عقارات مبنية معينة مستخدمة في أغراض محددة ، منحتها إعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون القديم رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لبعض العقارات .
فهل يترتب على عبارة : (كما يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون) إلغاء الإعفاءات المنصوص عليها في تلك القوانين الخاصة حتى لو كانت لم تستنفذ المدة المقررة لها بعد ؟

نحن نرى أنه كان الأحرى بالمشروع أن ينص على حماية هذه الحقوق المكتسبة بإضافة عبارة أن (تظل الإعفاءات المحدد لها مدد في القوانين الأخرى ذات الصلة سارية إلى أن تنتهي مدد إعفائها) ، خاصة وأنه قد سبق أن أرسى ذلك بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . ويتضح ذلك جليا من المباحث لآتية :

المبحث الأول

الحفاظ على الحقوق المكتسبة

حين صدور قانون الضريبة على الدخل فقد حافظ المشرع على الحقوق المكتسبة في كل من المادتين الأولى والثانية من قانون إصداره كما يلي :
أولا : كنتيجة طبيعية لإلغاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - بمقتضى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - بأن تلغى معه جميع أحكامه وما كانت تتضمنه من إعفاءات وحوافز ضريبية، فإن المشرع واحتراما منه لمصادقية التشريع، وخشية أن يؤدي تطبيق القانون الجديد بأثر فوري يؤدي إلى حرمان الشركات والمنشآت مما اكتسبته من حقوق (في شكل إعفاءات وحوافز ضريبية) في ظل القانون السابق، فقد راعي أوضاع تلك الشركات والمنشآت بأن حافظ علي تلك الحقوق المكتسبة. فنص في المادة الثانية من قانون إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن:

" .. تظل الإعفاءات المحددة لها مدد في القانون المشار إليه (القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) سارية بالنسبة إلي الأشخاص الذين بدأت مدد الإعفاء لهم قبل تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك إلي أن تنتهي هذه المدد. "

فالقانون الضريبي - كغيره من القوانين - تسري عليه القاعدة الدستورية التي تقضي بعدم رجعية القوانين إلا في أحوال خاصة نصت عليها المادة ١٧٨ من الدستور. ونصها أنه :

" لا تسري أحكام القوانين إلا علي ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها ، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون علي خلاف ذلك بأغلبية أعضاء مجلس الشعب. "

أي أن القانون يطبق بوجه عام علي الوقائع والمراكز القانونية التي تتم بين تاريخ العمل به وتاريخ إلغائه.

مع ضرورة التفرة بين الأحكام الموضوعية والأحكام الإجرائية:

• فالأحكام الموضوعية:

والتي تحدد نطاق الضرائب وسعرها ووعائها والإعفاء منها والتزامات الممولين وأحكام ربط وأداء الضريبة، يسري بشأنها القانون القديم علي الوقائع التي تمت واكتملت في ظله.

• أما الأحكام الإجرائية:

فقد وضع قانون المرافعات المدنية والتجارية - الصادر بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ - قاعدة مؤداها. (سريان الإجراءات الجديدة علي ما لم يكن قد فصل فيه من الدعاوي أو لم يكن قد تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل بها، وذلك فيما عدا ما تقرر بنص خاص . كما أن كل إجراء من إجراءات المرافعات تم صحيحاً في ظل قانون معمول به يبقى صحيحاً ما لم ينص القانون علي غير ذلك) . ذلك (١٢) أن القوانين المنظمة لأصول التداعي والتراجع والحكم وطرق الطعن والتنفيذ والتحفظ هي في عمومها قوانين منظمة لمراكز قانونية، خاضعة بطبيعتها للتعديل والتغيير من جانب المشرع.

ثانياً : وفي الوقت الذي ألغي فيه قانون الضريبة علي الدخل الجديد عدداً من الإعفاءات الضريبية التي كان منصوصاً عليها في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، فقد راعي أوضاع الشركات والمنشآت القائمة في تاريخ العمل به، وما اكتسبته من إعفاءات ضريبية، بأن نص في الفقرة الثانية من المادة الثالثة من مواد إصداره بأن تظل الإعفاءات المقررة بالمواد

الملغاة سارية بالنسبة إلى الشركات والمنشآت التي بدأ سريان مدد إعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك إلى أن تنتهي المدد المحددة لهذه الإعفاءات.

والمقصود بالحق المكتسب الذي يحتفظ به المشروع الاستثماري دون أن يمسه القانون الجديد هو الحق الذي دخل في ذمة صاحبه بصفة نهائية (١٣)، حيث اشترط أن يكون محل الحق أو الميزة قد نشأ وتحدد وقامت صلة بينه وبين المشروع الاستثماري قبل إلغاء القانون الذي يقرره.

المبحث الثاني

حماية الأمل في الحق

فقد راعي قانون الضريبة على الدخل الجديد أوضاع الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقاً لأحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ولم تكن قد بدأت مزاوله نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بذلك القانون - إي حتى ٢٠٠٥ / ٦ / ١٠ .

فقد حافظ قانون الضريبة على الدخل الجديد على أمل تلك الشركات في التمتع بالإعفاءات المقررة بموجب مواد القانون المشار إليه والتي ألغيت بموجب القانون الجديد، شريطة أن تبدأ تلك الشركات والمنشآت في مزاوله نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بالقانون الجديد (أي قبل ١٠ / ٦ / ٢٠٠٨).

لذلك نصت المادة الثالثة من مواد إصداره على أن (..... الشركات والمنشآت التي أنشأت وفقاً لأحكام القانون المشار إليه (المقصود القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧) ولم تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون (المقصود القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقررة بذلك القانون (رقم ٨ لسنة ١٩٩٧) أن تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون (رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥)".

ورغم أن ذلك جاء خروجاً عن القواعد القانونية، إلا أنه يُعد احتراماً لمصادقية الحكومة وقراراتها وتشجيعاً للاستثمار. وهي رسالة موجهة للعالم الخارجي بأن الحكومة لا تقاوم المستثمرين بتشريعات تحل بأمالهم وحقوقهم. (١٤)

ورغم ذلك فإنه لا جناح علي القانون الجديد إن عصف بالأمني أو حطم مجرد الآمال والتوقعات التي أقامها البعض في ظل قانون معين دون أن يتخذ أي منهم خطوات جادة من مجرد الأمل إلي أرض الواقع، حيث لا يكون لهؤلاء المؤملين أي حق اكتسبوه من الخيال الذي داعب أذهانهم فترة سريان القانون القديم (١٥).

لذلك يسقط حق هذه الشركات والمنشآت الأخيرة إن هي لم تبدأ نشاطها الذي حصلت عنه بوعده الإعفاء خلال السنوات الثلاث المشار إليها.
هذا كله ورد بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

فلماذا تجاهل المشرع هذا المنحى وهذه المصداقية حين صدور قانون الضريبة على

العقارات المبنية الجديد؟

يوصى الباحث - وقبل أن يبدأ العمل بهذا القانون - بتعديله والنص على حماية

هذه الحقوق المكتسبة.

وسوف يعرض في المبحث التالي عددا من الأمثلة التي توضح هذا الأمر.

المبحث الثالث

أمثلة لحالات مثيرة للجدل

المطلب الأول

دور العرض السينمائي

صدر القانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن دور العرض السينمائي ، وتضمن تقرير بعض الإعفاءات الضريبية لدور العرض السينمائي . ونصت المادة (١) منه على أن:

(تعفى أرباح دور العرض السينمائي التي تقام بعد العمل بهذا القانون من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة والضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي المقررتين بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ..).

(كما تعفى دور العرض المشار إليها من الضريبة على العقارات المبنية المقررة بمقتضى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العبارات المبنية) .

(تسرى الإعفاءات المقررة فى المادة السابقة لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ بدء مزولة دار العرض نشاطها ...)

فما هو موقف دار عرض سينمائي أقيمت بالفعل قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد، ومن ثم أعفيت من تلك الضريبة لمدة خمس سنوات .. هل ستخضع للضريبة اعتبارا من تاريخ العمل بهذا القانون الجديد ؟؟ أم سيستمر إعفاؤها لحين انتهاء مدة السنوات الخمس ؟؟

يرى الباحث أن عبارة : (يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون) إنما تعنى أن كافة الإعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية التي كان منصوصا عليها فى قوانين أخرى قد ألغيت بمؤدى هذه العبارة . ومن ثم فلن تعفى سوى العقارات المبنية المنصوص على إعفائها بهذا القانون الجديد .

وبذلك - وكما يرى الباحث - فسوف تخضع جميع دور السينما - بما فيها تلك التي كانت معفاة - للضريبة على العقارات المبنية بمقتضى القانون الجديد ، ولكن اعتبارا من تاريخ العمل الفعلى به .

وفى نفس الوقت لن تستفيد أي دار عرض سينمائي نقام حديثا فى ظل هذا القانون الجديد من الإعفاء .

النتيجة أن القانون الجديد قد ألغى كافة المواد الواردة بقوانين أخرى والمخالفة لأحكامه . وهذا ينافى ما ذكره البعض من استمرار الإعفاءات الواردة بقوانين أخرى ، إلا إذا كان القانون الجديد قد نص على الإعفاء .

فهل يستقيم لصاحب دار العرض السينمائي الذي قام بعمل دراسات جدوى لمشروعه ورتب قراره على نتائجها - ومن بينها إعفاء دار العرض من الضريبة على العقارات المبنية المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لمدة خمس سنوات - وحصل على ترخيص البناء وبدأ البناء، بالفعل ، وحصل على الإعفاء ... نتساءل :

هل يستقيم قبل استكمال مدة هذا الإعفاء ومع بدأ العمل بالقانون الجديد أن يصبح صاحب هذه الدار مهددا بإلغاء إعفائه ؟

يرى الباحث أن إلغاء هذا الإعفاء قبل اكتمال مدته يحمل فى طياته عملا يفتقر إلى المشروعية .

المطلب الثاني

مشروعات التنمية السياحية

ومشروعات الاستصلاح والاستزراع بالأراضي الصحراوية

تنص المادة ٤ فقرة أولى من مواد قانون الأراضي الصحراوية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٨١ على أن :

(يسرى على مشروعات التنمية السياحية ومشروعات الاستصلاح والاستزراع التي تقام على الأراضي الخاضعة لهذا القانون ذات القواعد والأحكام والتهيئات والإعفاءات والإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة ، وذلك أيا كانت الجهة أو الشخص الذي يقوم بها . كما تسرى ذات القواعد والأحكام والتهيئات والإعفاءات والإجراءات المشار إليها على مشروعات الاستصلاح والاستزراع التي تقام على الأراضي الواقعة خارج الزمام إلى مسافة كيلومترين ، وذلك في المناطق التي يصدر بتحديدتها قرار من رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الوزراء) . (١٦)

وتطبيقا لذلك صدرت اللائحة التنفيذية لقانون الأراضي الصحراوية. وتضمنت بالمادة ١٤ منها أن : (يعفى شاغلوا العقارات التي تقام في مشروعات الاستصلاح والاستزراع بالأراضي الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٨١ المشار إليه مما يكون مستحقا عليهم من الضريبة على العقارات المبنية ومن الضرائب والرسوم الإضافية المتعلقة بها أيا كانت تسميتها أو مصدر فرضها ، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ إتمام العقار وصلاحيته للانتفاع به في الغرض المنشأ من أجله ، متى تم ذلك في المواعيد التي يحددها مجلس إدارة الهيئة أو يتضمنها العقد المبرم مع ذوى الشأن) . (١٧)

والآن وبعد صدور قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد وما تضمنه من عبارة أن (يعفى كل نص يخالف أحكام هذا القانون) نتساءل :

١٦ مستبدلة بالقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٥ - الجريدة الرسمية العدد ٢٢ مكرر في ١٦ / ٦ / ١٩٩٥ . ثم

استبدلت بالقانون رقم ٧٢ لسنة ١٩٩٦ - الجريدة الرسمية - العدد ١٥ مكرر في ١٦ / ٤ / ١٩٩٦ .

١٧ قرار وزير التعمير والدولة للإسكان رقم ١٩٨ لسنة ١٩٨٢ .

هل تستمر مشروعات التنمية السياحية ومشروعات الاستصلاح والاستزراع التي تقام على الأراضي الصحراوية في التمتع بالإعفاءات المنصوص عليها في قانون المجتمعات العمرانية الجديدة ، ومن بينها إعفاء شاغلي العقارات الجديدة مما يكون مستحقا عليهم من الضريبة على العقارات المبنية ؟

وماذا عن مشروع استصلاح واستزراع أقيم وفق قانون الأراضي الصحراوية في عام ٢٠٠٢ واستوفى كافة الشروط ، وفور الانتهاء من إقامة العقارات به خلال عام ٢٠٠٤ تمتع شاغلوها بالإعفاء المشار إليه لمدة عشر سنوات تنتهي في ٢٠١٤ .

فهل يسلب قانون الضريبة العقارية الجديد هذا الحق المكتسب وتخضع هذه العقارات للضريبة المذكورة اعتبارا من تاريخ العمل بالقانون الجديد؟؟

أن تطبيق الأثر الفوري للقانون ومحاولة إخضاع مثل هذه الحالات إنما يعنى سلب حقوق مكتسبة يتعين حمايتها والحفاظ عليها .
لهذا يرى الباحث - رغم عدم النص على ذلك - أن يستكمل هؤلاء الأشخاص مدد الإعفاء التي بدأت لهم، حتى تكتمل هذه المدد . وفور انتهائها يبدأ الخضوع . أما إذا أقيمت عقارات في مشروع استصلاح واستزراع وفق قانون الأراضي الصحراوية المشار إليه بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد فلا يتمتع شاغلوها بالإعفاءات المذكورة ، وذلك لأن عبارة (يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون) الواردة في عجز المادة الثانية من مواد قانون الإصدار قد نسخت كافة النصوص التي تخالف الأحكام الواردة بذلك القانون .

المطلب الثالث

العقارات المقامة بالمناطق الحرة

لقد صدر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار^(١٨) ، تحقيقا لرغبة المشرع في توحيد الإعفاءات التي يتمتع بها المستثمرون . وبمقتضاه :
(لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر) .^(١٩)

وعلى ذلك فان العقارات المبنية المقامة داخل أي من المناطق الحرة لا تخضع لأحكام الضريبة على العقارات المبنية. وقد كان ذلك معمولا به في ظل القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ . وسيظل العمل به مستمرا في ظل القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ .

وعلى ذلك فان نص الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد إصدار القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والذي يقضى بإلغاء كل نص يخالف أحكام القانون الجديد لن يسرى على العقارات المبنية المقامة بالمناطق الحرة .

الفصل الثالث

تقدير القيمة الايجارية السنوية

القيمة الايجارية هي تقدير المجتمع للعائد المتوقع من العقار ، وهي مرتبطة بالقيمة الرأسمالية للعقار .

وقد ورد تقدير القيمة الإيجارية في هذا القانون في المادة (٤) من القانون المرافق .

إذ تنص المادة (٤) من قانون الضريبة على العقارات المبنية على أن :
(تقدر القيمة الايجارية السنوية للعقارات المبنية طبقا لأحكام هذا القانون ، ويعمل بذلك التقدير لمدة خمس سنوات ، على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها . ويجب الشروع في إجراءات الإعادة قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، وثلاث سنوات على الأكثر ، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات إعادة التقدير .

وتسرى القيمة الايجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقا لأحكام القانونين رقمي ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر و١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر ، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن قبلهما ، على أن يعاد تقدير القيمة الايجارية لتلك العقارات فور انقضاء العلاقة الايجارية بإحدى الطرق القانونية).

هذه المادة تقابل المادة ١١ من مواد القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، والتي كانت تنص - ضمن أحكام أخرى - على أن تقدر القيمة الايجارية السنوية للعقارات المبنية الخاضعة للضريبة على العقارات المبنية ، تقديرا عاما كل عشر سنوات . على أن يعاد التقدير خلال السنتين الأخيرتين .

وكانت العقارات الخاضعة لهذه الضريبة هي العقارات المبنية وما في حكمها ، أي كانت مادة بنائها ، وأي كان الغرض الذي تستخدم فيه ، دائمة أو غير دائمة ، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء ، مشغولة بعوض أو بغير عوض ، وذلك من بين تلك العقارات المبنية بالمدن والبلد التي صدرت بها أوامر عالية أو مراسيم بربط الضريبة عليها بالتطبيق للأمر العالي الصادر في ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ والمبينة في الجدول المرافق لهذا القانون . على أن يكون لوزير المالية

والاقتصاد أن يضيف الى هذا الجدول أو يحذف منه مدنا جديدة ، أو يجرى تعديلا في حدود المدن الواردة بالجدول . (٢٠)

إذن فما كان يخضع لهذه الضريبة ويجرى له التقدير العام العشري وفق ذلك القانون القديم هو فقط تلك العقارات الواردة بهذه الجداول ، وهو ما كان يعرف بالعقارات المبنية وما في حكمها داخل كردون هذه المدن والبلاد ، دون باقي العقارات المبنية وما في حكمها في جميع ربوع مصر .

وسوف يعرض الباحث فيما يلي إلى الصعوبات التي تكتنف تقدير القيمة الإيجارية ، وإلى المبادئ التي أرستها هذه المادة ، وإلى ضوابط إعادة تقدير القيمة الإيجارية ، وذلك للوقوف على ما يتطلبه ذلك الأمر ونتائجه .

المبحث الاول

صعوبة تقدير القيمة الإيجارية

لم تكن عملية التقدير ممكنة عمليا في جميع الأحوال في ظل القانون القديم ، رغم أنه كان يتعين أن تجرى كل عشر سنوات - وليس كل خمسة - . وهذا اضطر الدولة كثيرا إلى إصدار قوانين باستمرار العمل بذات التقدير العام الأخير للقيمة الإيجارية أكثر من مرة . وكان آخرها القانون رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٢ ، والذي تضمن استمرار العمل بالتقدير العام الأخير للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية المتخذة أساسا لحساب الضريبة (١٩٩١ / ٢٠٠٠) حتى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٠ . وهو القانون الذي ألغى - ضمن ما ألغى - بالمادة الثانية من مواد الإصدار .

ورغم ذلك فقد نصت المادة (٤) من مواد قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد على أن تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية ، على أن يعمل بهذا التقدير كل خمس سنوات ، ثم أن يعاد ذلك التقدير فور انتهاء السنوات الخمس .

وتساعل كثيرون ؛ كيف يمكن إعادة تقدير القيمة الايجارية كل خمس سنوات ، في الوقت الذي لم فيه مصلحة الضرائب العقارية - في ظل العمل بالقانون القديم - من إجراء هذا التقدير كل عشرة سنوات ؟
وما هي أسباب تخفيض المدة إلى خمس سنوات ، وماذا جرى عليه العمل في العالم ؟

لقد ورد بتقرير اللجنة المشتركة أن : (أغلب قوانين العالم تأخذ بفترات تتراوح بين ٣ إلى ٨ سنوات لتقدير قيم العقارات لأغراض الضريبة العقارية . إلا أن القانون الجديد نص على أن يتم إجراء هذه التقديرات كل خمس سنوات ، لأنها فترة زمنية تتناسب مع أوضاع سوق العقارات في مصر ، بما يضمن عدم تزايد الفجوة بشكل واسع بين العقارات خلال التقديرات المتتالية ، نتيجة التغيرات السعرية في سوق العقارات ، والتي تزداد حدتها كلما طالت الفترات الزمنية) .
(وتأخذ هنا على سبيل المثال حالة عقارين متشابهين من حيث الموقع الجغرافي ومستوى البناء ومساحة المبنى ، ولكنها مختلفين في سنة الإنشاء . فبافتراض أن أحد المبنين تم إنشاؤه خلال المرحلة الأولى للحصر والتقدير ، في حين أن الآخر تزامن إنشاؤه مع إعادة التقييم الخمسى ، في ظل وجود سقف للزيادة للوحدات السكنية وفقا لنص القانون - كما يتضح من المادة ٥ من مواد هذا القانون - فلن تزيد القيمة الايجارية للعقار الأقدم من حيث سنة الإنشاء عن ٣٠ % من القيمة المقدرة له كل خمس سنوات) .

(أما بالنسبة للعقار الأحدث من حيث تاريخ الإنشاء فإن قيمته الايجارية وفقا لقوى السوق قد تزيد بنسب تفوق سقف الزيادة المنصوص عليه في القانون ، والذي سيتمتع به العقار الأقدم من حيث الإنشاء . وبالتالي كلما زادت الفترة الزمنية التي تمر قبل إعادة التقييم سوف تزداد الفجوة بين القيمة الايجارية المحددة لكلا العقارين ، نظرا لارتباط أحدهما بسقف لا يتغير خلال تلك الفترة ، وارتباط الآخر بقوى العرض والطلب والتي لا يحكمها سقف للزيادة) .

(ومن جانب آخر ، وفي حالة إجراء التقديرات كل سنة مثلا ، فإن هذا التقدير سيتأثر بالتغيرات المؤقتة التي يمر بها سوق العقارات . وهو أمر غير مرغوب فيه ، حيث أن تقدير القيمة الايجارية للأغراض الضريبية يجب أن يأخذ بمتوسط التغيرات في السوق ، وبحيث لا تتأثر الضريبة بتغيرات قد تزول في الأجل القصير) .

هذا ما ورد بتقرير اللجنة المشتركة .

ويرى الباحث أن عملية تقدير القيمة التقديرية السنوية إذا طالت جميع العقارات المبنية في مصر فإنها ستحتاج إلى أضعاف هذه المدة ، خاصة وأن عدد هذه العقارات في البلاد - كما ورد بكثير من التصريحات - يتراوح بين العشرين مليون والثلاثين مليون عقارا .

ولكن من خلال مطالعة جميع مواد هذا القانون سوف يتبين أن أكثر من ٦٠ % من هذه العقارات لن تجرى لها عملية التقدير المشار إليها - على الأقل في المدى القريب . وسيوضح ذلك من تناول الفقرة الثانية من هذه المادة ، فضلا عن معرفة ما لا يخضع للضريبة وما يعفى منها .

وقد تعرضت هذه المادة إلى الكثير من الجدل بمجلس الشعب.

فقد احتج بعض السادة الأعضاء بأن لجان التقدير تحتاج لمزيد من الوقت الذي قد يستغرق عاما أو عامين ، بما يتبعه ذلك من تظلمات تستغرق شهورا وطعون ودعاوى أمام المحاكم . وطالبوا بأن تكون عملية إعادة التقدير كل عشر سنوات .

ولكن السيد وزير المالية (٢١) ذكر بأن الأخذ بنظام إعادة التقدير كل خمس سنوات هو الأقرب إلى المعمول به في العديد من دول العالم ، وأن ذلك لا يمثل عبئا إداريا على اللجان المنوط بها إجراء الحصر والتقدير . وأشار إلى أنه لا مجال للتخوف من أن تؤدي عملية إعادة التقدير إلى طفرة واسعة في قيمة الضريبة على العقارات في ظل وجود سقف للزيادة الممكنة من ناحية ، وفي ضوء انخفاض نسبة الضريبة من ناحية أخرى ، حيث أن النسبة الحقيقية للضريبة هي ٧ % إذا أخذنا في الاعتبار أنه يتم خصم نحو ٣٠ % من القيمة الاجارية مقابل تكاليف الصيانة .

واستبعد الوزير أن تستمر الزيادة في أسعار العقارات في مصر إلى ما لا نهاية ، مشيرا إلى مرور الاقتصاد المصري بفترة شهدت ركودا كبيرا في سوق العقارات خلال السنوات ١٩٩٩ حتى عام ٢٠٠٣ . وأضاف بأن تثبيت الإيرادات من الضريبة العقارية لمدة تزيد على خمس سنوات سيؤدي إلى تخفيض قيمتها الحقيقية نتيجة لمعدلات التضخم ، بما يهدر الهدف من القانون .

المبحث الثاني

المبادئ التي أرستها المادة (٤)

بشأن تقدير القيمة الإيجارية

وضعت هذه المادة الأحكام التالية :

١- أن تقدر القيمة الإيجارية للعقارات المبنية طبقاً لأحكام هذا القانون .
وهذا يعني أن تقدر القيمة الإيجارية لجميع العقارات المبنية وما في حكمها الخاضعة للضريبة ، سواء كانت هذه العقارات وما في حكمها داخل أو خارج كردون المدن أو البنادر أو غيرها ، باعتبار أن مصر أصبحت - في شأن تطبيق هذا القانون - كردونا واحدا .
والباحث يرى أن العقارات الغير خاضعة لها للضريبة ليست مخاطبة بهذه المادة . ومن ثم فهي خارج نطاق التقدير - طالما استمرت كذلك .

٢- أن يعمل بهذا التقدير لمدة خمس سنوات
وخلال هذه الفترة لا يجوز تعديل تقدير القيمة الإيجارية طالما استمرت حالة العقار كما هي دون تغيير - أي دون حدوث سبب من أسباب رفع الضريبة - حتى لو أصبح العقار مستعملاً في غير الغرض الذي كان مستعملاً فيه عند التقدير .

والمقصود بالاستعمال هنا أن يكون مستعملاً في أغراض السكنى أو في غير أغراضها .

فإذا تحول الاستعمال من واحدة إلى الأخرى خلال السنوات الخمس ، تعين تقديم إقرار سنوي ، يترتب عليه بطبيعة الحال تعديل تقدير الضريبة ، دون تعديل تقدير القيمة الإيجارية ، إلا بعد نهاية السنوات الخمس من تاريخ التقدير السابق .

وقد كان الحال كذلك في القوانين السابقة .
وقد أدى هذا الوضع إلى أن المحاكم المختلطة غالت كثيراً في تطبيق مبدأ ثبات التقدير . فحكمت بأن حدوث خطأ في حصر المباني الخاضعة للضريبة لا يجيز الخروج على هذا المبدأ ، ولا يترتب عليه جواز المطالبة بمبلغ إضافي علاوة على الضريبة التي سبق تحديدها . (٢٢)

٣- أن يعاد التقدير فور انتهاء السنوات الخمس ، ولكن يجب الشروع في إجراءات إعادة التقدير قبل نهاية هذه السنوات الخمس بمدة سنة على الأكثر وثلاث سنوات على الأكثر.
على أن تحدد اللائحة التنفيذية إجراءات ذلك .

٤- هذا بشرط ألا يطل تقدير أو إعادة تقدير القيمة الايجارية تلك العقارات الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقا لأحكام عدد من القوانين ومنها:
- القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر.
- والقانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر .
- وكذلك القوانين الخاصة ببيع الأماكن قبلهما .

وهذا مؤداه : الاعتماد بالقيمة الايجارية لهذه العقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وذلك لحين انقضاء العلاقة الايجارية .

وعلى ذلك وعملا على استقرار المراكز القانونية لجميع مالكي ومستأجري العقارات بعقود غير محددة المدة - وهي ما كانت تعرف بالعقود الممتدة - وبمقتضى الفقرة الثانية من المادة (٤) من هذا القانون فسوف تأخذ مصلحة الضرائب العقارية بالقيم الايجارية للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقا لأحكام كل من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر ، والقانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر ، وكذلك القوانين الخاصة ببيع الأماكن قبلهما .

ولن يتم تقدير القيم الايجارية لهذه الوحدات السكنية إلا في حالة انقضاء العلاقة الايجارية لأسباب قانونية. (٢٣)

لذلك كانت إجابة وزارة المالية عن ماهية الوضع بالنسبة للشقق المؤجرة وفقا للإجراءات القديمة أن القانون الجديد يوجب الأخذ بالقيم الايجارية للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وكذلك الإعفاءات المقررة لها وفقا لأحكام القوانين السارية في شأنها ، وأنه لن يتم تقدير القيم الايجارية لهذه الوحدات

السكنية إلا في حالة انقضاء العلاقة الايجارية لأسباب قانونية ، وأنه سوف يستفيد من ذلك المالك المقيم والمالك المؤجر .(٢٤)

وقد صدر أخيرا حكم نقض بشأن قيام مستأجر قديم صاحب عقد إيجار ممتد بالتنازل عن عقده الممتد إلى مستأجر غيره ، ووافق المالك على ذلك ، واعتبرت محكمة النقض أن العلاقة الايجارية تعتبر مستمرة .

وهنا يثار تساؤل :

هل مؤدى اعتبار العقد الجديد استمرارا للعقد القديم أن يتمتع أطرافه بما ورد بالفقرة الثانية من المادة المذكورة ، ومن ثم سريان القيمة الايجارية والإعفاءات المقررة للعقار موضوع ذلك العقد وفق القانون الذي صدر من خلاله على أطرافه الجدد ؟

لا يرى الباحث ذلك .

فمجرد انقضاء العلاقة الايجارية بين المالك والمستأجر القديم والتي تمت من خلال أي من القوانين المنظمة للعلاقة بين المالك والمستأجر إنما يعنى أن يخضع هذا العقار للتقدير الخمسى ، عملا بأحكام الفقرة الأولى من المادة . هذا من ناحية

ومن ناحية أخرى فإن حكم محكمة النقض المشار إليه قد صدر قبل صدور القانون الجديد والعمل بأحكامه . ومن ثم لا يجوز الأخذ بما أرساه هذا الحكم طالما ألغى القانون الذي صدر بشأنه وتعارض ذلك مع القانون الجديد .

الجدير بالذكر أن نص الفقرة الثانية لهذه المادة كما وردت بمشروع الحكومة تضمن أن تسرى القيم الايجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية طبقا للعقود المبرمة وفق أحكام القوانين المشار إليها .

ولكن المشرع استبدل بعبارة (طبقا للعقود المبرمة) عبارة (الخاضعة لنظم تحديد الأجرة) الواردة بالمادة (٤) من مشروع القانون ؛ إكماما للصياغة وتحقيقا للهدف الذي جاء من أجله نص هذه المادة .

فقد أشارت الحكومة فى هذا الشأن أنها تستهدف تمتع المالك المقيم فى عقاره بالمزايا نفسها التي سيتمتع بها المستأجر . ففي الحالات التي يرجع فيها تاريخ إقامة المالك بمسكنه إلى فترات زمنية سابقة كانت تحكمها تشريعات خاصة تنظم تحديد الأجرة ، فإنه من المقرر أن يتمتع المالك المقيم بقيمة إيجاريه تتناسب مع تلك التشريعات المنظمة لعقاره ، دون التقيد بوجود عقود إيجار مبرمة .(٢٥)

أسئلة وزارة المالية وإجاباتها - جريدة الأهرام - مرجع سابق . ٢٤

٢٥ تقرير اللجنة المشتركة - مرجع سابق .

اذن : ما موقف المالك المقيم في عقاره من هذا القانون ؟
الإجابة أن القانون لم يفرق بين المالك المقيم في عقاره والمالك المؤجر للعقار ملكه للغير .
فلا يخرج موقفه عن أحد الفروض الآتية :
- مالك مقيم في عقار ملكه في ظل قوانين سابقة ومحدد له قيمة إيجارية ومستفيد من إعفاءات مقررة وفقا لتلك القوانين (إيجار قديم مثلا) ، فيظل مستفيدا منها إلى أن يتصرف في العقار أو يقوم بتأجيره للغير . فيخضع في هذه الحالة للقانون الجديد .
- مالك مقيم في عقار وخضع فعلا لأحكام القانون الجديد ، وقدرت له قيمة إيجارية تقل عن ٦٠٠٠ جنيها في السنة ، فإنه معفى من أداء الضريبة .
- ومالك مقيم في عقار خاضع لأحكام القانون الجديد ، وزادت القيمة الإيجارية التي حددتها اللجان المختصة عن حد الإعفاء وهو ٦٠٠٠ جنيها . فإن ما زاد عن حد الإعفاء سوف يخضع للضريبة بنسبة ١٠ % (٢٦) .

المبحث الثالث

ضوابط إعادة التقدير الخمسي

للقيمة الإيجارية

لم يتضمن القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ مادة تضع ضابطا لإعادة التقدير العشري للقيمة الإيجارية للعقار محل الضريبة العقارية .
ولكن القانون الجديد وحماية منه للمجتمع من أية زيادة مفاجئة في العبء الضريبي ؛ نتيجة ارتفاع القيم الإيجارية للعقارات مستقبلا ؛ فقد نصت المادة (٥) من هذا القانون على أنه :
لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن على ٣٠ % من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥ % من التقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن .

كما نصت المادة (٣) من مشروع اللائحة التنفيذية لهذا القانون على أن :

تلتزم المصلحة والمديريات والمأموريات التابعة لها بالمحافظات بأحكام القوانين والقرارات والقواعد والنظم الحاكمة لتحديد نطاق وحدات الإدارة المحلية والمجتمعات العمرانية الجديدة ، وذلك عند اتخاذ إجراءات حصر وتقدير عقاراتها المبنية ، وبما يحدد نطاق اختصاصات كل مديرية وأمورية .

وقد مرت مادة ضوابط إعادة التقدير الخمسى (رقم ٥ من القانون) بتعديلات كثيرة حتى صدرت .

* ففي مشروع القانون كما ورد من الحكومة كان نص هذه المادة أنه (إذا ترتب على إعادة التقدير الخمسى أن زادت القيمة الايجارية للعقارات المبنية بما يجاوز ٢٠ % من التقدير السابق ، جاز للوزير توزيع الزيادة فى القيمة الايجارية على عدد من السنوات المقبلة لا يزيد على عشرة سنوات) .
* وانتهى النص فى مجلس الشورى إلى أنه : (لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسى زيادة القيمة الايجارية للعقارات المبنية على ٣٥ % من التقدير السابق) .

وخلال مناقشتها أبدى بعض الأعضاء تخوفهم من أن يودى النص على وضع سقف للحد الأقصى للزيادة فى قيمة الضريبة نتيجة إعادة التقدير الخمسى - بحيث لا تجاوز الزيادة فى القيمة الايجارية المقدره ٣٥ % - إلى فتح الباب أمام عقود الإيجار الصورية للتهرب من الضريبة .
كما تخوف بعض السادة الأعضاء من أن تتخذ هذه النسبة كمؤشر لزيادة الإيجارات الفعلية بنسبة مماثلة ، مما يرفع من الإيجارات الفعلية ويثقل كاهل المستأجرين .

وردا على ذلك أوضح وزير المالية أن السقف المقترح فى هذه المادة يستهدف حماية ملاك العقارات المبنية من حدوث زيادة فى الضريبة تفوق قدرتهم نتيجة حدوث طفرة مفاجئة فى أسعار العقارات وقيمتها الايجارية ، مشيراً إلى أن هذا النص خاص بالقانون المصري وغير موجود فى أي قانون ضريبة عقارية فى أي دولة أخرى . وأشار إلى أن تحديد القيمة الايجارية للعقار - والتي تتخذ أساساً لحساب الضريبة عليه - هي عملية تقديرية حكمية ، تقوم بها لجان فنية وفقاً للقانون . ولا علاقة للقيمة الايجارية التي تحدها هذه اللجان والقيمة الايجارية الفعلية المثبتة فى عقود الإيجار ، وهو ما يستبعد التخوف بشأن التلاعب فى عقود الإيجار للتهرب من الضريبة . (٢٧)

* ورغم ذلك فقد رفع مجلس الشعب سقف زيادة إعادة التقدير الخمسى للعقارات المبنية المستعملة فى غير أغراض السكن إلى ٤٥ % من التقدير الخمسى السابق .

على أي حال فقد وضع المشرع في هذه المادة حدا أقصى لزيادة القيمة الإيجارية عند إعادة التقدير كل خمس سنوات حيث :

*** بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن :**

- لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير كل خمس سنوات زيادة في قيمتها الإيجارية تتجاوز ٣٠ % من التقدير السابق .
- وهو ما يعنى أن الزيادة السنوية في القيم الإيجارية المقدره لأغراض الضريبة لن تتعدى في المتوسط ٥,٣ % سنويا بالنسبة لهذه العقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن ؛ حيث أنها زيادة مركبة تتراكم على مدار السنوات الخمس .

*** وبالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن :**

- فلا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير كل خمس سنوات زيادة في قيمتها الإيجارية تتجاوز ٤٥ % من التقدير السابق .
- وهو ما يعنى أن الزيادة السنوية في القيمة الإيجارية المقدره لأغراض الضريبة لن تتعدى في المتوسط ٧,٥ % سنويا بالنسبة لهذه العقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن ؛ حيث أنها أيضا زيادة مركبة تتراكم على مدار السنوات الخمس .

والحقيقة أن جلاء النص خير من استجلاله .

فقد كان المشرع واضحا جليا في التعبير عن مراده ؛ وذلك باستخدام لفظي (المستعملة في أغراض السكن) ، (والمستعملة في غير أغراض السكن) .

فلفظ (المستعملة في أغراض السكن) يعنى أن العقار تم بناؤه . ولكن العبرة باستخدامه . فقد يستعمل في أغراض السكن ، أو يستعمل في غير أغراض السكن .

- فإذا استأجر طبيب شقة سكنية ولكنه استعملها لغرض سكناه مع أسرته ، ففي هذه الحالة يتم تقدير القيمة الإيجارية وإعادة تقديرها كل خمس سنوات وذلك بصدد محاسبة مالك العقار عن الضريبة على العقارات المبنية ، وذلك باعتبار أن هذه الشقة أو العقار مستعمل في أغراض السكن . وفي هذه الحالة لا يجوز أن تزيد القيمة الإيجارية عند إعادة تقديرها كل خمس سنوات عن ٣٠ % من التقدير السابق .

- وإذا استأجرها ابتداء لاستعمالها في غير أغراض السكن كعبادة لمزاولة نشاطه المهني ، أو كمستشفى لعلاج مرضاه ؛ ففي هذه الحالة يكون تقدير القيمة الإيجارية في مواجهة مالك العقار على أساس أن العقار مستعمل في غير أغراض

السكن . ولا يجب أن تزيد القيمة الإيجارية عند إعادة تقديرها كل خمس سنوات عن ٤٥ % من التقدير السابق .

إلا أن التطبيق العملي لهذه المادة سيكتنفه الكثير من الجدل .

- فإذا اشترى محام شقة بمجرد إتمام بنائها ، واستخدمها في أغراض السكن فسوف يتم تقدير قيمتها الإيجارية بغرض تقدير الضريبة العقارية المستحقة عليها باعتبارها كذلك . أي باعتبارها مستعملة في أغراض السكن . على أن يتم إعادة تقدير القيمة الإيجارية كل خمس سنوات .

- فإذا قام في نهاية السنة الثالثة مثلا بإعادة تجهيز الشقة ، واستخدمها مكتبا لمزاولة مهنته ، فقد ألزمه القانون بتقديم إقرار سنوي في موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من هذه السنة التي حدث فيها تعديل استخدامه للعقار بما يؤثر على القيمة الإيجارية تأثيرا محسوسا - كما ورد ضمن أحكام المادة (١٤) من هذا القانون .

فهل يتم إعادة التقدير بعد نهاية السنة الخامسة من تاريخ الشراء ؟
وإذا تم ذلك فكم سيكون الحد الأقصى للزيادة ؟ هل هو ٣٠ % باعتبار أن العقار كان مستعملا في أغراض السكن ؟

أم أن الزيادة لن تتجاوز ٤٥ % باعتبار أن العقار أصبح مستعملا في غير أغراض السكن ؟

أو أن تغيير الاستخدام وقيام المكلف بأداء الضريبة بتقديم الإقرار السنوي المشار إليه في المادة (١٤) يعنى أنه بعد مرور السنوات الخمس وإعادة تقدير القيمة الإيجارية أن الحد الأقصى لزيادتها سيصبح ٤٥ % بدلا من ٣٠ % ؟

يرى الباحث أن جدلا سيثار عند التطبيق العملي لهذه المادة . خاصة وأن القانون لم يتناول أثر تغيير استعمال العقار من أغراض السكن إلى غيره أو العكس بشأن إعادة تقدير القيمة الإيجارية كل خمس سنوات .

المبحث الرابع

ضوابط إعادة التقدير والبعد الاجتماعي

حين تناولت المادة (١٨) من هذا القانون موضوع الإعفاءات فقد حددت إعفاء العقار المخصص للاستخدام في أغراض السكنى بواقع ٦٠٠٠ جنيها . فإذا تجاوزت القيمة الإيجارية الصافية لهذا العقار هذا المبلغ خضعت الزيادة للضريبة . ورغم النص على إعادة التقدير الخمسي وعلى ضوابط عملية إعادة التقدير فإنه لم يرد بهذا القانون ثمة إشارة حول زيادة حد الإعفاء عن مبلغ ٦٠٠٠ جنيها إذا ما أسفرت إعادة تقدير القيمة الإيجارية عن زيادة .

وقد سبق وأوضح الباحث - في مؤتمر سابق - أن هذا الأمر يجعل العقار المستخدم في أغراض السكنى الذي لا تتجاوز قيمته الايجارية الصافية الآن مبلغ ٦٠٠٠ جنيها معفيا ، بينما قد يخضع للضريبة بعد خمس سنوات ، بما يجعل النص منتقدا ومثيرا للجدل لعدم مراعاة البعد الاجتماعي لأصحاب الدخل الثابت من المكلفين بأداء الضريبة.

ويوصى الباحث بضرورة تعديل النص ، بتقرير زيادة حد الإعفاء للعقارات المستخدمة في أغراض السكنى كل خمس سنوات أيضا ، بما يحقق لأصحاب الدخل الثابتة قدرا من الأمان .

الفصل الرابع

الأزمة العالمية والضريبة العقارية

إذا كانت الضريبة انعكاسا للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع فإن تطور الفكر المالي والاقتصادي قد جعل لعلوم المالية العامة وظيفة اجتماعية . فقد تخلت الضريبة عن الحيادية ، وأصبحت تستخدم لتحقيق ما يصبو إليه المجتمع من أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ، علاوة على وظيفتها المالية ، باعتبارها من أهم وسائل الدولة في تحقيق ما تصبو إليه من تنمية المدخرات وتشجيع الاستثمارات واجتذاب رؤوس الأموال سواء المحلية أو الأجنبية لتوجيهها وتوظيفها في المشروعات التي تتطلبها خطط التنمية .

وقد أثبتت التجارب الدولية أن الضريبة العقارية من شأنها حفز الأفراد والمؤسسات على استخدام عقاراتهم بكفاءة ، وخاصة في ظل الأنظمة الاقتصادية الحديثة ، التي تقوم على توسيع الملكية الخاصة ، مما دفع عددا كبيرا من دول العالم تاريخيا إلى فرض الضريبة العقارية ، يستوي في ذلك الدول النامية أو المتقدمة ، وإن اختلفت هذه الدول فيما بينها، من حيث تفاصيل المعاملة الضريبية المفروضة على الأراضي والعقارات المبنية داخل هذه الدول .

و يعد قانون الضريبة العقارية هو المنوط به تنظيم أحكام الضريبة المفروضة على العقارات المبنية في مصر . إذ تمثل الضريبة العقارية إحدى أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الحكومات في خلق تيار متواصل من الإيرادات لتمويل جهود التنمية .

وكان حريا بالدولة وقد بدأت منظومة الإصلاح الضريبي بإجراء عدة تعديلات تشريعية أن يطال التعديل أيضا الضريبة على العقارات المبنية . وقد أكد السيد وزير المالية أن الهدف الأساس من كل هذه التعديلات التشريعية هو العمل على تطوير منظومة التشريعات الضريبية المصرية ، لتحسين العلاقة بين المجتمع والإدارة الضريبية ، وإقرار قواعد ضريبية مبسطة وميسرة في الفهم والتطبيق ، ومتفقة مع المعايير والأسس العالمية المطبقة في هذا الشأن . (٢٨)

وأشار إلى أن إيرادات الضريبة العقارية كانت تمثل نسبة ٣٠ % من الإيرادات العامة في ثلاثينات القرن الماضي ، وأصبحت الآن لا تتعدى مبلغ ١٧٥ مليون جنيها ، وأن أجور العاملين في مصلحة الضرائب العقارية تبلغ ٤١٥ مليون جنيها . ونبه إلى أن القانون الجديد سوف يقضى على ظاهرة (تسقيع الأراضي) ومشكلة الوحدات السكنية المغلقة ، مما يساهم في خفض القيمة الإيجارية لها .

يستفاد مما تقدم أن الحاجة في مصر لتطبيق هذا القانون الجديد - رغم ما نأخذه على بعض نصوصه وأحكامه - قد أصبحت ملحة .

إلا أن ما قرره السيد وزير المالية من جانبه - ودون عرض ذلك على البرلمان لإقراره بتأجيل العمل بهذا القانون حتى العام ٢٠١٠ بدعوى مواجهة الأزمة العالمية هو أمر لا نتفق معه - وللمرة الثانية - ولكن لأسباب اقتصادية

فقد انخفض الطلب السياحي ، وانخفضت أعداد السياح الوافدين إلى مصر . وانخفض الطلب على الصادرات الزراعية المصرية ، كما انخفضت القدرة على التصدير الزراعي بصفة عامة وعلى منتجات التصنيع الزراعي بصفة خاصة . وانخفض الطلب على السلع المصنعة وعلى الصادرات الصناعية والهندسية بوجه عام . وانخفضت عوائد قناة السويس نتيجة لعمليات القرصنة قرب خليج عدن وعمليات خطف السفن وطلب مبالغ فدية كبيرة ، فضلا عن انخفاض أعداد السفن العابرة نتيجة انخفاض حركة التجارة العالمية . وانخفض معدل الاستثمار . وانخفضت تحويلات العاملين المصريين بالخارج . بل بدأت بعض المصانع في الداخل في تسريح بعض العاملين ، فضلا عن عودة عشرات الآلاف من العمالة المصرية بالخارج . وسجلت البورصة المصرية أكبر تراجع في مؤشرها . بل هوت المؤشرات الرئيسية للقطاعات المدرجة بالبورصة المصرية ، وخسر رأس مال البورصة السوقي عشرات المليارات من الجنيهات خلال شهور عدة ، وسجلت أسعار غالبية شهادات الإيداع الدولية للشركات المصرية ببورصة لندن تراجعات حادة . وانخفضت أسعار البترول والغاز ، بما أدى إلى انخفاض إيرادات تصديرهما . فهل تقف الدولة مكتوفة الأيدي؟

لقد قامت الحكومة بعدد من الإجراءات .

ولكن ماذا عن إعادة النظر في قانون الضريبة على العقارات المبنية؟

وإذا كانت أعداد العقارات في مصر تصل إلى قرابة الثلاثين مليون وحدة ، من بينها أكثر من خمسة ملايين وحدة شاغرة خلال عام ٢٠٠٦ - وفق تصريح

وزير المالية فى جريدة الأهرام بتاريخ ٢٩ / ٥ / ٢٠٠٨ - فحرى بنا العمل على حسن استغلال هذه الثروة المجتمعية.

وقد سبق أن رأى الباحث أن الإعفاء الذى استحدثه القانون للأبنية المملوكة لكل من المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات يعوزه سند من الدستور. فكيف يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية بينما تعفى مثل هذه العقارات بينما تخضع غيرها المملوكة لصغار المواطنين ؟ الغريب أن مجلس الشورى كان قد قيد شرط الإعفاء لهذه المشروعات ألا تكون منشأة بغرض الاستثمار). (٢٩) ورغم ذلك فقد ألغى مجلس الشعب هذا الشرط وأطلق الإعفاء.

لقد وقف أحد السادة أعضاء مجلس الشعب ليذكر زملائه بأن أحد الزملاء وقف فى القاعة الشهر الماضى وقال أن لديه جامعتين خاصتين وأنه يكسب الملايين وأنه من الحرام ألا يدفع عنها الضريبة. واستنكر سيادته ما قامت به اللجنة المشتركة بالمجلس من حذف الشرطين اللذين كانا موجودين فى مشروع القانون الوارد من الحكومة وفى مشروع القانون الوارد من مجلس الشورى وفى اللجنة السابقة وفى القانون السابق، وهما : ألا يكون من أجل الربح ، وأن تكون تابعة للجمعيات الخيرية. (٣٠)

وتحدث السيد رئيس اللجنة المشتركة . (٣١) ودافع عن إطلاق إعفاء العقارات المملوكة للمؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات. وأضاف بأن المجلس حريص على عدم تحميل هذه المؤسسات مخاطر لا يمكن تقديرها فى الوقت الحالى. (٣٢)

مضبطة مجلس الشعب - الجلسة رقم ١٣٢ - فى ١٧ / ٦ / ٢٠٠٨ - بتصريف . 29

المرجع السابق- بتصريف . 30

المقصود لجنة الخطة والموازنة ومكتبي لجنة الإسكان والمرافق العامة والتعمير والإدارة المحلية والتنظيمات

الشعبية بمجلس الشعب . 31

مضبطة مجلس الشعب - الجلسة رقم ١٣٢ - مرجع سابق - بتصريف . 32

ولكن أحد السادة الأعضاء فند هذه الأقوال . وذكر أنه حسب الجدول المرفق
بمشروع القانون فإنه إذا تم تقييم المدرسة أو المستشفى بمبلغ ١٠٠ مليون جنيه فإن
المبلغ الذي سيدفعه الممول هو ١٢٠٠٠٠٠ جنيهها ، بما يعادل رسوم عشرة أو
خمس طلاب في السنة. وطلب العضو إضافة عبارة (والتي لا تهدف إلى تحقيق
ربح) .

وفي النهاية ورغم كل ذلك وافق المجلس على هذا الإعفاء المثير للجدل.
وقد سبق أن رأى الباحث وما زال يرى أن هذا الإعفاء لا يحقق
العدالة الضريبية. وأن الأمر في ظل الأزمة العالمية يحتاج دراسة أكثر
عمقا .

فموقف أصحاب المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ
والمبرات الذين أعفيت عقاراتهم من الضريبة على العقارات المبنية المقررة
بالقانون الجديد هو نفسه موقف أصحاب الفنادق والقرى السياحية والمصانع
ومشروعات الاستثمار العقاري والتنمية العقارية التي تقام على مساحات كبيرة .
فجميعهم أو جلهم يمارسون أنشطتهم من خلال تلك العقارات والأبنية والأراضي
المستغلة أيضا . ومن ثم يمكن الاحتجاج بأنه لا يمكن تحديد المخاطر المالية التي
سوف يتعرض لها أصحاب هذه المشروعات إذا تم تطبيق قانون الضريبة العقارية
عليها. وإذا كان النظام الضريبي يقوم على العدالة الاجتماعية فإن هذه العدالة
تتطلب أن يعامل الممولون نوى المراكز القانونية الواحدة ذات المعاملة ،
بضرورة تعديل المادة (١٨) وإلغاء ذلك الإعفاء المثير للجدل.

ويرى الباحث أن هذا فقط ليس كافيا.

فحيث أن من أهم خصائص القاعدة القانونية أن تكون : عامة ومجردة
وإلزامية و ذات وظيفة اجتماعية ، فإن أهم الخصائص التي تؤذيها القاعدة

القانونية أن يكون لها وظيفة اجتماعية ، بما يحقق أهداف التشريع من خدمة المجتمع وتنميته ورفاهيته (٣٣) .

وحيث (يقوم الاقتصاد فى جمهورية مصر العربية على تنمية النشاط الاقتصادي والعدالة الاجتماعية وكفالة الأشكال المختلفة للملكية والحفاظ على حقوق العمال) ، وحيث (ترعى الدولة الإنتاج وتعمل على تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية) ، وحيث أن (الملكية الخاصة تتمثل فى رأس المال غير المستغل ، وينظم القانون أداء وظيفتها الاجتماعية فى خدمة الاقتصاد القومي وفى إطار خطة التنمية ، دون انحراف أو استغلال ، ولا يجوز أن تتعارض فى طرق استخدامها مع الخير العام للشعب) . (٣٤)

لذلك كله فإنه ولمواجهة الأزمة العالمية ، ولتمكين المصانع المصرية والفنادق والقرى السياحية وكافة المشروعات الانتاجية والخدمية والتصديرية التى أضررت من جراء الأزمة العالمية من مواجهة الإعصار الذى يواجهها ، وتخفيف الأعباء التى تقع على كاهلها ، وحتى يمكنها أن تخفف من التزاماتها وتخفف أعباءها ، وضمانا لعدم تسريح أحد من العاملين أديها بما يترتب عليه من عظيم المشكلات المجتمعية من زيادة البطالة وما ينجم عن ذلك من عنف واخلل اجتماعى وفقر وجهل وتطرف وغير ذلك ، فإن الباحث يرى ضرورة تعديل مادة الإعفاءات بهذا القانون لتنص على إعفاء الأبنية المملوكة لهذه المشروعات . على أن يعاد النظر فى استمرار هذا الإعفاء أو إلغائه على ضوء ما يكشف عنه المستقبل ، فضلا عن إلغاء

د. علاء الدين خميس - المحامى - فى مداخلته بندو. " الضريبة العقارية " للباحث مع جماعة تحوتى

للدراستات المدرية بالسكندرية - ٢٠٠٨/١١/١ - بتصرف³³

المادة (٣٢) من الدستور.³⁴

إعفاء الأبنية المملوكة لكل من المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات .

وفى ذات الوقت يرى الباحث عدم تأجيل تطبيق هذا القانون ، والإسراع بإعمال نصوصه بعد إدخال ما أوصى به الباحث.

فإذا كان هذا القانون قد صدر لمحااسبة ٥.٧ % من السكان ، وهم من الأغنياء ، فلماذا نحرّم الخزّانة العامة من هذا المصدر الهام للتمويل ، وخاصة فى ظل هذه الظروف الاقتصادية الخائقة التى تمرّ بها البلاد ، وترتب عليها أن تأثرت سلبا موارد الدولة ، خاصة وأنه من المرجح استمرار ذلك التأثير السلبي لبعض الوقت الذى لا يعلمه إلا الله عز وجل.

(هل نرفض أخذ ضريبة من الأغنياء البرجوازيين الجدد والاقطاعيين الجدد لكى نزيد الوعاء ، لكى تعود بالنفع على الفقراء ومحدودى الدخل ؟) - على حد قول أحد السادة أعضاء مجلس الشعب بجلسة ٢٠٠٨ / ٦ / ١٥ .

وفى ذات الوقت يرى الباحث عدم تأجيل تطبيق هذا القانون ، والإسراع بإعمال نصوصه بعد إدخال ما أوصى به الباحث.

فإذا كان هذا القانون قد صدر لمحااسبة ٥.٧ % من السكان ، وهم من الأغنياء ، فلماذا نحرّم الخزّانة العامة من هذا المصدر الهام للتمويل ، وخاصة فى ظل هذه الظروف الاقتصادية الخائقة التى تمرّ بها البلاد ، وترتب عليها أن تأثرت سلبا موارد الدولة ، خاصة وأنه من المرجح استمرار ذلك التأثير السلبي لبعض الوقت الذى لا يعلمه إلا الله عز وجل.

التوصيات

وفى الختام يرى الباحث ما يلي :

١- يجب تدارس ما قد تؤدي إليه بعض الصياغات الغير محكمة فى هذا القانون الجديد على ضريبة الدخل ، وما قد يترتب على ذلك من عدم مراعاة للبعد الاجتماعى ، وذلك بضرورة إعادة النظر فيما قرره هذا القانون من إلغاء للمادة (٣٨) من مواد قانون الدخل .

٢- أن يسمح بخصم ما سدده الممول من الضريبة العقارية من ضريبة الدخل المستحقة عليه ، سواء كانت الضريبة المسددة وفق القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، أو وفق القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، تحقيقا لمصادقية المشرع ، وعملا على إرساء دعائم الثقة بين الممول وبين الخزانة العامة .

٣- ضرورة تعديل القانون الجديد وتقرير النص على حماية الحقوق المكتسبة للعقارات التى حصل المكلفون بأداء الضريبة عنها على إعفاء لفترة ما ، وأصبحوا مهدين بفقد هذا الحق بعد العمل بالقانون الجديد ، بالنص على أن تستكمل مدد الإعفاء التى بدأت لهم ، على أن يبدأ الخضوع فور انتهائها .

٤- ضرورة تعديل النص ، بتقرير زيادة حد الإعفاء للعقارات المستخدمة فى أغراض السكنى كل خمس سنوات أيضا ، بما يحقق لأصحاب الدخول الثابتة قدرا من الأمان .

٥- ضرورة تعديل مادة الإعفاءات لتنص على إعفاء الأبنية المملوكة للمشروعات الصناعية والانتاجية والتصديرية وغيرها التى أضررت جراء الأزمة العالمية ، وذلك لحين انتهاء آثارها .

٦- إلغاء إعفاء الأبنية المملوكة لكل من المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات .

٧- وأخيرا العمل وفى أسرع وقت على بدء تطبيق هذا القانون الجديد - دون إبطاء .

المراجع

- ١- وزارة المالية فى مجلسى الشعب والشورى .
- ٢- وزير المالية - بمجلس الشعب - الفصل التشريعى التاسع - دور الانعقاد العادى الثالث .
- ٣- الوقائع المصرية - العدد ٢١٨ فى ٨ أغسطس سنة ١٩٤٩ .
- ٤- جريدة الأهرام - ٢٥/٦/٢٠٠٨ .
- ٥- جريدة العالم اليوم - ١٢/٨/٢٠٠٨ .
- ٦- قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٧- القانون المدنى .
- ٨- مضبطة مجلس الشعب - الجلسة ٧٣ جلسة ٢٤/٤/٢٠٠٥ خلال مناقشة مشروع قانون الضريبة على الدخل .
- ٩- مرفق (١) - بعض التساؤلات التى ترددت حول الضريبة على العقارات المبنية - تقرير اللجنة المشتركة للجنة الخطة والموازنة وتقرير لجنة الشئون الدستورية والتشريعية .
- ١٠- مجلة روزا اليوسف - العدد ٤١٦٥ - ١١/٤/٢٠٠٨ .
- ١١- حكم النقض فى الطعن رقم ٣٤٥ لسنة ٤٢ ق ، جلسة ١٠/٢/١٩٧٦ .
- ١٢- فتاوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع .
- ١٣- من مضبطة مجلس الشعب (جلسة ٦٥ بتاريخ ٩/٤/٢٠٠٥) .
- ١٤- د / رمضان صديق محمد - الضمانات القانونية والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار .
- ١٥- قرار وزير التعمير والدولة للإسكان رقم ١٩٨ لسنة ١٩٨٢ .
- ١٦- قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ فى ١١/٥/١٩٩٧ .
- ١٧- القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - الوقائع المصرية فى ٤ فبراير سنة ١٩٥٤ - العدد ١٠ مكرر ١٨- المستشار كمال الجرف - مجلة التشريع والقضاء المختلط - السنة الرابعة .
- ١٩- د. علاء الدين خميس - المحامى - فى مداخلته بندوة " الضريبة العقارية " للباحث مع جماعة تحوتى للدراسات المصرية بالسكندرية - ١/٢٠٠٨/١١ .