

دراسات فى القانون الضريبي الدولى
الكتاب الأول

الضرائب العقارية

ضريبة الأيطان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية

فى التشريع المقارن والمصرى

دراسة تحليلية مقارنة على ضوء التشريعات الضريبية المقارنة
مع إشارة خاصة بأحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩
والقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨
على ضوء أحدث أحكام الفقه والقضاء والتعليمات الإدارية

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية
العميد السابق لكلية الحقوق جامعة حلوان

الطبعة الثانية
دار النهضة العربية بالقاهرة
والمكتبات الكبرى
٢٠١٨

الإهداء

إلى كل من علمنى حرفاً
فطوقنى بدين لا يمكن سداه
وبجميل لا يمكن الوفاء به

مقدمة الطبعة الثانية

صدرت الطبعة الأولى من هذا الكتاب فى عام ٢٠١٠ وقد لاقت قبولاً مشجعاً من القراء الباحثين المختصين بالضرائب، ومن مصلحة الضرائب العقارية، فكان ذلك حافزاً لأن للبحث كذلك فى الضريبة على الأطنان الزراعية، وهى الأقدم فى نطاق الضرائب العقارية. إذ يحكمها حتى الآن القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩. من خلال المنهج المقارن، وذلك بالبحث فى كيف يعالج التشريع المقارن الضريبة على الأطنان؟، وموقف المشرع المصرى منها.

وإذ تأتى هذه الطبعة وقد مضى على صدور القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية ما يقارب عشر سنوات، تم تعديل هذا القانون ولأئحته أكثر من مرة، كما تصدى القضاء لبعض مشكلاته، وأصدرت مصلحة الضرائب العقارية كثيراً من الكتب والتعليمات الإدارية بشأنه، فكان من الضروري أن يتم التعرض لهذه التطورات فى هذه الطبعة.

ولا يفوتنى فى هذا المقام أن أتقدم بجزيل الشكر لكل من عاوننى فى إعداد هذا الكتاب بصورته الحالية، وخاصة زملائى وإخوانى من الباحثين وفى مصلحة الضرائب العقارية، الذين أمدونى بكثير من المعلومات التى ساعدت فى أن يخرج وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية وما انتهى إليه الفقه والقضاء من آراء وأحكام.

والله من وراء القصد وهو نعم الموعين

المؤلف

مقدمة الطبعة الأولى

الدراسة القانونية المقارنة

تعنى الدراسة المقارنة مقارنة الأحداث والآراء بعضها ببعض لكشف ما بينها من وجوه شبه أو قيام علاقات مشتركة.

ويعتبر المنهج المقارن أحد طرق البحث العلمى، التي تهدف إلى دراسة العديد من الظواهر والمشكلات فى العلم محل البحث، والعلوم الأخرى، ويعتبره كايمن نوعاً من التجريب غير المباشر الذى يستخدم فى الدراسات النظرية كبديل عن التجارب المعملية التي يقوم بها الباحثون للدراسات التطبيقية فى معاملهم، حيث لا يستطيع الباحث للدراسات النظرية أن يتأكد من صدق الارتباطات السببية بين الظواهر عن طريق التجربة كالعلوم التطبيقية، ولذلك يلجأ الباحث فى الدراسات النظرية إلى المنهج المقارن.

وتعتبر دراسة^(١) القانون المقارن *Comparative Law* مجالاً يكرسه الباحثون للمقارنة بين نظامين قانونيين أو أكثر، أو بين عناصر معينة من خلال تحليل مجموعة من الأفكار المشتركة والمختلفة فيما بينها.

ويمكن أن تكون المقارنة بين القوانين عامة وشاملة، يطلق عليها المقارنة الكلية *Macro Comparison*، التي تقوم على المقارنة بين نظامين قانونيين أو أكثر، من حيث أساليب التدوين والتدخلات التشريعية والمؤسسات القضائية...، أو أن تكون المقارنة محدودة، وتعرف بالمقارنة الجزئية *Micro Comparison*، التي تتعلق بدراسة موضوع محدد فى نظامين أو أكثر، لبيان كيفية معالجته فى هذه النظم.

ولقد زاد من أهمية دراسة القانون المقارن الاتجاه المتسارع منذ نهايات القرن الماضى نحو العولمة، وقيام الاتحاد الأوربي، إلى الحد الذى وصف بعض الباحثين^(٢) هذه الزيادة بالانفجار الحقيقى فى القانون المقارن

(١) د. مشاعل الهاجرى: الجوانب المنهجية للقانون المقارن، كلية الحقوق، جامعة الكويت، ٢٠٠٤.
(٢) Jan M. Smith (ed.): *Elgar Encyclopedia of comparative law*, Edward Elgar Publishing Ltd. Uk. 2006.

a true comparative law explosion ، ولم يعد مقبولاً أن يكتب شخصاً مقالاً أو بحثاً في موضوع من موضوعات القانون المختلفة دون أن يقارن التشريع الذى يتناوله بالبحث بعدد من القوانين الأخرى، كما يلجأ معظم المشرعين إلى القوانين فى البلاد الأخرى لاستلهاهم الأفكار واستيعاب التجارب التي مرت بها هذه الدول، قبل أن يصدر المشرع الوطنى قانوناً مماثلاً أو يتناول بالتنظيم مسألة مفصلة فى القوانين المقارنة. بل إن القضاء فى العديد من الدول أصبح لا يجد غضاضة فى الرجوع إلى القانون والقضاء المقارنين للبحث عن تفسير مقبول لنص غامض فى تشريعه، ولا يقتصر الأمر على الرجوع الوجوبى للقضاء الأجنبى الذى يلتزم به القاضى الوطنى فى الأحوال التي يتطلبها تشريعه الداخلى، بل يتعداه إلى الأحوال الأخرى التي يلجأ فيها القاضى طواعية إلى المصادر الأجنبية للاستفادة أو الاستزادة (٣).

أهمية الدراسة المقارنة

لدراسة القوانين الضريبية المقارنة أهمية لا يمكن إنكارها (٤)، فهي تحدد أوجه الشبه والاختلاف بين النظم الضريبية للدول المختلفة ، ومن ثم تضع أمام المشرع الحلول التي يمكن أن يلجأ إليها للتخلص من المشكلات التي تصادف تطبيقه قوانينه المحلية ، كما تمد جسور التفاهم والاتفاق لتنسيق التشريعات الضريبية الدولية ، وأهمها اتفاقيات الضرائب للحد من الازدواج الضريبى، مما يوطد علاقات التعاون، ويساعد على سرعة وحرية تفق الاستثمارات بين الدول. كما تفيد الدراسات الضريبية المقارنة (٥) فى نقل قانون الضريبة من الممارسات الضيقة له داخل الدولة ، إلى نطاق أرحب لتحقيق أمل الشعوب فى تحقيق جودة اقتصادية على المستوى العالمى بصورة أفضل ، فهي تفتح عيون

(٣) ولنا فى العديد من أحكام محكمتنا الدستورية العليا دليل شاهد على ذلك ، حيث تضمنت العديد من أحكامها عبارات مقتبسة من التشريع والقضاء الأجنبى المقارن، راجع على سبيل المثال: حكم المحكمة الدستورية رقم ٦ لسنة ١٧ ق دستورية ، وحكمها رقم ٣٧ لسنة ١٥ دستورية .

(٤) Carlo Carbarino, *op. cit.*, p. 13.

(٥) William B. Barker : *Expanding the study of Comparative Tax Law to promote Democratic Policy : The example of the move to capital gains taxation in Post-Apartheid South Africa*, Penn- State Law Review , Vol. 109, 2003, p. 102.

كل من المشرع المحلى والممول المقيم إلى أفضل تطبيقات قوانين الضريبة التي تحقق مبادئ العدالة والمساواة.

ويحتاج تصميم نظام للضرائب الوطنية فى اقتصاد مفتوح أن نراعى النظم الضريبية فى الدول الأخرى، لأن الدول تزيد من استعمال نظمها الضريبية لتحسن قدرتها على المنافسة فى الأسواق العالمية (٦). كما تزيد العولمة من فرص تجنب الضريبة والتهرب منها ، خاصة بالنسبة لأوعية الضرائب على الدخل المنقول. ولذلك يلعب انتقال وعاء الضرائب على الدخل المنقول دوراً ما فى خطة الإصلاح الضريبى على المستوى الوطنى، كما تسمح الزيادة فى التعاون الدولى فى مجال السياسة الضريبية بتحقيق الكفاءة فى عدد من المجالات.

ولا يجب الوقوف كثيراً عند القول بأن النصوص فى أغلبها متشابهة والحلول التي تأتي بها التشريعات الضريبية متقاربة (٧)، ذلك لأن هذا القول ينطوى على مبالغة ملحوظة، إذ أن لكل تشريع وطنى مشكلاته الخاصة به، التي قلما تتشابه مع المشكلات التي يعالجها قانون وطنى آخر، كما أن تطور النظم الضريبية الوطنية يرجع أساساً إلى الدراسة المقارنة التي هيأت للمطورين فرصة اكتشاف حلول جديدة لمشكلات قائمة، أو اقتباس نصوص حمائية لمواجهة مشكلات قد تقع فى المستقبل.

ولا يجب أن يكتفى الكثير من الباحثين بدراسة النظم الضريبية المقارنة *Comparative Tax Systems* كبديل عن دراسة القانون الضريبى المقارن، وهى دراسة كلية أفقية تنظر إلى النظم نظرة عامة للتعريف بنظام كل دولة، دون أن تخصص لموضوعات بذاتها دراسة مقارنة لاستخلاص الأحكام أو الحلول التي من شأنها تطور التشريعات الضريبية فى كل دولة.

(٦) Åsa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia: *TAX AND ECONOMIC GROWTH ECONOMICS DEPARTMENT WORKING PAPER NO.620, ECONOMICS DEPARTMENT, OECD, ECO/WKP(2008)28, 11-Jul-2008.p. 6.*

(٧) Gunter Frankenberg : *Critical comparisons , Re- thinking comparative law , Harvard International Law Journal , Vol. 26, 1985, pp. 427- 428.*

ومن ناحيتنا فإننا نميل إلى اتباع التحليل الوظيفي في دراسة التشريعات الضريبية المقارنة، التي تساعد على تشخيص المشكلات الضريبية التي تتعرض لها هذه التشريعات، والحلول المختلفة التي ابتدعتها أو اتبعتها كل دولة، ومدى نجاحها في تحقيق الغرض منها، دون أن نحصر دراساتنا في المشكلات الواقعة بعيداً عن الأصول الفكرية والنظريات العلمية التي تقتبس منها النظم الضريبية وتتأثر بها التشريعات المقارنة، ومدى التطور الذي لحق بها.

ومن ناحية أخرى فإن دراسة القانون الضريبي المقارن تساعد في تفسير التشريعات الضريبية الدولية، وخاصة الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي، وتساعد في فهم المصطلحات المختلفة التي تستخدمها الدول وتؤثر في التفسير والتطبيق، فضلاً عما يحققه الفهم العام للتشريعات المقارنة من تنسيق ضريبي وخاصة في دول التكتلات الاقتصادية أو التجمعات السياسية كالاتحاد الأوربي، وجامعة الدول العربية.

أساليب الدراسة القانونية المقارنة: تتبع في دراسة القانون المقارن

أساليب عدة، يذكر منها:

١- المقابلة: وهي وضع الأحكام التي تعالج موضوعاً واحداً في قوانين مختلفة جنباً إلى جنب بحيث يقابل بعضها بعضاً، وذلك لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها.

٢- المقارنة: بمعنى اعتبار أوجه التقارب بين القوانين القابلة للمقارنة من خلال تحديد الخصائص والأهداف.

٣- المضاهاة: وتسعى إلى المعارضة، وتأخذ بعين الاعتبار أوجه التباين والاختلاف.

٤- الموازنة: أي المقارنة المنهجية التي تستهدف إلى استخلاص نتائج تقوم على البحث عن أوجه التشابه والاختلاف معاً.

ضوابط الدراسة المقارنة: تكتنف الدراسة المقارنة بوجه العام العديد من

الصعوبات، إذ يجب اتباع الأصول الهامة للوصول إلى مقارنة ناجحة، فليس

كل شئ قابل للمقارنة، بل يجب أن نبحت عما يمكن مقارنته؛ بمعنى أنه يجب البحث أولاً في الجوانب المشتركة بين النصوص محل المقارنة، إما لوحدتها الفكرة، أو الهدف، أو لتعلقها بمشكلة واحدة.

ويزيد من الأمر تعقيداً اختلاف مفهوم المصطلحات التي تتبناها الدولة مما يجعل فهم المقصود بها داخل التشريع الوطني أمراً محيراً عند مقارنته بنفس المصطلح في تشريع دولة أخرى.

ومما يزيد الأمر صعوبة الجدل حول المقصود بالقانون المقارن *comparative law* بوجه عام، حيث يراه بعض الباحثين صلة بين الثقافات القانونية، بينما يعترف له آخرون بأنه علم بالقوانين النافذة في الدول المختلفة. كما أن هناك اختلاف في طرق المقارنة التي يتعين إتباعها لتحليل التشريعات المختلفة، حيث يفضل بعض الكتاب طريقة المدخل المنظومي *systemic approach* التي تركز على التعبيرات والمصطلحات الواردة في القوانين، والعلاقات التي تربط بين مفاهيمها، ويتبع آخرون طريقة المدخل الوظيفي *functional approach* حيث يجب التركيز على الوظائف التي تقوم بها القواعد القانونية المطبقة في كل دولة، أي النظر إلى الغرض من النص لتعيين أوجه التشابه أو الاختلاف بين النظم القانونية، واستخلاص الحلول التي تعيد في التغلب على المشكلات القانونية الشائعة بين الدول المختلفة.

القانون الضريبي المقارن: لازالت دراسات القانون الضريبي المقارن

Comparative Tax Law أو الضرائب المقارنة *Comparative Taxation* محدودة، بالنظر إلى الدراسات التي تعددت وحفلت بها مجالات القوانين الأخرى⁽⁸⁾، وقد يرجع ذلك إلى اتفاق معظم القواعد التي تطبقها كل دولة على حدة مع القواعد المعترف بها دولياً، والتي تتمثل أساساً في إتباع مبدأ الإقامة والإقليمية. ولعل ذلك يعود إلى تدفق الاستثمارات الدولية، والجهود المتواترة والدعوية للمنظمات الاقتصادية الدولية لتنسيق القواعد الدولية، من خلال تطوير

(8) Carlo Carbarino; *An evolutionary and structural approach to Comparative Taxation*, Bocconi University, Milan, Draft 30 Oct. 2007.

الاتفاقيات الضريبية التي تشكل جزءاً من القانون الداخلي للدول التي تبرمها. ومع ذلك فلا زالت القواعد الضريبية التي تطبقها كل دولة تتميز كونها ذات طابع محلي أو دولي، تبعاً لنوع المعاملة الخاضعة للقانون الضريبي، حيث توجد في معظم التشريعات الضريبية قواعد دولية للمعاملة ذات العنصر الأجنبي وخاصة إذا كان غير مقيم، مما يعني أن مقارنة التشريعات الضريبية أمر لازم لفهم معالجة كل دولة للاستثمارات الأجنبية فيها ، وللحكم على مدى كفاءة هذه المعالجة في حفز تلك الاستثمارات، لأنه لا يكفى النظر إلى الأسعار أو الإعفاءات التي تمنحها كل دولة.

وتبعاً لذلك كان من الضروري أن يهتم الباحثون بالقانون الضريبي المقارن *comparative tax law*، إلا أن هذا الاهتمام لم يكن ملحوظاً بصورة كافية على المستوى العالمي ، بالرغم من وجود محاولات محدودة في هذا الشأن^(٩). بل إن العجيب أن دراسة القانون الضريبي الدولي لم تخرج من عباءة الأكاديميين المختصين بدراسة القانون كما هو معتاد، بل اهتم به أولاً العاملون بالحقل الضريبي من المحاسبين والمحامين ورجال الإدارة الضريبية، نظراً للطبيعة الخاصة للقانون الضريبي باعتباره قانوناً عملياً تشتد الحاجة إليه لفض الاشتباك اليومي بين الممولين والإدارة ، مما يتطلب من هؤلاء المتصارعين البحث في المصادر المختلفة لاقتباس الحلول وفقاً لما تستقر عليه الممارسات الدولية. ولما اتسع نطاق التقارب الدولي وتنافست الدول على جذب المزيد من الاستثمارات الدولية ، زادت أهمية دراسة القانون الضريبي المقارن للوصول إلى تسوية تشريعية مقبولة بين الدول لتحقيق معاملة ضريبية للصفقات والمعاملات الأجنبية تكون عادلة على هدى التشريعات المقارنة، والمفاضلة بينها ، وترجيح أفضل ما يلائم كل دولة واقتباسه للتشريع الوطني ، مما أثار اهتمام العديد من الباحثين في دراسة أفكار القانون الضريبي المقارن.

(٩) See for example: Ault : *Comparative Income Taxation, A structural Analysis*, 2004 .and: Thuronyi: *Comparative Tax Law*, 2003.

التمييز بين القانون الضريبي المقارن والقانون الضريبي الدولي

يختلف القانون الضريبي المقارن *comparative Tax Law* عن القانون الضريبي الدولي *International Tax Law* أو ما يعرف أحياناً بالضرائب على المعاملات الدولية *Taxation Of International Transactions* ، فالقانون الضريبي المقارن هو دراسة مقارنة لموضوعات مترابطة في العديد من التشريعات الأجنبية أو الوطنية، أما القانون الضريبي الدولي فهو جزء من النسيج القانوني داخل التشريع الضريبي الوطني، أو هو جزء من التشريع الداخلي للدولة الذي ينظم المعاملة الضريبية للعنصر الأجنبي، ويستمد مصادره من القانون ذاته أو الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي. وبذلك يكون القانون الضريبي المقارن بمثابة الدليل الذي يرجع إليه المشرع عند صياغة الأحكام المتعلقة بالأجانب في قانونه الضريبي، وهو دليل غير ملزم غالباً في التطبيق، ولكنه مهم في فهم التشريع الداخلي وتطويره.

صعوبة البحث في القانون المقارن: تعترض الباحثين عدة صعوبات عند

محاولة إتباع منهج علمي للمقارنات الضريبية، ومن هذه (١٠) الصعوبات:

- ١- أن المقارنة التي يهدف إليها الباحثون لا تهدف إلى مجرد وصف التشريعات الضريبية الوطنية ، ولكنها تركز على مقارنة النظم الضريبية بالرغم من تعقيد هياكلها.
- ٢- يتعذر أن نقارن بين التشريعات الضريبية لصعوبة ملاحقة تطورها، لأن هذه التشريعات تتغير بسرعة ، وقد يجد الباحث أن ما يقارن به صار من الماضي ، وأن الدولة قد جاوزته مما يجعل المقارنة غير مفيدة. يؤكد ذلك التطور الكبير الذي شهدته ضرائب الدخل أخيراً (١١).
- ٣- أن مستوى تعقيد التشريع الضريبي لكل دولة يؤدي إلى اختلاف الهياكل التنظيمية للدول المختلفة ، مما يجعل من الصعب تحديد ما هو الذي يتعين علينا مقارنته بالضبط ؟ ، بحيث تبدو النظم الضريبية كالخيوط المتشابكة التي لا يمكن تخليصها من بعضها بسهولة.

(10) Wrablewsky: *Problem of incomparability in comparative Law, International Fiscal Law Review, Vol. 53, 92, 1976.*

(11) William B. barker : *A Comparative approach to Income tax law in the United Kingdom and the United States , p.46.*

موضوع الدراسة ومنهجها

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في القانون الضريبي المقارن بالطريقة الوظيفية التي تحلل التشريع المصرى على ضوء نظيره فى التشريعات المقارنة، للوقوف على ما طرأ على هذا الفرع من التشريع من تطورات وإبداعات، وما تضمنه من حلول لمشكلات ، ومدى استفادة المشرع المصرى منها. ونأمل أن تكون هذه الدراسة حافزاً للبحث فى باقى فروع القانون الضريبي المقارن، والذي تفتقده المكتبة الضريبية العربية.

ولقد رأيت أنه من الملائم أن نبدأ بالضريبة على الأقطان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية^{١٢} ، باعتبار أن ضريبة الأقطان الصادرة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ من أقدم أنواع الضرائب ، وللتطور الملحوظ الذى تحقق فى الضريبة على العقارات المبنية فى مصر إثر صدور القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ مقارنة بالقانون السابق عليه رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وقد اقتبس القانون الجديد كثيراً من أحكام التشريعات الأجنبية المقارنة، وحتى نتعرف على مدى ملاءمة ذلك مع البيئة التشريعية التي صدر فيها ، ولم تقتصر دراستنا على التشريعات الأجنبية، بل تعرضنا للدراسة لبعض التشريعات العربية التي تطبق هذا النوع من الضرائب تعميماً للفائدة.

العقار كوعاء للضريبة: يعتبر العقار، سواء كان أرضاً أو بناءً، مالا غير منقول، لا ينتقل من مكانه دون تلف، فهو من وجهة النظر الضريبية من أفضل أوعية الضرائب، لأنه ظاهر للعيان، لا يتصور إخفاءه. ولقد ظل امتلاك العقار دليلاً على الثراء، وبالتالي فإن الاتجاه نحو فرض الضريبة عليه يكون مقبولاً لدى المواطنين، تحقيقاً للعدالة الضريبية التي تعنى تحمل كل شخص بالعبء الضريبي الذى يتلاءم ومقدرته المالية.

^{١٢} صدرت الطبعة الأولى من هذه الدراسة عام ٢٠١٠ وقد تناولت فقط الضريبة على العقارات المبنية، وفى هذه الطبعة رأينا أنه من المفيد أن يتم تناول الضريبة على الأقطان الزراعية بجانب الضريبة على العقارات المبنية باعتبارهما مكونين لوعاء واحد هو العقار (أرضاً أو مبنى أو كليهما).

كما أن العقار، ومن ثم مالكه، يستفيد مباشرة بالمشروعات العامة والاستثمارات الحكومية كتوصيل المرافق، وتعبيد الطرق أو رصفها، وإضاءتها، وإقامة مجمعات الخدمات العامة في الشوارع التي يقع فيها العقار، مما يزيد من قيمته. ويكون من العدل أن يدفع صاحب هذا العقار ضريبة نظير استفادته من كل هذه الخدمات في زيادة قيمة عقاره، دون أن يكون له يد في هذه الزيادة. وغالباً ما تكون الضريبة العقارية ضريبة محلية، أي تنفق حصيلاتها لتمويل الحكومة المحلية أو اللامركزية التي يقع العقار في نطاقها الجغرافي، مما يجعل هذه الضريبة رقابية، إذ تمكن المواطن من محاسبة الوحدة المحلية على طريقة إنفاقه لحصيلة الضريبة، من خلال نوع وجودة الخدمات التي تؤديها إليه الوحدة المحلية التي يؤول إليها الإيراد الضريبي من العقارات.

الضرائب التي تفرض على العقارات

تتنوع الضرائب والرسوم التي تصيب العقارات¹³، ومنها رسوم التنمية *Development fees* أو ضريبة التحسين *Betterment tax* التي تفرض مرة واحدة عند إتمام مشروعات عامة تنموية، أو تنفيذ مشروعات مرفقية في المنطقة الكائن بها العقار، تحسن من ظروف العقار، والضريبة على التراكات *Estate tax* التي تفرض بمناسبة انتقال ملكية الأرض أو المبنى إلى الورثة بسبب وفاة مالكه، والضريبة على الأرباح الرأسمالية *Capital gains tax* وتقرض عند التصرف في الأصول العقارية بالبيع أو ما في حكمة أكبر من قيمة شرائه، وضرائب التحويلات أو ضرائب الدمغة على المعاملات *Transfer taxes and stamp taxes* التي تتم على العقار كتسجيله، أو عند نقله من يد لآخر بسبب البيع أو غيره من أسباب نقل الملكية، وضريبة الاقتطاع أو الاستنفاد *Severance tax* وتقع على الموارد الضريبية التي تستخرج من الأرض والتي تنفذ بالاستخراج كالبترول والمعادن، والضريبة على الدخل السنوي *Annual Income Tax* التي تفرض على دخل العقار من تأجيره خالياً أو مفروشاً.

¹³ World Bank, www.Doingbusiness.org; Taxand, 2010, Real Estate Tax Calculator; National Conference of State Legislators, 2010, Real Estate Transfer Taxes

محاذير فرض الضرائب على العقارات

تتعالى صيحات العديد من المفكرين، وكثير من المناهضين للضريبة، الذين يرون أن¹⁴ فرض الضرائب على العقارات وتتوعدا يتناقض مع حق المرء فى الملكية، وهو حق أصيل من حقوق الإنسان، وخاصة عندما تكون الضريبة ذات عبء كبير، وتفرض على امتلاك الشخص لعقاره الخاص، الذى يقيم فيه، أو على المستأجر عندما يحصل على سكن يأوى إليه ، مما يرهق كلاً من المالك والمستأجر فى الحصول على عقار يملكه أو يسكنه، فتكون الضريبة فى هذه الحالة بمثابة انتقاص لحق الملكية.

ولهذا القول منطقته حين تكون الضريبة على العقارات مغالى فيها، ولا تعود بالنفع على العقار ذاته، أو على من ينتفع به، أو مالكة. أما إذا كانت الضريبة العقارية معتدلة، وتستخدم حصيلتها مباشرة فى تحسين البيئة التى يقع فيها العقار، فيتمتع قاطن العقار بالخدمات العامة المحيطة به، أو تزيد هذه الخدمات من قيمة العقار ذاته، ومن ثم تعتبر الضريبة على العقارات وسيلة لتمتع الشخص بالملكية العقارية على نحو أفضل.

كما ينتقد بعض الاقتصاديين¹⁵ غلو الضريبة العقارية وارتفاع معدلاتها، إلى الحد الذى تدفع مالك العقار إلى تجنبها، من خلال إخفاء التصرف العقارى أو المعاملات التى تتم على العقار من بيع أو رهن أو تقرير حق انتفاع ، بعيداً عن أعين الحكومة، فلا تسجل هذه التعاملات فى سجلاتها الرسمية، وبالتالي تكون معظم العقارات فى الدولة، كما هو الحال فى مصر، غير مسجلة. ويؤدى عدم التسجيل إلى عدم الانتفاع الكامل برأس المال العقارى، حيث يتعذر على

¹⁴ Erica:Field: "Property Rights and Investment in Urban Slums", *Journal of the European Economic Association*, Vol.3 ,No.(2-3),2005, pp. 279-290, Sebastian Galiani, and Ernesto Scharrodsky: *Property rights for the Poor: Effects of Land Titling*" *Journal of Public Economics*, vol.94 ,No.(9-10), 2010,pp. 700-729

¹⁵ Hernando De Soto: *The Mystery of Capital: Why Capitalism Triumphs in the West and Fails Everywhere Else*. New York: Basic Books.,2000.

أصحاب العقارات غير المسجلة تقديمه كضمان للحصول على قرض أو تمويل لإنشاء مشروع استثماري أو توسيعه، لأن الملكية القانونية في العقارات لا تنتقل إلا بالتسجيل، وبالتالي ترفض مؤسسات التمويل منح المستثمر مالياً بضمان قرض غير مسجل، لأنه لا يدل من الناحية القانونية على امتلاكه لهذا العقار. وبالتالي يكون على واضعي السياسة الضريبية مراعاة الحذر¹⁶ عند تقرير ضريبة على الأرض أو المبنى، وعدم الإسراف في فرض الضرائب والرسوم على تسجيل ملكية العقارات، أو التعاملات التي تتم عليها، حتى لا تنقذ الدولة مصدراً مهماً من مصادر تيسير سبل الاستثمار وتوفير التمويل اللازم له.

خطة المشرع المصري

تتنوع الضرائب على العقارات في مصر، تبعاً لنوع العقار، أو الغرض المخصص له، إذ أصدر المشرع القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على الأطنان الزراعية للأراضي المنزرعة أو القابلة للزراعة، وأما العقارات المبنية فيحكمها القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨. وكلا القانونين يجعل من العقار أرضاً كان أو مبنى وعاءً له، دون أن يعتد بالدخل الحقيقي المستمد منه. وتختص مصلحة الضرائب العقارية¹⁷ بتطبيق هذين القانونين.

أما الدخل الذي يكتسبه الشخص فعلاً من العقار فيخضع للضريبة على الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الذي تختص به مصلحة الضرائب المصرية، إذ تفرض ضريبة قطعية بسعر ٢,٥% على قيمة التصرفات في العقارات التي لا تشكل اصلاً من اصول المنشآت الخاضعة للضريبة، فإذا تعددت هذه التصرفات خضعت مرة ثانية للضريبة على صافي الأرباح المحققة

¹⁶ Claudia De Cesare, . : "Improving the Performance of the Property Tax in Latin America", Policy Focus Report: Lincoln Institute of Land Policy, 2012..

¹⁷ كانت مصلحة الضرائب العقارية في بادئ الأمر قسماً للإيرادات تابعاً لديوان وزارة المالية، وفي عام ١٨٩٠ أنشئت إدارة الأموال المقررة حتى عام ١٩١٦، ثم أصبحت عموم الأموال المقررة في حتى ١٩٢٩/٥/٢١ حيث سميت مصلحة الأموال المقررة، ثم صدر القرار الجمهوري رقم ١٦٢٧ في ١٩٧١/١٠/١٠ بتغيير المسمى إلى مصلحة الضرائب العقارية، التي تختص حالياً بجانب تطبيق قانوني ضريبة الأطنان الزراعية وضريبة العقارات المبنية، ضريبة الملاهي بالقانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٩٩.

منها بالأسعار العادية للضريبة مع خصم ما سبق أدائه من ضريبة التصرفات العقارية القطعية.

كما يخضع الدخل الناتج من استصلاح واستزراع الأراضى ، بعد انقضاء فترة الإعفاء الضريبي لها، للضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الأشخاص الاعتبارية، بحسب الأحوال.

وبجانب ذلك تخضع العقارات بأنواعها لعدد من الضرائب والرسوم فى حال تعدد التعاملات بشأنها، كرسوم الشهر والتوثيق، وضريبة الدمغة على محركاتها....

خطة الدراسة: نتناول فى هذه الدراسة أحكام الضريبة العقارية بنوعيتها:

ضريبة الأيطان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية، وذلك فى قسمين.

ونخصص لكل ضريبة منها قسماً، نستعرض فى كل منها الاتجاه الدولى لفرض هذه الضريبة، ونشير بالتفصيل للأحكام الخاصة بفرض هذه الضريبة فى القانون المصرى.

القسم الأول

الضريبة على الأطنان الزراعية

الباب الأول

ماهية الضريبة وتطبيقها فى التشريع المقارن

تمهيد وتقسيم

منذ^{١٨} أن دافع هنرى جورج *Henry George* عن فكرة فرض ضريبة وحيدة على عائد الأراضى *Taxing land rent* فى كتابه المعنون " التقدم والفقير *Progress and Poverty* " عام ١٨٧٩ ، فإن هذه الفكرة تجذب إليها كثيراً من الباحثين وكبار الاقتصاديين تأييداً لها، من أمثال^{١٩} *Vilfredo Pareto* و*Karl Marx* و*Harold Hotelling* و*Adam Smith*.

ومن ناحيتى الكفاءة والعدالة؛ يلاحظ الباحثون^{٢٠} أن الضريبة على مصادر الدخل المختلفة تشوه الاختيار الاقتصادى بين العمل والفراغ، وتشكل حافزاً ضد

^{١٨} يبين التاريخ الاقتصادى أن الضريبة على قيمة الأرض غير المحسنة *unimproved value of land* اعتبرت الضريبة المثالية عند كثير من فلاسفة ومفكرى القرون الثلاثة الأخيرة، من أمثال جون لوك *John Locke*، وبنجامين فرانكلين *Benjamin Franklin*، وهنرى جورج *Henry George*. وبلغ الأمر إلى أن اقترح أربعة من الحائزين على جائزة نوبل فى الاقتصاد على الرئيس السوفيتى السابق جورباتشوف أن تفرض روسيا خلال المرحلة الانتقالية بعد الشيوعية ضريبة على استخدام الأرض *use land*. أنظر: www.counterpunch.org/schaefer02272004.html.

^{١٩}*M. GAFFNEY: Two centuries of economic thought on taxation of land rents, in Lidholm. R.W.. and Lynn, A.D.jr. land Value Tuxation The University of Wisconsin Press, 1982.*

^{٢٠}*D.N.HYMAN, D.N. :The Economics of Governmental Activity Holt. Rinehart and Winstston, 1973.*

العمل، بينما تؤدي الضريبة على السلع والخدمات إلى الإضرار بتخصيص الموارد، من خلال التشجيع على تخفيض الاستهلاك تقادياً للضريبة. بخلاف الضريبة على عائد الأرض، التي يخضع لها ملاك الأراضي والمزارعون، فتتأثر بها كافة قطاعات المجتمع باعتبار أن السلعة الزراعية لا يستغنى عنها أحد، فيوزع عبء الضريبة كجزء من سعر السلعة على الجميع فلا يتشوه الاقتصاد ولا تضار الموارد.

كما تمتاز الضريبة على الأراضي غير المحسنة أو غير المطورة بعدد من المزايا²¹ منها:

١- لا تشوه النشاط الاقتصادي، لأن حجم العرض الكلي للأرض ثابت أنها ضريبة عادلة، حيث توجه على نحو خاص إلى دخل غير مكتسب (الإيجار) أي لم يبذل المالك جهداً في اكتسابه، بخلاف الأراضي المحسنة التي طورها الملاك وبذلوا جهداً اقتصادياً لجنى الربح من ذلك.

٢- لا تفرق في الضريبة بين أنواع الأراضي، وبالتالي لا تكون الضريبة سبباً للمضاربة على الأراضي التي تكون في المناطق الحضرية مقارنة بالأراضي التي تكون في المناطق غير الحضرية.

٣- تمتاز هذه الضريبة بالسهولة نسبياً، فهي لا تحتاج إدارة ضريبية متطورة، ولا تكلف الدولة أعباء كبيرة لتحصيلها.

بيد أن فرض ضريبة وحيدة يكون وعاءها الأرض تفقد أهميتها، بعد اتساع النشاط الاقتصادي وتنوعه، وزيادة نفقات الحكومات وعدم إمكان قيام الضريبة الزراعية، التي تضاعلت حصيلتها منذ منتصف القرن الماضي، تمويل الخزانة

²¹ *Malcolm D. Childress, Peter Hansen, David Solomon, and Rogier van den Brink, Taxing Agricultural Land: A Policy Instrument for Land Use Intensification, Local Development and Land Market Reform, Draft Background Paper WBI/SADC Workshop on Land Redistribution, July 10, 2007, p. 3.*

العامة^{٢٢}، الأمر الذى لا غنى من تعدد الضرائب وتنوع طرق فرضها وتحصيلها، مع عدم الاستغناء عن الضريبة الزراعية بعد تطويرها.

بالإضافة إلى أن كثيراً من المزايا التى يروج إليها المؤيدون لفرض الضريبة على الأراضى غير المطورة تحتاج إلى تدقيق، ذلك أن حجم العرض الكلى للأرض لن يكون ثابتاً فى جميع الأوقات، إذ يمكن أن يزيد العرض بفعل المشروعات والاستثمارات التى ترعاها الدولة فى استصلاح الأراضى أو تحسين جودتها. كما أنها لا تفرض على الدخل الذى يحصل عليه المالك (الإيجار) دون بذل جهد فى جميع الأحوال، حيث تفرض العديد من الدول هذه الضريبة على الأرض على أساس الدخل المقدر أو المفترض، وبالتالي تدفع الضريبة سواء حصل المالك على إيجار منها، أو لم يؤجرها طالما كانت أرضاً زراعية أم قابلة للزراعة.

ولن تؤدي هذه الضريبة إلى توقف المستثمرين عن المضاربة فى الأراضى، لأن الضريبة تفرض مرة واحدة كل سنة، وعبأها غير كبير أو غير مؤثر فى تحديد قيمة الأرض. فضلاً عن أن الأرباح الباهظة التى يحققها المضاربون فى شراء وبيع الأراضى سواء فى الريف أو الحضر تشجع على المضاربة^{٢٣}.

ونخصص فى الفصلين التاليين الحديث عن ماهية الضريبة على الأقطان الزراعية، وتجارب دول العالم فى تطويرها.

²²R.M.BIRD: *Taxing agricultural land in developing countries* Harvard University Press, 1974.

²³ Jonathan Skinner: *If Agricultural Land Taxation Is so Efficient, Why Is It so Rarely Used?*, *The World Bank Economic Review* Vol. 5, No. 1 (Jan., 1991), pp. 113-133

الفصل الأول

ماهية الضريبة على الأرباح الزراعية

نظرة المشرع الضريبي للقطاع الزراعي

تلعب الضرائب في واقع الحياة الاقتصادية والاجتماعية دوراً يتجاوز كونها مورداً مالياً، يدخل الخزانة العامة للدولة، لتستخدمه الحكومة في الإنفاق على السلع والخدمات التي يتعين عليها توفيرها للمواطنين. إذ تؤثر الضريبة في القرارات الاقتصادية التي يتخذها أرباب الأعمال والمستثمرون، لتتوافق مع هذه الضرائب أو تتعارض معها، فتكون الضريبة إما حافزاً على تشجيع أنشطة اقتصادية واجتماعية بعينها، أو معيقة لنمو أنشطة أخرى.

وتعتبر الضريبة على القطاع الزراعي مثلاً معبراً عن ذلك²⁴، فإما أن تشجع هذا القطاع على التوسع والانتشار، أو أن توجه رؤوس الأموال إلى التخلي عن الزراعة إلى أنشطة أخرى تدر ربحاً أكبر، وتتحمل عبئاً ضريبياً أقل.

ومن ناحية أخرى ينظر²⁵ إلى القطاع الزراعي على أنه من القطاعات الصعبة ضريبياً *hard-to-tax* بالنظر إلى صغر حجمه، والانتشار المكاني للنشاط الزراعي، مع الضعف الشديد في مواجهة الصدمات الخارجية. بالإضافة إلى ما يعاني منه هذا القطاع في الدول النامية من مشكلات خاصة تزيد من صعوبة فرض الضريبة عليه، وأهمها: انتشار الأمية، وعدم إمساك الدفاتر، والتعامل النقدي أو العيني، وقلة المعاملات البنكية بشأنه. مع ندرة المعلومات التي تساعد في تطبيق نظام الربط الذاتي على الدخول المتحققة منه، مما يعنى في الواقع أنه

²⁴ M.H.Khan, *Agricultural taxation in developing countries: a survey of issues and policy*, *Agricultural Economics*, Vol.24,2001,pp. 315-328

²⁵Richard M. Bird, : "Income Tax Reform in Developing Countries: The Administrative Dimension" *Bulletin for International Fiscal Documentation*,Vol. 37No.1, 1983,pp. 3-4.

حيث يرى بيرد أن أهم ثلاث مجالات يصعب فرض الضريبة عليها هي: المنشآت الصغيرة، وقطاع الخدمات، والقطاع الزراعي.

لا يمكن تحديد الضريبة على الدخل الزراعي إلا حيثما نكون على رأس الحقل^{٢٦}. ويضاف إلى ذلك التكاليف الإدارية الباهظة التي تتكبدها الحكومة لتحصيل ضريبة منخفضة العوائد، فتكون تكلفة الجباية أعلى من الإيراد الضريبي المتوقع منها. بيد أنه يجب أن لا نغفل ما يتسم به وعاء ضريبة الأقطان من وضوح وثبات، يمكن من فرض الضريبة عليها^{٢٧}، فوعاء الضريبة هي الأرض، التي يسهل تحديد موقعها ومساحتها ومدى خصوبتها وإنتاجيتها، ومعرفة مالكيها أو من يقوم على الانتفاع بها، وبالتالي يمكن تقدير وعائها وتحصيلها من الممول الذي يحدده المشرع مرتبطاً بهذا الانتفاع.

ويفضل^{٢٨} أن تكون هذه الضريبة محلية، تراقبها وتفرضها الحكومات المحلية القريبة من الأرض محل النشاط، والمتصلة مباشرة بالمزارعين وملاك الأراضي. **صور وأنواع الضريبة على الأقطان:** كانت الأرض منذ القدم وعاء للضريبة، أو سبباً لأن يقدم ملاكها أو المنتفعون بها الفرائض المالية إلى السلطات الحاكمة على مر العصور.

وقد تنوعت هذه الفرائض ما بين الجزية *tribute* التي كان تدفع إلى الإقطاعي مالك الأرض أو إلى المستعمر الذي يفرض نفوذه على البلاد^{٢٩}، إلى أن تولت الحكومات المعاصرة أمر البلاد بعد الاستقلال. ومع ذلك ظلت الضريبة على الأقطان الزراعية مورداً مهماً سواء للحكومة المركزية أو حكومات الأقاليم.

²⁶Edgar Graham, and Ingrid Floering, : *The Modern Plantation in the Third World*, London: Croom Helm, 1984.

²⁷ D.M.GNewbery: *Agricultural Taxation: The Main Issues*. In Newbery, D. & N. Stern, eds. *The Theory of Taxation for Developing Countries*, Oxford University Press for the World Bank.1987.

²⁸ Indira Rajaraman: *Taxing agriculture in a Developing Country: A possible approach*, World Bank Group: 29 January 2004.

²⁹ Hans P. Binswanger, Klaus Deininger and Gershon Feder: *Power, Distortion and reform in agricultural relations*, in: *Handbook of Development Economics*, Volume Ili, Edited by J. Behrman and T.N. Srinivasan © Elsevier Science B.V., 1995.p.2723.

الضرائب الظاهرة وغير الظاهرة: يوجد نوعان رئيسان للضرائب الزراعية، هي الضرائب الظاهرة *explicit taxes* والضرائب الخفية أو غير الظاهرة *implicit taxes*.

وتشمل الضرائب الظاهرة الفرائض المالية التي تتخذ من الأرض وعاء لها، والضرائب التي تفرض على مدخلاتها كالمياه والسماذ وغيرهما، والضرائب التي تفرض على مخرجات الأرض. وغالباً ما يكون في فرض الضريبة على الدخل، كإحدى الضرائب الظاهرة، صعباً في الدول المتخلفة.

أما الضرائب غير الظاهرة فتشمل الفرائض والضرائب التي تقع على القطاعات غير الزراعية ويكون من شأنها التأثير على التجارة الزراعية كالضريبة على وسائل النقل أو أجور العمال .

أسس فرض الضريبة على الأراضي

يتنوع فرض الضريبة على الأراضي، حيث تفرض على أساس المنطقة، أو إجمالي أو صافي الدخل، وعلى القيمة الإيجارية للأرض أو على القيمة الرأسمالية لها.

ويمكن أن تفرض ضريبة الأراضي كجزء من الضريبة العامة على الملكية العقارية أو الثروة، كما يمكن أن تكون تصاعدية.

وتفرض ضريبة الدخل الشخصي أو الفردي الزراعي، بما يتناسب مع المجتمعات الريفية أو غير الحضرية، التي تسود فيها الأمية، ويكون التعامل بينها إما عيناً أو نقداً دون تسجيل للمعاملات في دفاتر منتظمة، أو حاجة إلى البنوك والمصارف لإنجاز المعاملات. ومن ثم تفرض الضريبة - بأسماء مختلفة³⁰، كضريبة الرؤوس *pull tax* أو ضريبة الكوخ *hut tax* أو ضريبة الحد الأدنى *minimum tax*، ويقوم على تقديرها وربطها الإدارات المحلية التي تقع في دائرتها الأرض الزراعية، وفق مؤشرات معينة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

³⁰E.A. Arowolo, "The taxation of low incomes in Godfrey, M.. "Trade and exchange rat2 policies in sub-African countries." in R. M. Bird and O. Oldman Saharan Africa(Eds.). Readings on Taxarion in Developing Coun-I Paper fi&ented to thg/Conference on Rehabilitatton and Recovery in sub-Saharanarries (Baltimore, MD: Johns Hopkins UniversityPress. 1975).

الوعاء المفضل لضريبة الأقطيان

يذهب بعض الاقتصاديين³¹ إلى أن ضريبة الأقطيان يجب أن تفرض فقط على الأرض غير المحسنة *unimprovement land*، أو على الأرض دون التحسينات، حتى لا يؤدي فرض الضريبة على التحسينات إلى تخلى ملاك الأرض عن تحسينها وتطويرها، فضلاً عن صعوبة التقدير الفعلي لهذه التحسينات، لصعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة في مجتمع ريفي لا يهتم بإمسك الدفاتر أو غير قادر على تكاليف إمساكها وانتظامها.

ولكن هذا النظر لا يجد تأييداً كبيراً في الدول المتقدمة، حيث يحصل المزارعون على دعم من الحكومة³²، ومقابل هذا الدعم يسعى الفلاحون إلى الجودة لزيادة الإنتاج الزراعي أو التصدير، مما يتعين أن يكون للتحسينات التي تمت على الأرض، وكان للدعم الحكومي دور فيه، أثر في تحديد وعاء الضريبة، حتى لا يتساوى من حصل على هذا الدعم فتحسنت جودة أرضه، مع من لم يحصل عليه فلم تتحسن، لنقول أن الضريبة تفرض على الأرض دون التحسينات.

ويفضل بعض المشرعين في كل من بريطانيا والهند، بأن³³ تفرض ضريبة الأقطيان تبعاً لدرجة خصوبة الأرض، ولا تعدد بنوع المحصول المستخرج، حتى لا يؤدي فرض الضريبة على الدخل الذي يتزايد بسبب زراعة محاصيل معينة إلى التخلي عن زراعتها أو تخفيض مساحات الأراضي المخصصة لها. ولكن هذه الرؤية تغيرت مع تطور فنون الزراعة واستخدام التكنولوجيا في الزيادة الرأسية لإنتاج الأرض أو الزيادة الأفقية لمساحتها، ما انعكس إيجاباً على كبار ملاك الأراضي بزيادة دخولهم، الأمر الذي جعل بعض الاقتصاديين ينادى بأن تفرض ضريبة الأقطيان على أساس الدخل الناتج من الأرض، لا على أساس الأرض ذاتها.

³¹W. L. NIEUWOUDT : *TAXING AGRICULTURAL LAND*, Agrekon: Agricultural Economics Research, Policy, and Practice in Southern Africa, Vol.26:No.2,1987, pp.10-14

³²T.W.SCHULTZ, : *Distortions of Agricultural Incentives* Indiana University Press, 1978.

³³ E.Stokes: *The Peasant and the Raj: Studies in Agrarian Society and Peasant Rebellion in Colonial India* (Cambridge: Cambridge University Press),1978.

وتستند هذه الرؤية إلى اعتبارات العدالة الضريبية³⁴، التي تقوم على ضرورة أن يتحمل ذو الدخل المرتفع نصيباً من الضريبة يتناسب مع دخله، ولا يتساوى الممولون في مقدار الضريبة التي يتحملونها بالرغم من تفاوت الدخول التي تتحقق لكل منهم زيادة ونقصاناً.

ويرى بعض الباحثين أن الضريبة على الأرباح يجب أن يتحملها ملاك الأرض وحدهم باعتبارهم يملكون الثروة والمقدرة المالية، دون أن يتحملها المنتفعون بها كالمستأجرين وأصحاب حق الانتفاع، لأن هؤلاء المنتفعين غالباً من ذوى الدخل المحدود، أو من صغار الممولين، الذين تزيدهم الضريبة عبئاً، مما يضر بمقتضيات العدالة.

ولكن هذه الرؤية لا يمكن تبينها بشكل عام، ذلك لأن فرض الضريبة على ملاك الأراضي يعنى اقتصاع جزء من الدخل الذى يحصلون عليه من تأجير الأرض إلى المزارعين لحساب الضريبة فيقل هذا الأجر، مما يدفعهم إلى زيادة قيمة الأجرة لتعويض الضريبة وبالتالي ينتقل عبء الضريبة الفعلى من عاتقهم إلى عاتق المستأجرين أو المنتفعين بالأرض، فضلاً عن تصوير الضريبة على الملاك وحدهم كنوع من ضريبة رأس المال التي تخالف الدستور، وتصور على أنها نوع من التأميم البغيض³⁵.

كما أنه قد يمتلك الشخص الأرض ويقوم على زراعتها، فيختلف حكم القانون بشأن هذه الحالة فإذا اقتصر الوعاء على قيمة الأرض دون المزروعات لخسرت الخزانة العامة جزء من حصيلتها التي يجب أن تفعتها فئة قادرة مالياً، وإن دفعت الضريبة على كل من قيمة الأرض والمزروعات لتحمل الملاك الضريبة على المزروعات بينما أعفى المنتفعون منها.

³⁴ A. Booth: *Land Taxation in Asia*, Oxford Development Studies, Vol. 42, No. 1, pp. 1-18, 2014.

³⁵ D. GREENWALD: *Dictionary of Modern Economics*, McGraw-Hill, 1973.

ومن الناحية القانونية: توجد موانع دستورية لدى بعض الدول، مثل الهند وباكستان، تحول دون سلطة الحكومة المركزية في فرض الضريبة الزراعية، بينما يعطى الحق في ذلك للحكومات المحلية.

ويثور التساؤل عن الشخص الذي يجب أن يتحمل عبء الضريبة على الأفيان، إذ يجب أن يكون متحمل عبء الضريبة قانوناً ودستورياً من يكون على صلة مباشرة بوعائها، فضريبة الدخل يتحملها من يحصل على الدخل، وضريبة الاستهلاك يتحملها من يستهلك السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة. ولكن الواقع قد يفرض حكماً آخر، إذ قد ينتقل عبء الضريبة من المتحمل بها قانوناً، إلى شخص آخر بفعل قوى السوق و أجواء المنافسة، تبعاً لظروف العرض والطلب، حين يشتد الطلب على السلعة أو الخدمة ويقل العرض منها، فيتمكن البائع أو المورد من نقل عبء الضريبة على الدخل المتحقق منها إلى المستهلك أو المشتري³⁶.

وتستند نظرية فرض ضريبة الدخل على النشاط الزراعي إلى³⁷ أن استبعاد الدخل الزراعي من الخضوع للضريبة يتعارض مع مبدأ العدالة الأفقية *horizontal equity* ، التي تقوم على وجوب أن يعامل أصحاب الدخول معاملة ضريبية متساوية، ويؤدي إعفاء الدخل الزراعي من الضريبة إلى خروج عدد كبير من العائلات التي تحصل على دخل مرتفع من هذا النشاط، مما يتعارض كذلك مع مبدأ العدالة الرأسية *vertical equity* الذي يقوم على تحمل أصحاب الدخول بمعاملة مختلفة تبعاً لمقدار الدخل الذي يحصلون عليه.

وإذا كان المزارع يمتلك رأس المال والأرض (حالة العرض الثابت) فإن الضريبة النسبية على أرباحه لن تغير في قرارات المدخلات والمخرجات، ومن ثم يتحمل المزارع عبء الضريبة، ولا ينتقل عبأها إلى غيره. وهذا الافتراض

³⁶ L.J.Kotlikoff, and L.H. Summers. : Tax Incidence. Chapter 16 in Handbook of Public Economics, vol. II, edited by A. J. Auerbach and M. Feldstein. Elsevier Science Publishers B. V. (North Holland).1987.

³⁷ Anjum Nasim: Agricultural Income Taxation , Estimation of the Revenue Potential in Pungab, Institute of Development and Economic Alternatives, 2012, p.10.

لا يتحقق غالباً على أرض الواقع، لأن كميات العرض من العمل ورأس المال والأرض لن تكون ثابتة.

وقد تؤدي المنافسة في النشاط الزراعي إلى تخفيض أرباح المزارعين، ويزيد هامش الربح أو معدل الدخل الذي يحققه العامل الأجير، ومالك أدوات الإنتاج، مما يجعل صاحب الأرض في وضع أسوأ من المستأجرين، وتجبره تكلفة الفرصة البديلة إلى التخلي عن زراعة الأرض أو استغلالها في نشاط إنتاجي يغل دخلاً أكبر من الاستغلال الزراعي³⁸، لذا يجب أن تكون الضريبة الزراعية على كل من ملاك الأرض والمنتفعين حافزة لمزيد من الإنتاج الزراعي، لا أن تكون محبطة أو دافعة للإضرار به.

أهمية فرض الضريبة على القطاع الزراعي: تبني جيمس ميل

James Mill – رائد مدرسة المنفعة *utilitarian school* – فكرة مؤداها أن فرض الضريبة على الأراضي كما نادى بها مذهب الريكاردي أو الطبيعيين، ليكون وعاء الضريبة هو عائد الأرض أو حصة من دخل ملاك الأراضي الذي يختلف باختلاف خصوبة الأراضي، لن يكون له أثر سلبي على الاستثمارات أو النمو الاقتصادي. وبالتالي تعتبر الضريبة على الأرض هي أفضل أنواع الضرائب³⁹، عندهم، بل يجب أن تكون الضريبة الوحيدة.

وينظر إلى الضريبة على الأراضي *land taxation* بأنها⁴⁰ الترياق الذي يعالج أمراضاً يعاني منها القطاع الزراعي، فهي بديل سهل وسريع يمكن اللجوء

³⁸U.Wahid, and S. Wallace. : “Incidence of Taxes in Pakistan: Primer and Estimates.” Working Paper 08-13, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2008.

³⁹ في اعتقادي أنه لا يوجد نظام ضريبي مفضل، أو ضريبة مفضلة، في كل الأوقات، ولكل البلدان، على الدوام. والصحيح كما يقول الباحث الباكستاني محمد رحمن في رسالته عام 1970 أنه يجب أن يتغير الهيكل الضريبي، ومعدل الضريبة، مع التغير الهيكلي في الاقتصاد خلال مراحل التنمية. راجع:

Muhammad Zillur Rahman: *The potential for increasing agricultural taxes in East Pakistan*, Master Thesis, Michigan State University, 1970, p.1.

⁴⁰ World Bank Mission to Colombia, "A Graduated Land Tax," in *Readings on Taxation in Developing Countries*, 2d ed., ed. R. Bird and O. Oldman (Baltimore: Johns Hopkins Press, 1967).

إليه لإصلاح عاجل في هذا القطاع ، نظراً لما تتمتع به هذه الضريبة من حياد، فلا تشوه القرار الاقتصادي، لذا يمكن استخدام موردها في دعم القطاع الزراعي ذاته، أو المجتمع الريفي ككل.

ويمكن أن يكون فرض الضريبة على القطاع الزراعي أداة رئيسية في تحقيق التنمية الاقتصادية؛ حيث تؤثر هذه الضريبة في توزيع الدخل، وفي معدلات النمو بوسائل مهمة.

وتعتبر ضرائب الأراضي من الضرائب التي تسم بالكفاءة والعدالة. فكفاءتها تبدو في أنها لا تشوه أسعار المخرجات المرتبطة بها، فهي لا تميز بين أنواع الزراعة، وبالتالي لا تشكل حافزاً لإنتاج دون آخر. وهي ضرائب عادلة لأنها تفرض على ملاك الأراضي وهم في الغالب من أصحاب المساحات الكبيرة، وبالتالي يملكون الثروة، مما يوجب عدالة تحملهم بالضريبة على أراضيهم.

وتقوم الضريبة على الأقطان الزراعية على افتراض أن من يقوم بدفعها هو مالك الأرض، نظراً لعدم مرونة عرض الأرض التي تتميز بالتشغيل الكامل، باستثناء الأراضي غير المستغلة بالكامل، وتحتكرها المحليات.

ومن ثم فإن فرض الضريبة بسعر مرتفع يمكن أن يجعل ملاك الأراضي يختارون التوقف عن استغلال الأرض ، أو عدم التوسع في زراعتها. الأمر الذي يؤدي إلى نقص الإنتاجية ، وارتفاع الأسعار، وتضرر العمال الزراعيين من نقص الطلب على العمالة. أو أن يزيد ملاك الأرض من قيمة إيجارها لمن يقومون على زراعتها بمقدار الضريبة التي فرضت عليهم، ومن ثم يكون عبء ضريبة الأقطان الزراعية قد انتقل من الممول القانوني ، وهم ملاك الأراضي، إلى الممول الفعلي وهم مستأجرو أو مستغلو هذه الأراضي.

ومع ذلك فإن⁴¹ الإيرادات الضريبية التي تحصلها الحكومة من هذه الأراضي يمكن أن تساهم في الحد من هذه الآثار، إذا استغلت في تمويل المشروعات العامة التي تعود على الأرض بالنفع، ومنها الاستثمارات الحكومية في استصلاح الأراضي البور، واستزراع الأراضي غير المستغلة، وتحسين

⁴¹ J.Mohan Rao: *Taxing Agriculture: Instruments and incidence*, *World Development*, Vol.17, No.6, p.813.

ظروف الري، إلى زيادة مساحة الأرض القابلة للزراعة، وتحسين غلة الفدان، مما يزيد من إنتاجيته، فتزيد إيراداته، مما يجعل ملاك الأراضي يقبلون الضريبة، التي تكون حينئذٍ مناسبة، ولا ينتقل عبؤها إلى غيرهم. بيد أن هذا القول فيه مبالغة، بالنظر إلى أن حصة ضريبة الأفيان الزراعية غالباً ما تكون منخفضة^{٤٢} لا تفي بتمويل مثل تلك المشروعات التي تحتاج إلى مبالغ كبيرة.

ولذا تقضل بعض الدول أن تترك استصلاح الأراضي البور أو الصحراوية وزراعتها لاستثمارات القطاع الخاص في مقابل إعفائه من الضريبة لعدد بعد أن تصبح الأرض منتجة^{٤٣}.

ويذهب بعض الباحثين^{٤٤} إلى أن فرض الضريبة على الأراضي الزراعية يمكن أن يكون حافزاً على زيادة الإنتاجية لتعويض مبلغ الضريبة، حين يسعى ملاك الأرض إلى تحسين جودة الأراضي، أو استصلاح أراضٍ جديدة، لزيادة دخولهم، التي نقصت بسبب الضريبة. وبالتالي تكون الضريبة عاملاً لزيادة الرقعة الزراعية أو إنتاجية الفدان، كما تجذب إليها مزيد من العمال الزراعيين فتقل البطالة. وهذا الافتراض يتأثر بمدى مرونة عرض الطلب على الأرض والعمال الزراعيين، فإذا كانت مساحات الأراضي الزراعية في المنطقة محدودة، أو كانت إنتاجية الفدان لا تقبل الزيادة، أو كان المجتمع الزراعي يعاني من نقص العمالة الزراعية المؤهلة فإن الضريبة يمكن أن تكون طاردة للاستثمار الزراعي، أو على الأقل ينتقل عبؤها إلى غير ملاك الأراضي الذين يقصدهم المشرع، لئلا يتحملها المستأجرون أو المستغلون للأرض.

^{٤٢} تناقصت إيرادات الضريبة الزراعية بشكل ملحوظ في العقود الأخيرة، فعلى حين كانت هذه الضرائب تمثل حوالي ٢٣% من إجمالي الإيرادات الحكومية، و ١٩% في الهند، و ٥% في شيلي خلال عام ١٩٤٠، إلى أن لم تتجاوز هذه النسبة على ١% في هذه البلدان خلال عقد الثمانينيات. أنظر:

R.M.Bird: Taxing Agricultural Land in Developing Countries. Cambridge, Mass Harvard University Press, 1974.

^{٤٣} وقد أخذت مصر بهذا الاتجاه، حيث تعفى من ضريبة الدخل لمدة عشر سنوات إنتاجية مشروعات ومنشآت استصلاح الأراضي أو زراعتها (راجع المادتين و من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

^{٤٤} Y.Hayami, K. Subbarao, and K. Otsuka. "Efficiency and equity in the producer levy of India," *American Press. 1974). Journal of Agricultural Economics. Vol. 64 (1982). Bird, R. M., and L. De Wulf. "Taxation and income pp. 655-663.*

الفصل الثانى

الضريبة على الأقطان الزراعية فى التشريع المقارن

تقسيم

نبين من خلال هذا الفصل أسس المعاملة الضريبية لضريبة الأقطان اتجاهات الدول المختلفة نحو فرضها، وذلك على النحو التالى:

المبحث الأول

أسس المعاملة الضريبية للأقطان

تختلف المعاملة الضريبية للدخل من الأقطان الزراعية بين الدول المختلفة، تبعاً للأسباب التى تدعو كل منها لفرض هذه الضريبة.

ومن هذه الأسباب^{٤٥}:

١- تزويد الحكومات المحلية بالإيرادات، التى تمكنها من الصرف على مجالات الإنفاق التى تختص بها محلياً. ومن هذه الدول روسيا وأستونيا، والولايات المتحدة، وأرمينيا، وأستونيا، وبولندا^{٤٦}.

ولقد قامت هذه الضريبة بدورها فى تمويل الحكومات المحلية، منذ العهود الاستعمارية، كنوع من الإدارة اللامركزية للمستعمرات فى إفريقيا وآسيا^{٤٧}، وظلت بعد التحرر تزود الحكومات المحلية بالإيرادات التى تمول برامج تنمية المجتمعات الريفية. ويشجع على ذلك أن وعاء هذه الضريبة الأرض، وهو مال ثابت، لا يمكن نقله من مكان لآخر، وبالتالي لا يمكن إخفاءه عن أعين الإدارة

⁴⁵ Malcolm D. Childress, Peter Hansen, David Solomon, and Rogier van den Brink, *Taxing Agricultural Land: A Policy Instrument for Land Use Intensification, Local Development and Land Market Reform, Draft Background Paper WBI/SADC Workshop on Land Redistribution, July 10, 2007, pp9-11.*

⁴⁶ Jane H. Malme and Joan M. Youngman(eds.) *The development of property taxation in economies in transition : case studies from Central and Eastern Europe, The World Bank, Washington D.C, 2001.*

⁴⁷ C.D.Franzen, Riel. and Youngman, M.Joan : "Mapping Property Taxes in Africa" Land Lines ed.. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy. July 2009.

الضريبية^{٤٨}. وإذا ما كان وعاء الضريبة الأرض ذاتها دون إضافة ما تم عليها من تحسينات فإن هذا الوعاء يظل واضحاً على نحو يقينى، ويضمن للحكومات المحلية أن تقدر إيرادها الضريبى منه دون نقصان.

بيد أنه لا يمكن الاعتماد كلياً، أو بصفة دائمة، على هذه الضريبة كمورد ملائم لتمويل الخدمات المحلية فى القرى، إذ يعنى ثبات وعائها أنه يصعب اتساعه أو إضافة أرض جديدة إليه لعدد كبير من السنوات إما لمحدودية الأرض، أو أن إضافة أراض أخرى تحتاج إلى أموال باهظة لاستصلاحها ومدّها بالمرافق الأساسية، مما يضطر الدولة إزاء ارتفاع نفقات الحكومات المحلية^{٤٩} إلى زيادة ضريبة الأراضى. ولكن هذه الزيادة لا يمكن أن تستمر باضطراد، إذ سيأتى الوقت الذى لا تتحمل فيه الطاقة الضريبية مزيداً من الأعباء. وبالتالي تحتاج الحكومات المحلية إلى موارد أخرى إضافية بجانب الضريبة، كالرسوم والإتاوات والإيجارات، لتمويل نفقاتها.

وتظل ضريبة الأراضى، كالضريبة على العقارات المبنية، مميزة على غيرها من أنواع الضرائب، لأنها الأكثر اتصالاً بالمواطن، إذ تصرف مواردها على الخدمات التى تؤدى إليه داخل المجتمع المحلى الذى يعيش فيه، بالتالى فى الأكثر شفافية^{٥٠}، والتى تساعد على رقابة الحكومة ومحاسبتها بشكل واقعى.

٢- البديل لتسليم الحكومات الأراضى إلى أصحابها بعد الانتقال من عهد الشيوعية، حيث كانت الأرض تديرها الدولة ولا تفرض ضرائب عليها، فلما انتقلت هذه الأرض إلى القطاع الخاص كان من الضرورى أن تفرض الدولة الضريبة عليها، لضمان مورد مالى منها، وللرقابة على استخدامها فى الزراعة.

⁴⁸F. Dye, Richard and W.England, Richard : *Assessing the Theory and Practice of Land Value Tax*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2010.

⁴⁹Joan M. Youngman: *Tax on land and Buildings*, in : Victor Thuronyi, (ed.) , *Tax Law Design and Drafting*, volume 1; International Monetary Fund: 1996, Ch. 9, p.2.

⁵⁰ Lawrence Walters: *Land and Property Tax: A Policy Guide*, United Nations Human Settlements Programme, (UN-HABITAT), 2011, p.12.

كما تساعد الضرائب في تحديد حقوق ملكية هذه الأراضي في الدول الشيوعية السابقة، من خلال سجلات الربط والتقدير، مما يمكن أصحابها من التصرف فيها أو تأجيرها للغير.

ولأسباب سياسية في عدد من الدول ، مثل كينيا ومدغشقر وموزمبيق وجنوب إفريقيا، ظهرت دعوات قوية باستخدام الضريبة على الأرض كوسيلة لانتقال الأراضي إلى أصحابها الأصليين من السود بعد أن كانت في حيازة الأقليات البيضاء المستعمرة⁵¹.

٣- استخدام طرق تقدير ضريبة الأطينان في إعادة تقييم الأراضي لأغراض الاستغلال الأمثل لها. ومن هذه الدول كينيا وجنوب إفريقيا.

٤- الحد من المضاربة على الأراضي بتسقيعها ، وقد بدا ذلك واضحاً في أستراليا، حيث فرضت الضريبة على الأراضي الفضاء التي يملكها الأجانب في مقاطعة كوين لاند، *Queensland* بمعدلات أعلى من المعدل العادي للأرض المستعملة⁵². كذلك فرضت الضريبة في كل من البرازيل وجاميكا وسنغافورة للحد من تسقيع الأراضي وتركها بور دون زراعة للمضاربة على أسعارها التي ترتفع بمضى الزمن.

أسس فرض الضريبة

يتأثر النظام الضريبي للقطاع الزراعي في كل دولة بالظروف التي يعمل من خلالها هذا القطاع، ففي⁵³ بعض الدول الآسيوية، مثل بنجالاديش والهند وأندونيسيا، تفرض الضريبة على مساحات صغيرة من الأرض، يستهلك الفلاحون معظم إنتاجهم. بينما نجد أن العديد من دول أمريكا اللاتينية، تفرض الضريبة الزراعية على مساحات واسعة، يفيض إنتاجها من الزراعة وتربية المواشي، ومن

⁵¹ J.M.Youngman and J.H. Malme, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings* (Deventer: Kluwer, 1994), p. 106.

⁵²an den Brink, Rogier J. E.. 2008. *Land Reform in Mozambique. Agricultural and Rural Development Notes;No. 43. World Bank, Washington, DC. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/17033> License: CC BY 3.0 IGO.*

⁵³ Jonathan Skinner: *If Agricultural Land Taxation is so efficient, Why is it rarely used?*, *The World Bank Economic Review*, Vol.5, No.1,1991, p.115.

ثم تفرض الضريبة على التصدير، فى الوقت الذى لا تنتشر الضريبة على القطاع الزراعى فى إفريقيا.

وتفرض^٤ معظم الدول الضريبة على الأراضى والمباني (العقارات)، وقليل منهم من يفرض ضريبة على المباني فقط أو على الأراضى أو الأطنان فقط، ومنهم من يمد نطاق الضريبة على التحسينات التى تجرى على الأرض أو العقار، وآخرون يمدون نطاق فرض ضريبة الأطنان على الآلات والمعدات (الأصول المادية للنشاط *tangible business assets*).

كما تختلف طريقة فرض الضريبة عبر الدول، ففى بعضها تشبه الضريبة الزراعية الضريبة على الدخل المفترض أو الاعتبارى *imputed income*، إذ تفرض الضريبة الزراعية على أساس القيمة السوقية للأرض، أو صافى الربح السنوى الناتج من الأرض، بينما يختلف وعاء الضريبة الزراعية فى دول أخرى وفقاً لجودة الأراضى وبعدها أو قربها من الطرق الممهدة .

وقد لا تتحدد القيمة لأغراض ضريبة الأطنان على أساس قيمة الأرض السوقية ، حتى ولو استخدمت فى أغراض غير زراعية ، كأن يقام عليها مصنع مثلاً.

ربط الضريبة

لتفادى التكلفة الإدارية التى تتكبدها الدولة من إجراءات فرض وتحصيل الضريبة الزراعية على المساحات الصغيرة، فإن معظم الدول النامية تفضل فرض الضريبة على الدخل المفترض أو الاعتبارى، وتمنح بعضها، وخاصة فى دول أمريكا اللاتينية، الممول حق الاختيار بين أن يخضع للضريبة على أساس

⁵⁴ Richard M. Bird and Enid Slack: *Land and Property Taxation: A Review*, in: Richard M. Bird and Enid Slack, eds., *Land Taxation in Practice: Selected Case Studies*, Toronto, March 2002.

الدخل الفعلى، أو أن تفرض الضريبة على أساس افتراضى أو اعتبارى يرتبط بالقيمة السوقية للأرض الزراعية^{٥٥}.

وعادة ما تربط الضريبة على الأيطان، بطريقة التقدير الإدارى، الذى يعتمد على قيمة الأرض دون أى تحسينات أو تطوير يتم عليها^{٥٦}، فلا يدخل فى حساب الضريبة ما يتصل بالأرض من صرق صحى، أو ما يحيطها من أسوار، أو سدود.

تحديد السعر الضريبى

يختلف أسس تحديد سعر الضريبة^{٥٧}؛ إذ يمكن أن يكون السعر ثابتاً لا يتغير، يطبق على جميع أنواع الأرض بغير اختلاف، أو أن يختلف سعر الضريبة تبعاً لمساحة الأرض، أو قيمتها، أو طبيعة استخدامها، أو الدخل المتولد منها، أو العوامل المختلفة التى تؤثر فى إنتاجيتها كالطقس وتوافر المياه.

المبحث الثانى

اتجاهات الدول نحو فرض الضريبة الزراعية

إن أكثر من ثلاثين دولة حول العالم تفرض ضريبة على أساس قيمة الأرض. **الولايات المتحدة** : يمنح المزارعون الاختيار بين الخضوع لضريبة الشركات الفيدرالية أو ضريبة الدخل الفيدرالية، على أن يكون هذا الاختيار ملزماً للممول لمدة خمس سنوات. ولا يعامل الدخل الناتج من المزارع أو الغابات على أنه نوع منفصل عن باقى أنواع الدخول الخاضعة للضريبة، وبالتالي يحتسب الدخل الزراعى كغيره من أنواع الدخول لأغراض الضريبة على الشركات أو ضريبة الدخل. ومع ذلك نجد بعض القواعد المخففة أو الخاضعة بالنشاط الزراعى، مثل

⁵⁵ Mahmood Hasan Khan: *Agricultural taxation in developing countries: a survey of issues and policy*, *Agricultural Economics*, Vo.24, Issue 3, March 2001, pp. 315-318.

⁵⁶ R.Turvey, : *Economics of Real Property* , London : George Allen & Unwin,London,1957, p.83.

⁵⁷ Geraldo W. Sazama & Harlan Davis:*Land Taxation and Land Reform*, *Economic Development and Cultural Change Review*, Vol. 21, No. 4, Part I, July 1973, p.643.

تحديد قواعد خاصة لإهلاك بعض الأصول، مثل الماشية، وأسوار المراعى، والاسطبلات، ووسائل التدفئة في البساتين.

ويعتمد تحديد هذه القيمة على الخبرة الفنية، ومعرفة الأهالي بقيمة الأرض في المناطق التي يعملون فيها. ويشارك في لجان التقدير المحلية عمدة القرية أو ممثلى رجال الإدارة فيها⁵⁸.

ويمكن تعيين حد إعفاء شخصى، بحيث لا تفرض الضريبة على الأرض التي لم تتجاوز قيمتها حد الإعفاء المقرر، لصالح الفقراء، والمساحات الصغيرة من الأراضى. ولضمان عدم إساءة هذه الإعفاءات فإنه يتم إحصاء⁵⁹ أو تجميع الأراضى التي يمتلكها الممول الواحد من جميع المناطق لفرض الضريبة على أساس إجمالى ما يمتلكه أو يحوزه الممول منها.

كندا: يعامل الدخل الناتج من الأراضى الزراعية والغابات على أنه من قبيل الدخل التجارى، أما دخل تأجير الأرض، إيجاراً عادياً، أو تمويلياً، يعتبر دخلاً عقارياً.

ولقد سمح للمزارعين بالمحاسبة الضريبية على أساس متوسط الدخل المتحقق من النشاط الزراعى، على أن يسرى هذا التقدير لعدة سنوات.

ثم تقرر في عام ١٩٩٢ تنفيذ برنامج حكومى، من خلال قانون حماية الدخل الزراعى *the Farm Income Protection Act*، يمكن المزارعين من فتح حساب لتثبيت الدخل الصافى *Canada's Net Income Stabilization Account (NISA)*، حتى يستطيع من خلاله المزارع الاستفادة من المساعدات الحكومية بشكل أفضل، وذلك بفتح حساب يستند إلى صافى دخل المزرعة، بحيث يقوم كل واحد من المزارعين بتقديم بيانات عن دخل ومصروفات مزرعته

⁵⁸Bell MEB, Bowman JH, Solomon, D: *Valuing Land for tax purposes in traditional areas of South Africa.*(Conference Paper National Tax Association, Minnesota Nov 2005)

⁵⁹Bowman, John H. "Real Property Taxation." In *Taxing Simply, Taxing Fairly. Report of the District of Columbia Tax Revision Commission, Part II, Consultants' Reports, 118-201. Washington, D.C.: Tax Revision Commission, September, 1998.*

إلى الهيئة الحكومية المختصة، وتوفر هذه البيانات المعلومات عن المشاركين في هذا النظام، وكيف يستخدمون حساباتهم، لتحقيق الاستقرار في معدل الدخل الصافي، بحيث يكون عليهم الإيداع في تلك الحسابات في فترات الرواج والسحب منها للإنفاق في فترات الكساد⁶⁰، ولمواجهة الكوارث. بحيث تؤجل الضريبة على فوائد هذه الإيداعات إلى حين السحب منها للإنفاق⁶¹.

أستراليا : تعتبر أستراليا من أكثر الدول التي تعتمد بقوة على ضريبة الأراضي التي تتخذ من قيمة الأرض وعاءاً لها. وتستخدم حصيلة هذه الضريبة في تمويل ميزانيات المحليات بها.

وتمنح أستراليا العديد من المزايا الضريبية للمنتجين الرئيسيين، في إطار ما يسمى بالإعفاءات المشروطة، والتي تسمح باقتطاع الضريبة على فترات لاحقة، بما يحقق للممول سيولة نقدية بمقدار ما لم يقتطع من ضريبة على كامل دخله خلال السنة، وتعويضه عن ارتفاع معدلات التضخم حين يدفع ما تبقى من ضريبة في السنوات التالية على أساس دخله السابق.

ويقوم هذا النظام على أساس أن يدفع الممول كحد أقصى متوسط الضريبة على مجموع صافي دخله خلال خمس سنوات. وللممول أن يختار بين أن يدفع الضريبة بناء على هذا التقدير، أو أن يحاسب وفقاً للقواعد والأسعار العادية. فإن اختار التقدير التزم به.

ويدخل ضمن هذا الأسلوب نظام يعرف ودائع إدارة المزرعة *farm management deposits (FMD)*، بما يتيح للممول أن يستبعد من دخله قبل حساب الضريبة مبلغاً من المال تحقق في فترات الرواج يودع في حساب خاص، ويحق له استعادته في السنوات الصعبة. ويستفيد من هذا النظام المزارعون الذين لا يتجاوز دخلهم خمسين ألف دولار في سنة الأساس.

⁶⁰ Alan Assletine: *Canada's Net Income Stabilization Account (NISA)*, Australian Agricultural and Resource Economics Society (AARES), 1999

⁶¹ Mark A. Edelman: *Canadian Net Income Stabilization Accounts and other options for achieving counter-cyclical payments with planting flexibility*, Economic Staff Paper Series, Iowa State University, No. 328, 2000, p.2.

ويشترط للاستفادة من هذا النظام أن لا يتم السحب من المبلغ المودع خلال اثنتى عشر شهراً من تاريخ إيداعه⁶².

ألمانيا: تعرف ألمانيا بأنها من بين الدول التي تقدم نظاماً ضريبياً وتأمينياً أفضل للمزارعين، حيث يتقرر للدخل الزراعى قواعد ضريبية خاصة ، تختلف عن صور الدخل الأخرى.

ومن هذه القواعد ما يتعلق بإمساك الدفاتر، والإعفاءات الخاصة والسعر الضريبى المخفض.

ويحسب الدخل الزراعى وفق أربع طرق مختلفة هي : ١-بناء على الدفاتر المنتظمة ٢- بناءً على وثائق الجرد ٣- بناءً على تقييم الوحدة. ٤- تقدير الدخل بمعرفة الإدارة الضريبية.

ولا يلزم المزارعون بإمساك الدفاتر لأغراض الضريبة، ويمكن حساب الضريبة على أساس القيمة الاقتصادية للأرض، إذ يرتبط الربح المقدر ارتباطاً مباشراً بقيمة الهكتار *hectare value* من الأرض ، الذى يراعى فيه جودة الأرض.

ولكن هذه الطريقة التقديرية يتمتع بها صغار المزارعين الذين لا يمتلك الفرد منهم مستقلاً أكثر من ٢٠ هكتار، وما لا يزيد على ٥٠ رأس من الماشية⁶³.

إيطاليا: يتحدد الدخل الناجم من النشاط الزراعى في إيطاليا على العائد المقدر بالسجلات، وليس على أساس العائد الفعلى . ويقدر هذا العائد بمتوسط قيمة الأرض والمبانى ، مع المدخلات المعتادة للعمل ورأس المال. وعادة ما يكون التقدير أقل من القيمة الفعلية ، كميزة ضريبية لهذه الأراضى⁶⁴.

⁶² Australian Taxation Office (ATO): Farm management deposits Scheme , at: www.ato.gov.au/

⁶³ Renata Budlewska and Ryta Dziemianowicz: Estimation of Tax base as a form of support for agriculture in Germany, Ecofroum, Vol.4, Special Issue No. 1, 2015, p.205.

⁶⁴ Antonio Di Majo: Taxation on incomes in Italian Agriculture , Abstacted in English language at : <https://ideas.repec.org/a/rar/journal/0245.html>.

الهند: تعتبر⁶⁵ أرضاً زراعية تخضع للضريبة كل أرض تستغل زراعياً، سواء كانت هذه الأرض في مناطق ريفية (غير حضرية) أو في المدن (مناطق حضرية)، ويجب لخضوع الدخل الزراعي للضريبة أن يكون قد تحقق من أرض بالهند، وأن يكون الغرض الزراعي من استغلال الأرض هو الغرض الوحيد.

ويمكن أن يتحقق الدخل من زراعة الأرض، أو تأجيرها من مالكها أو من الباطن، أو من الإيراد الناتج عن بيع منتجات الأرض، أو من نمو الشتلات أو البذور في حاضنات، أو من استغلال البيوت الريفية ولكن بشروط معينة، وهي أن يكون المنزل مسكوناً من المزارع أو المستأجر أو زارع الأرض، وأن يقع هذا المنزل قريباً أو بجوار الأرض الزراعية مباشرة، وأن يستخدم المنزل كمخزن أو بيت ريفي خارج حيازة البيوت الريفية.

ولا يخضع بالتالي البيت المستخدم للسكن الدائم، أو لمزاولة نشاط غير زراعي في القرية. ويعفى من هذه الضريبة الدخل الزراعي الذي لم يتجاوز حد الإعفاء الشخصي السنوي.

جورجيا: تفرض ضريبة الأراضي *land Tax* على الشخص الطبيعي أو الاعتباري، إذا كان هذا الشخص مالكا للأرض أو مستخدماً لها، وسواء كانت الأرض مستغلة للأغراض الزراعية، أو في غير الأغراض الزراعية. ويختلف وعاء الضريبة تبعاً لموقع الأرض، وجودتها.

وهي ضريبة عينية تعنى بحالة الأرض ولا تراعى شخصية الممول. أي أن هذه الضريبة لا تتأثر بالحالة المالية أو الاجتماعية للممول. ويلتزم الممول بتقديم إقرار سنوي عن الأرض الخاضعة للضريبة⁶⁶.

الاتجاه نحو إصلاح الضرائب الزراعية: تبين الدراسات الحديثة أن هناك حاجة ملحة لإصلاح الضرائب على القطاع الزراعي، لنقادی مشكلتين أساسيتين هما الانخفاض الملحوظ في الحصة الضريبية من هذا القطاع، والحاجة إلى تشجيع الاستثمار في المجال الزراعي .

⁶⁵ Sreekanth Reddy "Agricultural income & sale of Agricultural land: Tax treatment, computation & implications, August 10, 2017. At: www.relakhs.com.

⁶⁶ PKF Worldwide Tax Guide 2015/16, pp.6-7.

وقد يبدو في الظاهر أن حل إحدى المشكلتين يتعارض مع حل المشكلة الأخرى؛ ذلك أن زيادة الحصيلة الضريبية قد يحتاج إلى زيادة في سعر الضريبة أو التوسع في نطاق الأرض الزراعية الخاضعة للضريبة، مما يتعارض مع تشجيع الاستثمار في هذا القطاع.

وفى رأينا أنه لاتعارض بين الأمرين؛ إذ يمكن تشجيع الاستثمار في المجال الزراعي دون زيادة الأعباء الضريبية، مع المضي قدماً نحو إصلاح الضريبة الزراعية بتوسيع وعائها ، وتبسيط إجراءاتها، وتقرير المعاملة الضريبية المناسبة للأرضى تبعاً لإنتاجيتها، والدخل المتوقع منها.

وسوف تظل الأرض تزرع^{٦٧} برغم الضريبة، طالما توفر للممول إيراد كاف بعد الضريبة، وأن هذا الإيراد لا يمكن تعويضه بترك الزراعة، والعمل في نشاط آخر، أو تغيير طبيعة الأرض الزراعية ، بتبويرها، لاستغلالها في نشاط آخر . ويقترح بعض الباحثين أن^{٦٨} تظل الضريبة الزراعية في البلدان النامية على حالتها التقليدية بأن تفرض على الأرض دون اعتبار إنتاجيتها، مع فرض ضريبة دخل منفصلة على الدخل المتولد من الاتجار في الحاصلات الزراعية، وذلك حتى لا يتأثر الفلاح بالضريبة التنتى تزداد حسب إنتاجية الأرض، أما التاجر الذى يتعامل في مخرجات الأرض من المحاصيل فإنه يعامل كغيره من التجار الذين يزاولون أنشطة أخرى ، وفق أحكام قانون ضرائب الدخل المنقول.

⁶⁷ Rashid Faruqee(reporter):Agricultural Taxation in Pakistan, Rural Development Sector South Asia Region, Document of the World Bank, Report No 18935-PAK, June 21, 1999, p. 18.

⁶⁸Karla, Hoff, Avishay Braverman and Joseph Stiglitz (eds.), 1993. The Economics of Rural Organization: Theory, Practice, and Policy, Oxford University Press.

الباب الثانى

الضريبة على الأطنان الزراعية فى التشريع المصرى

تمهيد و تقسيم

تعتبر الضريبة على الأطنان الزراعية من أقدم أنواع الضرائب التى عرفها الإنسان المصرى ، وقد مرت طوال تاريخها الطويل بالتطورات التى بلورت خصائصها التى تتميز بها فى الوقت الحالى .
وتتطلب دراسة الأحكام القانونية لهذه الضريبة التعرف على خصائصها وكيفية تحديد وعائها وإجراءات ربطها وتحصيلها وذلك من خلال الموضوعات الآتية^{٦٩}:

- ١- تاريخ الضريبة وخصائصها .
- ٢- وعاء الضريبة .
- ٣- ربط الضريبة.
- ٤- تحصيل الضريبة وتقدمها.

ونخصص لكل موضوع منها فصلاً مستقلاً على النحو التالى :

^{٦٩} أهم المراجع : د. السيد عبد المولى : الوسيط فى التشريع الضريبي المصرى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، د. حامد عبد المجيد دراز : الضرائب العقارية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ١٩٨٦ ، وحسنة سيد أحمد وفتحى مصطفى محمد وعنتر موافى : الضريبة على الأطنان الزراعية ، من مطبوعات معهد المحصلين والصارفة ، وزارة المالية ، القاهرة ، ١٩٩٥/٩٤ ، ود. حسين خلاف : الوجيز فى تشريع الضرائب المصرية ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٢ ، ود. زين العابدين ناصر : النظام الضريبي المصرى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز : التشريع الضريبي المصرى : دار الثقافة الجديدة ، القاهرة ، ١٩٨٧ ، د. عصمت عبد الكريم خليفة وآخرون : قوانين الضرائب والملاهى ، مطبوعات وزارة المالية ، القاهرة ١٩٨٥ ، فتحى جاب الله وآخرون : الضريبة على الأطنان الزراعية ، مطبوعات معهد المحصلين والصارف بوزارة المالية ، القاهرة ١٩٩٧ ، كمال عبد الرحمن الجرف : الضرائب والرسوم المحلية ، دار الجامعات المصرية الإسكندرية ، ١٩٦٢ ، د. محمد حلمى مراد : تشريع الضرائب ، الجزء الأول ، مطبعة نهضة مصر ، الجزء الأول ، القاهرة ١٩٥٧ ، محمد رشاد : الضريبة العقارية فى التشريع المالى المصرى ، القاهرة ، ود. محمد طه بدوى ود. محمد أحمد النشار : أصول التشريع الضريبي المصرى ، دار المعارف بمصر ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، ود. محمد رياض عطية : الوسيط فى تشريع الضرائب ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٦٨ .

الفصل الأول

تاريخ الضريبة وخصائنها

تقسيم

نتناول في هذا الفصل تاريخ الضريبة على الأقطان الزراعية، وما تتسم به من خصائص، وذلك في مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول

تاريخ الضريبة على الأقطان

عصر الفراعنة: عرفت مصر الضريبة على الأقطان الزراعية^{٧٠} منذ عهد الأسرة الثانية الفرعونية، التي فرضت ضريبة على دخول الثروة العقارية والمنقولة عرفت بحساب الذهب والحقول، وبلغت في عهد ملك مصر أيام سيدنا يوسف عليه السلام خمس ناتج الأرض التي يقوم الأهالي باستغلالها.

مصر الإسلامية: في مصر الإسلامية قسمت الأراضي وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية إلى أراض عشور يكون لأصحابها حق الرقبة عليها، وأراض خراجية يكون لمستغليها حق الانتفاع فقط، على أن يقوم المنتفع بدفع الخراج الذي يمثل ربع أو خمس المحصول .

العصر العثماني: اعتمدت الحكومة في العصر العثماني - لتمويل خزانتها - على هذه الضريبة ، التي كانت تحصل نقداً أو عيناً من المحصولات الزراعية عن طريق عمال أو جباة تعينهم جهة الإدارة، فلما ضعفت الدولة طبق نظام الالتزام، حيث كانت تقدر ضرائب كل جهة أو عدة جهات ، وتطرح للمزايدة ليتعهد شخص بتحصيلها بالمزايدة أو باتفاق، على أن يدفع الملتزم لخزانة الحكومة مال السنة مقدماً، وذلك في مقابل أن يحصل الملتزم من الحكومة على سند الالتزام، الذي يؤده الأهالي بمقتضاه إلى الملتزم واجب الطاعة والخضوع له، ويفرض الملتزم سيادته على منطقة الالتزام، وينتفع بغلات قسم مخصوص

^{٧٠} راجع تفصيلاً : د. زكى عبد المتعال : تاريخ النظم السياسية والقانونية ، القاهرة ١٩٢٥ ، ود. أمين مصطفى عفيفي : تاريخ مصر الاقتصادي والمالي في العصر الحديث ، مكتبة الأنجلو المصرية ، القاهرة ١٩٥٢ ، ص ٢٢٧-٢٣٥ ، د. حامد عبد المجيد دراز ، ص ١٥-٤٥ ، د. حسين خلاف ، ص ٩٥ .

منها دون أن يؤدي عنه ضريبة، كما يحصل على تعويض مالى من الحكومة، ويمكن أن يرث هذا الالتزام أولاد الملتزم من بعده ، ويعرف ذلك بميراث الالتزام أو ضريبة الحلوان^{٧١}.

الحملة الفرنسية : ألغت الحملة الفرنسية على مصر نظام الالتزام، وعهد نابليون بوناپرت إلى حكام المديریات من القادة العسكريين بالإشراف على تحصيل هذه الضريبة وفقاً للنظام الذى وضعته الدولة العثمانية.

عصر محمد على وأسرته: استحدث محمد على نظام تضامن أفراد القرية أو المركز أو المديرية (مجموع القوى الإنتاجية) في دفع الضرائب، وزادت حصيلة هذه الضرائب في عهده إلى ما يقرب من نصف الإيرادات العامة أو يزيد.

وقد بلغ من أهمية الضرائب على الأطنان خلال القرن التاسع عشر إلى الحد الذى رؤى أن مصر كانت تحقق في ذلك الوقت حلم الطبيعيين (الفيزيوكرات) الذين نادوا بوجود اعتماد الدولة على ضريبة واحدة هي ضريبة الأرض. ويرجع ذلك إلى اعتماد مصر حينئذٍ بصفة أساسية على النشاط الزراعى، ولزيادة الدخل بفعل التوسع في الزراعات الصيفية وفى أعمال الري^{٧٢}.

ثم أخذت أهمية هذه الضريبة تقل ابتداء من الحرب العالمية الأولى (١٩١٤) بالنظر إلى ثبات حصيلتها حيث يظل تقديرها ثابتاً لمدة عشر سنوات دون تغيير، وبالمقارنة بزيادة الإيرادات الضريبية الأخرى التي تصيب أنواعاً مختلفة من الدخل.

وهذه الظاهرة لا تنفرد بها مصر، إذ أن السمة الغالبة للضريبة العقارية حالياً هو ضعف حصيلتها وانخفاض معدلاتها في كثير من الدول، ولتمتع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الطيان الزراعية بالإعفاء من الضريبة.

^{٧١} د. أمين مصطفى عفيفى ، ص ٢٢٧-٢٢٩ .
^{٧٢} د. حسين خلاف ، ص ٩٦ ، وكمال الجرف، ص ٢٧٥ .

الإصلاحات المالية للضريبة على الأطنان:

في مصر بعدد من الإصلاحات المالية، ويمكن التمييز بين ثلاث منها^{٢٣} هي:
الإصلاح الأول (١٨٧٨): شكل الخديوى إسماعيل لجنة تحقيق عليا لتقييم نظام فرض هذه الضريبة، وقد كشفت هذه اللجنة عن بعض عيوب هذا النظام، نذكر منها:

١- عدم تحقيق العدالة في فرض الضريبة بين المكلفين، وذلك بسبب اختلاف المعاملة الضريبية تبعاً لحق الملكية، إذ كانت الأرض البور (الأبعديات) التي أقطعها محمد على للأعيان وكبار الموظفين لاستصلاحها وامتلاكها تعفى من الضرائب، بينما تفرض الضريبة على الأراضى الداخلة في الزمام، وتسمى بالأرض الخراجية.

٢- إساءة استعمال الموظفين لسلطتهم في تقدير الضريبة، وذلك بالمبالغة في تحديد الضريبة المستحقة على المكلفين للوصول إلى الإيراد الإجمالى لأراضى الزمام أو الإقليم. وكانت هذه التقديرات تزداد تبعاً للتوسع في منح الإعفاءات للأراضى المملوكة تبعاً للتوسع في منح الإعفاءات للأراضى المملوكة للأغنياء.

٣- تطبيق قانون المقابلة، والذي كان يسمح للمكلف بأن يدفع إلى الخزانة العامة، ومقديماً، مبلغاً يعادل قيمة الضريبة المستحقة عليه لمدة ست سنوات، في مقابل أن يحصل على إعفاء إلى الأبد من هذه الضريبة، مما أدى إلى انخفاض حصيلة الضرائب في السنوات التالية، والذي تحمل عبء تعويضه ملاك الأراضى الأخرى، فزاد من تجسيد الظلم على هذه الفئة من المكلفين. وكنتيجة لأعمال لجنة التحقيق المشار إليها، تقرر توحيد المعاملة الضريبية لجميع الأراضى، وذلك بخضوع أراضى الأبعديات لضريبة العشر، وسميت بالأراضى العروشية، كما ألغى قانون المقابلة، واختصت نظارة (وزارة) المالية بسلطة جباية الضريبة نقداً، ولا يقبل دفعها عيناً كما كان مقرراً من قبل.

^{٢٣} د. السيد عبد المولى : المالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٤٧٤.

الإصلاح الثاني (١٨٩٩): صدر في ١٠ مايو ١٨٩٩ الأمر العالى الذى حدد سعر الضريبة على الأيطان بواقع ٢٨,٦٤% من القيمة الإيجارية التي تحددها لجان التقدير، على أن لاتزيد الضريبة على ١٧٤ قرشاً عن كل فدان. وقد قسمت أيطان كل بلد إلى حياض، يضم الحوض الواحد أيطاناً متماثلة في النوع، ويكون لكل منها فئة ضريبية واحدة. ومن ثم أصبح الحوض هو الوحدة المالية التي يؤخذ بها عند تقدير الضريبة.

ولم يسلم هذا التنظيم من النقد، وذلك وفقاً لما يأتي:

١- يحابى هذا التنظيم الأرضى الجيدة على حساب الأراضى الضعيفة، وذلك حين جعل الحد الأقصى لضريبة الفدان الواحد ١٦٤ قرشاً، وبذلك ضمنت الأراضى الجيدة أنها لن تدفع أكثر من هذه القيمة مهما زاد دخلها عن الأراضى الأخرى، في الوقت الذى أدى عملاً إلى تحمل الأراضى الضعيفة بجزء من الضريبة أكبر مما تستحقه، وذلك لتعويض النقص المتوقع في متوسط إجمالي الضرائب المقررة عن كل بلد عن ٢٨,٦٤% من إجمالي قيمتها الإيجارية تطبيقاً للحد الأقصى المشار إليه.

٢- لم يأخذ هذا التنظيم في الاعتبار احتمال تغير طبيعة الأراضى، إذ قد تتحول الأراضى الضعيفة إلى أراض جيدة بجهد مالكةا، أو بسبب انتقاعها بمشروعات عامة، وفي هذه الحالة تظل الأراضى تدفع الضريبة على أساس حالتها الأولى وفق التقدير الذى يظل سارياً دون تغيير لمدة ثلاثين عاماً، ولم يستثن من هذا الوضع إلا الأراضى التي أعيد تقديرها لانتقاعها بإنشاء خزان أسوان، وأصبحت تزرع زراعة شتوية وزراعة صيفية.

الإصلاح الثالث (١٩٣٣): انتهزت الحكومة قرب انتهاء مدة الثلاثسن عاماً التي حددها الأمر العالى المشار إليه لإعادة تقدير الضريبة، وقررت في ١٩٣٣ تعديل هذ التشريع بحيث يعطى الحق في تعديل الضريبة في أي وقت دون التقيد بميعاد سابق حسبما تتطلب المصلحة العامة على أن يكون التعديل بالنسبة للبلاد جميعاً في تاريخ واحد. وقد صدر تطبيقاً لذلك المرسوم بقانون رقم

٥٢ لسنة ١٩٥٣ بإعادة تقدير الإيجار السنوي للأراضي الزراعية توطئة لتعطيل ضريبة الأقطان، ثم أعقب ذلك تشريع موحد لضريبة الأقطان هو القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الذى بدأ العمل به اعتباراً من أول يناير ١٩٣٩، والذى لازال سارياً حتى الآن رغم أنه عدل أكثر من مرة.

الضرائب والرسوم الإضافية الملحقه بضريبة الأقطان

بجانب الضريبة الأصلية على الأقطان الزراعية المقررة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ المذكور آنفاً، يوجد عدد من الضرائب والرسوم التي تعتبر ملحقة للأقطان الزراعية، لأنها تتخذ من هذه الضريبة وعاء لها، ويطبق لتحصيلها ذات الإجراءات المطلوبة على ضريبة الأقطان وهى:

١- الضريبة الإضافية لصالح مجالس المحافظة التي تقررت^{٧٤} بالقرار بقانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ بنظام الإدارة المحلية . وقضت المادة ٢٩/ب منه على أن يفرض مجلس المحافظة ضريبة إضافية لضريبة الأقطان، وتعتبر إحدى موارد الموازنة المحلية.

ويحدد مجلس المحافظة سعرها إذا لم يتجاوز ٥% من الضريبة الأصلية، فإذا زادت على هذه النسبة صدرت بقرار من وزير الإدارة المحلية بعد موافقة الإدارة للجنة الوزارية للإدارة المحلية، وما زاد على ذلك يكون بقرار من رئيس الجمهورية- بعد الاتفاق بين وزير الإدارة المحلية ووزير الخزانة - بما لا يجاوز ١٥% من الضريبة الأصلية.

ولقد صدر القرار الجمهورى رقم ١٦٥٢ لسنة ١٩٦٣ بتوحيد سعر الضريبة الإضافية فى كافة المحافظات بنسبة ١٥% من الضريبة الأصلية. وتحصل هذه الضريبة مع أقساط ضريبة الأقطان وبنسبتها. وتوزع حصيلة هذه الضريبة ،

^{٧٤} فرضت الضريبة الإضافية على الأقطان لأول مرة بالأمر العالى فى ١٧/٧/١٨٦١ قدرها بارتان على كل قرش- والقرش يعادل أربعين بارة فضة- من ضريبة الأقطان لصالح الجيش. وقد عدلت هذه الضريبة مرات عديدة، سواء فى مقدراتها أو فى أوجه صرفها.

كالضريبة الأصلية، أى بنسبة الربع لمجلس المحافظة وثلاثة أرباع لمجالس المدن والمجالس القروية الداخلة فى دائرة المحافظة.

ووفقاً لقانون الإدارة المحلية الحالى رقم ١٤٣ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون نظام الحكم المحلى نصت المادة(٣٥) تشمل موارد المحافظات ربع حصيله الضريبة الأصلية على الأيطان فى المحافظة، وكذلك ربع حصيله الضريبة الإضافية على ضريبة الأيطان للمحافظة.^{٧٥}

٢- الضرائب الإضافية على الحدائق وما فى حكمها: التى تقررت بعد أن أباح المشرع بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٦ للمالك أن يحدد بحرية وبدون حد أقصى،الأراضى التى لزراعتها حدائق أو موزاً أو نباتات مستديمة أو نباتات تبقى فى الأرض لأكثر من سنة عدا القصب^{٧٦}. على أن تفرض على هذا المالك ضريبة إضافية بنسبة ٤٠% من قيمة الزيادة فى أجرتها على سبعة أمثال الضريبة، أى بنسبة ٤٠% من قيمة الفرق بين القيمة الفعلية التى تم التآجير بها وقيمة سبعة أمثال الضريبة.

ثم صدر القانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٢ بأن تحدد قيمة الأجرة السنوية الزراعية باثنين وعشرين مثلاً للضريبة العقارية السارية.

ونصت المادة ٣٣ مكرر على أنه "لا يسرى هذا الحد على الأراضى التى تؤجر لزراعتها حدائق وما فى حكمها. التى ظلت خاضعة للضريبة الإضافية بواقع ٤٠% من قيمة الزيادة فى أجرتها عن الحد المقرر قانوناً. وتؤدى الضريبة الإضافية مع القسط الأخير للضريبة العقارية الأصلية". ولم يعد^{٧٧} معمولاً بهذه

^{٧٥} تنص المادة ١٢٦ على أن يتبع فى تحصيل الضرائب والرسوم المقررة للوحدات المحلية وفى الإعفاء منها وفى سقوطها بالتقادم القواعد المقررة بشأن الضرائب والرسوم العامة. وتعتبر ديون تلك الضرائب والرسوم ديوناً ممتازة على جميع أموال المدينين بها وتستوفى بعد المصاريف القضائية والضرائب الحكومية مباشرة. ويجوز أن تتولى الأجهزة الحكومية المختصة ربط وتحصيل الضرائب والرسوم التى تخص الوحدات المحلية وأداء الحصيله إليها وذلك بعد موافقة المجلس الشعبى المحلى للمحافظة.

^{٧٦} طارق فراج محمود وسامى توفيق بهجت : الضريبة على الأيطان الزراعية، من مطبوعات معهد المحصيلن والصيارف ، مصلحة الضرائب العقارية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١١٧ وص ١١٨.

^{٧٧} كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٢ مبيناً عدم أحقية مصلحة الضرائب العقارية فى ربط الضريبة الإضافية بنسبة ٤٠% على الحدائق وما فى حكمها. بناء على فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٧٣١ جلسة ٢٠٠٢/٧/٤، ملف رقم ٦٠٣/٢/٣٧.

الضريبة اعتباراً من انتهاء السنة الزراعية ١٩٩٧/٦٩. إذ لم يعد ثمة ما يفترض عن وجود زيادة بالقيمة الإيجارية لانتفاء أصل تقرير تلك القيمة.

٣- رسم السجل العيني : ويفرض لمرة واحدة على ملاك الأراضي الزراعية، وبما يعادل قيمة الضريبة الأصلية المفروضة على كل منها في سنة ونصف، (أي ما يعادل ١٥٠ % من الضريبة الأصلية) وذلك لصالح صندوق السجل العيني الذي أنشئ بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨.

ويكون تحصيل هذا الرسم على ستة أقساط متساوية وفقاً للضريبة الأصلية التي كانت سارية في ٣١ أغسطس ١٩٧٨.

ويعفى من هذا الرسم ملاك الأراضي الزراعية المعفون من الضريبة الأصلية. إذ يدور الرسم وجوداً وعدمياً مع الضريبة الأصلية^{٧٨}. ولا يستحق من هذا الرسم إلا القدر المستحق من ضريبة الأطنان الأصلية، وتبعاً لذلك^{٧٩} لا يلتزم بأدائه كل ممول تقدر الضريبة المستحقة عليه بأربعة جنيهاً فأقل، كما يعفى من أربعة جنيهاً كل ممول تزيد الضريبة المستحقة على أربعة جنيهاً ولا تتجاوز عشرين جنيهاً.

٤- رسم التأمين الاجتماعي : إذ يحصل مبلغ خمس جنيهاً عن كل فدان منزرع حدائق مثمرة، ومبلغ خمسة وعشرين قرشاً عن كل فدان قابل للزراعة أو يزرع محاصيل تقليدية أو خضرة، وذلك وفقاً للقاعدة المقررة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٥ المعدل بالقانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٠ بشأن نظام التأمين الاجتماعي. ويحدد وزير الزراعة بقرار منه الحدائق التي تخضع لهذا الرسم والقواعد الخاصة بالإعفاء منه كلياً أو جزئياً.

^{٧٨} تطبيقاً لذلك قضى بأنه " إذ كان البين من الأوراق أن الأرض محل النزاع من الأراضي الصحراوية الواقعة خارج زمام مركز التل الكبير، وأنها غير مربوط عليها ضرائب عقارية، فلا يسرى عليها نظام السجل العيني المنطبق على الأراضي الواقعة في زمام هذا المراكز بموجب قرار وزير العدل رقم ٢ لسنة ١٩٨٢ باعتبار أنها لم تكن ضمن الأراضي الممسوحة تفصلياً والمحصورة ببنفاخر مساحة الملكية، وبإذ قضى الحكم المطعون فيه على خلاف ذلك بعدم قبول الدعوى لعدم اتخاذ الطاعة الإجراءات المنصوص عليها في المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٦٤ في شأن نظام السجل العيني غير المنطبق، فإنه يكون قد أخطأ في تطبيق القانون مما حجه عن معالجة عناصر الدعوى. (الطعن رقم ١٩٥٩ لسنة ٧٥ جلسة ٢٠١٤/٨/٣).

^{٧٩} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٤٧٢، جلسة ١٩٨١/٤/٢٩، ملف رقم ٢٢٤/٢/٣٧.

ويتم تحصيل هذا الرسم بالنسبة للأراضي التي تم تملكها بمعرفة الهيئة العامة للإصلاح الزراعي بمعرفة الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية، أما الأراضي التي ما زالت ملكاً للإصلاح الزراعي فتقوم الهيئة العامة للإصلاح الزراعي بتحصيل هذا الرسم^{٨٠}.

وتحصل باقى الأراضي وفقاً لإجراءات تحصيل ضريبة الأقطان .

٥- الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي: وقد فرضت هذه الضريبة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية - على سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة. واستثناء من حكم المادة ٣٧ من القانون ، تكون فئات الضريبة على أرباح هذا الاستغلال، مع مراعاة المساحة المعفاة طبقاً للفقرة الأولى من هذا البند على أساس مثل الضريبة الأصلية المقررة رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على الأقطان الزراعية بأسعارها السارية عن المساحة التي تجاوزت ثلاثة وحتى عشرة أفدنة وعلى أساس مثلى هذه الضريبة عن المساحة التي تزيد على ذلك _ وتقوم مأموريات الضرائب العقارية بتحصيل هذه الضريبة في نفس مواعيد تحصيل الضريبة الأصلية في الأقطان الزراعية وبذات إجراءاتها وتوريدها لحساب مصلحة الضرائب.

ولقد راعى المشرع، وهو يفرض هذه الضريبة لأول مرة على نوع من أنواع الاستغلال الزراعي، أن يتبع أسلوباً ميسراً في حسابها بأن حدد لها سعراً مناسباً ووضع لادائها نظاماً مبسطاً يربطها بنوع من الضريبة العقارية دون تطلب أن تربط على الأرباح الحقيقية فنص على أن تكون فئاتها مثل الضريبة الأصلية على الأقطان الزراعية عن المساحة من ثلاثة إلى عشرة أفدنة ومثلى تلك الضريبة عما يزيد عن ذلك، وناط بمأموريات الضرائب العقارية تحصيلها في نفس مواعيد تحصيل الضريبة الأصلية على الأقطان الزراعية وبذات إجراءاتها

^{٨٠} كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١١ لسنة ١٩٨٨، و٩ لسنة ١٩٨٣.

استثناء من حكم المادة ٣٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩. وتظل الجهة المنوط بها تحصيل تلك الضريبة هي مأموريات الضرائب العقارية. ثم أعيد تنظيمها بقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١،^{٨١} ومنها المنشآت والشركات التي تقوم على استصلاح أو استزراع هذه الأراضي ، بعد منحها الإعفاءات المحفزة لتشجيعها على هذا العمل. بجانب أنشطة الإنتاج الحيوانى والطيور والأسماك.

وأخيراً صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، ولقد نص على أن الضريبة على الدخل من الثروة العقارية يشمل إيرادات الأراضي الزراعية وإيرادات العقارات المبنية ، وإيرادات الوحدات المفروشة^{٨٢}. ويشمل^{٨٣} إيراد الأراضي الزراعية : الإيراد الناتج من امتلاك أرض زراعية كأرض، ومن الإيراد الناتج من الاستغلال الزراعى ، سواء كان الاستغلال الزراعى بمعرفة مالك الأرض أو مستأجرها. وقد فرق فى المعاملة الضريبية بين الشخص الطبيعى والشخص الاعتبارى؛ حيث يقتصر فرض الضريبة على الاستغلال الزراعى بالنسبة للأشخاص الطبيعيين على محاصيل معينة، وهى المحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة، ونباتات الزينة الطبية والعطرية، ومشاتل المحاصيل البستانية فقط، أما الاشخاص الاعتباريون فيخضعون للضريبة على الاستغلال الزراعى بجميع أنواعه.

ويقرر القانون إعفاءات لبعض الأنشطة الزراعية ، وخاصة فيما يتعلق باستصلاح واستزراع الأراضي ، لمدة عشر سنوات. وقد ألغى قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بعض مواد^{٨٤} قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التى تتعلق بإيرادات الأطيان الزراعية إلا ما أبقى عليه القانون خاضعاً لضريبة الدخل.

^{٨١} أنظر بالتفصيل :د. عزت البرعى: مكائبات فرض ضريبة على الدخل الزراعى الصافي بين التشريعات القائمة و تطور القطاع الزراعى، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - كلية الحقوق جامعة المنوفية، المجلد رقم ٢ ، العدد رقم ٣، ١٩٩٢.

^{٨٢} لمزيد من التفصيلات يرجع كتابنا: قانون الضريبة على الدخل وفقاً لأحدث التعديلات، القاهرة، ٢٠١٧.

^{٨٣} المادة رقم ٣٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^{٨٤} وهى المواد ٣٨ و٤٠ و٤٣ و٤٤ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الوقف المؤقت لقانون ضريبة الأطيان

صدر القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠١٣ بوقف العمل مؤقتاً^{٨٥} بأحكام قانون ضريبة الأطيان رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩، وذلك لمدة ثلاث سنوات تبدأ من أول أغسطس ٢٠١٧ وحتى نهاية يوليو ٢٠٢٠، دون أن يخل ذلك بإجراءات تحصيل ضريبة الأطيان المستحقة حتى ٣١ يوليو ٢٠١٧ (اليوم السابق على تاريخ الوقف)، أى أنه يحق لمصلحة الضرائب العقارية الاستمرار فى ربط وتحصيل الضريبة على الأطيان الزراعية عن الفترة السابقة لإيقاف العمل بالضريبة وهما شهري يوليو وأغسطس، أو المطالبة بتحصيل متأخرات عن فترات سابقة لم يتم سدادها من جانب المزارعين.

كما لا تدخل فترة الوقف المذكورة فى حساب مدة تقادم الضريبة المستحقة. ولما كان الوقف قاصراً على تطبيق أحكام قانون ضريبة الأطيان رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ فإن ذلك يعنى أن للمصلحة المضى فى تحصيل الضرائب والرسوم الأخرى التى تختص بها بمقتضى قوانين أخرى غير القانون المذكور، كقانون الرى والاصلاح الزراعى والتأمين الاجتماعى، ما لم يكن تحصيل هذه المبالغ معلقاً على إجراءات تتبع وفقاً لقانون ضريبة الأطيان الذى تقرر وقفه مؤقتاً لمدة ثلاث سنوات. وإذا كانت هذه المبالغ تحصب بأحكام وإجراءات أخرى فإنه لا يوقف تحصيلها ولا الاستمرار فى تطبيق أحكام القوانين المتعلقة بها.

^{٨٥} نشر القانون بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٩ (مكرر) فى ٢٢/٧/٢٠١٧، ويعمل به اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره.

المبحث الثانى

خصائص الضريبة على الأقطان

أهم الخصائص

تتميز الضريبة على الأقطان بعدد من الخصائص، هي :

١- ضريبة مباشرة تفرض على دخل الملكية الزراعية.

٢- ضريبة تفرض على الدخل الإجمالى المقدر.

٣- ضريبة عينية أكثر منها ضريبة شخصية.

٤- ضريبة سنوية تدفع على أقساط.

٥- ضريبة تقوم على التماثل.

٦- ضريبة عامة ربطاً ومحلية تحصيلاً.

ونبين ذلك فيما يلى :

أولاً: ضريبة مباشرة تفرض على دخل الملكية الزراعية

تعتبر ضريبة الأقطان من الضرائب المباشرة، لأن الممول الخاضع للضريبة يمكن تحديده والزامه بأدائها مباشرة. إذ يلتزم بعبء الضريبة مالك الأرض أو المنتفع بها.

وتفرض هذه الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية الزراعية، لأن وعاءها هو الإيجار السنوي المقدر لهذه الأرض، سواء كانت هذه الأرض منزرعة فعلاً أو قابلة للزراعة.

فإذا أصبحت الأرض في حالة تجعلها غير قابلة للزراعة رفعت عنها الضريبة لأنها لم تعد صالحة لتحقيق الدخل. ومن أمثلة ذلك الأراضى التي تتلف من انهيار الرمال عليها رغم العناية بوقايتها، والأراضى التي تتعطل زراعتها بسبب أعمال ذات منفعة عامة أو طغيان النيل أو نضوب العين التي كانت تروى منها، أو بسبب قلة الأراضى.

ويعاد فرض الضريبة ثانية إذا زالت هذه الأسباب، وأصبحت الأرض قابلة للزراعة، كما يعاد تقدير إيجار الأرض التي تقع في منطقة أعمال ذات منفعة عامة، إذا ترتب على هذه الأعمال زيادة أو نقصاً في الإيجار السنوي بدرجة محسوسة.

وقد أعتبر بعض الباحثين ^{٨٦} أن فرض الضريبة على الأراضى القابلة للزراعة رغم أنها لم تحقق دخلاً فعلياً يعنى أن الضريبة في هذه الحالة تفرض على ملكية الأرض الزراعية ، وليست على الدخل المتحقق منها، وهى بهذه الصورة تعتبر من ضرائب رأس المال التي يهدف المشرع منها حث أصحاب الأراضى القابلة للزراعة على استغلالها.

وهذا القول محل نظر، لأن الضريبة على الأطيان الزراعية ترتبط بالدخل وجوداً وعدمًا، زيادة ونقصاناً ^{٨٧}، سواء تحقق الدخل فعلاً بزراعة الأرض أو لم يتحقق لأن ملاك هذه الأراضى لم يقوموا بزراعتها، إلا أن ذلك لا يمنع من تقدير الدخل على أساس قدرة الأرض الإنتاجية، حتى يتساوى في فرض الضريبة جميع ملاك الأراضى الزراعية دون أن تمثل الضريبة عقاباً على من يقومون بزراعة الأرض، في الوقت الذى لا يدفع الضريبة من يتقاعس عن زراعتها رغم أهمية ذلك للاقتصاد الوطنى.

ومما يؤكد أن هذه الضريبة تفرض على دخل الملكية أن القانون قد تضمن أحكاماً تتعلق برفع الضريبة أو الخضوع لها، تربط بين فرض الضريبة وبين درجة قدرة الأرض على إنتاج الدخل الزراعى ^{٨٨}.

ثانياً: ضريبة تفرض على الدخل الإجمالى المقدر

لا يعتد بفرض ضريبة الأطيان بالدخل الذى يحققه الممول فعلاً من هذه الأراضى، إذ يتم فرض الضريبة على الدخل الذى تقوم بتقديره الإدارة الضريبية مرة كل عشر سنوات، دون إلزام على مالك الأرض أو المنتفع بها بأن يقدم إقراراً يبين حقيقة دخله السنوي من هذه الأراضى أو التكاليف التي تكبدها فى سبيل الحصول على هذا الدخل، حيث تفرض الضريبة على الدخل الإجمالى الذى تقدره الإدارة، دون مراعاة للتكاليف الفعلية التي أنفقها صاحب الأرض أو المنتفع بها.

^{٨٦} محمد رشاد: الضريبة العقارية في التشريع المالى المصرى ، ص ٢٣.

^{٨٧} د. محمد حلمى مراد، ص ١٨، ص ١٩.

^{٨٨} د. محمد طه بدوى ود. محمد حمدى النشار ، ص ٢٥٠ و ٢٥١.

ويظل هذا التقدير ثابتاً لمدة عشر سنوات، نظراً لأن التغيرات في القيمة الإيجارية للأراضي الزراعية ليست سريعة الحدوث، فضلاً عن أن ثبات التقدير خلال هذه المدة يساعد على^{٨٩} تشجيع الممولين على تحسين زراعاتهم دون خوف من زيادة الضريبة بزيادة الدخل الفعلي الناتج عن هذا العمل، لأن الضريبة ثابتة لمدة عشر سنوات، كما أن عملية التقدير التي تقوم بها جهة الإدارة تكلف جهداً ومالاً ليس من الملائم إنفاقه سنوياً.

ولأن هذه الضريبة تتحدد على أساس تقديري فهي ليست من ضرائب الإقرار، حيث لا يلتزم الممولون بتقديم إقرار سنوي أو دوري عليها، أما ما يقدمه الممولون من إقرارات في بعض الحالات فذلك بغرض استفادتهم من التيسرات التي يقدمها القانون، فهي إقرارات للحصول على إعفاء أو تخفيض من الضريبة المستحقة، وليست لتحديد وعائها.

وتتخذ القيمة الإيجارية التي توجر بها الأراضي إلى صغار المزارعين أساساً لتحديد مقدار الضريبة على الأطيان، باعتبارها تمثل الحد الأدنى الذي يمكن إلزام الممولين به. وذلك على الرغم من أنه يمكن لكبار الملاك تأجير أراضيهم بقيمة أقل مما يؤجر به قعلاً صغار الملاك بالنظر إلى الصفقات الكبيرة التي يؤجرون على أساسها^{٩٠}، إلا أن صدور قانون الإصلاح الزراعي - بالمرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢- قد فوت على كبار الملاك إبرام هذه الصفقات الكبيرة، وذلك حين نص على عدم جواز تأجير الأراضي إلا لمن يتولى زراعتها بنفسه، وأنه لا يجوز أن تزيد أجرة الأرض الزراعية على سبعة أمثال الضريبة الأصلية المربوطة عليها.

ولا يمنع من تقدير الدخل أن الأرض لم تزرع فعلاً وبالتالي لم تحقق دخلاً في الواقع، إذ أنه يكفي أن تكون الأرض قابلة للزراعة أي صالحة لتحقيق هذا الدخل، ولو لم يتحقق فعلاً. وعلى هذا يمكن أن تستحق ضريبة الأطيان على إيراد لم يتحقق بالفعل، بل يفترض أن يستحق فيما بعد، وإن لم يتحقق هذا الإيراد جاز رفع الضريبة بشروط وأوضاع معينة.

^{٨٩} كمال الجرف، ص ٢٨٩.
^{٩٠} المرجع السابق مباشرة، ص ٢٨٨.

ثالثاً : ضريبة عينية أكثر منها ضريبة شخصية

الأصل أن الضريبة على الأقطان عينية، لا تراعى الظروف الشخصية للممول، وإن كان المشرع قد خرج عن هذا الأصل فى حالات استثنائية. ذلك أن الضريبة على الأقطان تفرض على المال، بغض النظر عن شخص مالكه أو المنتفع به، ودون مراعاة الحالة الاجتماعية، كما أن سعر الضريبة نسبي أو ثابت لا يزداد بزيادة الدخل، ولا يقل بمقدار التكاليف التى تكبدها الممول فى سبيل صيانة الأرض أو تحقيق الدخل.

وقد خرج المشرع على الطبيعة العينية لضريبة الأقطان فى حالتين:

الحالة الأولى : منح القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ صغار الملاك الزراعيين إعفاء من الضريبة، وذلك بالنسبة لكل ممول لا تتجاوز الضريبة على أقطانه أربعة جنيهاً، كما خفضت الضريبة بمقدار أربعة جنيهاً إذا تجاوزت قيمة الضريبة على الأقطان بالنسبة للممول أربعة جنيهاً، وبما لا يزيد على عشرين جنيهاً فى السنة.

الحالة الثانية : أبقى القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٢ من الضريبة كل مالك أو حائز (فلاح) لا تزيد جملة مساحة ما يملكه أو يحوزه من الأراضى الزراعية بكافة أنحاء الجمهورية على ثلاثة أفدنة^{٩١}.

رابعاً: ضريبة سنوية تدفع على أقساط

تحسب الضريبة على الأقطان سنوياً، أى على أساس القيمة الإيجابية السنوية المقدرة لها، ولكن المشرع راعى التيسير على الممولين بدفع الضريبة فى المواعيد الملائمة ، فنص القانون على أن تحصل الضريبة على أقساط وبمراعاة مواعيد جنى المحصول. وقد تضمن القرار الجمهورى رقم ٢٦٠ لسنة ١٩٥٨ جدولاً يحدد موعداً لتحصيل الضريبة فى كل محافظة، على أساس تحميل المحصول الرئيسى بنسبة أكبر من قيمة الضريبة، ويحصل الباقي فى موسم المحاصيل الثانوية.

^{٩١} حسنى سيد محمد، ص ٤٧.

خامساً: ضريبة تقوم على التماثل

يتم فرض الضريبة على أساس متوسط إيجار الفدان الواحد في كل حوض أو قسم ، بحيث تتساوى القيمة الإيجارية للأطيان الواقعة في الحوض أو القسم الواحد، على أساس أنها متماثلة المعدن، أى من معدن واحد يغل إيراداً متساوياً. ولذلك تقوم لجان التقسيم التابعة لمصلحة الضرائب العقارية بمعاينة أراضي كل حوض لتتأكد من أن أراضيها متماثلة المعدن أو غير متماثلة، فإذا لم تكن متماثلة كان عليها أن تقسم أراضي هذا الحوض إلى أقسام تكون متماثلة المعدن.

وتؤدى خاصية التماثل إلى احتمال اختلاف مقدار الضريبة على الأطيان بسبب اختلاف معدن الأرض، لا بسبب اختلاف مساحتها، فقد يدفع ممولان يملك كل منهما نفس مساحة الأرض ضريبة تختلف عن زميله لأن أرض الأول لاتماثل في معدنها أو جودتها أرض الآخر^{٩٢} ، مما يعنى أن ضريبة الأطيان ضريبة توزيع، أى^{٩٣} أنها لاترتبط بمساحة الأرض قدر ارتباطها بدرجة التماثل.

سادساً: ضريبة عامة ربطاً ومحلية تحصيلاً

تعتبر الضريبة على الأطيان من الضرائب العامة، التى تفرض بقانون، ويكون نطاق تطبيقها جميع أنحاء البلاد، ومن ثم يقوم بالإشراف الفنى على ربطها وتحصيلها ومتابعة حصيلتها إدارة مركزية، هى مصلحة الضرائب العقارية التابعة لوزارة المالية. وقد كانت حصيلة هذه الضريبة تؤول إلى الخزنة العامة منذ صدور قانون بتنظيمها عام ١٩٣٩ ، ولكن بصدور القانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ بنظام الإدارة المحلية أصبحت ضريبة الأطيان الزراعية محلية، أى تؤول إيرادات هذه الضريبة إلى موازنة المحافظة ومجالس المدن والقرى وذلك للإنفاق من حصيلتها على المشروعات المحلية ولصالح الإقليم .

ويتم توزيع هذه الحصيلة بنسبة الربع لمجلس المحافظة والثلاثة أرباع لمجالس الدون والمجالس القروية داخل المحافظة^{٩٤}.

^{٩٢} كمال الجرف: ص ٢٨٧ و ص ٢٨٨.

^{٩٣} حسنى سيد أحمد: ص ٤٨.

^{٩٤} فتحى جاب الله ومحمد نبيل مصطفى كمال وسامى توفيق بهجت : الضريبة على الأطيان الزراعية ، من مطبوعات معهد المحصلين والصيارف ، وزارة المالية ، القاهرة ، ١٩٩٧، ص ٨٠.

الفصل الثانى

وعاء الضريبة

تقسيم

يقصد بوعاء الضريبة الدخل المحمل بها. ولما كانت المادة الأولى من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ تنص على أن "تفرض ضريبة الأطينان على جميع الأراضى المزروعة فعلاً أو القابلة للزراعة على أساس الإيجار السنوي المقدره لهذه الأراضى"، فإنه لتحديد هذا الوعاء يتعين أن نبين أولاً الأراضى الخاضعة للضريبة، ثم نوضح أسس تقدير القيمة الإيجارية ، وذلك في مبحثين على النحو التالى:

المبحث الأول

الأراضى الخاضعة للضريبة

القاعدة العامة

إن القاعدة العامة في فرض الضريبة على الأطينان، وفقاً لنص المادة الأولى من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ هي سريان الضريبة على جميع الأراضى الزراعية، المنزرعة فعلاً أو القابلة للزراعة. فالمناطق في فرض الضريبة هو الاستغلال الزراعى الحالى أو الفعلى أو إمكانية الاستغلال الزراعى في المستقبل، إذا كانت الأرض قابلة للزراعة، أي ما دام الاستغلال الزراعى ممكناً من حيث صلاحية تربة الأرض الزراعية وتوافر العوامل الأخرى التي تلزم لهذا الغرض^{٩٥} ، فإن الأرض تخضع للضريبة.

وعلى ذلك تفرض الضريبة على الأراضى الزراعية أياً كانت وسيلة ربيها، أى سواء كانت تروى بمياه الأنهار أو العيون أو الأمطار، كذلك تفرض الضريبة على الأرض البوز التي تروى بالعيون أو الأمطار ولولم يكن بها زرع فعلاً

^{٩٥} المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٤٦ والطعن رقم ٢٦٠ لسنة ٢٣ ق عليا ، جلسة ١٩٧٩/٥/٢٩.

لانعدام وسائل ربيها. أما إذا نضبت العيون التي كانت تروى الأرض بها جاز لصاحبها أن يطلب رفع الضريبة عنها لأنها لم تعد قابلة للزراعة. ولا تخضع الضريبة للأراضي الصحراوية أو ذات الطبيعة الصخرية والتي تنعدم وسائل ربيها كالأراضي الخارجة عن الزمام وغيرها من الأراضي غير القابلة للزراعة.

وقد بين المشرع الأحوال التي لا تخضع فيها الأراضي لضريبة الأقطان. كما وضع لأراض أخرى نظاماً خاصاً في فرض الضريبة عليها نوضحه فيما يلي :

المطلب الأول

الأراضي التي لا تخضع لضريبة الأقطان

النصوص القانونية

تنص المادة رقم (٦) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أنه " لا تخضع الأراضي الزراعية الداخلة في أملاك الحكومة العامة أو الخاصة لضريبة الأقطان، أما إذا آلت ملكيتها إلى الأفراد فتخضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون".

وتنص المادة رقم (٨) من ذات القانون على أنه: "لا تخضع لضريبة الأقطان:

١- الأجران (روك الأهالي) ٢- الأراضي الداخلة في نطاق المدن المربوطة على مبانيها عوائد أملاك، مالم تكن تزرع فعلاً. ٣- الأراضي المقام عليها مبان للسكن العمومي، بما في ذلك حرم ومنافع المسكن. "

ويستفاد من هذين النصين أن المشرع قد أخرج من نطاق الضريبة عدداً من الأراضي الزراعية، فلا تخضع للضريبة، أي لا تفرض عليها هذه الضريبة ابتداءً، حتى ولو كانت منزرعة أو قابلة للزراعة، وذلك إما لصفة تتعلق بملكها، أو نظراً للطبيعة الخاصة بها، ولا يلزم لعدم خضوعها للضريبة أن يتقدم أصحابها أو المنتفعون بها بطلب تقرير عدم خضوعها.

وقد حصر المشرع حالات عدم الخضوع للضريبة فى أربعة صور^{٩٦}، وهى:

أولاً : الأراضى الزراعية المملوكة للحكومة

وفقاً لنص المادة (٦) المشار إليها فإنها تسرى ضريبة الأقطان الزراعية على الأراضى التى تدخل فى أملاك الحكومة، سواء كانت هذه الأراضى التى تدخل فى أملاك الحكومة، سواء كانت هذه الأراضى أملاكاً مخصصة للمنفعة العامة (الأملاك العامة) أو تمتلكها وتديرها الحكومة ككل الأفراد أى بوصفها شخصاً اعتبارياً، يحق لها بيعها أو التصرف فيها بجميع التصرفات الناقلة للملكية.

أما الأراضى التى يملكها أفراد، وتقوم الحكومة بنزع ملكيتها بسبب المنفعة العامة، فترفع عنها ضريبة الأقطان من تاريخ استلام الجهة النازعة لملكية هذه الأرض، وفقاً لنص المادة (٧) من القانون، على أساس أن هذه الأرض وإن كانت قد اكتسبت صفة الملك العام قبل تاريخ الاستلام، إلا أنه لا يجوز إعفاء حائزها أو المنتفع بها فعلاً طوال فترة حيازتها أو الانتفاع بها ، إلى أن تتسلمها الجهة النازعة للملكية. فإذا زالت ملكية الحكومة للأرض، إما بالتصرف فيها للأفراد ، أو بالاستغناء عنها لزوال الغرض الذى خصصت من أجله، كأن تردم ترعة أو مصرف لا حاجة إليهما، أو بتحويل طريق عمومى من ناحية أخرى، ففي هذه الحالة تخضع هذه الأراضى^{٩٧}، لضريبة الأقطان لفقدانها شرط عدم الخضوع للضريبة.

ورغم أن القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ومذكرته الإيضاحية لم يبيّن على نحو قاطع المقصود بكلمة الحكومة الواردة فى المادة (٦) من القانون المذكور، والتى لا تخضع الأراضى التى تملكها لضريبة الأقطان، إلا أن رأى مجلس

^{٩٦} يجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ تضمن حالة أخرى من حالات عدم الخضوع للضريبة تتعلق بأراضى الرزقة بلا مال التابعة لوزارة الأوقاف ، وهى الأراضى التى كانت تملك على عهد سلاطين الدولة العثمانية لبعض الأفراد، ويتصرفون فيها كيفما شاءوا مع إعفائهم من الضريبة. وقد ألغى هذا النص بالقانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣ وذلك حتى تعامل جميع الأراضى المنزرعة معاملة واحدة، إذ أن حكم أراضى الرزقة هو حكم الأراضى الموقوفة الأخرى على المساجد وغيرها من الأماكن المقدسة، وجهات البر الخاضعة للضريبة.
^{٩٧} كمال الجرف: ص ٣٠٢.

الدولة - والذي تأخذ به مصلحة الضرائب العقارية - قد استقر على الأخذ بالمفهوم الواسع لهذه الكلمة. وقد تأكد ذلك في الحالات التي وافق على إدراجها ضمن مدلول الحكومة، وتلك التي لم يوافق على أن تدخل ضمن هذا المدلول.

ما يدخل في مفهوم الحكومة: يرى مجلس الدولة^{٩٨} أن مدلول لفظ الحكومة الوارد في المادة (٦) من القانون المذكور ينصرف إلى الحكومة بمعناها الواسع الذي يشمل السلطة التنفيذية المركزية، أى الوزارات وما يتبعها من مصالح، كالجهات التابعة لوزارة الزراعة مثل مجلس القطن والألياف والمحاصيل الزيتية، والسلطات اللامركزية الإقليمية كالمؤسسات والهيئات العامة، مثل مركز البحوث^{٩٩}.

والدليل على ذلك ما جاء في نهاية المادة المذكورة من أنه: "إذا آلت ملكية هذه الأراضي إلى الأفراد فتخضع للضريبة، إذ أن كلمة (الأفراد) التي استعملها المشرع في هذه الخصوص لا يمكن أن تنصرف إلى السلطات اللامركزية الإقليمية وغير الإقليمية كالمؤسسات والهيئات العامة، خاصة وأن الهيئات والمؤسسات العامة التي تملك أحياناً أطياناً زراعية، غنما تمتلكها بقصد استصلاحها وتوزيعها على صغار المزارعين، ولا تمتلكها بغية استغلالها وجنى الربح من ورائها، وقد يؤدي فرض الضريبة عليها إلى إعاقتها عن أداء رسالتها التي تقصد الدولة من ورائها إلى تحويل أكبر عدد من الملاك إلى إجراء.

وتطبيقاً لذلك فإنه لا تخضع للضريبة على الأطيان:

١- الأراضي التي تمتلكها الهيئات العامة، استناداً إلى أن هذه الهيئات تنشأ لإدارة مرفق عام بهدف تحقيق الصالح العام، وهي بهذا الوصف لا تخرج عن كونها مصلحة حكومية منحها المشرع الشخصية الاعتبارية^{١٠٠}.

^{٩٨} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٠٠ بتاريخ ١٩٦٢/٥/١.
^{٩٩} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٣٧١، بتاريخ ٢٠٠٩/٧/١، ملف رقم ٤٦٧/١/١٥٤.
^{١٠٠} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة في ١٩٨٢/١/٥، ملفها رقم ٢٤٠/٢/٣٧. وكذلك فتواها رقم ٣٧١ جلسة ٢٠٠٩/٤/١٥، ملف رقم ٤٦٧/١/٥٤.

٢- الأراضى التى استولت عليها الحكومة طبقاً لقانون الإصلاح الزراعى رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ المعدل بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٥٢، وذلك من تاريخ قيام اللجنة العليا - المختصة بعمليات الاستيلاء والتوزيع وإدارة الأقطان المستولى عليها إلى أن يتم توزيعها، ذلك أن هذه اللجنة إنما تقوم بذلك نيابة عن الحكومة مالكة الأقطان المستولى عليها ١٠١.

٣- الأراضى التى تمتلكها المجالس المحلية، حيث تعفى المادة ٧٩ من قانون الإدارة المحلية رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ (المعدل) بأن "تسرى على الأموال العامة للمجالس المحلية القوانين واللوائح المتبعة فى إدارة الأموال العامة الحكومية... وتعفى المجالس من جميع الضرائب والرسوم التى تعفى منها الإدارات الحكومية فيما عدا الضرائب والرسوم الجمركية ورسوم الدمغة...". مما يعنى أن هذه المجالس تستفيد من حكم المادة (٦) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩، بشأن عدم خضوع الأراضى الزراعية التى تمتلكها الحكومة لضريبة الأقطان، سواء كانت هذه الأراضى التى تخصصها المجالس المحلية للمنفعة العامة أو لم تخصصها لذلك.

ما يخرج عن مفهوم الحكومة: فى تطبيق المادة (٦) من القانون المذكور

لا يتسع مفهوم الحكومة ليشمل:

١- شركات القطاع العام، ذلك لأن إفراغ هذه الوحدات الاقتصادية فى شكل الشركات المساهمة أو الجمعيات العقارية، وهى من أشكال القانون الخاص، يدل على أن المشرع قد قصد من ذلك السير على أنظمة القانون الخاص بعد تطويرها بما يلائم طبيعة المشروعات الاقتصادية العامة، ومن ثم فإن أموال هذه الوحدات تعد أموالاً خاصة، يجرى فى شأنها ما يجرى

١٠١ فتوى مجلس الدولة رقم ٤٦٠ بتاريخ ١٩٥٧/٨/٢٧. ومع ذلك فإن مصلحة الضرائب العقارية ترى (بموجب كتابها الدورى رقم ١ لسنة ٢٠١٠) استحقاق الضريبة على الأراضى المستولى عليها من الهيئة العامة للإصلاح الزراعى ولم يتم نقل ملكيتها للمنتفعين بها. كما تستحق الضريبة على الأراضى المستولى عليها من الهيئة العامة للإصلاح الزراعى وقامت بتأجيرها للأفراد و تستحق الضريبة على الأقطان المستولى عليها بمعرفة الهيئة العامة للإصلاح الزراعى ثم أفرج عنها وسلمت لأصحابها من تاريخ تسليمها لهم إعمالاً لأحكام الكتاب الدورى رقم ٦ لسنة ١٩٧٢.

على المال الخاص من قواعد، ما لم يوجد تنظيم خاص يتناولها ويغير من طبيعتها. وعليه فإن شركات القطاع العام تلزم بأداء الضرائب المستحقة على أطيانها^{١٠٢}.

٢- شركات قطاع الأعمال العام، التي ينظمها القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، حيث حلت بمقتضاه الشركات القابضة محل القطاع العام، كما حلت الشركات التابعة محل شركات القطاع العام، التي تشرف عليها تلك الهيئات، على نحو صارت معه شركات قطاع الأعمال العام خلفاً لهيئات القطاع العام، وشركات القطاع العام المشمولة بإشراف تلك الهيئات^{١٠٣}. وبذلك يكون المشرع قد استبدل تشكياً بتشكيل، وتنظيماً بآخر، دون أن يغير بذاته أوضاع الملكية العامة، ولا صفة الملكية العامة للأموال، ولا نسبتها إلى الشعب، مما يرتب اندراج شركات قطاع الأعمال العام في عموم ما عبر عنه بالقطاع العام، وهي تضطلع بالدور المنوط بها، مستصحة لما تقرر لها من أوضاع قررتها القوانين للشركات السلف، ولا يغير من ذلك كون القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ قد اشترط أن تتخذ هذه الشركات شكل الشركات المساهمة، وأن تدار بطريق شركات القطاع الخاص.

وترتيباً على ذلك فإن شركات قطاع الأعمال العام تلزم بأداء الضريبة على أطيانها كغيرها من شركات القطاع العام أو الخاص ما لم يكن هناك قانون خاص يقرر خلاف ذلك بنص صريح.

٣- الشركات العامة التي امتلكت الأراضي الزراعية التي كانت تمتلكها بعض البنوك، وذلك بمناسبة تحول هذه البنوك إلى شركات عامة، طالما أن القانون أو القرار الخاص بتأميم هذه الشركات أو تأسيسها قد احتفظ لها

^{١٠٢} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ١١٨٧ في ١٧/١٢/١٩٨٥، ملف رقم ٢١٤/٢/٢٧، وبتاريخ ١٩٨٦/١٢/٢، ملفها رقم ٢١٤/٢/٣٧. وقد تأيد هذا الرأي بحكم محكمة النقض - الطعن رقم ٣٣٩١ لسنة ٦٨ ق جلسة ٢٤/١٠/٢٠١١ بقولها "النص في المادة السادسة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩... يدل على اقتصار الإعفاء من الضريبة المستحقة على الأراضي الزراعية المملوكة للحكومة فحسب، ولا يسرى هذا الإعفاء إذا انتقلت ملكيتها لشركات القطاع العام والأفراد، إذ لا اجتهاد مع صراحة النص".

^{١٠٣} استقر على ذلك إفتاء الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، راجع مثلاً: الفتاوى أرقام ٤١ بتاريخ ١١/١٩٩٦، ورقم ٨٤٤ بتاريخ ١٠/٢٢/١٩٩٦، ورقم ٤ بتاريخ ١/٤/١٩٩٧.

بالشخصية المعنوية المستقلة. مما يعنى أن هذه الشركات تمتلك كافة أموالها. ولا يؤثر فى ذلك أن الشركة بأكملها مملوكة لشخص معنوى، إذ أن اختلاف الشخصية المعنوية تقتضى حتماً أن يستقل كل منهما بملكية أمواله عن الآخر، ومن ثم تخضع الأراضى المملوكة للشركات العامة لضريبة الأطين^{١٠٤}.

٤- الجمعيات التعاونية للإصلاح الزراعى: تعتبر هذه الجمعيات من أشخاص القانون الخاص، وتستقل تماماً عن الهيئة العامة للإصلاح الزراعى. ومن ثم فإن الأراضى الزراعية التى تمتلكها تخضع لضريبة الأطين. يؤكد ذلك القرار بقانون رقم ١٢٨ لسنة ١٩٥٧ بإعفاء الجمعيات التعاونية من بعض الضرائب والرسوم لم يتضمن النص على إعفائها من الضرائب على ما تمتلكه من أطين^{١٠٥}.

تقدير عدم خضوع الحكومة لضريبة الأطين

انتقد بعض الباحثين^{١٠٦} نص المادة (٦) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بعدم خضوع الأراضى التى تمتلكها الحكومة لضريبة الأطين، على أساس أن هذه الأراضى لا تخرج عن كونها أرضاً زراعية، تزرع فعلاً أو قابلة للزراعة كغيرها من الأراضى الزراعية التى يملكها الأفراد أو الشركات، ومن الأفضل أن تخضع مثلها لضريبة على الأطين، لما فى ذلك من سبيل لمراقبة صافى ما تغله هذه الأراضى بالمقارنة بأراضى الأفراد أو الشركات، فيتبين للقائمين على أمرها جدوى الإبقاء عليها، أو البحث عن وسائل أخرى لزيادة غلتها أو التصرف فيها للغير.

^{١٠٤} د. السيد عبد المولى: ص ٢٤، و ص ٢٥. وعلى هذا جرى العمل بمصلحة الضرائب العقارية، أنظر: عصمت عبد الكريم خليفة وآخرون: ص ١٧٠، والكتاب الدورى رقم ٤٨ لسنة ١٩٦٧.
^{١٠٥} إدارة الفتوى والتشريع للإصلاح الزراعى، فتوى رقم ٤٧ فى ١٠/١٠/١٩٥٩، مشار إليها فى د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٢٠، وأيضاً: د. السيد عبد المولى: ص ٢٤.
^{١٠٦} عبد العزيز الصيرفى: مذكرات لطلبة معهد الضرائب، ١٩٥٤، ص ٤.

وهذا القول مردود عليه من جهتين :

الأولى : أنه يمكن أن تتم الرقابة على هذه الأراض من خلال جهات رقابية متخصصة، ويكون حكمها على هذه الأرض أكثر من استخدام أسلوب فرض الضريبة لمقارنتها بأراض الغير^{١٠٧}.

والثانية : أن مناط عدم خضوع هذه الأراضى للضريبة هو أن الدولة هي المالكة لها، ومن العبث أن تدفع الدولة ضرائب لنفسها، إذ لا تعدو الضريبة في هذه الحالة قيداً حسابياً في جانب الدائن للحكومة تلتزم به هي نفسها^{١٠٨}.

ثانياً : الأجران أو روك الأهالي

لا تخضع لضريبة الأطيان ، عملاً بنص الفقرة الأولى من المادة(٨) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٩٣.

ويقصد بالأجران الأراضى التى تخصص للمنفعة المشتركة لجميع السكان، فهم يملكونها على المشاع فيما بينهم، ويخصصونها لوضع الغلات الزراعية فى الفترة ما بين الحصاد والتخزين.

وترجع حكمة عدم خضوع هذه الأجران للضريبة إلى أنها من قبيل الأراضى التى تخصص لمنفعة الأراضى الزراعية المجاورة لها؛ فالأجران لا تزرع فعلاً ، فضلاً عن أنها فى الأصل أرض مملوكة للحكومة وزعتها على الأراضى المنزرعة بنسبة نصف فدان لكل مائة فدان، وتجاوزت عن الضريبة المستحقة عنها منذ عام ١٨٩٩ لاعتبارات تتعلق بالمنفعة العامة^{١٠٩}.

أما إذا قام الأهالي بزراعة هذه الأجران، فإنها تخضع للضريبة على الأطيان، لزوال سبب عدم خضوعها لها^{١١٠}.

^{١٠٧} كمال الجرف، ص ٢٠٣.

^{١٠٨} فتوى مجلس الدولة رقم ٨٠٤ بتاريخ ١١/٢٣/١٩٥٩.

^{١٠٩} د.محمود رياض عطية، ص ٨٦٠.

^{١١٠} كمال الجرف، ص ٣٠٥.

ثالثاً: الأراضى الداخلة فى نطاق المدن التى ربطت على مبانيها عوائد أملاك

قد تكون الأرض قابلة للزراعة، ولكنها لا تزرع فعلاً لأنها مخصصة للبناء، مثل حدائق الفيلات والمنازل داخل المدن. وفى هذه الحالة لا تخضع هذه الأرض لضريبة الأطنان وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة ١٨ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩. وتبدو الحكمة من عدم الخضوع للضريبة فى أن حصيدلة الضريبة على الأطنان المتوقعة فى حالة فرض الضريبة تكون ضئيلة لا تلاءم نفقات الإدارة فى تقدير وعائها وتحصيلها، لأنها أرض مخصصة للمباني فهى تخضع للضريبة على المباني التى تدر عائداً أكبر.

وإذا زرعت هذه الأراضى بطريقة مستقلة عن المباني فإنها تخضع للضريبة على الأطنان، ومن ثم فلا تخضع للضريبة حدائق الفيلات التى يقوم أصحابها بزراعتها، لأن هذه الحدائق تخضع للضريبة على المباني تبعاً للمنازل أو الفيلات الملحقة بها^{١١١}.

رابعاً: الأراضى المقام عليها مبان للسكن العمومى

إذا كانت الأرض بطبيعتها قابلة للزراعة، ولكن أصحابها لا يقومون بزراعتها فعلاً، وإنما يقيمون عليها مبان للسكن فيها، فإن هذه الأراضى تصبح مهياًة بالفعل لغير الزراعة. ولذلك نصت الفقرة الثالثة من المادة (٨) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على عدم خضوعها لضريبة الأطنان.

ويشترط لعدم الخضوع للضريبة أن تكون هذه الأراضى قد أقيمت عليها مبان للسكن العمومى. ويقصد بالسكن العمومى المنطقة المخصصة لمساكن أهل القرية، وتشمل أيضاً حرم ومنافع السكن، إذ المفروض أن هذه القرى غير خاضعة للضريبة على العقارات المبنية، ولم يخضعها المشرع من جهة أخرى للضريبة على العقارات المبنية تشجيعاً على بناء المساكن.

^{١١١} د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٢٢.

وبمفهوم المخالفة فإن الأراضى التى تقع خارج نطاق القرية تخضع لضريبة الأقطيان حتى ولو كان مقاماً عليها مبان، غير أن القانون أجاز رفع الضريبة بمعرفة اللجان المختصة، وبناءً عليه على طلب صاحب الشأن، فإذا كانت الأراضى المقام عليها هذه المباني تقع خارج نطاق القرية ولكنها متصلة بالسكن العمومى، أو إذا كانت المباني المقامة عليها متلاصقة ولملاك عديدين بحيث أصبحت تشبه السكن العمومى، وهو ما نبينه فيما بعد تفصيلاً.

المطلب الثانى

الأراضى الخاضعة لنظم خاصة

بيان هذه الأراضى

تنص المادة (٩) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أن "الأراضى الشراقى والأراضى المخصصة لزراعة أو غرس أشجار الأحرش والغابات وأراضى طرح النهر وأكل النهر، يستمر معاملتها طبقاً لأحكام القوانين واللوائح الخاصة بذلك".

ويدل هذا النص على أن هذه الأراضى كانت تنظمها قوانين ولوائح خاصة، قبل صدور القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ نظراً لطبيعتها الخاصة، وقد قبل المشرع أن يخرجها من نطاقه لتستمر معاملتها كما كان مقرراً من قبل.

ونبين فيما يلى النظم الخاصة لهذه الأراضى:

أولاً: أراضى الشراقى: يقصد بالأراضى الشراقى الأقطيان التى تتخلف دون رى بسبب قصر درجة الفيضان، أو الأراضى التى لاتزال تروى بطريق الحياض، أو هى الأراضى التى تكون مرتفعة عن مستوى الأرض المجاورة. وبصفة عامة يقصد بالأراضى الشراقى الأقطيان التى يصعب وصول مياه الرى إليها لانخفاض مستوى مياه نهر النيل، فيضطر أصحابها إلى ريه بالآلات رافعة على غير الطريق المعتاد.

والأصل أن هذه الأراضي تخضع للضريبة على الأقطان لأنها أرض زراعية أو قابلة للزراعة، غير أن اللائحة الصادرة في ٢٨ أكتوبر ١٩٠٢ أجازت لأصحاب الشأن طلب رفع الضريبة عن هذه الأراضي وفقاً للتنظيم الآتى:

١- الأراضي التي لا يمكن ريها كلياً طوال السنة، والأراضي المعتادة ريها من الفيضان مباشرة، واضطر أصحابها بسبب الشراقي إلى ريها من غير مياه النيل بتكلفة وجهد، ترفع عنها الضريبة لمدة سنة كاملة. ومن أمثلتها: الأراضي التي تروى من الآبار أو من مياه النشع، والأراضي التي زرعت ذرة نيلية ، وتلفت بسبب عدم وجود المياه لسقيها.

٢- الأراضي الواقعة بالحياض أو الجزائر المعتاد ريها من مياه الفيضان مباشرة، واضطر أصحابها بسبب انخفاض درجة فيضان النيل إلى ريها بآلات رافعة من مياه النيل، أو الأراضي التي اعتاد أصحابها على زراعتها مرتين في السنة، إحداهما ذرة نيلية والأخرى زراعة شتوية، ولم يتيسر بسبب انخفاض مياه النيل إلا زراعتها مرة واحدة، أو الأقطان التي يمكن ريها بآلات وزراعتها مرة واحدة في السنة، ولكن لم ترو أو تزرع لأى سبب. وفي هذه الحالات ترفع نصف ضريبة السنة عن هذه الأراضي.

٣- جميع الأراضي الشراقي الأخرى تتم معاينتها بمعرفة اللجان المختصة، ثم يعرض أمرها على لجنة بالمديرية لكي تقرر إلحاقها بأحد القسمين سالفى الذكر.

ولكى ترفع الضريبة يجب أن يتقدم أصحاب الشأن أو وكلاؤهم بطلب الرفع فى موعد لا يتجاوز ٥ أكتوبر من كل سنة بالنسبة لتلف زراعة الذرة بسبب قلة المياه، ولا يتجاوز ٨ ديسمبر فى بقية الحالات الأخرى.

وإذا زال سبب الرفع كأن يتمكن أصحاب هذه الأراضي من ريها فعلاً بواسطة الآلات الحكومية أو الأراضي المجهزة لزراعة الأصناف الصيفية أو أراضي النخيل وكافة الأقطان التي لا تختلف طريقة ريها عن المعتاد، فإنسه لا يجوز رفع أى مبلغ من الضريبة عليها فى هذه الحالات.

ويلاحظ أن خطر الشراقي قد قل أو كاد أن ينعدم في الوقت الحاضر، بسبب تحويل معظم أراضي مصر إلى نظام الري الصيفي المستديم بعد بناء السد العالي.

ثانياً: أراضي الغابات والأحراش: تشجيعاً على نشر الغابات والأحراش في الأراضي الصالحة لها، بهدف الاستفادة من أخشابها في قيام الصناعات المختلفة، وخلق فرص العمل وتنظيف الجو في المناطق المجاورة^{١١٢}، فقد وضع الأمر العالي الصادر في ٢٣ أبريل ١٩٠٠ نظاماً خاصاً لهذه الأراضي، يسرى على :

- ١- الأراضي البور الواقعة في البراري والقفار.
- ٢- الأقطان الواقعة في الجهات التي لا ينتج عنها تقديم الطلب إلا محصول شتوي بسبب عدم توافر المياه منها، ويكون المال السنوي المربوط عليها أقل من خمسة قروش على الفدان.
- ٣- الأقطان البور التي تبيعها الحكومة بشرط زراعتها أو غرسها أشجار لتكون غابات.

وتتمتع هذه الأراضي بإعفاء من الضريبة لمدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ الحصول على رخصة بذلك من وزير المالية، فإذا انتهت مدة الإعفاء تفرض الضريبة عليها بالتدرج ، حيث تربط الضريبة سنوياً على كل فدان منها بواقع قرشين في السنتين الحادية عشر والثانية عشر، في السنوات الخمس التي بعدها، ثم تربط الضريبة طبقاً للقواعد العامة في ضريبة الأقطان بعد ذلك، بشرك أن لا تزيد ضريبة الفدان بأى حال عن خمسين قرشاً^{١١٣}.

ولا تستفيد هذه الأراضي بالإعفاء المذكور إلا اعتباراً من أول السنة التي يثبت لوزارة المالية أنه قد حصل غرس الأشجار فيها، ويتم معاينة هذه الأراضي سنوياً للتأكد من عدم إهمال أصحابها لزراعة أدنى جزء منها، أو تخصيص جزء من هذه الأراضي لأي زراعة أخرى، فإذا ثبت ذلك يسقط حق أصحابها في

^{١١٢} كمال الجرف، ص ٣٨٠.
^{١١٣} د. السيد عبد المولى، ص ٢٩.

الانتفاع الكلى أو الجزئى بهذا النظام وفقاً لقرار يصدر من وزير المالية فى هذا الشأن، وتخضع بالتالى للضريبة على الأطنان وفق القواعد العادية.

ثالثاً: طرح النهر وأكله: يؤدى جريان النهر نحو الشاطئ إلى تغطية جزء منه بطبقة الطمي فتصبح هذه المنطقة صالحة للزراعة، وتسمى أرض طرح النهر. أو تتآكل أجزاء من بعض الأراضي بفعل هذا الجريان، وتغطيها الرمال فتصبح غير صالحة للزراعة، وتسمى أرض أكل النهر.

وقد وضع قانون تأجير العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٤ نظاماً خاصاً لأراضي طرح النهر وأكله، فنصت المادة ٢٠ منه على رفع الضرائب على الأطنان التي يأكلها النهر ابتداءً من أول يناير التالى لحدوثه، وبناءً على المعاينة السنوية التي تقوم بها وزارة الزراعة.

وترتبط الضريبة على أراضي طرح النهر، الذي يوزع أو يباع لحوضه، اعتباراً من أول يناير التالى لتاريخ تسليمه إلى المنتفعين^{١١٤}، فإذا لم يكن داخلاً فى حوض ربطت عليه ضريبة أقرب الحياض إليه، وإذا تعذر تحديد هذا الحوض أو تعددت الحياض القريبة، تربط الضريبة على أساس متوسط الضريبة على حياض أراضي الملاصقة للنيل فى البلدة الواقع فى زمامها الطرح. ويتم ربط الضريبة ورفعها^{١١٥} فى هذه الحالة بناء على معاينة تقوم بها الجهة المختصة دون حاجة لتقديم طلب بذلك من صاحب الشأن، على خلاف ما هو مقرر بالنسبة لأراضي الشراقي.

^{١١٤} كان القانون القديم رقم ٧٣ لسنة ١٩٥٣ ينص فى المادة ١٤ منه على رفع الضريبة فى حالة أكل النهر من تاريخ حدوثه ويربط الضرائب فى حالة طرح النهر فى تاريخ تسليمه لصاحب الشأن، إلا أن العمل قد أثبت أن هذا التحديد غير سليم لأن تاريخ أكل النهر غير معروف، إذ أنه يحدث خلال شهور، فضلاً عن أصحاب الأراضي التي أكلها النهر يحرمون من الانتفاع بزراعتها فى السنة الزراعية التالية للفيضان، كما أن تسليم الطرح يكون من خلال السنة ويتم اعتماده قبل الفيضان أو بعده، فلا يستفيد مستلموه منه الطرح شيئاً فى شينياً فى هذه السنة. وقد جرى العمل فى ظل النص المذكور على أن يكون كل من الرفع والربط ابتداءً من أول السنة التالية لحدوثه، وهو الأمر الذى أقره القانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٤.

^{١١٥} تنص المادة رقم ٢٠ من القانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٤ بأن "ترفع الضرائب العقارية عن الأراضي التي يأكلها النهر ابتداءً من أول شهر يناير التالى لتاريخ حدوث الأكل، وترتبط على أراضي طرح النهر الذى يوزع أو يباع وفقاً لأحكام هذا القانون الضريبة العامة للحوض الذى يقع فيه ابتداءً من أول يناير التالى لتاريخ تسليمه إلى المتصرف إليه فيه، فإذا لم يكن الطرح واقعة فى حوض فتربط عليه ضريبة أقرب الحياض إليه، وإذا تعذر تحديد هذا الحوض أو تعددت الحياض القريبة - فتربط بالضريبة على أساس متوسط الضريبة المفروضة على حياض أراضي الجزائر الملاصقة للنيل فى البلدة الواقع فى زمامها الطرح".

المبحث الثانى تقدير القيمة الإيجارية

النص القانونى

تنص المادة (٢) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أنه "يقدر الإيجار السنوى طبقاً لأحكام المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٩ لمدة عشر سنوات، ويعاد تقدير الإيجار السنوى إعادة عامة كل عشر سنوات، ويجب الشروع فى إجراءات إعادة التقدير قبل فترة بمدة سنة على الأقل".

ويستفاد من هذا النص أن المشرع قد أخذ بطريقة التقدير الحكمى^{١١٦} فى ربط ضريبة الأيطان الزراعية، إذ يتم تقدير الإيجار السنوى المتخذ أساساً لربط الضريبة مرة كل عشر سنوات، وذلك بمعرفة جهة الإدارة عن طريق لجان مختصة، دون اعتداد بالإيجار الحقيقى للأرض أو دون أن يطالب المكلف بتقديم إقرارات سنوية عن الدخل الحقيقى الناتج عن ملكية الأرض أو الانتفاع بها.

أسباب التقدير الحكمى

يرجع الأخذ بطريقة التقدير الحكمى لربط ضريبة الأيطان الزراعية إلى عدة أسباب، منها:

١- لايلاً مالك الأرض أو المنتفع بها غالباً إلى إمساك دفاتر منتظمة أو الاحتفاظ بمستندات تدلل على الدخل الحقيقى الذى يحصل عليه من هذه الأرض، إما بسبب صغر المساحات المنزرعة وقلة الدخل الزراعى بالمقارنة بالتكلفة العالية لإمساك هذه الدفاتر أو المستندات أو لارتفاع معدلات الأمية فى المجتمع الريفى، وضعف الوعى الضريبى، وما يستلزمه من تقديم إقرار صادق وصحيح بصفة دورية.

^{١١٦} د. عاطف صنفى ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٢٦ و ٢٧.

٢- وحتى لو كانت هناك فئة من المكلفين يمسكون هذه الدفاتر، أو لديهم القدرة على إمساكها، فإن الإدارة الضريبية لا تستطيع أن تتحقق من صحة هذه البيانات ودقتها في تحقيق الدخل. وذلك لطبيعة النشاط الزراعي الذي يتم التعامل فيه بمسئدات داخلية لا يمكن التأكد من حقيقتها، وإذا ما حاولت الإدارة الضريبية التأكد من ذلك لاستغرق عملها وقتاً وجهداً لا يوازي الحصلة المتوقعة منه.

٣- تفرض الضريبة على الأراضى القابلة للزراعة، وهذه الأراضى لا تحقق دخلاً بالفعل، ومن ثم فإن التقدير الحكى هو الذى يتناسب وتطبيق القانون فى هذه الحالة.

٤- تضمن طريقة التقدير الحكى أداء الضريبة بسهولة ويسر على كل من المكلف وإدارة الضريبة، فليس هناك فرصة أمام المكلف للتهرب منها بالتلاعب فى الدفاتر والمسئدات، كما تقل أوجه الخلاف بينه وبين إدارة الضريبة حول مقدار الدخل المحقق أو النفقات التى تكبدها فى سبيل الحصول عليه.

ومع ذلك؛ فإن هذه الطريقة لا تخلو من العيوب^{١١٧}.

عيوب طريقة التقدير الحكى

١- أنها طريقة غير عادلة، لأن تحديد الضريبة على أساس قيمة إيجارية مقدرة بواسطة جهة الإدارة دون مراعاة للدخل الحقيقى للمكلف، والظروف المتعلقة بنشاطه الزراعى. وهى أمور تختلف من شخص إلى آخر يؤدى إلى احتمال تقدير دخل أكبر مما حققه الممول فعلاً، ومن ثم يتحمل بضريبة أكبر مما لو فرضت هذه الضريبة على أساس دخله الحقيقى، أو بالعكس قد يقدر الدخل بأقل مما تحقق فعلاً، مما يعنى الالتزام بأداء ضريبة أقل مما يقرره الواقع. وكلا الحاليتين لا يحقق العدالة فى الأعباء العامة.

^{١١٧} كمال الجرف، ص ٣١٢، وص ٣١٣.

٢- لا تأخذ هذه الطريقة في حسابها ما تكبده الممول فعلاً من نفقات لازمة لصيانة الأرض وزراعتها، وقد تزيد هذه النفقات في إحدى السنوات عن الدخل الحقيقي للمكلف، ومع ذلك يدفع ضريبة الأيطان الزراعية رغم تحميله بالخسائر.

٣- لا يصح التذرع بعجز الإدارة الضريبية في تقدير الدخل الحقيقي للمكلف لتبرير الالتجاء إلى التقدير الحكمي الذي قد يمثل عقوبة للمكلف دون أن يرتكب إثماً، وكان من الأحرى أن تبحث الإدارة الضريبية عن وسائل تطويرها لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، خاصة وأن عمر الإدارة الضريبية ليس قصيراً، كما أن اتباعها لهذه الوسيلة لم يمهأ أوجه الخلاف بينها وبين المكلف في تقدير هذه الضريبة.

ولذلك فقد اقترح بعض الفقهاء^{١١٨}، ونحن نؤيده، أن يترك للممول فرصة إمساك الدفاتر المنظمة لإثبات دخله الحقيقي، أو أن يتخير طريقة التقدير الحكمي، وذلك أسوة بما هو متبع في تقدير ربط ضريبة الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

إجراءات التقدير الحكمي

تم عملية تقدير الضريبة وفقاً لأحكام المرسوم رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ بعد تعديله بالقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٧٦، عن طريق لجنة تشكل في كل بلد تسمى لجنة التقسيم والتقدير، برئاسة مندوب عن وزارة المالية، وعضوية مندوب عن وزارة الزراعة وآخر عن هيئة المساحة وعمدة القرية، واثنين من المزارعين أحدهما عضو مجلس إدارة إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية، يختارهما المحافظ.

وتقوم هذه اللجنة بمعاينة أرض كل حوض يقع في زمام البلد، والتثبت مما إذا كانت أراضي الحوض متماثلة المعدن، وفي هذه الحالة الأخيرة تقسم الأرض إلى أقسام، كل قسم تكون أطيانه متماثلة المعدن، ولا يقل زمامه عن عشرين فداناً.

^{١١٨} د. عاطف صدقود. محمد أحمد الرزاز، ص ٢٦ و٢٧.

ولمعرفة معدن كل حوض تقوم اللجنة ببحث أنواع محاصيل الأرض، وقيمة إنتاج الأرض، ومقارنة متوسط ما يغله الفدان من كل قسم بالنسبة لنظيره في القسم الأخير، وتحرر هذه اللجنة مذكرة تشمل بيان المحاصيل الرئيسية، وطريقة الري والصرف، وطريقة استغلال الأراضي وغيرها من المعلومات التي لا يمكن أن تصل إليها اللجنة إلا بعد بحث واف لمعدن الأرض المقسمة.

ومتى تمت عملية التقسيم، تقوم هذه اللجنة- أو اللجان - بتحديد متوسط إيجار الفدان الواحد من أطيان كل حوضين أو قسم من حوض ، بعد أن تراعى ظروف الإنتاج بالقرية، وطبقاً لقواعد التقدير التي يصدر بها قرار وزير المالية بعد العرض على مجلس الوزراء .

ولم يعلق المشرع فرض الضريبة على توافر خرائط مساحية تعدها جهة بعينها، أو توافر سجلات أو دفاتر بمواصفات محددة، دون غيرها من الخرائط أو السجلات أو الدفاتر .

ويكفي لربط وتحصيل ضريبة الأطيان توافر الحد الأدنى من البيانات اللازمة لذلك، كتحديد موقع الأرض المنزرعة أو القابلة للزراعة، وبيان حدودها، وتحديد ملاكها أو المخصصة لهم، وذلك أمر يجب أن تسعى إليه، وتقوم على تحقيقه الجهة القائمة على ربط هذه الضريبة وتحصيلها، وذلك بإعداد هذه البيانات أو الحصول عليها من أية جهات مختصة، وصولاً إلى تشكيل لجان التقسيم والتقدير سالفه الذكر لمباشرة الاختصاص المعقود لها على الطبيعة، بمعينة كل منها معدن ما يقع من هذه الأراضي في دائرة اختصاصها؛ فإن كانت متماثلة تتولى تحديد متوسط إيجار الفدان ، وإن كانت غير متماثلة يتم تقسيمها إلى أقسام بحسب درجة تماثل معدنها ، شريطة ألا تقل مساحة كل قسم (زام) عن عشرين فداناً ، ثم تحديد متوسط إيجار الفدان في كل قسم منها^{١١٩} .

وبدهى أن هذه القواعد لا يجب أن تتعدى تقدير الإيجار السنوي للأرض، ولا يصح أن تتعرض لأساس ربط الضريبة أو نسبتها إلى التقدير بأى وجه من الوجوه^{١٢٠}، وإلا خالفت أحكام الدستور الذي يقرر فى المادة ٣٨ منه بأنه لا يكون إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغاؤها إلا بقانون.

^{١١٩} فتوى الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤٦٤ ، ملف رقم ١٣٤/٧ ، جلسة ٢٠٠٧/٦/٢٠ . ونفس المبدأ تقرر من قبل بفتوى مجلس الدولة رقم ٧٥ فى ١٩٥١/١/٢١ .
^{١٢٠} فتوى مجلس الدولة: قسم الرأى مجتمعاً، رقم ٧٥ بتاريخ ١٩٧٥/٢/٣١ .

قواعد التقدير القيمة الإيجارية

- صدر قرار وزير المالية رقم ٤٨٦ لسنة ٢٠٠٧ متضمناً القواعد الخاصة بتقدير الإيجارية للأطيان الزراعية توطئة لتعديل ضريبتها^{١٢١}، على النحو التالي:
- يراعى فى تقدير القيمة الإيجارية السنوية للأراضى الزراعية العناصر الآتية:
- ١- نوع ومعدن التربة ودرجة خصوبتها وطرق ريها وصرفها من واقع الحصر التصنيفى التفصيلى.
 - ٢- مدى قرب الأراضى من المساكن والأسواق والطرق. - أنواع المحاصيل التى تنتجها حسب دورتها الزراعية. - صافى غلة الأراضى عند التقدير حسب أسعار الحاصلات والثمار عام ٢٠٠٤، مع الاسترشاد بتوسط إنتاج الفدان بالقرية فى ذات العام ، باعتبار أن الأرض تزرع محاصيل تقليدية، ويراعى خصم هذه المصروفات الزراعية.. ولا تدخل فى هذه المصروفات أجور رى الأراضى التى تروى بواسطة طلمبات أو أدوات رى حكومية.
 - ٣- يتم التقدير على أساس متوسط إيجار لفدان فى الحوض أو قسمه أو جزء منه، وليس على أساس أطيان كل شخص على حدة.
 - ٤- يراعى خصم نسبة (٢٠ %) من إجمالى الإيراد مقابل الإدارة.
 - ٥- يكون تقدير القيمة الإيجارية للأجران الخاصة ، وسكن العزاب، والشون الزراعية، والطرق، والمساقى، والمصارف الخاصة، وكل ما يقام على الأرض الزراعية على أساس اعتبار أن هذه الأنواع من الأرض تزرع زراعة تقليدية (عادية).
 - ٦- يكون تقدير إيجار الأراضى المنزرعة الداخلة فى نطاق فى نطاق المدن المربوطة على مبانيها عوائد الأملاك حسب حالتها الزراعية وحدها.
 - ٧- لا يدخل فى التقدير إيجار الأراضى المنزرعة الداخلة فى نطاق المدن المربوطة على مبانيها عوائد الأملاك حسب حالتها الزراعية.

^{١٢١} نشر هذا القرار بعدد الوقائع المصرية رقم ١٨ فى ٢٠٠٧/٨/٨.

٨- لا يدخل فى التقدير ما قد تقيده الأرض فى المستقبل من مشروعات الرى والصرف وغيرها من الأعمال ذات المنفعة العامة التى لم يبدأ انتفاع الأرض بها المعاينة .

٩- تتبع القواعد المتقدمة عند إعادة تقدير القيمة الإيجارية للأرضى المنتفعة بمشروعات ذات منفعة والمنصوص عليها فى المادة (٥) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩، مع الاسترشاد بأسعار عام ٢٠٠٤ كأساس للتقدير .

نشر التقديرات

تنشر تقديرات الإيجار السنوى التى تقررها اللجان بعد اعتمادها من وزير المالية^{١٢٢}، بتعليق إعلانات على باب ديوان المديرية أو المحافظة، وعلى أبواب المركز ونقط البوليس ودور العمد ومشايخ العزب التابعة لها الأطنان، كما يعلن بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه الإجراءات.

ويتضح بذلك أن الإدارة ليست ملزمة قانوناً بإعلان كل مالك على حدة، بالتقدير الذى تجريه بالقيمة الإيجارية لأطيانه، بل يكفى أن تنشر وتعلن هذه التقديرات المذكورة على النحو المشار إليه آنفاً.

وقد انتقدت هذه الطريقة، على أساس أن ذلك يضر بالمكلف الذى قد لا يعلم بالقيمة الإيجارية التى قدرت لأطيانه، وبذا يسقط حقه فى استئناف هذا التقدير أمام لجنة الاستئناف، لذلك يفضل تعديل القانون بما يوجب إخطار الملاك شخصياً بالقيمة الإيجارية لأطيان كل منهم.

ويرد على هذا النقد^{١٢٣} بأنه وإن كان إخطار كل مالك بالقيمة الإيجارية لأرضه يتفق والقواعد العامة فى الضريبة، إلا أن توزيع الملكية بالبلاد بطريقة مفتتة يؤدى إلى إلقاء عبء كبير على الإدارة إذا أريد إخطار كل ممول بتقدير القيمة الإيجارية، كما أن جهل الممولين بالتقدير فى غالب الأحيان ليس هو القاعدة؛ ذلك أن التقدير فى قرية ما أمر مشاع ومعروف من الجميع، وسرعان ما يتناقل الملاك القيمة الإيجارية المقدره لكل حوض.

^{١٢٢} صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣ لسنة ١٩٩٣ بتفويض المحافظين فى اعتماد هذه التقديرات.
^{١٢٣} د. عاطف صنفى ود. محمد أحمد الرزاز، هامش رقم ٢ ص ٢٩.

استئناف أو الطعن على التقديرات

يعبر الممول^{١٢٤} عن استئنافه في الميعاد المتقدم عن طريق طلب يسلم للمحافظة بإيصال أو بكتاب موسى عليه يرسل إلى المحافظة مصحوباً بقسيمة دالة على أداء رسم خمسائة مليم عن كل فدان أو كسور الفدان^{١٢٥}، على أن لا يزيد الرسم على عشرين جنيهاً.

كما يجوز للحكومة استئناف هذه التقديرات في الميعاد المذكور إذا رأت أن تقديرات إيجار أطيان بعض الحياض أو قسم أو جزء منها أقل من قيمته ، وذلك بمذكرة يقدمها إلى المحافظ مدير القسم المالي (مدير عام الضرائب العقارية) بالمحافظة مستهدفاً زيادة التقدير.

وتفصل في الاستئناف لجنة تشكل في كل محافظة من مدير عام مصلحة الضرائب العقارية بالمحافظة (مصلحة الأموال العقارية) أو من ينيبه عنه رئيساً، ومن قاض تنتدبه الجمعية العمومية للمحكمة الابتدائية بدائرة المحافظة، وممثل لكل من وزارتي الخزانة (المالية) والزراعة يختاره الوزير المختص، وثلاثة من ممولى الضريبة يختارهم مجلس المحافظة من أعضائه لمن لا تكون لهم أطيان بالجهة التي سيباشرون العمل فيها^{١٢٦}.

^{١٢٤} يكون للمالك أو المستأجر حق الطعن في التقديرات طبقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٧٥. ^{١٢٥} طبقاً للقرار الوزاري رقم ٥٧ لسنة ١٩٥٩ يكون التكليف هو الوحدة التي يستأنف على أساسها جميع الملاك، أو أحدهم، تقديرات الإيجار السنوي. ويستفيد باستئناف أحد الملاك في التكليف الباقيون معه في التكليف ذاته. وعلى هذا الأساس يمكن أن يقدم عن كل تكليف طلب مستقل يؤدي عنه الرسم المنصوص في المادة السابعة من المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٥٣.

^{١٢٦} أثير التساؤل حول مدى جواز اشتراك أعضاء المجالس الشعبية المحلية بلجان الاستئناف بعد صدور قانون الإدارة المحلية رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩، والذي نصت المادة رقم ١٠٨ منه على عدم اشتراك أعضاء المجالس الشعبية المحلية في أعمال تنفيذية أو الاشتراك في عضوية لجان ذات طابع أو اختصاص تنفيذي؛ فرأت إدارة الفتوى لوزارة المالية - التابعة لمجلس الدولة- بفتواها رقم ١٠٦ بتاريخ ١٩٩٧/٢/٢ ملفها رقم ١١٥٢/١/٤ إلى أنه "لامنع قانوناً من اشتراك أعضاء المجلس الشعبي بالمحافظة في عضوية لجان الاستئناف المشار إليه، استناداً إلى أن طبيعة هذه اللجان تبين أنها لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، ذلك لأن القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٥٣ قد رسم طريقاً قضائياً لرفع الطعون التي تقام عن تقديرات الإيجار السنوي التي تصدرها اللجان المنصوص عليها في المادة الثانية من ذات القانون. وقد قصر الاختصاص بنظر تلك الطعون على اللجنة الاستئنافية المشار إليها، وعهد إليها وحدها الفصل في تلك المنازعات القضائية، وكفل لذوي الشأن الضمانات الكافية لحسم تلك المنازعات بقرارات نهائية تصدرها تلك اللجنة، وذلك حرصاً من المشرع على سرعة إنهاء تلك المنازعات، فضلاً عن ذلك فقد تطلب أن يكون ضمن تشكيل اللجنة عضو قضائي، الأمر الذي يبين معه بجلاء أن لجنة الاستئناف المذكورة من اللجان ذات الاختصاص القضائي. وقد وافقت مصلحة الضرائب العقارية على هذه الفتوى، وأصدرت بمضمونها الكتاب الدوري رقم ٦ لسنة ١٩٩٧ بتاريخ ١٩٧/٣/٩.

ولا يكون عمل اللجنة صحيحاً إلا بحضور خمسة أعضاء، على الأقل من بينهم الرئيس، وأحد أعضاء مجلس المحافظة.

وعلى اللجنة أن تقوم بمعاينة الأرض محل الطعن، وتبحث حالتها، ويصدر قرارها بأغلبية الآراء، فإن تساوت الأصوات رجح الجانب الذى فيه الرئيس. وعلى ذلك فإنه يمكن أن تصدر اللجنة قرارها بالنسبة لاستئناف الممول إما برفض الطعن لسلامة التقدير، أو أن تخفضه، عن كامل المساحة أو جزء منها، كما للجنة أن تزيد من التقدير بناء على الطعن الموازى الذى قدمته الحكومة أمامها.

وإذا قررت اللجنة خفض التقديرات التى طعن فيها الممول فإنه يرد إليه الرسم الذى دفعه عند تقديم طلب الاستئناف، أما إذا أصدرت قرارها بالخفض بالنسبة إلى جزء من المساحة محل الطعن فلا يرد من الرسم إلا ما يقابل هذا الجزء المخفض.

وقد ثار الخلاف فى رأى حول مدى أحقية الممول المستأنف الذى أوجب إلى طعنه بالزيادة فى التقدير فى أن يسترد الرسم الذى دفعه عند تقديم الاستئناف؛ فذهب رأى إلى أن رد الرسم وفقاً للمادة السابعة من المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ قاصر على حالة الطعن فى التقدير بالخفض، ولكن مجلس الدولة رأى^{١٢٧} وجوب رد الرسم لمن قبل طعنه، سواء استهدف بطعنه تخفيض أو زيادة التقدير، إعمالاً للقواعد التى تقضى برد الرسوم لمن أوجب طلب الاستئناف المقدم منه.

ويجوز لكل ذى مصلحة الطعن فى قرار لجنة الاستئناف أمام القضاء، وذلك بالرغم من المادة رقم ٨ من المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ تنص على أنه "لا يجوز الطعن أمام المحاكم فى قرارات لجان التقدير ولجان الاستئناف"،

ويشار فى هذا الصدد إلى أن المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ٨٧٨ لسنة ١٣ ق جلسة ١٩٦٨/٥/٢٥ قضت بأن لجان الاستئناف التى تنتظر الطعون فى تقديرات الأقطان الزراعية من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائى.
١٢٧ الفتوى رقم ١١٠٣ بتاريخ ١٩٥٩/١٢/٥ وقد وافقت عليها مصلحة الضرائب العقارية وأذاعتها بالكتاب الدورى رقم ١٨ لسنة ١٩٨٩.

حيث أُلغى هذا النص بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢، وبإلغاء موانع التقاضي، وهو الأمر الذي من شأنه أن يفتح لأصحاب الشأن ميعاداً للطعن أمام محكمة النقض الإداري في القرارات القضائية برفض طلباتهم رفع الضريبة أياً كان تاريخ تقديم هذه الطلبات، وإتاحة الفرصة كذلك لمن يبيت في طلباتهم للطعن في القرارات السلبية بالامتناع عن الفصل فيها^{١٢٨}.

إعادة التقدير

الأصل أن التقدير، متى أصبح نهائياً، فإنه يظل سارياً لمدة عشر سنوات قادمة^{١٢٩}. وهذه المدة طويلة نسبياً لاستمرار العمل بالتقدير من شأنها أن تساير الضريبة الأرض في درجة خصوبتها والظروف الاقتصادية العامة في كل فترة. وأن يكون للضريبة صفة الاستمرار مدة معقولة رغبة في بث روح الطمأنينة لدى ملاك الأرض الضعيفة حتى لا يفاجئوا بتعديلات متوالية سريعة تقسد الأوضاع المالية لأي نظام يكون قد وضعوه لاستغلال الأرض^{١٣٠}.

وبانتهاء مدة العشر سنوات، على آخر تقدير، تحسب ضريبة الأقطان وفق تقدير جديد، على أن يشرع في إجرائه قبل انتهاء التقدير الحالي بثلاث سنوات على الأكثر^{١٣١}.

وقد خرج المشرع على هذا الأصل العام، وأجاز إعادة التقدير قبل انتهاء مدة العشر سنوات^{١٣٢} في حالات معينة هي:

^{١٢٨} المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٨٠١ لسنة ٢٧ق، جلسة ١٥/٥/١٩٨٥.
^{١٢٩} صدر المرسوم بقانون رقم ٥ لسنة ٢٠١٢ بتعديل القانون رقم ٤ لسنة ٢٠٠٢ ناصاً على أن يستمر العمل بالتقدير العام الأخير لحساب ضريبة الأقطان الزراعية حتى نهاية ديسمبر ٢٠١٣.
^{١٣٠} كمال الجرف، ص ٣٢٩.
^{١٣١} كان نص المادة الأولى من المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ قد أثار الشك، حين نص على أن "يقدر الإيجار السنوي للأراضي الزراعية كل عشر سنوات توطئة لتعديل ضرائب الأقطان، ويشرع فيه قبل نهاية ثلاث سنوات على الأكثر". وذلك بحسبان أنه يتعارض مع نص المادة الثانية من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٥. ولكننا نميل إلى ما ذهب إليه بعض الفقهاء (د. عاطف صدقي ود. محمد أحمد الرزاز: ص ٢٧، هامش رقم ١، ومحفوظ على فرغلي: ص ١١) من أنه يمكن التوفيق بين هذين النصين إذ أن الشروع في إعادة التقدير يمكن أن يكون قبل ثلاث سنوات على الأكثر أو قبل سنة على الأقل. ولا يقال في ذلك أن إحالة المشرع في القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ زيادة دون داع، إذ أنه يجب أن ينتزه المشرع عن اللغو أو الترادف.
^{١٣٢} صدر قرار وزير المالية رقم ٣ لسنة ٢٠١٤ بالنص على أن يعاد تقدير الإيجار السنوي للأراضي الزراعية الواقعة بالجهات المثبتة بالكشوف و الخزائط المرفقة طبقاً لأحكام المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ المشار إليه. وتسري الضريبة المعدلة اعتباراً من أول يناير سنة ٢٠١٣. ويختص القرار الأخير

- ١-الأراضي التي تصبح قابلة للزراعة بعد عملية التقدير.
- ٢-الأراضي التي تأثرت قيمتها زيادة أو نقصاً بدرجة محسوسة نتيجة أعمال ذات منفعة عامة.
- ٣- الأراضي التي لم يكن مفروضاً عليها ضريبة في تاريخ تأجيرها أو كان مفروضاً عليها ضريبة لا تجاوز الجنيهين للفدان الواحد في السنة. ونبين ذلك فيما يلي :

١-الأرض التي تصبح قابلة للزراعة بعد عملية التقدير

نصت المادة (٤) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أنه:"الأراضي التي تصبح قابلة للزراعة بعد عملية توزيع الضرائب يقدر لها إيجار سنوي طبقاً لأحكام المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥، ويعتمد هذا التقدير من وزير المالية، وتقرض الضريبة ابتداءً من أول يناير من السنة التي حصل خلالها التقدير. ويتحدد بمرسوم الأحوال التي يجوز فيها عدم مراعاة هذه الأحكام بالنسبة للأراضي التي تبيعها الحكومة ولا يتسنى استثمارها بطريقة مرضية إلا بعد القيام بأعمال هامة".

وتختص هذه المادة بالأراضي التي تصبح قابلة للزراعة بعد عملية تقدير الضرائب. وفي هذه الحالة يقدر لهذه الأراضي إيجار سنوي، وتقرض الضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التي حصل خلالها التقدير.

أما الأراضي التي تبيعها الحكومة ولا يمكن استثمارها إلا بعد أن يقوم مالكيها بأعمال وإصلاحات هامة تتطلب إنفاق مبالغ باظة، فقد استثنيت من إعادة التقدير، وذلك تشجيعاً للأفراد والشركات على شراء هذه الأراضي التي تعرضها الحكومة للبيع بغرض استصلاحها واستثمارها لزيادة الرقعة الزراعية. ويشترط

ببعض الأراضي الكائنة بعدد من المحافظات هي: كفر الشيخ والشرقية والغربية والمنوفية والمنيا والأقصر. كما صدر قرار وزير المالية رقم ٣١٣ لسنة ٢٠١٦ بإعادة تقدير الإيجار السنوي في بعض الأراضي الكائنة بمحافظات كفر الشيخ والمنوفية والمنيا وقنا. ثم صدر أيضاً: قرار وزير المالية رقم ٢٦٥ لسنة ٢٠١٦ بإعادة تقدير الإيجار السنوي للأراضي الزراعية الواقعة بمحافظات كفر الشيخ والبحيرة والدقهلية والمنوفية والقليوبية والشرقية والغربية والفيوم والمنيا وأسيوط والأقصر وقنا وأسوان. على أن تسرى الضريبة المعدلة اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٦.

للاستفادة من هذا الحكم أن تكون الأرض مبيعة من الحكومة- بمعناها الواسع، وأن يكون قد صدر قرار جمهورى (مرسوم سابقاً) يحدد معاملتها.

ويذهب بعض الفقهاء إلى أن نص المادة (٤) المشار إليها لا تنطبق فقراتها إلا على أراضى الحكومة وذلك استناداً إلى ما صرحت به المذكرة الإيضاحية للقانون بتطبيق هذه المادة على أراضى الحكومة فقط، بقولها "وقد تناولت المادة الرابعة حالة الأراضى التى تصبح قابلة للزراعة بعد عملية توزيع الضرائب. وهذه الحالات لا توجد إلا فيما يختص بأراضى الحكومة التى تصلحها وتبيعها للأهالى والشركات أو التى تبيعها لهم بغرض إصلاحها، وفى هذه الحالة الأخيرة قد يكون إصلاحها ميسراً بتكاليف قليلة، وقد يقتضى القيام بأعمال جسيمة أو إصلاحات هامة تتكلف مبالغ طائلة...

أما الأراضى التى تبيعها الحكومة ولا يتسنى استثمارها إلا بعد القيام بأعمال وإصلاحات هامة فقد جعل لها المشرع وضعاً خاصاً يخرجها عن القواعد العامة فى شأن تقدير القيمة الإيجارية للأطيان التى تقدر بحسب حالتها وقت التقدير، بصرف النظر عن الأعمال التى أجريت لإصلاح الأراضى أو قيمتها أو المدة التى انقضت لإمكان الوصول إلى تلك الحالة. مما يستلزم الاتفاق على شروط مسبقة بين الحكومة البائعة والمشتريين على الشروط التى ستتعامل معها بشأن هذه الأراضى من نفقات، والمدة التى استغرقها الإصلاح، بحيث يتسنى للمشتريين استهلاك أو استرداد الأموال التى أنفقت وفوائدها.

وبالنسبة لأراضى الأهالى التى تصبح قابلة للزراعة خلال مدة التقدير العام، فلا تربط عليها الضريبة إلا بعد انتهاء هذه المدة، استناداً إلى أن المذكرة الإيضاحية للقانون صريحة فى قصر تطبيق هذه المادة على أراضى الحكومة وحدها، دون أراضى الأهالى. كما أن نص المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ تنص على أن "أراضى الأهالى المقررة لها قيمة إيجارية (بلاشئ) تستمر بدون ضريبة حتى نهاية المدة المحددة لسريان التقدير.

فضلاً عن أنه قد حذف مبدأ الضرائب المؤقتة بالنسبة للأطيان التي لم تكن تالفة، وإنما هي في الحقيقة أقل درجة من باقى أطيان الحوض، وهذا المبدأ كان قد تقرر بالأمر العالى الصادر فى ١٨٩٩ ولكنه عدل بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

ونحن لا نتفق مع أصحاب هذا الرأى، ذلك لأن نص الفقرة الأولى من المادة (٤) المشار إليها عام مطلق، يتعلق بأراضى الحكومة وأراضى الأهالى التى تصبح قابلة للزراعة بعد عملية توزيع الضرائب، أما الفقرة الأخيرة من هذه المادة فهى صريحة فى أنها تتعلق بالأراضى (التى تبيعها الحكومة) والتى يتطلب استثمارها بطريقة مرضية القيام بأعمال وإصلاحات هامة تستدعى الاتفاق بين الحكومة والمشتريين على شروط التعامل بشأنها، وتحديد كيفية تعيين القيمة الإيجارية لفرض ضريبة الأطيان عليها.

ويؤيدنا فى هذا الرأى ما يلى:

- لا يصح الاحتجاج بما ورد فى المذكرة الإيضاحية للقانون إلا عند غموض النص التشريعى، والواضح أن نص الفقرة الأولى من المادة الرابعة المشار إليها، واضح وضوحاً لا يحتاج الاستناد إلى المذكرة الإيضاحية بشأنه، فضلاً عن أن الغلبة عند التعارض بين النص التشريعى والمذكرة الإيضاحية تكون للنص التشريعى، لأنه يعبر عن الصيغة النهائية التى وافق عليها أعضاء البرلمان عند إقرار القانون، خاصة أن المذكرة الإيضاحية تعدها الجهة الإدارية مرفقاً بمشروع القانون، الذى يتعرض عند مناقشته من أعضاء البرلمان لتعديل قد يبعد كثيراً عن عما هو ماورد فى المذكرة الإيضاحية التى لا يتعرض لها أعضاء البرلمان بالتعديل^{١٣٣}.

- جاءت عبارات نص الفقرة الأولى من المادة الرابعة المشار إليها عامة مطلقة دون تقييد أو تخصيص، فهى تتناول (الأراضى) التى تصبح قابلة للزراعة، دون أن تقصر تطبيقها على أراضى الحكومة، وبذلك لا ينبغى أن نقيّد النص دون مبرر.

^{١٣٣} نفس المعنى: محكمة النقض فى الطعن رقم ٤٤٢ لسنة ٣٥ق، جلسة ١٩٧٠/١/٢٧.

- أيد مجلس الدولة هذا الرأي^{١٣٤}، على أساس أن المشرع لم يستثن من القاعدة العامة التي تقضى بالخضوع للضريبة أثناء التقدير العام إلا الأراضى التي تتبعها الحكومة، والتي يتكلف إصلاحها نفقات كبيرة، والتي يصدر بتحديدها مرسوم (قرار جمهورى حالياً). ومن ثم فإن الأراضى التي لا تتوفر فيها هذه الشروط لا يمكن إعفاؤها من الضريبة، وإلا كان فى ذلك مخالفة لحكم القانون.

- أن نص المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ تتعلق بأراضى الأهالى المقرر لها قيمة إيجارية بلاشئ، أى أنه قد سبق تقدير قيمتها الإيجارية، ورأت لجنة التقدير أن قيمتها الإيجارية لا شئ، وهذه تستمر بدون ضريبة حتى نهاية المدة المحددة لسريان الضريبة، طالما لم يستجد من الأمور ما يلزم إعادة تقدير هذه القيمة الإيجارية، بسبب التغير فى ظروف هذه الأراضى، وأهمها تغيير طبيعة الأرض لتصبح قابلة للزراعة. وفى هذه الحالة يقدر لها إيجار سنوى وفقاً لنص المادة الرابعة المشار إليها، دون أن يكون فى ذلك تناقض بين النصين.

٢- الأراضى التي تأثرت قيمتها زيادة أو نقصاً بدرجة محسوسة نتيجة أعمال ذات منفعة عامة

إذا ترتب على تنفيذ أعمال ذات منفعة عامة أن زادت قيمة الأراضى الواقعة فى منطقة الأعمال، أو نقص إيجارها السنوى بدرجة محسوسة، فإنه تستثنى هذه الأراضى من بقاء التقدير ثابتاً عليها لمدة عشر سنوات اذ نصت المادة الخامسة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩- بعد تعديلها بالقانون رقم ٦٣٧ لسنة ١٩٥٥ على إعادة تقدير إيجار الأراضى وفقاً لمرسوم (قرار جمهورى^{١٣٥})، يحدد بدء سريان الضريبة المعدلة، ويجوز أن ينص فيه على سريانها من أول يناير من السنة التى صدر فيها.

^{١٣٤} إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد: الفتوى رقم ٢١٧٤ بتاريخ ١٢/٩/١٩٦٧.
^{١٣٥} فوض رئيس الجمهورية وزير المالية- بالقرار الجمهورى رقم ٢٣٧ لسنة ١٩٦٩- فى أن يصدر القرارات اللازمة بإعادة التقدير.

ويمكن أن يبدأ سريان الضريبة المعدلة بأثر رجعي، إذا ترتب على تنفيذ الأعمال ذات المنفعة العامة أن نقصت قيمة إيجار الأراضي، إذ لا يؤدي الأثر الرجعي في هذه الحالة إلى تحميل أعباء مالية إضافية، بل يكون من صالح الممولين أن يطبق عليهم ذلك بأثر رجعي، لأن نقص إيجار الأراضي يترتب عليه تخفيض في مقدار الضريبة المستحقة عليهم. وفي ذلك إعمال لمبادئ العدالة التي توجب معاملتهم على أساس صحيح، يتفق ومدى الضرر الذي يتعرضون له نتيجة تنفيذ هذه الأعمال.

ولا تتحدد منطقة تنفيذ الأعمال ذات المنفعة العامة بقطعة محدودة بالذات، إنما الذي يحدد هذه المنطقة هو نوع العمل، ومي شمول نفعه، أو ضرره. كما لا يشترط كذلك أن تكون الأرض قد انتفعت بالأعمال ذات المنفعة العامة من تلقاء ذاتها دون حاجة لقيام الممول بأعمال من جانبه للاستفادة منها، وكل ما يمكن أن يترتب على قيام الممول بهذه الأعمال هو وجوب مراعاتها عند تقدير القيمة الإيجارية^{١٣٦}.

وعلى هذا؛ فإنه يمكن أن تشمل هذه الأعمال منطقة صغيرة داخل المديرية، أو تشمل المديرية كلها، أو الوجه البحري أو الوجه القبلي، أو قد تشمل البلاد كلها، فالمنطقة تتحدد بنوع العمل ذاته. وقد أفتى بأن^{١٣٧} هذه المادة تنطبق على الأراضي التي تنتفع بخزاني أسوان وجبل الأوليا من مجموع الأراضي المصرية التي تعتبر واقعة في مطنقتهما، سواء كان رى هذه الأراضي بالراحة أو عن طريق إقامة الآلات الرافعة.

هذا؛ ونشير إلى أنه طبقاً لنص المادة رقم ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٨٤ بشأن الرى والصرف، تقوم وزارة الرى خلال سنة من تاريخ إنشاء شبكة الصرف المغطى بإخطار مصلحة الضرائب العقارية عن الأراضي التي أنشئت بها الشبكة لإعادة تقدير الضريبة عليها.

^{١٣٦} د. محمود رياض عطية، ص ١٠١، ود. عاطف صدقي ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٣٩.
^{١٣٧} قسم الرأى مجتمعاً بمجلس الدولة، الفتوى رقم ٤٥ بتاريخ ١٩٥٢/١/٢، مثبتة في نعيم عطية وصلاح الدين عبد الوهاب: مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة في الضرائب والرسوم، مكتبة القاهرة الحديثة، بند رقم ٤٢، ص ١٢٤-١٢٦.

٣- الأراضي التي لم يكن مفروضاً عليها ضريبة في تاريخ تأجيرها، أو كان مفروضاً عليها ضريبة لا تتجاوز الجنيهين للفدان الواحد في السنة

وفقاً لنص المادة ٣٣ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ بشأن الإصلاح الزراعي، المعدل بالقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٢، فإنه إذا لم تكن الأرض مفروضاً عليها ضريبة عقارية في تاريخ تأجيرها، أو كان مفروضاً عليها ضريبة لا تتجاوز جنيهين للفدان الواحد في السنة، تقدر قيمتها الإيجارية، بناءً على طلب المؤجر، بمعرفة لجنة التقدير المختصة المنصوص عليها في المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ الخاص بتقدير إيجار الأرض الزراعية، لاتخاذها أساساً لتعديل ضرائب الأطنان.

ولم يحرم القانون المستأجر لهذه الأرض، بوصفه صاحب مصلحة، من حقه، كما أجاز للمؤجر، أن يستأنف التقدير أمام اللجنة الاستئنافية، وبنفس الإجراءات المنصوص عليها في المرسوم بقانون سالف الذكر. ويتبع في إجراءات طلب التقدير، أو استئنافه، القواعد المنصوص عليها فيه، دون أن يحول ذلك حق كل منهما في الطعن القضائي في قرار لجنة الاستئناف إذا لم يصادف قبولهما.

وتسرى هذه الأحكام على الأراضي الخاضعة لأحكام قانون الإصلاح الزراعي رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته، وتعتبر في تطبيق أحكام المادة ٣٣ المشار إليها مساحة الفدان من الأرض المؤجرة ثلاثمائة قسبة على الأقل، بما فيها المصارف والقنوات الحقلية الداخلة في المساحة المؤجرة^{١٣٨}.

وبتحديد القيمة الإيجارية للأرض الخاضعة للضريبة، تقوم مأموريات الضرائب المختصة بربط الضريبة، تمهيداً لتحصيلها.

وهذا ما نبينه في الفصل التالي :

^{١٣٨} يلاحظ أنه بصدر القانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٢، واعتباراً من السنة الزراعية ١٩٩٧/٩٦ أصبحت الأجرة السنوية بين المؤجر والمستأجر بعقد الإيجار تخضع لأحكام القانون المدني لم تعد لهذه الحالة تطبيق في الواقع، حيث لم تعد هناك أجرة قانونية مرتبطة بضريبة الأطنان. أطر : طارق محمد فراج وسامى توفيق بهجت، ص ٩٥.

الفصل الثالث ربط الضريبة

تقسيم

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذى يجب على الممول دفعه، أى تحديد دين الضريبة. وهذا يستلزم البحث فى مدى توافر شروط فرض الضريبة بالنسبة للممول، وذلك للتأكد من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة إليه، ثم حصر هذه المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد قيمتها، لمعرفة سعر الضريبة الذى يجب تطبيقه على مقدار الدخل الخاضع لهذه الضريبة^{١٣٩}.

ويمر ربط الضريبة على الأطنان بعدة مراحل:-

١- حصر الأراضى الخاضعة للضريبة.

٢- تحديد المدين بهذه الضريبة.

٣- تعيين حالات الإعفاء من الضريبة.

٤- تحديد سعر الضريبة على الدخل الخاضع لها.

ونبين ذلك فى مباحث أربعة، نخصص لكل مرحلة من هذه المراحل مبحثاً مستقلاً، على النحو التالى:

المبحث الأول

حصر الأراضى الخاضعة للضريبة

نظام الحصر: يقوم نظام ضريبة الأطنان على بيان وصفى (كادستر Cadaster^{١٤٠} أو تسجيل) لكل أراضى -الدولة الداخلة فى الزمام - الزراعية أو الصالحة للزراعة، وذلك بقصد حصر الأطنان التى لكل حائز فى الحوض، فإذا عرفت القيمة الإيجارية لكل حوض أمكن دخول كل القطع المملوكة أو

^{١٣٩} د. السيد عبد المولى: المالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٤١٩ و ص ٤٢٠.

^{١٤٠} الكادستر كلمة لاتينية الأصل، مشتقة من (Capitastrum) وتعني السجل الإقليمي و الذي استخدمه الرومان لجباية الضرائب. وفي الاصطلاح: الكادستر نظام لتسجيل ملكيات الاراضي يوضح حدود تلك الاراضي بتفاصيلها الدقيقة. وأيضاً هو جرد منظم للمعلومات العامة المرتبطة بالملكيات العقارية الواقعة ضمن بلد ما أو إقليم ضمن هذا البلد، وهذا الجرد يعتمد على مسح لحدود هذه الملكيات ويتم عادة تمييز هذه الملكيات باستخدام مسميات خاصة كما يتم إظهار إطار هذه الملكيات مع مسمياتها على خرائط ذات مقاييس كبيرة وتظهر هذه الخرائط (بالإضافة للسجل العقاري) لكل ملكية: طبيعتها وحجمها (مساحتها) وقيمتها والحقوق القانونية المرتبطة بالملكية.

المكلفة باسم الحائز فى القرية، ولو أنها موزعة على حياض مختلفة، وتسمى^{١٤١} عملية فك الزمام.

وتقوم بعمل هذا البيان هيئة المساحة؛ إذ عليها تحديد المنافع العامة الداخلة فى الزمام، وتحديد الحياض وأقسام الحياض، وذلك يثبتين علامات حديدية على حدودها ورصد العلامات ورسمها على لوحات، بحيث تشمل اللوحة حوضاً أو جزءاً من حوض.

وتقوم هيئة المساحة بإثبات ذلك فى سجلات تعرف بدفاتر المساحة (استمارة رقم ١ مساحة) وتفيد بها نتائج أعمال المساحة بحصر أراضى كل قرية، بحسب ترتيب الأحواض طبقاً لأرقامها، ويدرج بكل قطعة مساحتها، واسم مالكيها أو ملاكها، ومسطح ملكية كل منهم، ونوع وضع اليد، والضرائب المقررة على كل قطعة أو جزء منها، والمستندات التى آلت بها الملكية، والحقوق العينية المحملة بها.

وأساس هذا الدفتر عينى^{١٤٢}، أى تتحدد وحدته على أساس الحوض أو القطعة، وليس على أساس أشخاص المالكين، أو واضعى اليد، عليها.

وذلك بخلاف دفتر الميزانية (استمارة رقم ٢٥ مساحة) التى يفيد فيه البيانات المذكورة آنفاً بترتيب هجائى، ويدرج لكل مالك جميع أملاكه بالقرية. أى أن أساس هذا الدفتر شخصى، ويطلق عليه سجل التمويل العقارى.

ويلزم أن يكون كلا الدفترين المذكورين متطابقين. وتقوم الهيئة العامة للمساحة بإرسال الدفتر والخرائط والكشوف والاستمارات إلى كل مديرية ضرائب عقارية، وهذه ترسلها إلى مأمورية الضرائب العقارية المختصة وفقاً للتوزيع الجغرافى، ويمتنع إجراء أى تصحيح أو تغيير أة تبديل فى الدفترين إلا بعد الحصول على موافقة هيئة المساحة، وذلك كله تمهيداً لإنشاء المكلفات الجديدة. هذا؛ وتقسّم قرى الجمهورية إلى كتل وحياض، وأساس التقسيم إلى حياض

هو:

^{١٤١} د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٤٠.
^{١٤٢} حسنى سيد أحمد وآخرون، ص ٣٣.

- ١- تبلغ مساحة الحوض من خمسين فداناً إلى مائة فدان، وما يكون أقل عن ذلك يمثل استثناءً.
 - ٢- يجب أن تكون أرض الحوض قطعة واحدة، ومن تربة واحدة، وخصوبة واحدة، تقريباً.
 - ٣- يجب أن يكون شكل الحياض منتظماً على قدر الإمكان.
 - ٤- تستعمل الحدود الطبيعية حدوداً كلما أمكن.
- ويجب أن يكون لهذه الحياض قدرًا من الثبات، ولا تتغير إلا في الحدود التي وضعت لتحديد أراضي الحياض^{١٤٣}.

ويكون لصاحب الشأن الذي يتضرر من أعمال المساحة أن يتقدم بالشكوى إلى مديرية الضرائب العقارية قبل انتهاء سنة من الشهر التالي الذي صرح فيه بإثبات نتيجة أعمال المساحة بدفاتر الضرائب العقارية. ولرئيس مصلحة الضرائب العقارية مد هذه المدة إذا رأى وجهاً مبرراً لذلك.

وعلى المتظلم أن يسدد تأميناً نقدياً قدره عشرة قروش عن كل فدان أو كسور الفدان من مجموع أطيان صاحب الشأن في الناحية، وبحيث لا يقل التأمين عن جنيه، ولا يتجاوز الخمسة جنيهات، وذلك لضمان جدية الطعن، على أن يرد هذا التأمين إذا ما ثبت صحة الشكوى، بعد خصم ما يكون على المتظلم من ضرائب عقارية.

وتحيل مأمورية الضرائب العقارية هذه الشكاوى إلى تفتيش المساحة المختص، بوصفه الجهة المختصة بنظر هذه الشكاوى، على أن يتم إخطار المديرية العقارية بما يسفر عنه التحقيق، حتى يتم تصحيح دفاتر الضرائب العقارية، وذلك كله دون الإخلال بحق صاحب الشأن في اللجوء إلى القضاء للطعن في أعمال المساحة. وعلى مصلحة الضرائب العقارية تصحيح أعمال المساحة في دفاتها على ضوء الحكم القضائي الصادر في هذا الشأن.

^{١٤٣} المرجع السابق مباشرة، ص ٣٣ و ٣٤.

وعند الانتهاء من عمل مساحة أى بلد تقوم كل محافظة بإنشاء المكلفة الجديدة، ويعتبر الشخص المدرجة باسمه الأرض فى خانة (وضع اليد) بدفاتر المساحة هو صاحب التكليف، الذى لا يتغير إلا بناءً على أوضاع وشروط خاصة.

ويقوم صراف كل بلدة بعمل التسوية الخاصة، ويحصر أطيان كل شخص وضرائبها، وما زاد عليها وما نقص منها، وما يجب إدراجه باسمه فى المكلفات الجديدة.

ويعتبر دفتر المكلفة هو أهم سجل من وجهة النظر الضريبية، لأنه هو الذى تستخرج منه القائمة الإسمية (الجريدة) التى يحصل الصراف الضريبة بمقتضاها على أساس الورد^{١٤٤}، وهو قسيمة الضريبة التى يتلقاها الممول، مبيناً بها مقدار الأطيان، ومبلغ الضريبة، وميعاد الدفع.

ولا يكون لكل ممول سوى تكليف واحد بكل بلدة، مهما تعددت أملاكه^{١٤٥}. وقد سُمى هذا الدفتر بالمكلفة^{١٤٦} لاشتماله على قيمة الضرائب المكلف بأدائها كل من واضع اليد على الأرض، ويدون به كل التغيرات التى تطرأ على الملكية أو الحياة وتاريخ انتقالها، واسم المالك الجديد ورقم المساحة المخصصة له، وذلك وفقاً للعقود المسجلة التى ترسل مصلحة الضرائب صورها أو ملخصها للمحافظة.

^{١٤٤} الورد الذى يستخرج من الجريدة هو صورة طبق الأصل من دفتر الجريدة، وقد يزيد عما فى هذا الدفتر ترتيب الأوقات المقرر تسديد الضريبة فيها، والقيمة اللازم تسديدها فى كل وقت، حسب ما يرد للصراف من تعليمات وزارة المالية.

^{١٤٥} د. محمد أحمد الرزاز، ص ٤١، وكمال الجرف، ص ٣٩٩.

^{١٤٦} دفتر المكلفة: سجل مخصص لإثبات البيانات التى تساعد فى تحديد الممول المكلف بأداء ضريبة الأطيان، وهو واضع اليد على الأرض الزراعية. وتدون به أيضاً كل التغيرات التى تطرأ على الملكية أو الحياة. وسمى هذا الدفتر بدفتر المكلفة (استمارة ١٤ ض ع). ويخصص لكل ممل صفتان متقابلتان، تحتوى على عدد من البيانات، من بينها أنواع الأطيان التى تودى عنها الضريبة. راجع: حسن سيد أحمد، ص ١٣٢، و ص ١٣٣.

المبحث الثانى

المدين بالضريبة

تحديد المدين بالضريبة

لم يرد فى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ نص يحدد من هو المدين بالضريبة، إذ ورد نص المادة الأولى منه على أن "تفرض الضريبة" بصيغة المبنى للمجهول، دون أن يحدد على من تفرض الضريبة أو من يقوم بدفعها؟. بل إن المادة (١٩) من هذا القانون عندما تناولت أحكام رفع الضريبة نصت على الرفع لا يكون إلا بناءً على طلب (صاحب الشأن). كما لم يرد ذكر مالك الأرض صراحة إلا فى المادة (٢١) من القانون، التى تحدثت عن تخفيف الضريبة على صغر ملاك الأراضى الزراعية.

ويرجع بعض الفقهاء^{١٤٧} ذلك إلى أن ضريبة الأقطان عينية، لا تبحث فى شخص الخاضع للضريبة. وإذا كان الأصل أن مالك الأرض الخاضعة للضريبة هو المدين بها، إلا أن ذلك لا يمنع جواز نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، كأن ينقل المالك عبء الضريبة إلى المستأجر مثلاً.

ويذهب أنصار هذا الرأى إلى أنه يمكن أن يكون المدين بالضريبة المستحقة شخصاً غير مالكةا، إذ يمكن أن تربط الضريبة على المنتفع، أو صاحب حق الانتفاع، طبقاً لنص المادة ٩٨٧ مدنى، التى تصرح بأن تكون ثمار الشئ المنتفع به من حق المنتفع بنسبة مدة انتفاعه. وإذ تفرض الضريبة على هذه الثمار - الإيراد الحكمى - كان طبيعياً أن يتحمل المنتفع بالضريبة. ولهذا نصت الفقرة الأولى من المادة ٩٨٩ مدنى على أن المنتفع ملزم أثناء انتفاعه بكل ما يفرض على العين المنتفع بها من التكاليف المعتادة، وبكل النفقات التى تقتضيها أعمال الصيانة. ولا شك أن الضريبة التى تستحق على الأرض المنتفع بها من التكاليف المعتادة. وقد ذهب مجلس الدولة^{١٤٨} إلى أن مفاد المادة ٢/٤٥٨ مدنى

^{١٤٧} الجرف، ص ٤٠٠-٤٠٢.

^{١٤٨} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بملفها رقم ٣١٤/٢/٣٧، جلسة ١٩٨٦/١٢/٣.

التي تنص على أنه "وللمشتري ثمر البيع ونماؤه من وقت البيع ، وعليه تكاليف البيع من هذا الوقت أيضاً"، هو أن المشتري يمتلك الثمرات والنماء في المنقول والعقار على السواء، ما دام البيع شيئاً معيناً بالذات، ومن وقت تمام العقد. ويستوى في بيع العقار أن يكون مسجلاً أو غير مسجل؛ فالبيع غير المسجل كالبيع المسجل من حيث استحقاق المشتري للثمرات. والأمر كذلك أيضاً بالنسبة للتكاليف، فمتى ثبت للمشتري الحق في ثمرات البيع ونماؤه من وقت البيع فعليه يقع عبء التكاليف في ذات الوقت، وذلك كالضرائب ونفقات حفظ البيع وصيانته ونفقات الاستغلال.

كما يمكن أن تربط الضريبة على المرتهن رهناً حيازياً (عقارياً) إذ تنقل إليه حيازة العقار، ولهذا نصت المادة ١/١١٦ مدني على أنه "على الدائن المرتهن لعقار أن يتعهد العقار بالصيانة، وأن يقوم بالنفقات اللازمة لحفظه، وأن يدفع ما يستحق سنوياً على العقار من ضرائب وتكاليف".

ويمكن في حالة الشيوخ أن يعتبر الشيوخ نفسه مديناً بالضريبة؛ فترتبط الضريبة في حالة التركة، مثلاً، باسم ورثة المتوفى. ومع ذلك يجوز للمالك أو المنتفع أو المرتهن رهناً حيازياً للعقار ، أو أى مدين آخر بالضريبة ، أن يتفق على أن الضريبة يدفعها المستأجر أو مالك الرقبة أو المالك . ولكن هذه الاتفاقات لا يمكن أن يحتج بها في مواجهة مصلحة الضرائب العقارية. على أن المدين القانوني بالضريبة، كى ينفذ ما اتفق عليه الطرفان، يمكنه أن يلجأ إلى القضاء لتنفيذ اتفاقهما عند الخلاف.

وعلى أية حال؛ فإنه يمكن التعرف على المدين بالضريبة من دفتر المكلفة، فمن وردت الأرض باسمه يعتبر هو المدين بالضريبة، أو هو الملزم بأدائها أمام الحكومة، ولذلك تربط الضريبة في البلد الذى توجد به الأرض، وعلى الشخص المكلفة باسمه ، حتى ولو كان ما ورد باسم المكلف لا يمثل إلا جزءاً صغيراً من أصل ملكيته واقعة في أماكن أخرى^{١٤٩} . باسم من تربط الضريبة فعلا.

^{١٤٩} د. عاطف صدقي ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٤٢.

باسم من تربط فعلاً؟

الأصل أن تسمع الأرض باسم "واضع اليد" ، وليس باسم المالك، وقد يكون واضع اليد هو واضع اليد المالك فعلاً أو غيره. وعلى صاحب الشأن أن يثبت ملكيته أو مدى حقه في أن يكلف العقار باسمه. ويعتبر صاحباً للتكليف:

- ١- المكلف عليه العقار، وواضع يده هو أو ورثته وقت عمل المساحة.
 - ٢- واضع اليد بمقتضى عقود مسجلة أو أحكام صادرة قبل أول يناير ١٩٢٤ (تاريخ العمل بقانون التسجيل) ولم ينقل التكليف بأسماء واضعى اليد لأسباب معينة.
 - ٣- واضع اليد بمقتضى عقود عرفية مسجلة تسجيلاً تاريخياً قبل أول يناير ١٩٢٤.
 - ٤- واضع اليد بمقتضى عقود عرفية تكون في حكم العقود الثابتة التاريخ، والتي يمكن إثبات صدورها قبل أول يناير ١٩٢٤ في أحوال معينة.
 - ٥- واضع اليد بمقتضى عقود مسجلة في، أو بعد، أول يناير ١٩٢٤، سواء كان قد نقل تكليفها أم لم ينقل. على أن يجرى تحقيق لمعرفة أسباب عدم نقل التكليف، وتثبت النتيجة بخانة الملاحظات بدفاتر المساحة. ويتحمل بعبء الضريبة على الأطنان الأصلية، والضرائب المحلية، مالك الأرض في جميع الأحوال، حتى ولو كانت الأرض مؤجرة للغير بطريق الإيجار النقدي أو المزارعة.
- أما الضرائب الإضافية (الدفاع والأمن القومي ، فكان يتحمل عبئها -قبل إلغائها- الزارع (مالكا كان أم مستأجراً) إذا كان الإيجار بالنقدية. ويتحملها مناصفة مع المالك إذا كانت مؤجرة بطريق المزارعة ، وفي هذه الحالة يظل المالك ملزماً بتسديد هذه الضرائب على أن يقوم بتحصيلها من المستأجر^{١٥٠}.

^{١٥٠} د. عاطف صدقي ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٤٢.

التاريخ الذى يحدد فيه المدين: لما كانت الضريبة على الأطنان من الضرائب السنوية فإنه يمكن البحث عن المدين في أول يناير من كل سنة. ويترتب على ذلك ان المالك إذا باع أرضه خلال السنة فإنه لا يستطيع التخلص مما وجب عليه دفعه من ضرائب على هذه الأرض خلال السنوات السابقة، كذلك إذا اشترى شخص أرضاً خلال السنة فإنه يلزم بأداء الضريبة اعتباراً من أول يناير التالى لتاريخ التسجيل.

ويلاحظ أن هذه القاعدة ليست مطبقة على إطلاقها في التشريع، إذ كثيراً ما ترفع الضريبة أو تضاف بقسط اليوم، وباعتبار أن السنة ٣٦٠ يوماً، إلا أنها حالات لاتزال استثناء على أصل مبدأ السنوية، لا يطبق إلا حين يقضى القانون أو اللاتحة بذلك بنص صريح^{١٥١}.

نقل التكليف

وفقاً لتعليمات هيئة المساحة فإن واضح اليد يعتبر صاحب تكليف، ولا ينقل عقار ما (أرض) من تكليف شخص آخر إلا في إحدى حالتين:

١- بناءً على عقود أو أحكام مسجلة، كعقود البيع وعقود الإقرار بالملكية والرهن الحيازى، والأحكام القضائية الناقلة لملكية العقارات أو المثبتة لها وأحكام رسو المزاد.

٢- بناءً على رفع أو إضافة، أو بإذن من المحافظ أو من ينوب عنه بالنسبة لبعض الأراضى الأخرى. ومن أمثلة ذلك: الأراضى التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، أو الأطنان التى تباع إدارياً نظير الأموال والرسوم، والأطنان التى يأكلها النهر، والأراضى التى تضاف إلى السكن، أو ما يؤول إلى الحكومة مما تتخلف عن متوفين بغير وارث^{١٥٢}.

^{١٥١} الجرف، ص ٤٠٢.
^{١٥٢} الجرف، ص ٤٠٥ و ٤٠٦.

المبحث الثالث

رفع الضريبة والإعفاء منها

تمهيد

نظراً لأن الضريبة على الأيطان ضريبة عينية، أى أنها تعنى بالأرض الخاضعة لها، فقد قرر القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ في المادة (١٠) منه الأحوال التى ترفع فيها الضريبة لصفة تتعلق بالأرض ذاتها، دون اعتبار لشخصية المكلف بالضريبة. ومع ذلك فقد نظر المشرع إلى شخص المكلف في أحوال أخرى، منحه بعض إعفاءات لتخفيف الضريبة على صغار ملاك الضريبة الزراعية، أو لتشجيع استصلاح واستزراع الأرض الصحراوية. وعلى هذا؛ فإننا نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، يتناول المطلب الأول: أحوال رفع الضريبة، ويبين المطلب الثانى حالات الإعفاء منها. وذلك على النحو التالى:

المطلب الأول

أحوال رفع الضريبة

النص القانونى

عددت المادة (١٠) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الحالات التى ترفع فيها الضريبة، على سبيل الحصر^{١٥٣} أثناء التقدير العام:

- ١- الأراضى التى تتلف من انهيار الرمال عليها رغم العناية بوقايتها.
- ٢- الأراضى التى تصبح غير صالحة للزراعة بسبب أعمال ذات منفعة عامة.
- ٣- الأراضى التى تصبح غير صالحة للزراعة بسبب النزوز من الترع العمومية أو بسبب تسلط مياه المصارف العمومية أو النيل أو البحر أو البحيرات عليها.

^{١٥٣} أضيف هذا البند بالقانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣.

٤-الأراضي التي تتعطل زراعتها بسبب طغيان مياه النيل أو البحر أو البحيرات عليها أو بسبب المقاطع التي تجريها مصلحة الري عند صرف مياه النيل من حياض الوجه القبلي.

٥- الأراضي التي تتعطل زراعتها بسبب نضوب العيون التي كانت تروى منها أو بسبب قلة الأمطار.

٦- الأراضي التي تقام عليها مبان متصلة بالسكن العمومي ١٥٤.

٧- الأراضي التي تقام عليها مبان متلاصقة لملاك عديدين وتشبه السكن العمومي ١٥٥.

٨-الأراضي البور التي لم يسبق زراعتها، وتكون محرومة من وسائل الري أو الصرف، أو محتاجة إلى إصلاحات جسيمة ١٥٦، ومصروفات كبيرة.

^{١٥٤} كانت مصلحة الضرائب العقارية قد أصدرت كتابها الدوري رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ بعدم رفع ضريبة الأطنان الزراعية التي أقيم عليها مبان بالمخالفة لقانون الزراعة إلا بعد الحصول على ترخيص مسبق وفقاً لأحكام قرار وزير الزراعة رقم ٢١١ لسنة ١٩٩٠ إلا أن الجهاز المركزي للمحاسبات اعترض على ذلك على أساس أن عدم رفع ضريبة الأطنان عن تلك الأراضي أدى إلى حدوث ازدواج ضريبي، حيث أصبحت هذه المباني مربوطة بالضريبة على الأطنان الزراعية وضريبة العقارات المبنية في نفس الوقت. لذلك أصدرت مصلحة الضرائب القارية كتاباً دورياً برقم ٨ لسنة ٢٠٠٥ يبينه موظفيها إلى: ١- بالنسبة للمباني المقامة على الأراضي الزراعية داخل كردونات المدن والمربوط على مبانيها عوائد أملاك وتحقق بشأنها الازدواج الضريبي: - " تقوم مديريات الضرائب العقارية بعرض الأمر على السادة المحافظين بقيام لجان الجاشنئى بحصر المساحات التي عليها ازدواج ضريبي ثم تحال تقارير لجان الجاشنئى إلى لجان التقسيم والتقدير بالمديرية لمراجعة أعمال لجان الجاشنئى على الطبيعة طبقاً لأحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ والمرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ ويتم رفع الضريبة غير المستحقة باذن استبعاد يعتمد من السيد المدير العام بكل مديرية دون الرجوع للمصلحة في هذا الشأن وذلك اعتباراً من تاريخ ربطها بضريبة العقارات المبنية دون الحصول على موافقة وزارة الزراعة صراحة اكتفاء بوجود ممثلها في هذا اللجان. ٢- بالنسبة للمباني المقامة على الأراضي الزراعية داخل كردونات المدن والمربوط على مبانيها عوائد أملاك وجارى ربطها بضريبة العقارات المبنية. " يتم التنسيق بين إدارتي الأطنان الزراعية والعقارات المبنية لربط هذه العقارات بضريبة العقارات المبنية ورفع ضريبة الأطنان الزراعية عنها إعمالاً لنص المادة ٢/٨ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن الضريبة على الأطنان الزراعية. ٣- عدم العمل بأية تعليمات تتعارض مع أحكام هذا الكتاب ^{١٥٥} يقصد بالحالتين ٦ و٧ الأراضي التي تكون زراعية وقت تعديل الضرائب، ثم تقام عليها بعد ذلك مبان متصلة بالسكن العمومي، أو يقام عليها مبان متلاصقة لملاك عديدين، وتشبه السكن العمومي. وهذه ترفع عنها الضريبة، وتظل هذه الضريبة مرفوعة مادامت الأرض كذلك. أما الأراضي التي يكون مقاماً عليها مبان متصلة بالسكن العمومي، أو ما يكون مقاماً عليها مبان متلاصقة لملاك عديدين وتشبه السكن العمومي عند إجراء تعديل الضرائب فإنها تخرج بوصفها من الأراضي غير القابلة للزراعة من نطاق الضريبة، وفقاً لنص المادة (١) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩. راجع: د. محمود رياض عطية، هامش ١، ص ٨٨.

^{١٥٦} أضيف هذا البند بالقانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣.

٩- الأراضي التي تتعطل زراعتها بسبب الكوارث الطبيعية والنكبات العامة أو الحروب ١٥٧.

١٠- أراضي الجزائر المزروعة أو الصالحة للزراعة التي يجعلها النهر غير صالحة للزراعة، وحالة أراض الجزائر البور غير الصالحة للزراعة ١٥٨.

وعلة الإعفاء في الحالات الخمس الأولى أن هذه الأراضي لم يعد في الإمكان زراعتها بفعل قوة قاهرة، ولم تعد صالحة لأن تعطى دخلاً، ونظراً لأن ضريبة الأقطان مفروضة على إيراد الأرض فإن المنطق يقتضى عدم دفع الضريبة، إذ أصبحت الأرض غير صالحة لأن تعطى مثل هذا الإيراد.

أما الحالات الثلاثة (من ٦ إلى ٨) ان هذه الأراضي لم تعد صالحة للزراعة، وتحولت إلى مناطق سكنية. وكان الهدف من عدم إخضاع هذه الأراضي عند صدور القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ هو تشجيع الأهالي على الانتقال إلى مناطق واسعة شمال الدلتا وغيرها من المناطق لاستثمارها^{١٥٩}.

أما الأراضي البور التي لم يسبق زراعتها فكان المفروض عدم ربط الضريبة عليها، لأنها ليست خاضعة أصلاً للضريبة غير أن لجان التقدير - رغم عدم أحقيتها أصلاً - قامت بتقدير قيمة إيجارية لها رغم بطلان ذلك التقدير^{١٦٠}، ولكن أصحاب هذه الأراضي اهتموا في استئناف تقدير اللجنة، دون أن يبرر ذلك بقاء الربط مدة عشر سنوات.

ويرجع هذا التعداد إلى أراض هي في الأفصل هي الأصل خاضعة للضريبة، ويتوفر فيها يوم إجراء التقدير العام شرط استحقاق الضريبة، ولكن يقوم بها بعد هذا التقدير أو خلال سنة دون أخرى من سنى سريانه سبب من الأسباب، الأصل

^{١٥٧} اضيف هذا البند بالقانون رقم ٢٨ لسنة ١٩٧١، وهي تدخل ضمن حالات القوة القاهرة.
^{١٥٨} عدلت بالقانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣. وكانت أراض الجزائر بدون نص ينظم رفع الضريبة عنها، أو إعادة ربطها. وجرى العرف على اتباع القواعد العامة المتبعة في الرفع الواردة في المادة (١٠) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩، استناداً إلى عمومية النص، ثم صحح هذا الوضع بتعديل تقرر في المادة ١٤ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بموجب القانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣.

^{١٥٩} المذكرة الإيضاحية للقانون.
^{١٦٠} من هذا الرأي: كمال الجرف، ود. الرزاز، ص ٤٨. إذ أن التعديل الذي أجراه القانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣ برفع الضريبة عن الأرض البور ما كان يحتاج لتدخل تشريعي، حيث يمكن إلغاء التقديرات لمخالفتها المادة (١) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الذي لا يخضع للضريبة الأرض البور، لأنها ليست أراض زراعية أو أراض قابلة للزراعة.

فيه أن يكون مؤقتاً، فيفقد شرط الاستحقاق لمدة معينة، ويوجب رفع الضريبة عنها، وهو أمر يقتضيه أن الضريبة المفروضة يعمل بها لعدة سنوات^{١٦١}.

ويرجع اعتبار الإعفاءات مؤقتة إلى نص المادتين ١١ و١٢ من القانون الذي يقرر الضريبة لا ترفع إلا بناء على طلب الشأن، ومن تاريخ الطلب. كما أن الأراضي التي يتقرر رفع الضريبة عنها على هذا النحو تعين سنوياً إذا كانت أسباب الرفع ممن له الزوال، فإذا أصبحت تلك الأراضي صالحة للزراعة فرضت عليها الضريبة من جديد^{١٦٢} وفقاً لنص المادة رقم ١٣ من القانون. لذلك لا يفضل بعض الفقهاء أن ترد هذه الحالات تحت مسمى إعفاءات، وإنما هي تدخل ضمن حالات رفع الضريبة، فالإعفاء يتم بناءً على قانون. أما الرفع فلا يجري إلا على ربط، وبناءً على طلب من صاحب الشأن في الحالات المقررة قانوناً. ويقسمون^{١٦٣} حالات الرفع إلى ثلاث حالات:

الأولى: لعدم إمكان زراعة الأرض (البند ١ و٢ و٣ و٤ و٥)، والثانية: تحول الأراضي إلى مناطق سكنية (البندين ٦ و٧)، والثالثة بسبب صعوبة زراعة الأرض (البند ٨).

إجراءات رفع الضريبة: لا ترفع الضريبة في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٠) من القانون إلا بناءً على طلب^{١٦٤} صاحب الشأن، ومن تاريخ قيام سبب الرفع، ولو كان سابقاً على تاريخ العمل بهذا القانون، على ألا يكون الرفع عن مدة سابقة على تاريخ العمل بآخر تقدير عام للإيجار السنوي للأراضي الزراعية.

^{١٦١} الجرف، ص ٣٦٤.

^{١٦٢} د. حسين خلاف، ص ٢٩ و٣٠.

^{١٦٣} د. محمد حلمي مراد، ص ٣٠ و٣١.

^{١٦٤} قضت المحكمة العليا-الطعن رقم ٣١٦٥ لسنة ٢٩ ق، جلسة ١٩٨٦/٢/٤- بأن المشرع وضعاً تنظيمياً متكاملماً لضريبة الأقطان راعى فيه المرونة تحسباً لما قد يطرأ على الأرض من طارئ يدخلها في مجال الخضوع للضريبة أو يخرجها منه، وقد اشترط المشرع لرفع الضريبة تقديم طلب من ذوى الشأن، عند تحرى شرط عدم خضوع الأرض للضريبة لإخراجها من نطاق حظر التملك الوارد بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٣، وينبغي التقيد بالأحكام الواردة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بخصوص رفع الضريبة عن الأرض. وأن القول بغير ذلك يؤدي إلى إهدار الأحكام الأساسية التي تضمنها القانون المنظم لفرض ضريبة الأقطان.

وترفع الضريبة عن الأراضي التي يتقرر في شأنها ذلك اعتباراً من تاريخ الطلب الذي يقدم من صاحب الشأن، ويحسب قسط اليوم باعتبار السنة ٣٦٠ يوماً فيما عدا الأراضي التي تتعطل زراعتها بسبب نضوب العيون التي كانت تروى منها أو بسبب قلة الأمطار، فيكون الرفع ابتداءً من أول السنة المقدم فيها الطلب إذا ثبت أن نضوب العيون أو قلة الأمطار قد تسبب عنه عدم زراعة الأرض أو تلف زراعتها طوال السنة، وذلك لأن أصحاب هذه الأراضي لا يمكنهم تقديم طلبات رفع الضريبة إلا بعد انتهاء موسم الأمطار. وبتطبيق النص العام عليهم لا يتم رفع الضريبة إلا من تاريخ تقديم الطلب لا من أول السنة، مع أن الأرض تكون قد تعطلت زراعتها من أول السنة.

لذلك نص القانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٥ على هذا الاستثناء تقنياً لرأي مجلس الدولة^{١٦٥} بأن رفع الضريبة فسي هذه الحالة يكون اعتباراً من أول السنة لا من تاريخ الطلب بما يتفق والعدالة^{١٦٦}، أو^{١٦٧} لأن ذلك يرجع إلى انها لم تعد قابلة للزراعة، ومن ثم فقد افتقدت شرط الخضوع الذي تتطلبه المادة الأولى.

ووفقاً لنص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون تمسك كل مديرية أو محافظة سجلات لقيود طلب رفع الضريبة^{١٦٨}، تدون فيها البيانات الواردة في الطلبات، وما تم نحو قبولها أو رفضها.

وتخصص سجلات للأطيان التي ترفع اموالها، وتكون اسباب الرفع محتملة الزوال، وتستخرج من هذه السجلات سنوياً بيانات عن هذه الأطيان ترسل إلى لجان المساحة لمعاينتها، وإثبات نتيجة المعاينة عن كل مقدار، والأراضي التي

^{١٦٥} كما ورد بالمذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٥.

^{١٦٦} نصت المادة (١١) بعد تعديلها بالقانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٥ على ألا ترفع الضريبة في الأحوال المنصوص عليها في المادة السابقة إلا بناء على طلب صاحب الشأن ومن تاريخ قيام سبب الرفع، ولو كان سابقاً على تاريخ العمل بهذا القانون، على ألا يكون الرفع عن مدة سنة سابقة على تاريخ بدء العمل بأخر تقدير عام للإيجار السنوي للأراضي الزراعية.

^{١٦٧} الجرف، ص ٣٥٥.

^{١٦٨} يجب أن يرفق بالطلب إيصال دال على دفع الضريبة المستحقة، وتأمين نقدي قدره خمسمائة مليم عن كل فدان أو كسور الفدان على ألا يزيد حده على عشرين جنيهاً، ويصادر التأمين إذا ظهر أن الطلب في غير محله.

يثبت أنها صاحبة صالحة للزراعة، ويعاد ربط الضريبة التي كانت مقررة عليها من قبل ، اعتباراً من أول يناير من السنة التالية للسنة التي أجريت فيها المعاينة. ويخطر صاحب الشأن بذلك، ويؤشر بالنتيجة في السجلات المذكورة، وإذا تقدمت شكوى من صاحب الشأن بعد ذلك، فتعامل شكواه معاملة طلب جديد لرفع المال^{١٦٩}.

هذا؛ وتتنظر طلبات رفع الضريبة بمعرفة لجنة التقسيم والتقدير.

ويراعى^{١٧٠} عند عمل اللجنة ما يلي:

١- التأكد من أن الأطنان التالفة تقع حالتها ضمن الحالات المنصوص عليها بالمادة العاشرة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

٢- تحديد المساحة المطلوب رفع الضريبة عنها واسم الحوض ورقم الحوض واسم صاحب التكليف وتاريخ الرفع، مع مراعاة أحكام القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٦٩ بأن لا يكون الرفع عن مدة سابقة على تاريخ بدء العمل بأخر تعديل عام، كما يجب تحديد الفقرة من المادة العاشرة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ التي استندت إليها اللجنة في قرارها.

٣- الأراضى التي ترفع عنها الضريبة تعاد معاينتها سنوياً بمعرفة لجان الجاشنى، إذا كانت أسباب الرفع محتملة الزوال. والأراضى التي تصبح صالحة للزراعة يعاد فرض الضريبة عليها من أول يناير من السنة التالية للسنة التي أجريت فيها المعاينة وذلك بنفس قيمة الضريبة التي كانت مفروضة عليها قبل الرفع عدا الحالة الواردة بالبند (٨) من المادة العاشرة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ فيستمر رفع الضريبة إلى نهاية العمل بأخر تعديل صدر خلاله قرار الرفع.

٤- فى شأن الحالتين الواردتين بالفقرتين السادسة والسابعة من المادة العاشرة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاصة بالأطنان المقام عليها مبان متصلة

^{١٦٩} أنظر تفصيلات الإجراءات التنفيذية لرفع الضريبة أمام مصلحة الضرائب العقارية، وذلك حسبما بينه مرسوم ٥ نوفمبر ١٩٥٣: حسنى سيد محمد وآخرون ، الضريبة على الأطنان الزراعية، مرجع سابق، ص ٧٢، وكتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٦ لسنة ١٩٨٩.

^{١٧٠} كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٤ لسنة ٢٠٠٣.

بالسكن العمومي أو مبان مملوكة لملاك عديدين تشبه فئة وضعها السكن العمومي، فإنه يجب التأكد بمعرفة لجنة التقسيم والتقدير من أن الأطيان التي تنطبق عليها الفقرة السابعة والمطلوب رفع الضريبة عنها مملوكة لملاك عديدين، وأن الأطيان التي تقام عليها مبان سواء كانت مشروعات للأمن الغذائي أو المشروعات الاستثمارية كالمصانع والمفارخ والشون والمخازن لا ترفع عنها ضريبة الأطيان ما لم تكن متصلة بالسكن العمومي، وملاصقة لملاك عديدين تشبه السكن العمومي وتتنطبق عليها أحكام المادة العاشرة سالفه الذكر.

ويجب في شأن طلبات التالف، التي تقدم عن الأطيان الواقعة داخل القرى غير المربوط مبانيها بضريبة العقارات المبنية والمقام عليها مبان قبل ١٢ أغسطس ١٩٨٣ (تاريخ العمل بالقانون رقم ١١٦ لسنة ١٩٨٣)، وظاهرة بخرائط التصوير الجوي، يجب أن يرفق بطلب التالف شهادة من مديرية الزراعة تفيد موافقة وزارة الزراعة على رفع ضريبة الأطيان المقدم عنها طلب التالف، وكذا بالنسبة للمباني التي أقيمت بترخيص من وزارة الزراعة. أما المباني التي تقام بعد العمل بالقانون رقم ١١٦ لسنة ١٩٨٣ فيجب أن يرفق بالطلبات ما يفيد عدم تحرير محاضر مخالفات عن إقامة هذه المباني من الجهات المختصة (تفتيش الزراعة-الجمعية التعاونية الزراعية)، وتقوم اللجنة باتخاذ القرار المناسب على ضوء المستندات المقدمة والمعينة على الطبيعة.

وفيما يتعلق بالنسبة لطلبات التالف التي تقدم عن الأراضي الزراعية داخل كردون المدن المقام عليها مباني والمربوطة بضريبيتي الأطيان والعقارات المبنية تحال هذه الطلبات إلي لجان الجاشني التي تجري المعاينة اللازمة ويتم رفع الضريبة غير المستحقة (ضريبة الأطيان الزراعية) بموجب إذن إستبعاد يعتمد من السيد المدير العام بالمديرية دون الرجوع للمصلحة في هذا الشأن وذلك إعتباراً من تاريخ ربطها بالعوايد علي أن يتم ذلك بالتنسيق بين الإدارة العامة لضريبة العقارات المبنية والإدارة العامة لضريبة الأطيان الزراعية وفقاً لأحكام الكتاب الدوري رقم

٢١ لسنة ١٩٨٧ ، ٦ لسنة ١٩٩١ وذلك بعد الرجوع إلي الجهات المختصة للتأكد من عدم مخالفتها لأحكام قانون الزراعة.

٥- يتم رفع الضريبة عن الأطيان في حدود المساحة الواردة بالطلب المقدم من صاحب الشأن إذا ما رأَت اللجنة وجها لذلك ، وفي حالة قيام اللجنة برفض الطلب أو رفع الضريبة عن مساحة أقل من المساحة المقدم عنها طلب رفع الضريبة فيتم إخطار مقدم الطلب بقرار اللجنة وعلي أن يُفتح باب الطعن ضد قرارات لجنة التقسيم والتقدير خلال الثلاثين يوماً التالية للإخطار.

٦- تُخطر المصلحة ببيان الطعون المقدمة من أصحاب الشأن ضد قرارات لجنة التقسيم والتقدير التي قامت بتحقيق طلبات التالف لترشيح رئيس لجنة الاستئناف وإختيار ممثل وزارة المالية تمهيداً لإستصدار قرار تشكيل لجنة الاستئناف بمعرفة المديرية وتحديد خط السير لها لنظر الطعون المقدمة وصدور قرارات اللجنة في شأن هذه الطعون، وكذلك إذا أنتهي ميعاد الاستئناف ولم تقدم طعون في قرارات لجنة التقسيم والتقدير فتقوم المديرية بمراجعة الأوراق وإرسالها للمأمورية لعمَل تسويات الرفع (الإستمارة ١٨٩ أموال) بعد اعتمادها من المسؤولين بالمأموريات ترسل للمديرية لعمَل قرارات الرفع التي توافي بها المصلحة للمراجعة النهائية واعتمادها .

ولا توافق المصلحة على رفع ضريبة الأطيان الزراعية عن الأراضي التي أقيم عليها مبان بالمخالفة لقانون الزراعة وتعديلاته والأمر العسكري رقم (١) لسنة ١٩٩٦ إلا^{١٧١} بعد الحصول على ترخيص مسبق لتلك المباني وفقاً لأحكام القرار الوزاري رقم ٢١١ لسنة ١٩٩٠.

ويجوز الطعن في قرارها أمام لجنة الاستئناف، ويجوز الطعن في قرار لجنة الاستئناف أمام القضاء .

مدة سريان الرفع: تطبقاً لنص المادة (١٣) من القانون بأن الأراضي التي تقرر رفع الضريبة عنها تعاین سنوياً إذا كانت أسباب الرفع محتملة الزوال،

^{١٧١} كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم (٧) لسنة ٢٠٠٠ بتاريخ ٣٠/٤/٢٠٠٠.

والأراضي التي تصبح صالحة للزراعة يعاد فرض الضريبة عليها من أول يناير من السنة التالية التي أجريت فيها المعاينة، وذلك بنفس قيمة الضريبة التي كانت مفروضة عليها قبل الرفع، هذا عدا أرض الجزائر البور المرفوعة عنها الضريبة، والتي تصبح صالحة للزراعة، فإنه يعاد ربط الضريبة عليها ابتداءً من أول يناير من السنة التي أجريت فيها المعاينة، وذلك بضرورة الحوض الواقعة فيه، فإن لم تكن داخلة في حوض تربط عليها ضريبة أقرب الحياض إليها.

أما الأراضي البور المرفوعة عنها الضريبة - وفقاً للمادة ٨/١٠ - فيستمر إعفاؤها من الضريبة إلى نهاية المدة المقررة للتقدير العام، وهي عشر سنوات مساواة لها بباقي الأراضي البور التي لم تخطئ فيها لجان تعديل الضرائب فلم تقدر لها أية قيمة إيجارية، وتشجيعاً لأصحابها على استصلاحها واستغلالها خلال هذه المدة.

وهكذا؛ يتبين أن مدة سريان رفع الضريبة تختلف باختلاف حالات الرفع، فالأراضي البور التي تصبح صالحة للزراعة يعاد ربط الضريبة عليها ابتداءً من أول يناير من السنة التي أجريت فيها المعاينة، وذلك بضرورة الحوض الواقعة فيه، أو إلى أقرب ضريبة الحياض إليها، أما الأراضي البور التي رفعت الضريبة عليها فإن الإعفاء يستمر عليها حتى نهاية المدة المقررة للتقدير العام، وهي عشر سنوات^{١٧٢}.

^{١٧٢} د. محمد حلمي مراد، ص ٣٣ و ص ٣٤.

المطلب الثانى

الإعفاءات الشخصية

التشريعات المتعلقة بهذه الإعفاءات

منح المشرع ممولى الضريبة على الأطين إعفاءات تتعلق بأشخاصهم لاعتبارات تتعلق بتخفيف العبء الضريبي على صغار ملاك الأراضى الزراعية، أو لتشجيعهم على استصلاح واستزراع أراض معينة.

وقد صدرت القوانين لذلك، ومنها القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣، والقانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٣، والقرار بقانون رقم ٢ لسنة ١٩٧٧، والقانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٨١. ونبين ذلك فيما يلى:

أولاً : القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣

صدر القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ بشأن تخفيف الضريبة على صغار ملاك الأراضى الزراعية، وذلك بإعفاء كل ممول لا تتجاوز الضريبة المستحقة على أطينه أربعة جنيهاً فى السنة. أما الذين تتجاوز الضريبة عليهم أربعة جنيهاً فى السنة ولا تزيد على عشرين جنيهاً فتخفف عن أعبائهم الضريبة المستحقة بقيمة أربع جنيهاً منها.

ويقصد بالضريبة المعفاة : الضريبة الأصلية والضريبة الإضافية ورسم المحافظة^{١٧٣}.

ويستحق هذا الإعفاء سنوياً، على أساس الضريبة المربوطة على تكليف الممول فى أول يناير من كل سنة، وبالنظر إلى ما يمتلكه فى جميع أنحاء الجمهورية من أراض زراعية، وذلك بصرف النظر عن التغيرات التى تطرأ على التكليف خلال السنة.

وتيسراً على الورثة الذين لا يتمكنون من نقل التكليف فى أول يناير من السنة التالية لوفاة مورثهم فقد رأى مجلس الدولة^{١٧٤}، لكى يستفيد الورثة من هذا

^{١٧٣} د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٥١.
^{١٧٤} إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد، الفتوى رقم ١٠٧ بتاريخ ١/٧/١٩٦٣، ملف رقم ١١/٥٤/١١.

الإعفاء، أن تنتقل تكاليف الأطنان إلى الورثة وفقاً لما تثبته مستندات الوفاة والوراثة دون حاجة لتسجيلها، تأسيساً على أن انتقال العقار بالميراث لا يتوقف على شهر حق الإرث. ولذلك فقد بينت مصلحة الضرائب العقارية بكتابها الدورى رقم ١٢ لسنة ١٩٧٢ أن التكاليف ينقل بموجب جميع شهادات الوراثة الصادرة من المحاكم الشرعية دون حاجة للمطالبة بتسجيلها، وإذا كانت حصة كل وارث واضحة بها فينقل التكاليف لإسمه بالمشاع مع الباقين، على أن يؤشر قرين التنفيذ بأنه تم بموجب إسهاد وراثة غير مسجل.

أما إذا كان التكاليف الذى يستحق الإعفاء أو التخفيف موروثاً أو مشتركاً أو موقوفاً ، ولم يشهر كله ، فلا يستحق أحد من الورثة أو الشركاء المستحقين فيه الإعفاء أو التخفيف من نصيبه، إلا إذا فرز أو عين نصيب كل منهم بمحرر مسجل ونفذ بالمكلفات^{١٧٥}.

أما المكلفات المنشأة بناءً على أحكام صحة ونفاذ نهائية وغير مسجلة فلا يستحق أصحابها إعفاءً أو تخفيفاً إلا بعد تسجيل هذه الأحكام^{١٧٦}.

ويستثنى من منح الإعفاء على أساس التكاليف الممولون الذين اكتسبوا ملكياتهم تنفيذاً للمادة التاسعة من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢، إذا لم تنقل الأرض الموزعة عليهم إلى مكلفاتهم بسبب عدم إسهار شهادات التملك^{١٧٧}. والأصل أن يتقرر الإعفاء أو التخفيف دون حاجة إلى أن يقدم المالك طلباً بذلك^{١٧٨}، ولكن إذا هذا المالك يمتلك فى أكثر من بلدة أطياناً تستحق الإعفاء أو التخفيف، أو تغير من وضعه فى الاستفادة من هذا الإعفاء، عليه أن يقدم إخطاراً

^{١٧٥} حسنى سيد وآخرون: ص ١١٦.

^{١٧٦} كتاب دورى المصلحة العقارية رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٨.

^{١٧٧} د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٥٢.

^{١٧٨} كان القانون القديم رقم ٦٩ لسنة ١٩٤٢ قبل إلغائه بنص المادة ٨ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ يشترط للإفادة أو التخفيف أن يقدم الممول إقراراً يوضح فيه مقدار ما يوديه من الضريبة واستحقاقه للإعفاء منها أو تخفيفاً. ويتخذ هذا الإقرار أساساً لخصم المبالغ المستحقة له سنوياً. وقد لوحظ أن فى تقديم هذه الإقرارات إرهاب للمكلف وللموظفين الذين يعهد إليهم بتطبيق القانون، فقدرت فى القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ أن ترفع الضريبة أو تخفف عن صغار الممولين فى كل سنة، على أساس الضريبة المرهونة على تكاليف كل ممول بالبلد الواحد فى يناير من نفس السنة دون حاجة إلى تقديم إقرارات منهم. أنظر د. محمد حلمى مراد، ص ٣٧.

،على النموذج رقم ٦٢ ص.ع؛ إلى مأمورية الضرائب الواقع فى دائرتها تكاليفه،
يبين فيها مقدار ما يملكه فى كل بلد، والضريبة السنوية المفروضة على كل منها.
وإذا تضمن هذا الإخطار بيانات خاطئة، فإن الممول يحرم من الانتفاع بمزايا
هذا القانون لدة خمس سنوات، فضلاً عن توقيع غرامة تساوى المبلغ الذى استفاد
منه إعفاءً أو تخفيفاً، وذلك بقرار يصدر من رئيس مصلحة الضرائب العقارية،
دون أن يخل ذلك بحق المصلحة فى تقديمه إلى انقضاء العقوبة الجنائية المقررة
عن تقديم هذه البيانات ، والتي يكون حدها الأدنى الحبس لمدة شهر .

أما إذا بادر الممول من تلقاء نفسه بتصحيح هذا الإخطار ، فإنه يجوز للمحافظ
أن يقرر إعفاء الممول من الغرامة المالية المشار إليها.

ولا يتمتع بهذا الإعفاء سوى الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين؛
كالشركات الصناعية أو التجارية أو شركات الأراضى أو البنوك أو غيرها.

وحتى يتمتع الممولون الذى اكتسبوا ملكياتهم عن طريق الإصلاح الزراعى
بالإعفاء أو التخفيف المقررة بالقانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣، فقد صدر القرار
بقانون رقم ١٧٧ لسنة ١٩٦١ بإلغاء المادة الرابعة من القانون رقم ٣٧٠ لسنة
١٩٥٣ التى كانت تحول دون ذلك. وأصبح من حق هؤلاء الممولين التمتع بأحكام
الإعفاء أو التخفيف حتى ولو لم تتقبل الأرض الموزعة عليهم إلى مكلفتهم بسبب
عدم إشهار شهادات التملك^{١٧٩}.

ثانياً: القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٣

منح هذا القانون إعفاء لكل من يملك، أو يحوز، ثلاثة أفدنة فأقل. ويشمل
الإعفاء من الضريبة على الأطيان الزراعية وملحقاتها، وما يرتبط بها من ضرائب
أو رسوم. واعتبر المشرع أن مثل هذا الممول يجب أن تشمله الرعاية ، فيخفف
عبء الضريبة عليه.

^{١٧٩} راجع فى ذلك القرار الوزارى رقم ١٣٣ لسنة ١٩٦٧، والكتاب الدورى الصادر عن مصلحة الضرائب
العقارية بأرقام ٤ لسنة ١٩٧٦، و١١ لسنة ١٩٨٥، و١٨ لسنة ١٩٨٦.

ويتناول هذا الإعفاء الأشخاص الطبيعية والاعتبارية على السواء. إذ أن المشرع استعمل عبارتي (كل مالك) و(كل حائز)، ولفظ (كل) هو من ألفاظ العموم لاستغراق جميع ما يصدق عليه من الأشخاص.

ولقد أثير التساؤل عن مدى سريان هذا الإعفاء على الأوقاف الخيرية التي تديرها هيئة الأوقاف المصرية ، فرأى مجلس الدولة أن^{١٨٠} هذه الأوقاف تتمتع بالإعفاء المقرر بالقانون المذكور، لأن الأوقاف تعتبر من الأشخاص الاعتبارية، وبالتالي تدخل ضمن عموم الأشخاص التي يشملها الإعفاء إذا ما توافرت شروطه؛ باعتبار أن كل وقف على حدة يمثل شخصاً اعتبارياً قائماً بذاته مستقلاً عن الهيئة العامة للأوقاف المصرية. ولا يعدو دور هذه الهيئة دور النظارة بمقتضى حكم القانون. فهئية الأوقاف لا تمتلك الأوقاف الخيرية ، وإنما يقتصر دورها طبقاً لقانون إنشائها على نظارتها وإدارتها في أوجه البر والخير، وذلك باعتبارها حلت محل وزارة الأوقاف في هذا الصدد.

ويشترط^{١٨١} للإعفاء ما يلي:

- ١- أن لا يزيد مجموع ملكية الشخص وحيازته على ثلاثة أقدنة على مستوى الجمهورية.
- ٢- أن لا تكون هذه الملكية أو الحيازة منزرعة كلها حدائق مثمرة.
- ٣- أن لا يكون للممول دخل من أى مصدر خلاف النشاط الزراعى.
- ٤- أن تتوافر فى الحائز الشروط السابقة حتى يتمتع بالإعفاء من ضريبتى الدفاع والأمن القومى (قبل إلغائهما).٥- أن يتقدم الممول بإخطار إلى مأمورية الضرائب العقارية المختصة أو ضرائب الناحية. ويوضح فى هذا الإخطار أن شروط الإعفاء قد توافرت فى حقه. على أن يقدم هذا الإخطار فى ديسمبر من كل عام^{١٨٢}.

^{١٨٠} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤٧١ بتاريخ ١٩٧٧/٦/٢٣، جلسة ١٩٧٧/٦/١، ملف رقم ١٩٤/١/٣٧.

^{١٨١} أنظر: قرار وزير المالية رقم ١٦٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقرار الوزارى رقم ١٥٠ لسنة ١٩٧٥. ^{١٨٢} لم يمنع القرار الوزارى رقم ١٥٠ لسنة ١٩٧٥ الممولين الذين يتقدمون بهذه الإخطارات بعد هذا الميعاد من حقهم فى قبول إخطاراتهم رغم أنها قد قدمت بعد الميعاد.

وينعقد الاختصاص فى البت فى مدى توافر شروط الإعفاء، وتحديد المستفيد منه، إلى لجنة تشكل بقرار من رئيس مجلس القرية. وتتكون من خمسة أعضاء، هم عمدة القرية وصراف الناحية والمشرف الزراعى بالناحية، ورئيس مجلس إدارة الجمعية التعاونية الزراعية، ورئيس المجلس المحلى، ويرأس مجلس القرية المختص.

وتتعد اللجنة فى يناير من كل عام، لنظر الطلبات المقدمة إليها، حتى نهاية ديسمبر من العام السابق، ولها كذلك أن تنظر فى الحالات التى تقع بالمخالفة لأحكام القانون، والحالات التى يطرأ عليها تغيرات يترتب عليها عدم التمتع بالإعفاء، حتى ولم تقدم إخطارات عنها.

وإذا اكتشفت اللجنة أن الممول قد قدم إليها بيانات غير صحيحة بهدف التهرب من الضريبة، وكان يعلم أن هذه البيانات غير صحيحة أو ارتكب غشاً من شأنه التمتع بالإعفاء عن غير وجه حق، لها أن تفرض غرامة على هذا الممول المخالف تعادل مثلى الضريبة التى حاول التهرب منها. ويجب أن تعتمد هذه الغرامة من محافظ الإقليم قبل نفاذها.

وللممول ، أو للحائز، أو لمأمورية الضرائب المختصة، الحق فى التظلم من قرارات اللجنة فى موعد أقصاه شهر من تاريخ إخطاره ، وذلك أمام لجنة تكل برئاسة أحد وكلاء النائب العام (يرشحه رئيس النيابة المختص)، ويكون رئيس مأمورية الضرائب العقارية المختصة نائباً له، وسبعة أعضاء هم : أحد مأمورى الضرائب العقارية، ورئيس قسم الربط بمأمورية الضرائب المختصة، ومندوب من تفتيش الزراعة المختص، ومندوب من مأمورية الشهر العقارى المختص، ومندوب من تفتيش المساحة المختص، واثنان من المزارعين من بين أعضاء المجلس الشعبى بالمحافظة.

وتصدر هذه اللجنة قراراتها بالأغلبية المطلقة. وعند تساوى الأصوات يرجح الجانب الذى فيه الرئيس أو نائبه (عند غياب الرئيس).

ولا يحول صدور قرار لجنة التظلمات من حق المأمورية أو أصحاب الشأن في الطعن على هذا القرار أمام القضاء .

ثالثاً: القرار بقانون رقم ٢ لسنة ١٩٧٧

منح هذا القرار بقانون إعفاء كلياً من الضرائب عن الفلاحين الذين يمتلكون ثلاثة أفدنة فأقل وعلى الدخول التي لا تتعدى خمسمائة جنيه في السنة. وذلك بهدف التيسير على صغار الفلاحين وذوى الدخل المحدود من أداء الضرائب. ويستفيد بهذا الإعفاء كل من يحمل صفة فلاح، وهو الشخص الذى تكون حرفته الأساسية الزراعية لا يجاوز ما يملكه ثلاثة أفدنه، أياً كانت نوع زراعتها، أى حتى ولو كانت منزرعة حدائق مثمرة^{١٨٣}. وبالتالي لا يستفيد بهذا الإعفاء الفلاحون الذين تتجاوز ملكياتهم الثلاثة أفدنة أو تزيد دخولهم على خمسمائة جنيه في السنة .

ولا يستفيد بالإعفاء المذكور الحائز للأرضى الزراعية، ولو كانت فى مجموعها ثلاثة أفدنة فأقل.

وقد ألغى القرار رقم ٢ لسنة ١٩٧٧ بموجب القرار بقانون رقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٣. ولم يعد هذا الإعفاء سارياً منذ عام ١٩٨٣.

رابعاً: القانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٨١

تتمتع الأراضى الصحراوية التى يتم استصلاحها واستزراعها وفقاً لخطة الدولة للاستصلاح، وفى المواعيد التى يحددها مجلس إدارة الهيئة المختصة، أو يتضمنها العقد المبرم مع ذوى الشأن بالإعفاء مما يكون مستحقاً عليها من ضريبة الأقطان ومن الضرائب والرسوم الإضافية المتعلقة بها، مهما كانت تسميتها أو مصدر فرضها، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ جعل الأرض صالحة للزراعة. وذلك بمقتضى أحكام القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الأراضى الصحراوية.

وقد عرف القانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٩٤ الأراضى الصحراوية الواقعة المعتبرة خارج الزمام بعد مسافة الكيلومترين بالنسبة للأراضى الزراعية والأراضى البور،

^{١٨٣} أنظر: حسنى سيدمحمد وآخرون، ص ١٢١.

سواء كانت مزروعة بالفعل أو غير مزروعة، أو كانت مشغولة بمباني أو منشآت ثابتة.

ويقصد بالزام حد الأراضى التى تمت مساحتها مساحة تفصيلية، وحصرت فى سجلات المساحة وسجلات المكلفات ، وخضعت الضريبة العقارية على الأطنان.

ويدخل فى حكم الأراضى الصحراوية التى تستفيد من الإعفاء المذكور: أراضى البحيرات التى يتم تجفيفها، أو الداخلة فى خطة التجفيف لأغراض الاستصلاح الزراعى.

ويهدف الإعفاء إلى تشجيع استصلاح الأراضى الصحراوية لزيادة الرقعة الزراعية، تحقيقاً للنماء الاقتصادى والاجتماعى.

المبحث الرابع

سعر الضريبة

الضريبة الأصلية على الأطنان

تحدد سعر الضريبة في بداية العمل بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بواقع ١٦% من القيمة الإيجارية للفدان الواحد في السنة. وكان يعيب^{١٨٤} هذا التحديد أمران:

الأول: أن هذا السعر لا يرتبط بالقيمة الإيجارية في جميع الحالات، بمعنى أنه لا يطبق على جميع الأراضي أياً كانت قيمتها الإيجارية، وإنما اشترط المشرع حينئذٍ أن لا تزيد الضريبة عن ١٦٤ قرشاً للفدان الواحد في السنة. ويؤدي هذا الشرط إلى تمتع الأراضي التي تزيد قيمتها الإيجارية بمزايا خفيض الضريبة عليها، مقارنة بتلك التي تقل قيمتها الإيجارية وتخضع للضريبة بالسعر المقرر دون تخفيض، مما يشكل إخلالاً بمبدأ العدالة الضريبية.

والثاني: أن هذا السعر (١٦%) لم يكن يتناسب مع القيمة الإيجارية للفدان، والتي كانت مرتفعة حينئذٍ، مما يشكل عبئاً ضريبياً على الممول. ولذلك؛ فقد عدل هذا السعر بالقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩، بحيث أصبح سعر ضريبة الأطنان اعتباراً من أول يناير ١٩٤٩ هو ١٤% من الإيجار السنوي للأراضي، دون وضع حد أقصى للضريبة، أياً كانت قيمة الإيجار السنوي. ولتيسير حساب الضريبة فقد تقرر أن يجبر كسر القرش الصاغ إلى قرش كامل.

وتوزع حصيلة هذه الضريبة بين مجلس المحافظة ومجالس المدن والقرى داخل دائرة المحافظة التي تقع فيها الأراضي الخاضعة للضريبة، وذلك بواقع الربع لمجلس المحافظة، والثلاثة أرباع للمجالس الأخرى.

٢- الضريبة الإضافية على الحدائق وما في حكمها: وفقاً لنص المادة

٣٣ مكرر من القانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٢ بتعديل بعض أحكام المرسوم بقانون

^{١٨٤} حسنى سيد أحم وآخرون، ص ٨٨.

رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ بالإصلاح الزراعي فإنه: لا يسرى الحد المقرر قانوناً لأجرة الأراضى الزراعية المشار إليها فى المادة ٣٣ من القانون قبل تعديله على الأراضى التى تؤجر زراعتها حدائق أو موز أو نباتات مستديمة، أو بالنباتات التى تبقى مزروعة من الأرض لأكثر من سنة عدا القصب، وفى هذه الحالة تفرض ضريبة عقارية إضافية تقدر بأربعين فى المائة (٤٠%) من قيمة الزيادة فى أجزتها عن الحد المقرر قانوناً.

ولقد جاء فرض الضريبة الإضافية بواقع ٤٠% مقابل مع ما أجازته المشرع فى حالة تأجير الأراضى لزراعتها حدائق أو موز أو نباتات مستديمة أو بالنباتات التى تبقى مزروعة لأكثر من سنة عدا القصب بأن تؤجر دون تقييد بحدود معينة للقيمة الإيجارية، ولكن بصور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٩٢ بتعديل بعض أحكام قانون الإصلاح الزراعي تحررت عقود إيجار الأراضى الزراعية كلياً من الضوابط الأمرة التى كان معمولاً بها بالقانون المذكور ، ومنها تحديد القيمة الإيجارية ، لتصبح خاضعة اعتباراً من نهاية السنة الزراعية ١٩٩٦/١٩٩٧ للشريعة العامة الواردة بالقانون المدنى، مما ينتفى معه، واعتباراً من التاريخ المذكور، أى أصول شرعية لما يمكن أن يقرر حداً للقيمة الإيجارية، التى غدت بدورها متحررة من قيود التحديد المسبق، جارية مجرى الاتفاق بين المالك والمستأجر، وترتيباً على ذلك انتفى أصل تقرير القيمة الإيجارية، وانتفى تبعاً له مناط فرض الضريبة الإضافية، التى كانت متوقفة عليه، وأضحت تأخذ حكم عدم وجوده، ولا يكون لمصلحة الضرائب العقارية الحق فى المطالبة بالضريبة الإضافية على الأراضى التى كانت خاضعة لها^{١٨٥}.

٣-رسم التسجيل العيني: أنشئ صندوق السجل العيني بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٨٧، وهو صندوق ذو شخصية اعتبارية يتبع وزارة العدل. ويهدف إلى توفير نظام ميسر ومبسط لإجراءات إثبات ملكية العقارات ونقلها على أساس

^{١٨٥} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٧٣١/ملف رقم ٦٠٣/٢/٣٧، جلسة ٢٠٠٢/٧/٤.

الانتقال من النظام الشخصى الذى يعتمد على شخص المالك إلى النظام العينى الذى يعتمد على العقار ذاته.

وقد جعلت المادة الثالثة من القانون المذكور من بين موارد الصندوق رسماً يفرض لمرة واحدة على ملاك الأراضى الزراعية، يعادل قيمة الضريبة الأصلية المفروضة على كل منها فى سنة ونصف (أى بواقع ١٥٠% من الضريبة الأصلية).

وتتولى مصلحة الضرائب العقارية تحصيل هذا الرسم على ستة أقساط متساوية، وفقاً للضريبة الأصلية السارية فى ٢١ أغسطس ١٩٧٨ (تاريخ العمل بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨ المذكور). وتقوم بتوريدها إلى الصندوق خلال الشهر التالى للشهر الذى يتم فيه التحصيل.

ويعفى من هذا الرسم ملاك الأراضى الزراعية المعفون من الضريبة الأصلية. أى أن هذا الرسم يدور وجوداً وعدمياً مع الضريبة الأصلية على الأطيان الزراعية.

٤- رسم التأمين الاجتماعى: وفقاً لأحكام القانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٧٥

المعدل بالقانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٠ تفرض على كل فدان منزرع من الحدائق المثمرة مبلغ خمسة جنيهاً، كما يفرض مبلغ خمسة وعشرين قرشاً عن كل فدان قابل للزراعة أو منزرع محاصيل تقليدية أو خضر.

وتقوم بتحصيل هذا الرسم الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية للأراضى التى يملكها الغير، أما الأراضى التى ما زلت ملكاً للهيئة العامة للإصلاح الزراعى فإن هيئة الإصلاح الزراعى هى التى تتولى تحصيل الرسم.

ورغم أن إجراءات تحصيله تتم وفقاً لإجراءات تحصيل ضريبة الأطيان إلا أن مصلحة الضرائب العقارية غير مختصة بربط وتحصيل الرسم المذكور.

والغاية من هذا الرسم هى دعم مظلة التأمين الاجتماعى، وتعفى من أدائه المساحات التى تقل عن نصف فدان.

الفصل الرابع

تحصيل الضريبة وتقادمها

تقسيم

نظم المشرع أحكام تحصيل الضريبة على الأطيان وفق القواعد والمواعيد التي قررها، بما يحقق صالح الممول في أداء الضريبة في الميعاد الملائم، وبما يحقق صالح الدولة في الحصول على إيرادات ضريبية، بشرط أن لا يكون قد سقط بالتقادم.

وترتيباً على ذلك ؛ فإننا نتناول في هذا الباب موضوعين نخصص لكل واحد منهما مبحثاً مستقلاً:

المبحث الأول : تحصيل الضريبة.

المبحث الثانى: تقادم دين الضريبة.

المبحث الأول

تحصيل الضريبة

النص القانونى

تنص المادة ١٥ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أن "تدفع ضريبة الأطيان سنوياً، وتحدد بمرسوم مواعيد استحقاق الأقساط ومقدار كل قسط".
وقد نصت المادة الأولى من المرسوم الصادر فى ٤ أبريل ١٩٤٠ على أن "تقسط ضرائب الأطيان على قسطين : القسط الشتوى وهو الذى يستحق عن المدة التى بدأ من أول يناير وتنتهى فى يونيو من كل عام ، والقسط الصيفى هو المستحق عن المدة المتبقية من العام". ونصت المادة الثانية منه على أن يحصل كل قسط على حصص بحسب المواعيد والمقادير المبينة بالجدول.

وقد تعرض ذلك التقسيم إلى تعديلات كثيرة في السنوات المتعاقبة، تبعاً لحالة الزراعة والحالة الاقتصادية العامة في كل مديرية، كما كان من أهم العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الأقساط، مقدار المساحات المزروعة قطناً وأسعاره. وقد تضمن القرار الجمهوري رقم ٢٦٠ لسنة ١٩٥٨ جدولاً يحدد موعداً للحصول في كل محافظة على أساس تحمل المحصول الرئيسي بنسبة من قيمة الضريبة أكبر، ويحمل موسم المحاصيل الثانوية بالقسط الباقي منها. وقد قسم قيمة الضريبة إلى ٢٤ جزء، ويطلق على الجزء اصطلاحاً قيراط. فيقال مثلاً إن ١٨ قيراطاً في الموسم الصيفي، و ٦ قيراط في الموسم الشتوي بما يعني أن ثلاثة أرباع قيمة الضريبة تحصل في الموسم الصيفي أما الربع الباقي فيحصل في الموسم الشتوي^{١٨٦}.

وإذا قُضت الجداول المرفقة بتحديد شهر معين للحصول كل حصة أو جزء من القسط دون النص على يوم معين فيه، يكون هذا الشهر هو الميعاد الذي تحل فيه الحصة المستحقة. ويكون من الجائز أداء الضريبة في أي يوم من أيام الشهر المحدد، باعتباره ميعاداً ناقصاً، مما يتعين اتخاذ الإجراء خلاله، وهو ما يسميه القانون ظرفاً. كما يكون الشهر المحدد للحصول الحصة قد استحق به، لأن القسط كل واحد. وعلى ذلك يكون ميعاد حلول القسط الأخير من ضريبة الأقطان هو نهاية الشهر المحدد للحصة الأخيرة من هذا القسط^{١٨٧}.

أما الضريبة التي يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها فإنها تقسط على عدد من السنوات يماثل عدد من سنوات التأخير، على أن لا تتجاوز مدة التقسيط خمس سنوات، وذلك في الحالتين الآتيتين^{١٨٨}:

^{١٨٦} حسنى سيد محمد وآخرون، ص ٩١.
^{١٨٧} أنظر فتوى مجلس الدولة رقم ١٥١ بتاريخ ١٩٦٤/٢/٢٣ باعتبار الشهر المحدد للحصة الأخيرة من القسط الصيفي ميعاداً لحلول هذا القسط. وتعرف التصرفات التي تمت قبل حلول القسط الأخير بأنها التصرفات التي تمت قبل اليوم الأخير من الشهر المذكور، باعتبار ذلك الميعاد ظرفاً يجب أن يتخذ الإجراء (التصرف) في خلاله. وهذا الرأي انتهت إليه أيضاً الجمعية العمومية لقسمة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بتاريخ ١٩٩٢/١/١٠.
^{١٨٨} أنظر المادة رقم ١٥ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بعد إضافتها بالقانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٦٠.

- ١- الزيادة فى الضريبة الناتجة عن تنفيذ أعمال ذات منفعة عامة. إذ قد تستغرق إجراءات تقدير القيمة الإيجارية الجديدة وقتاً طويلاً.
- ٢- الضريبة المستحقة على الأراضى التى تنتقل ملكيتها من الحكومة إلى الأفراد طبقاً للمادة (٦) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩. إذ قد تطول الإجراءات التى تتخذها الجهة الحكومية المختصة بنقل الملكية لحين الانتهاء من اعتماد عملية البيع.

الملتزم بأداء الضريبة

الأصل أن مالك الأرض هو المدين الأصلي بالضريبة، دون أن يحول ذلك واقتضاء دين الضريبة من شخص المنتفع بالأرض طول مدة انتقاعه بها. ذلك أن ضريبة الأطنان ضريبة بطبيعتها ضريبة عينية لا تهتم بشخص المكلف، لذلك أغفل القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ تحديد الملتزم بأداء هذه الضريبة، ورد الالتزام بدفع الضريبة فى المادة ١٥ منه بصيغة امبنى للمجهول "تدفع ضريبة"، مما يدل على عدم قصر الالتزام بأدائها فى شخص المالك فقط، ويجوز لمصلحة الضرائب العقارية تحصيلها من غير الممول أى من المنتفع بها.

وعلى هذا الأساس^{١٨٩} فإن من يشتري الأرض، سواء بعقد مسجل أو غير مسجل، يمتلك الثمرات والنماء، وعليه يقع عبء التكاليف التى تقع على هذه الأرض، كالضرائب، من تاريخ تحرير عقود البيع الخاصة بها، وتسليمها للمشتري. وقد نبهت مصلحة الضرائب العقارية^{١٩٠} موظفيها إلى وجوب ربط الضريبة على الأطنان المباعه من الحكومة إلى الأهالى من تاريخ البيع المحدد بالكشوف الواردة إليها دون الانتظار إلى أن يصبح البيع نهائياً بسداد كامل الثمن مهما تعددت السنوات. ويجب على الجهة التى تطلب من إدارات الضرائب العقارية إضافة الضريبة على المساحات المباعه أن تقوم بإخطار هذه الإدارات فور إبرام عقود البيع دون الانتظار حتى يتم سداد كامل الثمن، وعلى ألا يتعدى الإخطار

^{١٨٩} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، رقم ٣٧١، بتاريخ ٢٠٠٩/٧/١، ملف رقم ٤٧٦/١/٤٥.
^{١٩٠} كتاب دورى رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢٠٠٦/١/١٦.

السنة الأولى للبيع حتى يتسنى إضافة الضريبة وإصدار قرارات الإضافة، ومطالبة الممولين بالضريبة المستحقة.

طرق أداء الضريبة

يجب على الملتزم بأداء الضريبة أن يبادر بدفعها إلى الجهة المختصة اختياراً، إما بتسديد قيمتها نقداً، أو بتوريدها بموجب حوالة بريدية حكومية أو بشيك مصرفي مقبول الدفع. وله أن يسدد هذه الضريبة إلى إحدى الخزائن الحكومية، التي تقوم بإخطار مصلحة الضرائب العقارية بواقعة السداد.

ويأخذ حكم السداد الاختياري قيام مصلحة الضرائب العقارية بإجراء المقاصة فيما قام الملتزم بسداده بالزيادة من ضرائب أطيان عن سنوات سابقة وما هومدين به في هذه السنة، وكذلك حين ترفع أى مبالغ يكون الممول مديناً بها لتوافر أسباب الرفع في حقه.

وإذا لم يتم الملتزم بأداء الضريبة اختياراً كان للحكومة الحق في إجباره على سداده بطريق الحجز الإداري دون حاجة للالتجاء إلى إجراءات قضائية. ويمكن أن يوقع الحجز الإداري على ما يكون في الأرض من آلات زراعية مادامت مخصصة لخدمتها، ولو كانت غير مملوكة لصاحب الأرض أو المستأجر، كمحراث تجارى اشتراه المالك بالتقسيط مع شرط بقاء الملكية للبائع حتى سداد جميع الثمن، إذا كان هذا المحراث مخصصاً لخدمة الأرض المستحقة عليها الضريبة، ولم يكن موجوداً بها عرضاً أو مصادفة^{١٩١}.

وقد قرر القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري حق امتياز للخزانة العامة فيما يتعلق بتحصيل الضريبة على الأرض المستحقة عليها هذه الضريبة، على ثمارها، وعلى محصولاتها، وعلى المنقولات والمواشي التابعة لها. فإذا نقلت هذه الأشياء إلى جهة أخرى تبعها حق الامتياز، إذا ثبت أنها هي بذاتها التي نقلت من الأرض المستحقة عليها^{١٩٢}. ويأتى هذا الامتياز في المرتبة الثانية بعد المصروفات القضائية، ويترتب عليه أن تنقل ملكية الأطيان إلى الغير محملة

^{١٩١} استئناف مختلط في ١٩٣٤/١/٩ مشار إليه في د. محمود رياض عطية، ص ١٠٤.
^{١٩٢} د. محمود رياض عطية، ص ١٠٣.

بالضرائب المستحقة عليها قبل التصرف ، مما يخول للحكومة الحق في مطالبة الغير بدين الضريبة.

ولا يوقف دفع الضرائب منازعة الممول الحكومة في أدائها أمام القضاء، إذ على الممول أن يدفع هذه الضريبة عند وجوب أدائها دون أن يعطل هذا الدفع عرض المنازعة على القضاء، إعمالاً لقاعدة الدفع ثم المنازعة المعمول بها في التشريعات الضريبية، حماية لحقوق الخزانة العامة^{١٩٣}، فإذا صدر حكم قضائي بتحديد دين الضريبة، وكان أقل مما قام الممول بسداده فعلاً إلى الحكومة، قامت الحكومة برد هذه الزيادة إليه.

معوقات تحصيل ضريبة الأطيان

بالرغم من ضعف حصيلة ضريبة الأطيان ، وعدم مناسبة قيمتها مع القيمة الحقيقية للنقود في الوقت لحالي، وبعدها عن الواقع الاقتصادي نظراً لقدم قانون الضريبة ، وتجاهل المشرع له دون تعديل أو تطوير^{١٩٤}، فإن تحصيل هذه الضريبة تعوقه كثير من الصعاب، نذكر^{١٩٥} منها:

١- حدوث مناقلات ومبادلات للأطيان بين الممولين دون تسجيل عقود المبادلات والمنقولات مما يجعل الممولين الخاضعين للضريبة وفقاً لسجلات المصلحة لا يتفق مع الواقع.

٢- وجود نزع للملكيات نتيجة المشروعات العامة، دون توافر البيانات المساحية الخاصة بها ، بسبب البطء الإداري، مما ينتج عنه تأخر فيما يرد من هيئة المساحة من وثائق، تجعل رصيد الضريبة على المكلفات المنزوع أراضيها لا تتفق مع واقع هذه الأراضي لاختلاف البيانات المساحية عن بيانات مصلحة الضرائب العقارية. ويرتبط بذلك عدم استنزال أطيان التي أكلها النهر ، وما زال ربطها

^{١٩٣} د. محمد حلمي مراد، ص ٤٨.

^{١٩٤} أنظر في ذلك : عبد العزيز أحمد فتوح: الضريبة التي تناستها الدولة فنسبها الناس : ضريبة الأطيان الزراعية، نشرة جمعية الضرائب المصرية، المجلد ٢٤، العدد ٩٥، ٢٠٠٤، ص ٢٥-٤٥.

^{١٩٥} نيرة أحمد محمود شعيرة: اقتراح وبحث عن ضريبة الأطيان وتطوير طرق التحصيل، مجلة المال والتجارة، العدد رقم ٤٤٤، أبريل ٢٠٠٦، ص ١٢-١٧.

سارياً ومستمرّاً دون تحصيل، لأن الهيئة المختصة - الهيئة العامة للتنمية واستصلاح الأراضي، لم تقم برفع الضريبة عنها بوصفها جهة الاختصاص.

القضاء المختص بنظر منازعات ضريبة الأقطان

كانت المادة رقم ١٦ من لائحة ترتيب المحاكم الأهلية تنص على أنه " ليس لهذه المحاكم أن تنتظر في المنازعات المتعلقة بأساس ربط الأموال الأميرية^{١٩٦}، بحجة أن تشريع ضريبة الأقطان يختلف عن تشريع ضريبة الدخل، ذلك أن القيمة الإيجارية للأرض افترض ثباتها لمدة عشر سنوات، كما أن تقدير القيمة الإيجارية تم على أساس ما جاء في تقدير اللجان الإدارية المختصة. وقد نظم تشريع ضريبة الأقطان طرقة خاصة للطعن في التقدير، ومن ثم فليس في إباحة رفع الخلافات الضريبية إلى المحاكم إلا زيادة التكاليف على المزارعين.

وقد اعترض بعض الفقهاء^{١٩٧} على ذلك مستندين إلى أن المشرع في قوانين الضرائب الأخرى أجاز لكل مكلف الالتجاء إلى المحاكم لدفع ما يقع عليه من الغبن بسبب الضريبة، ولأنه لا ضير على الحكومة في رفع منازعات ضريبة الأقطان إلى القضاء، إذ أن المعارضة في الضريبة لا توقف دفعها.

وقد ألغيت هذه اللائحة بموجب القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٤٩ الخاص بنظام القضاء، والذي يجعل من حق المحاكم أن تقضى بالتعويض عن الضرر الناجم عن القرارات الإدارية المخالفة للقانون، دون أن يكون لها تأويله أو وقف تنفيذها، وبالتالي أصبح لمحكمة القضاء الإداري أن تنتظر في إلغاء قرار ربط ضريبة الأقطان كقرار إداري، وفقاً لقانون مجلس الدولة^{١٩٨}، إذا توافرت الشروط التي نص عليها قانون مجلس الدولة.

وللقضاء الإداري أيضاً حق تنفيذ هذه القرارات أو الحكم بالتعويض. وقد تأكد^{١٩٩} ذلك بقانون السلطة القضائية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٩، ثم بالقانون رقم ٤٣

^{١٩٦} وقد استبقى نص المادة ١٨ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ هذا الحكم.

^{١٩٧} الجرف، ص ٤١٤-٤١٦.

^{١٩٨} د. زين العابدين ناصر، ص ٤٩، ص ٥٠.

^{١٩٩} د. محمود رياض عطية، ص ١٠٧، ص ١٠٨.

لسنة ١٩٦٥. كما صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢ بشأن إلغاء موانع التقاضى فى بعض القوانين، لينفتح طريق الطعن فى قرارات لجان الاستئناف، وينعقد الاختصاص بذلك لمجلس الدولة بهيئة قضاء إدارى دون غيره^{٢٠٠}، عملاً بحكم المادتين ١٠ و١٣ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢.

وقد تأيد هذا النظر بقضاء^{٢٠١} مجلس الدولة فى ١٩٥١/٢/٢٧ بأن لجان تقدير إيجار الأراضى الزراعية، ولجان الاستئناف التى تفصل فى التظلمات المقدمة عن هذه التقديرات هى هيئات إدارية تباشر اختصاصات إدارية، وأنه وإن امتنع على المحاكم المدنية التصدى لقراراتها سواء بالإلغاء أم بوقف التنفيذ، فإنه بعد إنشاء مجلس الدولة أصبح من اختصاص محكمة القضاء الإدارى الفصل فى الطلبات التى يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية، ولا يغير من الأمر شيئاً ما نص عليه من أن قرارات لجان الاستئناف نهائية، إذ المقصود من ذلك هو وضع حد لمدارج التظلم الإدارى، فى مسألة تقضى المصلحة العامة باستقرارها^{٢٠٢}.

^{٢٠٠} حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٦٩٩ لسنة ٤٦ ق جلسة ١٩٨١/٥/٢١.

^{٢٠١} مشار إليه فى د. حسين خلاف، هامش رقم ٢، ص ٣٣، ص ٣٤.

^{٢٠٢} جرى قضاء المحكمة الإدارية العليا على أن المشرع الدستوري قد أقام نظام الحكم فى الدستور الحالى على عدة مقومات أساسية من أهمها مبدأ سيادة القانون وخضوع الدولة بجميع سلطاتها لهذا المبدأ الذى أفرد له الباب الرابع منه تحت عنوان السيادة للقانون وقرره صراحة فى المادة (٦٤) منه التى نصت على أن "سيادة القانون أساس الحكم فى الدولة" كما نصت فى المادة (٦٥) على أن تخضع الدولة للقانون، وهذا المبدأ الرئيسى لا يمكن أن يتحقق إلا لو تقرر دستورياً فى ذات الوقت مجموعة من المبادئ والأسس الدستورية التى تكفل نفاذ سيادة القانون وعلو الإرادة الشعبية المشرع على كل اراده فى الدولة، ومن ذلك أن - التقاضى حق مصون ومكفول للناس كافة ولكل مواطن حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعى" ويحظر النص فى القوانين على تحصين أى عمل أو قرار إدارى من رقابة القضاء " كذلك فإنه لا يمكن أن تتحقق سيادة القانون وخضوع الدولة لها إلا بتنظيم الرقابة القضائية على قرارات الدولة وتصرفاتها متمثلة فى رقابة الالغاء التى تكفل ازالة كل قرار أو تصرف مخالف للقانون وكل أثر له بمعرفة هيئة قضائية مستقلة هى مجلس الدولة بهيئة قضاء إدارى وهذا بالفعل ما قرره الدستور فى المادة (١٧٢) منه وأن الأصل فى نظام سيادة القانون أن تكفل المشروعية الدستورية والقانونية فيكون للمتضرر من أى قرار أو إجراء إدارى أن يلجأ إلى القاضى الإدارى مباشرة دون تقييد ذلك بسبق اتخاذ إجراء معين، فإن الأصل أن يكون التظلم اختيارياً للتقاضى، إذا شاء سلك سبيله قبل إقامة دعواه، وإذا شاء نجاه ولجأ إلى قاضيه مباشرة دون سبق ذلك بسلكه سبيل التظلم، فإن مؤدى ذلك أن التظلم الوجوبى لا يتقرر إلا على سبيل الاستثناء، وحيث يرى المشرع فى ذلك مصلحة عامة، ومن ثم لا يتقرر بغير نص صريح بقر وجوب التظلم ويحظر بقبول الدعوى قبل تقديمه وانتظار مواعيد الفصل فيه من الجهة الإدارية. ومن حيث إن هذا الوجه من أوجه الطعن على الحكم المطعون فيه قد قام على الخلط بين نوعين من التظلم فى مجال القانون الإدارى، أولهما التظلم الوجوبى، الذى يفرض المشرع على المتضرر من القرار أو الإجراء الإدارى تقديمه إلى جهة الإدارة قبل إقامة دعواه كإجراء شكلى جوهرى ينبغى مراعاة اتخاذه قبل لوج

كما أكدت المحكمة الإدارية العليا^{٢٠٣} بعد ذلك اختصاص القضاء الإدارى بنظر المنازعة فى ضريبة الأطنان الزراعية، والطعن على القرارات الصادرة بشأنها.

كما قضى مجلس الدولة^{٢٠٤} بأن " أحكام الدساتير المتعاقبة لجمهورية مصر العربية قد تواترت على النص على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاءها لا يكون الا بقانون، ولا يعفى أحد من ادائها الا فى الأحوال المبينة فى القانون ولا يجوز تكليف اداء غير ذلك من الضرائب والرسوم الا فى حدود القانون وبمقتضى هذا المبدأ الدستورى تخضع الضرائب العامة لمبدأ الشرعية والقانونية، بحيث يتعين أن تحدد بقانون الأركان الأساسية للضرائب العامة أى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وسعرها وفئاتها والممول الخاضع لها على نحو عام مجرد يحقق مبدأ المساواة بالنسبة لجميع الممولين الخاضعين وذلك سواء فى انشائها وفرضها أو فى الاعفاء منها وعلى وجه لا يسمح للسلطة القائمة على تنفيذها أن تترخص بسلطة تقديرية فى الاخضاع للممولين أو تجديد الأوعية الخاضعة للضريبة أو تخفيض فئاتها أو الاعفاء منها ومن ثم فان الأصل فى المركز القانونى للممول خضوعاً أو اعفاءً انه مركز يحدده القانون وحده وفقاً لما يتوفر فيه من أوصاف وشروط حددها المشرع للخضوع والاعفاء وقواعد لربط الضريبة والسعر المحدد لها، فمركز الممول للضريبة مصدره القانون وليس القرار الصادر بربط الضريبة

طريق الدعوى القضائية ، ويترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلاً لعدم سابقة التظلم إلى الجهة الإدارية التى حددها القانون وثانيهما التظلم لغايته من الطعن على قرار إدارى قبل إقامة دعواه أمام المحكمة المختصة بمجلس الدولة ، وهذا النوع من التظلمات مرده ومرجعه إلى تقدير المتظلم حيث يتقدم به اختياراً الى الجهة الإدارية المختصة إذا ما قرر بأن يلجأ إليه قبل ولوج سبيل الدعوى القضائية أى إذا وجد أن له مصلحة تحقق غاياته من تعديل أو إلغاء القرار الإدارى بواسطة هذا الأسلوب من التظلم الاختيارى لمصدر القرار أو إلى السلطة الرئاسية المختصة قبل انقضاء مواعيد الطعن القضائى بإلغاء فى ذات القرار المتظلم فيه وهذا التظلم الاختيارى يرتب قانوناً ذات أثر التظلم الوجوبى فيما يتعلق بقطع الميعاد المحدد قانوناً لإقامة الدعوى القضائية ومعنى ذلك أن كلا من التظلم الوجوبى والتظلم الاختيارى يشترك مع الآخر فى الأثر الإيجابى أى أثر قطع الميعاد المقرر لرفع الدعوى ولكنهما لا يشتركان فى الأثر السلبى (أى ترتيب عدم قبول الدعوى على عدم تقديم التظلم) ذلك أن الأثر السلبى المشار إليه إنما يترتب على عدم تقديم التظلم الوجوبى دون عدم تقديم التظلم الجوازى أو الاختيارى .
أنظر فى ذلك : حكم الإدارية العليا فى الطعن رقم ٣٠٩٩ لسنة ٣٣ ق عليا، جلسة ١٩٩١/٧/٦ .
٢٠٣ الطعن رقم ٨٠١ لسنة ٢٧ ق عليا، جلسة ١٩٨٥/٥/١٥ .

٢٠٤ المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٢٠٦٨ لسنة ٣٣ ق عليا، جلسة ١٩٩٢/٦/٢٨ .

سوى قرار كاشف لهذا المركز، واستنادا إلى هذه المبادئ الدستورية وفي ظلها صدر القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأقطان الزراعية والقوانين المعدلة له. وحيث أن المشرع قد حدد - فى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه - على سنن منضبطة - الأحكام الخاصة بربط الضريبة على الأقطان الزراعية فحدد أحوال فرض الضريبة ووعائها وسعرها وطريق تقديرها، والأحوال الخاصة برفعها أو الاعفاء منها بطريقة دائمة أو مؤقتة كما حدد مواعيد استحقاقها وطريقة دفعها والإجراءات الخاصة بتحصيلها، وذلك كله على وجه لا يسمح للجهة القائمة على التنفيذ اتخاذ الإجراءات القانونية التى فرضها القانون لتحديد قيمة الضريبة فى مواجهة الخاضع لها وذلك بنقل المركز القانونى العام المجرد الوارد فى القانون إلى مركز ذاتى ينفرد به الممول الخاضع للضريبة الذى يستمد مركزه القانونى من حقوق والتزامات من القانون مباشرة، دون أن يكون لهذه السلطة ملكية اصدار قرار إدارى ينشئ أو يعدل أو يلغى المركز القانونى بالمعنى القانونى الدقيق *Det Discriminair* فى حق صاحب الشأن بحيث تقتصر الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات التى أوجبهها القانون لتحديد حقوق والتزامات الخاضع للضريبة على الوجه الذى حدده القانون المذكور بحيث يكون لهذا الأخير فى أى وقت من الأوقات كأصل عام ما لم ينص المشرع صراحة فى القانون المنظم للضريبة على خلاف ذلك أن يلجأ إلى القضاء ناعيا على أى إجراء من إجراءات ربط الضريبة مخالفته للقانون بما يترتب على ذلك من الاخلال بمركزه القانونى الثابت له بمقتضى القانون دون أن يمنعه من ذلك فوات المواعيد المقررة قانونا لقبول الطعن بالإلغاء فى القرارات الادارية، اذ تمخض المنازعة فى أى إجراء من إجراءات ربط الضريبة أن تكون عن المنازعات الحقوقية التى تندرج فى نطاق القضاء الكامل لمحاكم مجلس الدولة ولا تنقيد بالمواعيد المقررة - قانونا لقبول التظلم من الإجراء الضريبى أو الطعن فيه أو مهلة محددة يسقط بعدها حق صاحب الشأن فى النعى عليه، فان مواعيد الطعن فى قرارات ربط الضريبة تظل قائمة لا تسقط الا بسقوط الحق ذاته بفوات مواعيد التقادم التى تسرى فى شأنه

قانونا، وإذا كانت مديرية الضرائب العقارية قد حررت الاستمارة الخاصة بربط الضريبة في ١٩٨٣/١١/٢٨، وصادق عليها وزير الخزانة بالنيابة في ١٩٨٣/١٢/٣ وتضمنت الاستمارة الخاصة بالتسوية المودع صورتها ملف الطعن الأَطْيَان المضافة طبقا للقانون ومفردات المبالغ الخاصة بالتسوية من ضريبة أصلية وتأمينات وسجل عيني وخلافه، فأقام الطاعنون أمام محكمة القضاء الإداري طعنا في هذه التسوية، للأسباب الواردة بالدعوى التي أودعوا عريضتها في ١٩٨٥/١١/٥ مستوفية أوضاعها الشكلية، فقد أضحى من المتعين قبولها والبت في مدى سلامة التسوية المطعون فيها، ولو اتخذت الدعوى شكل الطعن في قرار إداري رسمي بالقرار رقم ٣٠٧، وحيث ان هذا القرار بزعم انه قرار إداري منشئ لمركز قانوني ليس له وجود قانوني في حقيقة الحال بالنسبة لطبيعة المركز القانوني للممول والذي منشئ وأساسه أحكام القانون مباشرة، وليس هذا القرار التنفيذي الصادر كاشفا عن هذا المركز القانوني من الإدارة الضريبة المختصة، فليس من شأن هذه التسمية لذلك القرار التنفيذي الكاشف عن المركز القانوني للممول والذي ليس له صدى في حقيقة الحال قانونا أن تغلق أمام أصحاب الشأن سبيل الطعن على المراكز القانونية المتعلقة بهم بشأن ربط الضريبة أو الاعفاء منها أو تحصيلها أو تقيدهم بمواعيد لم ينص عليها القانون في المنازعة أمام القاضى الطبيعي المختص بنظر المنازعة الضريبية".

المبحث الثانى تقادم دين الضريبة

أحكام التقادم

لم ينظم قانون الضريبة على الأطنان الزراعية رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ أحكام تقادم هذه الضريبة، لذلك يرجع إلى أحكام القانون المدنى، بوصفه الشريعة العامة التى تنظم قواعد التقادم فيما لم يرد به نص خاص فى قانون آخر.

وقد حدد القانون المدنى مدة التقادم التى يسقط فيها حق الدولة فى المطالبة بما يكون لها من ضرائب ورسوم بمضى خمس سنوات، تبدأ من نهاية السنة التى تستحق عنها الضريبة^{٢٠٥}.

ويقطع تقادم دين الضريبة أى إجراء تتخذه الدولة كدليل على تمسكها بهذه الضريبة، بشرط أن يكون هذا الإجراء من الإجراءات التى ينص عليها القانون فى قطع التقادم، مثل المطالبة القضائية، والمطالبة الإدارية كالإخطارات التى تسلم إلى الممول أو الملتزم قانوناً بكتاب موسى عليه بعلم الوصول ، كالأوراد والإنذارات ، أو بتوقيع الحجز عليه.

ويستطيع أن يتمسك بالتقادم الخلف العام أو الخلف الخاص للممول، كالوارث، أو المحال عليه الدين، أو كل ذى مصلحة، كالكفيل أو المدين المتضرر أو الحائز للعقار المرهون.

أما حق الممول فى رد الضرائب التى حصلت منه بالزيادة، أو بغير وجه حق^{٢٠٦}، فإنه يسقط بمضى خمس سنوات أيضاً ، من تاريخ يوم دفع هذه الضرائب

^{٢٠٥} المادة الأولى من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣.

^{٢٠٦} لم يعد بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١٠٠ لسنة ٢٨ قضائية دستورية جلسة ٢٠١٠/٣/٧ وجه للتمييز بين مدة التقادم التى يسقط بها حق الدولة فى تحصيل الضريبة، وبين مدة التقادم التى يسقط بها حق الممول فى رد الضريبة المدفوعة منه بالزيادة، إعمالاً لمبدأ المساواة. إذ قضت المحكمة بأنه لما كان المشرع قد أجرى بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم تعديلاً على مدة تقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة بجعلها خمس سنوات ، فى حين أبقى على مدة التقادم المقررة لحق الممول فى المطالبة برد الضرائب والرسوم التى دفعت بغير حق بثلاث سنوات ، والتي تضمنها النص المطعون عليه ، مغايراً بذلك المنهج الذى حرص عليه – قبل التعديل – بتوحيد مدة التقادم فى الحالتين السالفتى الإشارة ، ومن ثم فإنه يكون قد أقام تمييزاً غير سائغ للدولة بأن اختصاصها بمدة تقادم للحق الضريبي تزيد على المدة المقررة للممول فى هذا الشأن ، بالرغم من تكافؤ مركزيهما القانونى ، لكونهما دائنين بدين ضريبي ، مما يستوجب وحدة القاعدة القانونية التى ينبغى أن تنتظمها فى شأن سقوط الحق فى

طبقاً للقواعد العامة^{٢٠٧}. إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها
الجهة التي قامت بالتحصيل فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد،
بموجب كتاب موسى عليه بعلم الوصول. ويقطع هذا التقادم بإرسال الرد إلى
الجهة المختصة بكتاب موسى عليه بعلم الوصول.
وكانت مصلحة الضرائب العقارية قد بينت قواعد رد المبالغ المسددة لحساب
الرسوم البلدية والشاغلين والسجل العيني التي ربطت بدون وجه حق^{٢٠٨}. ونبهت^{٢٠٩}
إلى ضرورة إخطار الممولين الذين سدوا رسوم السجل العيني بغير حق لظهور
حقهم في الرد الرسوم، وإلا يسرى في شأنهم أحكام التقادم المسقط من تاريخ هذا
الإخطار.

المطالبة بالدين الضريبي لتحقيق الحماية القانونية المتكافئة لكلا الطرفين – وذلك بالمخالفة لمبدأ المساواة
المنصوص عليه في المادة ٤٠ من الدستور.
٢٠٧ المادة الثانية من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بعد تعديلها بالمرسوم بقانون رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١١
التي نصت على أنه "ويتقادم بخمس سنوات الحق في المطالبة برد الضرائب و الرسوم التي دفعت بغير حق
و يبدأ سريانها من يوم دفعها .
٢٠٨ الكتاب الدوري رقم ٢٠ لسنة ١٩٨٩ .
٢٠٩ حسنى سيد أحمد وآخرون، ص ٨٦.

القسم الثانى
الضريبة على العقارات المبنية

أهمية الدراسة

يعد القطاع العقاري من أهم القطاعات الاقتصادية التي تساهم في تحقيق النمو الاقتصادي وتوفير فرص العمل^(٢١٠)، كما أن له علاقات تشابكية مع أكثر من تسعين صناعة مغذية له ، وتقدر الثروة العقارية في مصر بحوالى ٢٧٠ مليار جنيه.

ويرى الخبراء^(٢١١) أن هذا القطاع يعتمد علي طلب حقيقي فهناك احتياج للسكن مستمر ومتزايد عاما بعد آخر نتيجة لزيادة المواليد وعدم وجود وحدات كافية ؛ أى أن هناك طلب لا يقابله عرض.

وأن هذا القطاع يمول بالكامل تقريبا من أموال راغبي الشراء ، أى أن المشروعات العقارية لا تعتمد حاليا علي تمويل مصرفي أو عقاري بدرجة كبيرة قد يمثل عبئا علي شركات التنمية العقارية .

ومن ثم فإن هذه الشركات تستطيع أن تتحمل في حالة عدم بيع بعض وحداتها لفترة كبيرة الي أن يتحول منحنى السوق مرة أخرى نحو الارتفاع. ولما كانت العقارات المبنية تلبى حقاً اساسياً لدى الإنسان وهو حقه في السكن ، فإن فرض الضريبة على رأس المال المتمثل في العقار أو على ما يغله من إيراد يحوطه كثير من المخاطر ، وغير قليل من الحذر ، خشية أن تؤثر الضريبة ، بما تحمله من عبء إضافي على الملاك أو المنتفعين بالعقار ، يزيد من تكلفة الاستثمار العقارى ، ويتحمل عبؤه المتلقى النهائى، سواء كان مستأجراً، أو مالكاً لعقار هو أشد الحاجة إليه ليسكن أو ليحسن مستوى سكنه، وقد يترتب على زيادة العبء نقص العرض من العقارات مع زيادة الطلب عليها

(٢١٠) تقارير معلوماتية: سوق العقارات في مصر ، من مطبوعات مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء ، السنة الأولى ، العدد رقم ٩، سبتمبر ٢٠٠٧، ص ٤ ، ص ٧.

(٢١١) من حديث لمدير بنكى التعمير والإسكان والعقارى المصرى العربى بتاريخ ٢١/١٢/٢٠٠٨.

فتزيد اسعارها بسبب الضريبة، وتتشتد أزمة السكن وخاصة في البلدان التي تعاني من زيادة في أعداد سكانها، كمصر.

ومع ذلك فإن الاستثمار في القطاع العقاري خلال الفترة التي أعقبت الخامس والعشرين من يناير ٢٠١١ شهد طفرة كبيرة، بسبب أعمال الإنشاءات والمباني التي أقيمت في كافة ربوع الوادي والدلتا، سواء بالهدم وإعادة البناء، أو بالتوسع الأفقى والرأسى ، وأبالاعتداء على المساحات الخضراء والأراضى الزراعية.

كما ترى فيه الحكومة أن العقارات مصدر لتمويل الخزنة العامة بالضرائب والرسوم يمتاز عن غيره من المصادر ، باستقراره مما يقلل فرص التهرب الضريبي ، وسهولة تبرير فرض الضريبة على أصحابه ، وهم غالباً من الأثرياء، ولا يحتاج إلى كثير من المعاناة في ضبط اتجاهات الحوافز الضريبية والمالية نحوه ، بما يحقق الهدف المباشر منها، سواء لتمييز البناء في مناطق دون غيرها ، أو لإعفاء مبان أخرى لازمة لاغراض سياسية أو اقتصادية أو إجتماعية.

ولتحقيق التوازن بين الخشية والإقدام يجب أن يكون النظام الضريبي واعياً في أحكام فرض الضريبة على هذه العقارات ، مما يتطلب فهم الاتجاهات التشريعية المعاصرة في تحديد المعاملة الضريبية للعقارات المبنية ، ومدى استفادة المشرع المصرى منها ، عند إصداره للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

خطة الدراسة

نتناول بالدراسة التحليلية لقانون الضريبة على العقارات المبنية المصرى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ مقارناً بالتشريعات الأخرى ، وذلك من خلال فصل تمهيدى وفصول خمسة ، نعرف في الباب التمهيدي بماهىة الضريبة العقارية واقتصادياتها وتطوراتها التشريعية ، ثم نتناول الأحكام التفصيليلة للضريبة على العقارات المبنية من خلال الفصول الخمسة الآتية:

- الفصل الأول : نطاق الضريبة وسعرها.
- الفصل الثاني : الحصر والتقدير والظعن .
- الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة ورفعها.
- الفصل الرابع : تحصيل الضريبة.
- الفصل الخامس: العقوبات.

الفصل التمهيدي

ماهية الضريبة العقارية

تمهيد وتقسيم

تتميز الضريبة العقارية عن غيرها من الضرائب بأنها من اقدم صور الضرائب التي عرفت البشرية^(٢٢) ، إن لم تكن أقدمها على الإطلاق، كما أنها تفرض على واقعة امتلاك العقار أو الانتفاع به بصفة أساسية ، ويمكن أن يكون الحصول على الدخل من هذا العقار حقيقة أو حكماً مبرراً لفرضها ، ولقد شهد فن هذه الضريبة تطوراً على مر السنوات ، وتبنت إصلاحها المنظمات الدولية المعنية وخاصة البنك الدولي^(٢٣) ، ظهر أثره في التشريعات الحديثة للضريبة ، مما يمكن استخلاص معايير لفرض الضريبة تأثر به المشرع المصري في القانون الأخير رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ .

ويرجع ذلك إلى ما لهذه الضريبة من تأثيرات اقتصادية على المجتمع كله.

ونقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : التعريف بالضريبة العقارية وتاريخها.

المبحث الثاني: اقتصاديات الضريبة العقارية.

المبحث الأول

التعريف بالضريبة العقارية وتاريخها

يختلف تعريف الضريبة العقارية باختلاف وعائها ، والخلاف حول

طبيعتها ، تبعاً للمراحل التاريخية التي شهدت تطورها .

ولبيان ذلك نقسم هذا المبحث إلى مطلبين :

^(٢٢) يتنازع التاريخ الضريبي الرأي في أي الضرائب العقارية أقدم ، حيث تذهب بعض الآراء إلى أن الضريبة العقارية هي أقدم الضرائب التي عرفت البشرية ، بينما يرى آخرون أن الضريبة الجمركية هي أقدمها على الإطلاق . ويذهب آخرون إلى أن الضريبة على الأطعمة المطهوه بالزيت التي فرضها الفراعنة هي أقدم الضرائب في التاريخ راجع: Charles Adams : For Good and Evil , The Impact of taxes on the course of civilization, Madison Books, 1993.

^(٢٣) أنظر على سبيل المثال : William Dllinger: Urban Property Tax Reform , Working paperno. WPS/110, 1999, and: Robert Maurer and Ann Pougam : Reform Toward Ad volerm Property tax in Trasition, 2003.

المطلب الأول : التعرف بالضريبة العقارية .

المطلب الثانى : تاريخ الضريبة العقارية.

المطلب الأول

التعريف بالضريبة العقارية

ماهية الضريبة العقارية

تفرض هذه الضريبة عادة على قيمة العقار المملوك، وتتحدد قيمتها فى وقت معين أو عند وقوع حدث معين.

وأن السمة الشائعة لهذه الضريبة أنها سنوية ، وتفرض على أساس القيمة المفترضة للعقار .

وقد تتحدد الضريبة على العقارات التى تشمل الأرض والبناء ، أو على قيمة الأراضى *Land Value Tax* وحدها دون المبانى ، وتعرف بالقيمة غير المحسنة *unimproved value*، ونعنى بالأرض هنا، المعنى الاقتصادى الذى يشير إلى كل الثروات أو الموارد الطبيعية. وهو اتجاه يتمشى مع الفكر الاقتصادى الذى ساد ربحاً من الزمن (٢١٤) ، معتقداً أن هذه الضريبة لا تشوه العلاقات الاقتصادية. على اعتبار أنه لما كانت الأرض ليست منتجة للعمل ، فإنه يجب أن تفرض عليها الضريبة وحدها.

أما ضريبة العقار *Real State Tax* التى تفرض على الأصول الثابتة من أرض أو مبان ، أو أحدهما، فتتميز عن الضريبة التى تفرض على الأموال الشخصية *Personal Property Tax* التى تمتد لتشمل بعض المنقولات المهمة التى يحوزها الممول ، كالسيارات والقوارب وبعض الأجهزة أو المقتنيات الفاخرة التى تدل على ثراء الشخص وتصلح لأن تكون وعاء للضريبة . وتطبق الضريبة على الأموال الشخصية فى العديد من مناطق العالم ، وخاصة فى معظم الولايات الأمريكية.

(٢١٤) Dick Netzar : *Economics of the property Tax*, 1996.

ويمكن أن تفرض على العقار ضرائب أخرى كضريبة الدمغة التي تفرض عند تغير ملكيته ، والضريبة على الموارث التي تفرض على عقارات المتوفين . كما تختلف هذه الضريبة عن غيرها من الفرائض المالية التي يقع عبؤها على العقار أو ملكه أو المنتفع به ، فهي ضريبة عامة ، تمويل الخزانة العامة أو خزانة الحكومات المحلية التي تقع فيها هذه العقارات ، بخلاف الفرائض الأخرى التي تفرض بمناسبة غرض معين أو لإنفاقها على مجالات محددة كرسوم النظافة أو إشغالات الطريق .

ومن هذه الفرائض :

أ- فريضة الربط الخاص: يشير اصطلاح الربط الخاص *special assessment* في الولايات المتحدة إلى ضريبة الخدمات التي تفرضها الحكومات المحلية على مجموعة معينة من العقارات التي تستفيد من المشروعات العامة.

وتفرض هذه الضريبة على مناطق جغرافية محددة تعرف بمناطق الربط الخاص (*Special Assessment District (SAD)* ، وهي المناطق التي تستفيد مباشرة ، ولوحدها، من المشروعات العامة التي أقامتها الدولة^(٢١٥) . وقد أجاز القضاء الأمريكي^(٢١٦) للحكومة أن تلزم ملاك العقارات التي تقع في مناطق جغرافية معينة بفريضة الربط الخاص ، لأن أصحاب هذه العقارات استفادوا على نحو خاص بتلك المشروعات العامة.

ومن أوضح الأمثلة على تلك الفريضة أن هذه الضريبة تفرض على العقارات الكائنة في المناطق التي قامت الحكومة بتوصيل المياه أو الإنارة إليها، أو افتتحت بها قسماً للشرطة أو مركزاً للمطافئ ، أو رصفت طرقها، مما جعلها تستفيد ومباشرة من هذه النفقات ، فزادت قيمة عقاراتهم بسبب هذه المشروعات العامة دون أن يكون لملاك هذه العقارات يد في هذه الزيادة.

(215) *Black's Law Dictionary* , Sixth edition, 1990, p. 117.

(216) *Dosedle V. City of Home Lake*, Minn App. 44N.W.26 751 , 755.

وتعرف هذه الفريضة لدى كتاب المالية العامة بالإتاوة *Royalty* ، لأنها بمثابة مبلغ إجبارى يدفعه أصحاب العقارات إلى الدولة نظير قيامها بمشروعات عامة تسببت فى تحقيق دخل مباشر لهم أو زادت فى قيمة ثرواتهم العقارية دون أن يتكبدوا جهداً أو مالاً خاصاً بهم .

وتختلف هذه الفريضة عن الضريبة العقارية فى أن الضريبة العقارية بمثابة ضريبة على القيمة *Ad Valorem Tax* ، وهى ضريبة عامة تتحمل بها كافة العقارات فى جميع المناطق، ولا ترتبط بإقامة مشروع معين ، وتستخدم حصيلتها فى تمويل النفقات العامة للحكومة المركزية وحكومات المحليات ، أو لكليهما، بغض النظر عن استفادة الممولين مباشرة من هذه النفقات. وقد يكون وعاء الضريبة العقارية الأموال العقارية فقط ، أو الأموال العقارية وغير العقارية ، ويعتمد فى تقدير قيمتها الدخل الناتج عن العقار أو القيمة المقدرة للعقار .

أما فريضة الربط الخاص أو الإتاوة فهى تفرض على عقارات معينة تقع فى مناطق جغرافية محددة ، ولا تلزم بها العقارات الكائنة فى مناطق أخرى، كما أنها ترتبط بالمنفعة المباشرة التى عادت على العقارات الخاضعة من المشروعات العامة التى قامت بها الحكومة ، ويعتمد فى تقديرها على الزيادة فى القيمة التى طرأت على العقار بسبب المشروع العام ، وكأنها تمثل حصة الحكومة فى زيادة العقار الراجعة إلى قيامها بالمشروع.

وهكذا تعتمد الضريبة العقارية على مبادئ العمومية والعدالة أو المساواة، فهى تفرض على كافة العقارات إلا ما يعفيها القانون لاعتبارات يقدرها ، كما أنها تحمل أرباب العقارات التى تدر نفس الدخل أو تقدر بذات القيمة نفس الضريبة التى تتحملها العقارات الأخرى فى جميع المناطق.

بينما تعتمد فريضة الربط الخاص أو الإتاوة على مبادئ النسبية والمنفعة ، فهى تفرض على نسبة أو عدد معين من العقارات، انتفعت مباشرة بالمشروعات العامة التى قامت بها الحكومة.

ومع ذلك فإن هذه الفريضة لا تخلو من النقد فهي تخص العقارات التي وقعت في محيط المشروع العام بعبئها، وكأن هذه العقارات هي وحدها التي انتفعت بهذا المشروع دون غيرها من أفراد المجتمع ، وهذا غير صحيح ، نظراً لأن لكل مشروع عام منافعه العامة التي تفيد الجميع دون إمكان تخصيصها لأفراد معينين ، فتعبيد الطرق وإنشاء أقسام الشرطة ومراكز الإطفاء، مثلاً، لا تقتصر خدماتها على أصحاب العقارات القريبة منهم ، وإنما تمت يد العون والخدمة لجميع من يطلبها من الملاك والمستأجرين لهذه العقارات ولغيرهم من المارة.

كما أنه يصعب تحديد قدر الزيادة التي عادت على كل عقار بالفعل بسبب إقامة هذا المشروع ، إلا بتقييم قيمة العقار قبل إقامة المشروع مباشرة ، ثم تقييمه بعد إقامته. مع ملاحظة أن هذه الزيادة تظل زيادة غير حقيقية طالما لم يتصرف أصحاب العقارات فيها بالبيع بعد إقامة المشروع، أما أصحاب العقارات الذين لم يتصرفوا فيها بالبيع وظلوا يشغلونها بأنفسهم لم يستفيدوا من هذه الزيادة بالفعل . وحتى الذين قاموا بتأجيرها فهم استفادوا بزيادة الأجرة ، ولكنها زيادة تكون بسيطة مقارنة بالإتاوة التي تفرضها الحكومة بسبب المشروع العام ولمرة واحدة.

ب- ضريبة المجلس: تسود ضريبة المجلس *Council Tax* أو ضريبة البلدية في كل من إنجلترا واسكوتلاندا وويلز ، ويدفعها بعض المقيمين إلى الحكومة المحلية . وتقررت هذه الضريبة عام ١٩٩٣ وفقاً لقانون مالية الحكومة المحلية الصادر عام ١٩٩٢ *Local Government Finance Act 1992*. وقد حلت هذه الضريبة محل فريضة المساهمة *Community Charge* أو ضريبة الفردة *Poll Tax* التي قررتها حكومة تاتشر .

وتقوم هذه الضريبة على تصنيف المساكن وتقسيمها لثمانية أقسام ، تبعاً لقيمتها المقدرة ، بحيث تفرض ضريبة واحدة على كل العقارات التي تقع ضمن التقسيم أو التصنيف الخاص بها. ويتحمل عبء الضريبة الأشخاص البالغون

المقيمون في العقار ، فإذا كان من يشغل العقار شخصاً أعزباً بمفرده حق له أن يتمتع بخصم يعادل ٢٥% من القيمة المقدرة للعقار .

وتنتقد هذه الضريبة لأنها غير عادلة ، إذ أنها لا تأخذ في الحسبان المقدرة على الدفع *Ability-to pay* التي تختلف من شخص لآخر ، لأن القيمة المقدرة للعقار قد تعطي بعض الدلالة على ما يحوزه من ثروة ، ولكنها دلالة غير قاطعة على هذه الثروة ، فقد يكون العقار هو ما يملكه من حطام الدنيا فقط ، أو أن ما يحوزه من دخل فعلى يقل كثيراً عن عقارات تدفع ضريبة أقل ، أو حتى بالنسبة لمن لا يملكون عقاراً .

كما أن هذه الضريبة غير ملائمة لمن يشغلون عقاراً يمتلكون نسبة منه ، وقد لا يملكون شراءه أو امتلاكه بالكامل وبالقيمة التي تقدرها الحكومة .

كما تغيب العدالة في فرض هذه الضريبة لأن التقسيم التحكيمي الذي تتبعه الحكومة في تصنيف العقارات يؤدي إلى أن الضريبة التي تفرض على العقارات الواقعة في القسم (H) مثلاً تزيد ثلاثة أضعاف عن الضريبة التي تفرض على العقارات الواقعة في القسم (A) ، بالرغم من أن الدخل الفعلي المتوقع من النوع الأول قد تقل كثيراً عن الدخل المتوقع من النوع الثاني .

جـ : الضريبة على قيمة الأراضي: تعتبر الضريبة على قيمة الأراضي

Land value Taxation أو الضريبة على قيمة الموقع *Site value Taxation* هي نوع خاص (٢١٧) من الضريبة العقارية ، والتي تلزم ملاك الأراضي بدفع الضريبة على أساس نسبة من القيمة المقدرة للأرض دون الإنشاءات أو التحسينات التي أقيمت عليها ، فلا يعتد في حساب هذه القيمة بالمباني التي تقع على هذه الأرض والغرض من استخدام الأرض : مسكناً أو مصنعاً أو متجراً... إلخ. وتفرض هذه الضريبة عادة على الأراضي الفضاء التي لم يقيم أصحابها أية إنشاءات عليها ، وذلك لكي تستخدم الضريبة كوسيلة لمحاربة تصقيع الأراضي والمضاربة على أسعارها .

(217) Fred E. Flodvary : *Geo- Rent : A plea to public economists, Eco. Journal Watch , Vol. 2, No. 1, April 2005, pp. 106- 132.*

وتختلف هذه الضريبة عن الضريبة العقارية فى أنها تفرض على نوع محدد من العقارات هى الأرض وحدها ، بينما تفرض الضريبة العقارية على العقار بمعناه الواسع ، شاملاً الأرض والإنشاءات والتحسينات التى تقام عليها . بل تمتد الضريبة العقارية - فى بعض الدول - لتشمل بعض المنقولات سواء التى تستخدم لخدمة العقار (العقارات بالتخصيص) ، وبعض المنقولات الشخصية ذات القيمة كالذهب والأجهزة والآلات .

وقد استخدمت هذه الضريبة فى العديد من الدول مثل تايلوان وسنغافورة وهونج كونج واستونيا ، وطبقتها فى الماضى دول عدة منها اليابان والدانمارك ، كما طبقت جزئياً فى بعض مدن أستراليا .

وتستند هذه الضريبة ^(٢١٨) إلى الفلسفة القائلة بأن جميع المواطنين شركاء فى الثروة الطبيعية للعالم ، وأن الأرض أحد أهم هذه المصادر ، وإن الضريبة على الأرض ممن يملكها بمثابة تعويض لأفراد المجتمع الذين يملكون حصة من هذه الأرض ولكنهم تنازلوا عن استخدامها لمالك الأرض الذى يدفع هذه الضريبة .

كما أن هذه الضريبة تمثل المقابل الذى تحصل عليه الحكومة مقابل الخدمات التى تؤديها لهذه الأرض غير المنتجة ، ومنها توفير الحماية لها ، وتحسين قيمتها بمد المرافق الأساسية للمنطقة التى تقع فيها .

ومع ذلك فإن هذه الضريبة لا تخلو من مشكلات ؛ فهى تفرض على وعاء غير مستغل ، وهو الأرض ، التى تحسب الضريبة على قيمة افتراضية لها لم يكتسبها الممول بالفعل ، وأن إلزامه بأداء الضريبة سنوياً قد يجبره على التصرف فى لعقار تصرفاً لا يرغبه ، وإلا كانت الضريبة تآكلها لقيمة الأرض على مر السنوات لا يجوز .

ولعل هذه الانتقادات هى التى أدت بالمحكمة الدستورية العليا فى مصر بالقضاء بعدم دستورية فرض الضريبة على الأرض الفضاء .

(218) Robert V. Anderson (ed.) : Land Value Taxation around the world, 2000.

د- ضريبة المرافق والتسهيلات المحلية: تقرررت ضريبة المرافق أو

التسهيلات المحلية *(taxe locale d'équipement)* فى فرنسا^(٢١٩) لتمويل المرافق العامة الضرورية لإنشاء المباني ، ومن الممكن للبناءين أن يساهموا فى تمويل المرافق العامة ، المطلوبة إنشاء مبانيهم ، ولكن الضريبة لا تتسب مباشرة إلى الإنفاق على المرافق العامة للبناء ، لأن وعاء الضريبة يتكون من تمويل غير عادى أو استثنائى على مستوى الوحدة الإدارية. ولذلك يمكن للوحدة الإدارية أن تستخدم الأموال المحصلة لأية أغراض تراها مناسبة.

ويعفى القانون فى فرنسا إنشاءات معينة من هذه الضريبة ، وهى الإنشاءات التى تستخدم فى تقديم الخدمات العامة ، والإنشاءات فى مناطق التنمية الخاصة التى تعرف فى فرنسا *ZACs (zones d'aménagement concerté)* وتحسب الضريبة من قيمة التشغيل الكامل ، بما فى ذلك قيمة الأرض ، ولتجنب صعوبات التطبيق فإن العبرة بقيمة العقار عند انتهاء بنائه، فالقيمة تتحدد على أساس منطقة سطح الأرض التى تتمدد بفعل العمل ، وليست بقيمة المتر المربع . وسعر الضريبة المعتاد إلى ١% يمكن أن تزيد من ٢% إلى ٥% بقرار من مجلس المدينة. وتدفع الضريبة على قسطين متساويين خلال المدة ما بين ١٨ - ٣٦ شهراً من استلام تصريح البناء.

طبيعة الضريبة العقارية

الضريبة العقارية *property tax* هى فى الأصل ضريبة على الممتلكات *excise tax* يدفعها مالك العقار ، أو غيره، على أساس قيمة العقار الخاضع للضريبة. وتفرض هذه على أنواع عدة من العقارات ؛ منها الأراضى والتحسينات *improvements*، وبعض الأموال المنقولة التى تكون فى خدمة العقار (العقارات بالتخصيص)، أو التى تأخذ حكم العقار كالسفينة والطائرة مثلاً.

⁽²¹⁹⁾Bernard BIZET: REAL ESTATE TAXATION AND LOCAL TAX POLICIES IN FRANCE, September 2004, CENTRE DE RECHERCHE RESEARCH CENTER, France, DR 04010

أما عندما ترتبط الضريبة بالمنفعة التي تعود على العقار أو صاحبه من فرضها فإن زيادة العقارات تؤدي إلى زيادة الإنفاق على السلع والخدمات العامة لتلبية طلبات المستهلكين لها ، الأمر (٢٢٠) الذي يجعل الضريبة على العقار

نوعاً من رسوم الاستخدام *User Fees*

وقد منحت الحكومات المحلية في معظم الدول سلطة فرض الضريبة العقارية وتحصيلها ، أو الاستفادة من حصيلتها ، نيابة عن الحكومة المركزية، لكي تقوم كل حكومة محلية بدور الوكيل أو النائب الذي تفوضه الحكومة المركزية في تقديم السلع والخدمات العامة ، ومن ثم يجب أن يتوفر للحكومة المحلية مصدر التمويل الذي يضمن تقديم هذه الخدمات والسلع.

ويعتمد الحق في فرض الضريبة العقارية أساساً على المنفعة الناتجة عن الخدمات المحلية التي تقدم إلى جموع المواطنين ؛ ذلك لأن ضمان تخصيص الموارد بكفاءة اقتصادية تستلزم أن يكون لكل خدمة أو سلعة عامة مقابلاً يجب أن يدفعه من يستفيد بها ، ولما كانت السلع والخدمات العامة لا يمكن منع المنتفعين بها من الحصول عليها لما تتمتع به من خاصية الركوب المجاني التي تعني ببساطة أن كل من يدفع ومن لا يدفع سيعتقد بالخدمة أو السلعة إما لطبيعة السلعة أو الخدمة التي لا يمكن حصرها في جماعات دون غيرها كخدمة الأمن والعدالة والقضاء ، أو أن مجرد إتاحتها لا تمنع الغير من الانتفاع بها ولو لم يدفع مقابلاً.

وتذهب بعض الآراء (٢٢١) إلى أن إسناد سلطة فرض الضريبة العقارية إلى الحكومات المحلية يعزز مبدأ الديمقراطية ، لأن مقابل هذه الضريبة ينفق على السلع والخدمات العامة التي تقدم إلى المواطنين في الإقليم المحلي ، ومن ثم يسهل على مواطني كل إقليم الحكم على أداء حكوماتهم من جودة السلع

(220) H.Rosen : *Public Fainance* , Richard D. Irwing , co. , Homewood, IL, 1985.

(221) Ch.M. Tiebout : *A Pure Theory Of local expenditures* , *Journal of Political Economy* , vol. 46, 1956, pp. 216- 224 .and :

- M. Olson : *The principle of Fiscal Equivalence : Levels of government* , *American Economic Review* , *Papers and proceedings* , Vol. 59, 1969, pp. 479-487.

والخدمات العامة التي يقدمونها نظير الضريبة التي يدفعونها ، ومن ثم يمكنهم حسم اختياراتهم تجاه المرشحين منهم في كل انتخاب.

وهذا القول يجعل الضريبة العقارية أقرب إلى الرسوم التي تدفع مقابل الخدمات التي يحتاجها المواطن ، مع أن هذه الضريبة يدفعها فقط القادرون على الدفع ، وهم فئة الملاك أو المنتفعين بالعقارات دون غيرهم من المقيمين في الإقليم ، وبالرغم من أن السلع والخدمات العامة تؤدي إلى جميع المواطنين أو المقيمين سواء منهم من كان مالكا لعقار أو منتفعاً به أو غير ذلك. فضلاً عن أن الرأي المتقدم يجعل أمر التصويت وترجيح الرأي بشأن ممثلي المحليات بيد الأغنياء وأصحاب لثروة العقارية رغم أن التصويت عام للجميع.

المطلب الثاني

تاريخ الضريبة

فرضت الضريبة على ملكية العقارات منذ قديم الزمان (٢٢٢)، ولكن الضريبة العقارية الحديثة ترجع إلى نظام الإقطاع الذي حول امتيازات كبيرة لملوك أوربا وملاك الأراضي خلال القرون الوسطى.

وكان معيار فرض الضريبة يعتمد على ملكية العقار أو شغله لتقدير مدى مقدرة الممول على دفع الضريبة ، بالرغم من التأكيد على أن الضريبة تتعلق بالعقار ذاته.

وكانت إنجلترا - وكذلك فرنسا- قد طبقت ولمدة طويلة ، تبدأ من ١٦٩٥ ، ضريبة النوافذ *Window Tax* مما أدى إلى أن قام الملاك بإغلاق النوافذ بالطوب لتوفير مبلغ الضريبة (٢٢٣).

(222) Glenn Fisher: *History of property taxes in The United States* , EH. Net Encyclopedia, edited by Robert Whaples, Oct. 2002.

(٢٢٣) عرفت ضريبة النوافذ *windows tax*، والتي تسمى أحياناً بضريبة الزجاج *glass tax* في المملكة المتحدة ، ثم انتشر تطبيقها في اسكتلندا وفرنسا، أثناء القرنين السابع عشر والثامن عشر . وقد بدأ الأخذ بهذه الضريبة في بريطانيا في عهد الملك وليم الثالث ، حيث فرضت على المساكن على أساس عدد النوافذ الموجودة بكل عقار ، لما تدل عليه وجود هذه النوافذ وتغطيتها بالزجاج على ثراء الممول أو قدرته على دفع ضريبة الدخل . وقد جاء اللجوء إلى هذه الضريبة كرد فعل لإحجام الممولين عن المبادرة بالإقرار عن الدخل المستحق للضريبة إلى الحكومة ، اعتقاداً منهم أن مثل هذا الإقرار لا يجوز ، لأن الحكومة بذلك تنطقل على حياتهم الخاصة .

ثم طورت المملكة المتحدة هذه الضريبة للتحويل على القيمة الإيجارية السنوية للعقار كأساس لفرض الضريبة.

ولقد كانت وحشية النبلاء فى فرنسا (٢٢٤) وتطبيق القانون الطبيعى هى السائدة عند دراسة أحوال الضريبة العقارية قبل الثورة الفرنسية، حيث كان الاعتقاد السائد بصحة نظرة الطبيعيين (ضريبة هنرى جورج) ، وأن الأرض هى أفضل وعاء لفرض ضريبة ، ويجب أن تكون هى الوعاء الوحيد ، لأن الإيراد الحقيقى ينتج عن الأرض ويعود إليها ، ومن ثم فإن على الدولة أن لا تتدخل فى النظام الإنتاجى اكتفاء بتحصيل الضريبة أو أجرة الأرض.

وبقيام الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ كانت حوالى ٨٠% من إيرادات الدولة من عائد الأراضى . وفى عام ١٨٠٧ وضعت حكومة نابليون ضريبة على الزيادة فى قيمة الأرض عند بيعها، ولكن هذا القانون لم يطبق بسبب الحرب. وفى عام ١٩٨٠ انخفضت إيرادات الأراضى إلى أن بلغت نسبتها حوالى ١٣% فقط فى إجمالى الإيرادات العامة.

وفى الدانمارك (٢٢٥) رفض ولى العهد فى عام ١٨٤٠ نظرية الطبيعيين، ثم انقلب على عمه وصار ملكاً (هو الملك فرديريك)، ودعا إلى منح مستأجرى الأرض حقوقهم ليتحولوا إلى ملاك للأرض ، كما أجرى إصلاحاً على الضريبة العقارية لتفرض على قيمة الأرض تبعاً لموقعها .

وبنهاية القرن التاسع عشر أصبح العدد من الفلاحين وأصحاب المناجم فى ولاية كاليفورنيا الأمريكية (٢٢٦) بدون مياه للرى ، لأن كبار مربي المواشى مثل هنرى ميللر *Henry Miller* امتلك مليون فدان ، وامتلك كل حقوق المياه

ولقد تفاوتت ردود أفعال الممولين إزاء ضريبة النوافذ ، فعلى حين اعتبرها الأغنياء دليل ثرائهم ، واعتترف من الدولة على أنهم من ذوى الوجاهة والغنى ، فإن كثيرين آخرين عبروا عن كراهيتهم لها بوصفها ضريبة على النور والهواء *tax on light and air* .

وكانت فرنسا قد طبقت هذه الضريبة خلال الفترة من ١٧٩٨ إلى ١٩٢٦ باسم ضريبة الأبواب والنوافذ *doors and windows tax* .

(224) *Lacont (edito)r ; land taxation and land use , Vincent Renaud in Lincoln Institute Monograph, p3,1982 .*

(225) *Michael Selagi, American Journal of Economics & Sociology, Oct.1994.*

(226) *Jeffery J.Smith: Where a tax reform has worked ,28 case summaries.*

على نهر كيرن *Kern* ، ونتيجة اعتراض الفلاحين على هذا الوضع أصدرت حكومة الولاية عام ١٨٨٧ قانون المكاتبه *Wright Act* ، الذى يسمح بموجبه لتجمعات الناس، وبناءً على اقتراح شعبى، بناء السدود والقنوات لتحسين ظروف الرى فى مناطقهم ، مقابل التزام الفلاحين بدفع ضريبة نتيجة زيادة قيمة أراضيهم بسبب هذه المشروعات ، ولكن عبء الضريبة كان مرتفعاً فاضطر صغار الرعاة والمزارعين إلى بيع أراضيهم للأثرياء للتخلص من عبء الضريبة.

ويرجع نمو الضريبة العقارية فى الولايات المتحدة الأمريكية إلى الظروف الاقتصادية والسياسية فى الأساس (٢٢٧) ، فكانت الضريبة العقارية فى المناطق التجارية والزراعية مصدراً معقولاً للإيرادات الحكومية، كما أن الضريبة العادلة على الثروة تنسجم مع فكرة المساواة .

وعندما بدأت حرب التحرير كانت المستعمرات قد طورت نظام الضرائب ، واختلف نظام الضريبة من مستعمرة إلى أخرى ، وإن سادت فى الواقع خمسة أنواع رئيسية حينئذ ، هى ضريبة الفردة أو الرؤوس *Capitation or Poll Tax* التي تفرض بمعدل ثابت على كل ذكر بالغ، وفى بعض الأحيان على العبيد.

وكانت الضريبة العقارية تعتبر من الضرائب المحددة التي تفرض بأسعار ثابتة على أموال معينة ، وأحياناً تفرض على القيمة.

أما الضرائب الذهنية *Faculty taxes* فتفرض على ناتج المجهود الذهنى للشخص ، أو على أساس مدى مقدرة الشخص على اكتساب الدخل من مهارات بعينها . ثم الضريبة على الواردات (التعريفات *Tariffs* التي تفرض على السلع المستوردة ، وأحياناً على السلع المصدرة ، خاصة الخمور . وأثناء الحرب الأهلية ارتفعت معدلات الضرائب على المستعمرات مما جعل الضريبة مثار نقاش وسبباً لأعمال العنف ، وهجر المستوطنون الأسواق مدعين أن فرض الضريبة

(227) Glenn Fisher: *History of property taxes in The United States* , EH. Net Encyclopedia, edited by Robert Whaples, Oct. 2002.

على أساس فدان الأرض غير عادلة ، وطالبوا بأن تفرض الضريبة العقارية على أساس القيمة.

وبعد انتهاء الحرب ، فرضت سبع ولايات ضرائب فردة موحدة ، وفرضت اثنتا عشر ولاية الضرائب على كل أو بعض الماشية ، كما فرضت الضريبة على الأراضي بطرق مختلفة ، إلا أن أربع ولايات فقط هي التي فرضت الضريبة على أساس قيمة العقارات.

وبناء على تعديل الدستور الأمريكي طبقت ضريبة عقارية عامة على كل الثروة العينية والشخصية المادية وغير المادية ، ويقوم عليها الموظفون المنتجون محلياً لتقدير القيمة السوقية للعقار . ولأن الضريبة كانت موحدة وتفرض على كل عناصر الثروة كان على الممول أن يدفع مقابل الخدمات الحكومية التي يتمتع بها وفق نسبة تتلاءم وحجم ثروته.

وفى بداية القرن العشرين زاد النقد على الضريبة العقارية الموحدة ، إما للدعاء بعدم عدالته ، أو للصعوبات العملية فى تطبيقها بعد أن انتقل المجتمع من البيئة الريفية إلى المجتمع الحضري ، حيث يغلب أن تكون الثروة فى المجتمع الريفى من الممتلكات العينية كالعقارات والمواشى والآلات فتكون الثروة والشخص شيئاً واحداً يعبر أحدهما عن الآخر، بخلاف الحال فى المجتمع الحضري حيث تضاف إلى الملكية الأصول غير العينية مثل الأسهم والسندات التي يمكن تداولها من فرد إلى آخر بسهولة ، ومن ثم يصعب الاعتماد على العقار وحده كأساس للوقوف على المقدرة الحقيقية لصاحبه. وبسبب هذه الظروف تزايدت الدعوة لإصلاح ضريبي شامل ، يأخذ فى حسابه تطوير الضريبة العقارية.

ولقد اختلفت جهود إصلاح الضريبة من ولاية إلى أخرى، ولكنها اعتمدت على التقدير أو الربط المركزى ، وكثيراً ما خضعت الأموال غير المادية كالرهون لضريبة بأسعار منخفضة ، وفرضت بعض الولايات الضريبة بأسعار مختلفة تبعاً لنوع العقار.

وأدى الكساد الكبير عام ١٩٢٩ إلى زيادة متأخرات حصيلة الضريبة العقارية ، وقاوم الممولون بقوة محاولات بعض الولايات بيع عقاراتهم جبراً لاستئداء دين الضريبة ، مما أدى إلى تخفيض أسعار الضريبة ومنح إعفاء ضريبي للعقارات المشغولة بملاكها . ولكن هذا الإعفاء تعرض لنقد كبير لأنه أدى إلى إعفاء عقارات كبيرة القيمة من الضريبة ، وتسبب في تخفيض كبير في الإيرادات الحكومة المتحصلة من هذه الضريبة.

وبعد الحرب العالمية الثانية ألغت العديد من الولايات إعفاء السكن المشغول بمالكه من الضريبة ، وقررت بدلاً منه إعفاء ملاك المساكن ذوى الدخول المنخفضة والمتوسطة من الضريبة ، ومعهم الممولون كبار السن والمعاقون. وبموجب التعديل الثالث عشر للدستور الأمريكى تقيد فرض الضريبة العقارية ، وفرضت قيود على المحليات فى تقدير الضريبة وربطها.

وكانت مستعمرة كياشو الصينية (٢٢٨) قد طبقت عام ١٩٠٠ الضريبة على قيمة الأرض بإيعاز من مندوب ألمانيا بالمستعمرة ، وذلك بواقع ٦ % من قيمة الأرض ، بهدف الحد من المضاربة فى الأراضى .

وقد استخدمت حصيلة هذه الضريبة فى تمويل الخدمات العامة ، ولكنها ألغيت بعد أن خسرت ألمانيا فى الحرب العالمية.

وقد شهد الربع الأخير من القرن الماضى إصلاحات مهمة فى الضريبة العقارية على مستوى العالم ، يمكن إيجازها (٢٢٩) فى الاعتماد عند تقدير الضريبة العقارية على القيمة الإيجارية السنوية للعقار أو القيمة الرأسمالية للأراضى والتحسينات ، مع التوسع فى تعريف العقار الخاضع للضريبة لزيادة وعائها ، و تخفيض السعر ، وتبسيط إجراءاتها.

(228) Michael Selagi, *American Journal of Economics & Sociology*, Oct. 1994.

(229) Roy W. Bahl and Johannes F. Linns : *Urban finance in Developing Countries*, The World Bank , Oxford University Press, 1992.

وتطبق حوالى ١٣٠ دولة الضريبة العقارية بأشكال وصور مختلفة^(٢٣٠)، وإن اختلفت أهميتها النسبية بين الدول ، ولكنها تعتبر أكثر أنواع الضرائب المحلية أهمية فى الدول النامية^(٢٣١) .

تاريخ الضريبة العقارية فى مصر

تعتبر الأرض وعوائدها من أقدم مصادر الثروة ، ولذلك خضعت للضريبة عند الفراعنة فى مصر القديمة^(٢٣٢) ، ووفقاً لما ذكره ما سبيرو فى كتابه: "تاريخ شعوب العالم القديم" كانت ملكية الأرض فى يد فرعون مصر ، ثم تنتقل إلى أيدي الملتزمين من المدنيين أو الكهنة ، وأن أصحاب الأرض يدفعون ضريبة عقارية بنسبة من مساحة الأرض وتبعاً لنوع التربة. ولقد كانت الإيرادات الضريبية عينية ، قبل وجود النقود، تأخذ شكل نسبة من المحاصيل ، وكان الكتبة يحتفظون بسجلات عن الأرض ، لتقدير قيمتها تبعاً لمساحتها وطبيعتها ، وكان الفلاحون هم الممولون غالباً لهذه الضريبة ، بينما كان الكهنة يعفون منها.

وكانت مصر فى عهد الدولة الإسلامية تؤدى الخراج عن الأرض أو العقار ضمن جملة الإيرادات العامة التي تمول بها خزانة الدولة ، ولما دخل نابليون مصر قائداً للحملة الفرنسية شرع فى وضع نظام للضرائب العمومية ، وكانت البداية إنشاء مصلحة الأملاك الأميرية والتسجيل ، والتي عهد إليها تحصيل الضرائب الجديدة التي سميت برسوم التسجيل ، وإن كانت فى حقيقتها ضرائب على العقار . ولم يكن تعتمد ملكية الشخص لأى عقار إلا إذا تم تسجيله ودفع

⁽²³⁰⁾ Joseph K. Eckert , Robert J. Goudemans and Richard R. Almy : *property appraisal and assessment administration* , The International Association of Assessing Officers, 1990, p. 6.

⁽²³¹⁾ Roy W. Bahl and Johannes F. Linn : *Urban Public Finance in Developing Countries*, Oxford University Press , 1992, p. 92.

^(٢٣٢) Richard Henry Carlson : *A brief history of Property Tax* , A paper presented to IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, USA, 1 st.Sep. 2004.

الرسوم المقررة عنه ، وأن العقارات التي ييمضى عليها زمن معين ولم تسجل تصبح من أملاك الحكومة (٢٣٣).

ويرجع علماء الحملة الفرنسية (٢٣٤) نظام الالتزام الذي طبق في مجال الضريبة أيام المماليك في مصر إلى أيام الفراعنة، حيث يشبه إلى حد ما ما ورد على لسان المؤرخ الشهير هيروdot : " وقال لى الكهنة أيضاً أن الملك سيزوستريس قد أمر بتقسيم الأرض مخصصاً لكل واحد قسماً متساوياً ومربعاً يعطى له كيفما اتفق ، كل وقسمته، بشرط أن يدفع للملك كل عام على الأقل ضريبة محددة بشكل دخله".

وأن هذه الطريقة ورد لها شبه في سفر التكوين حيث أضاف موسى بعد أن قص الطريقة التي اتبعها يوسف حتى يجعل من فرعون ملكاً لكل الأراضى قائلاً: " ومن ذلك الوقت وحتى اليوم يدفع إلى الملك فى كل أنحاء مصر خمس دخول الأرض ". ويحدث هذا كما لو كان قانوناً ، فيما عدا أراضى الكهنة التي ظلت معفاة من هذا العبء .

وكانت الضريبة التي يتعين على الفلاح المصرى أن يدفعها فى عهد المماليك (٢٣٥) إلى الملتزم تعرف بالمال الحر، وهى أكبر من ضريبة المال الميرى، والتي تسدد من ضريبة المال الحر للسلطان ، وما يتبقى من المال الحر، ويطلق عليه اسم الفايط (الفاض) ، يكون من حق الملتزم .

ولقد تقرررت ضريبة الميرى على يد السلطان سليم الأول وخليفته، ولكنهم قرروا حساب الميرى بالنسبة للقرية كلها لا على حساب فدان الأرض .واقترسم الملتزمون فيما بينهم مهمة تحصيل الضريبة بحسب ممتلكاتهم ، ثم تطور الأمر إلى أن أصبح على الفلاحين عبء أداء ضريبة أخرى تسمى المضاف ، وقد

(٢٣٣) عمر طوسون : مالية مصر منذ عهد الفراعنة إلى الآن، مكتبة مدبولى ، الطبعة الثانية ، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٦٦، ص ١٢٣، ص ١٢٤ .

(٢٣٤) راجع كتاب وصف مصر تأليف علماء الحملة الفرنسية ، ترجمة زهير الشايب ، المجلد رقم ٥ الجزء الثانى بعنوان : الحياة الاقتصادية فى مصر القرن الثامن عشر ، النظام المالى والإدارى فى مصر العثمانية ، مقال: الريف المصرى فى عصر المماليك العثمانيين ، تأليف لانكريه ، دار الشايب ، القاهرة ، ص ٣١-٥٨ .

(٢٣٥) المرجع السابق مباشرة ، ص ١٤-١٩ .

كانت فى الأصل هدية يقدمها الفلاح إلى الملتزم ثم صارت التزاماً عليه بجانب ضريبة الميرى، ولذا سميت بالبرانى، لأنها ضريبة غير اعتيادية أو إضافية. ولم تكن المساجد خاضعة لضريبة الميرى، ولا لأية ضريبة أخرى. وتستخدم حصيلة المال الحر التي يقوم الملتزم بجبايتها فى سداد المال الميرى، وفى دفع الكشوفية التي تعطى للكاشف أو البنك (حاكم الولاية)، وفى تكوين الفائض وهو الدخل الخاص الذى يتبقى للملتزم.

التنظيم الحديث للضريبة فى مصر

يعتبر عام ١٨٤٢ هو بداية التنظيم الحديث لهذه الضريبة فى مصر، إذ فرضت الضريبة على العقارات المبنية بمدينة القاهرة، وعلى العقارات المملوكة للمصريين، والتي يسكنها الأجانب بمدينة الإسكندرية، وكانت تعادل شهراً سنوياً من إيجار المبنى (أى بواقع ١ : ١٢ من الإيجار السنوى)، ثم وسع المشرع فى عام ١٨٥٤ من نطاقها، وفرضت على العقارات المبنية بمدينة القاهرة، والإسكندرية ودمياط ورشيد، وامتدت إلى باقى البلاد بموجب الأمر العالى الصادر سنة ١٨٦٧.

وأعيد تنظيم هذه الضريبة بعد ذلك، بمقتضى الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس ١٨٨٤، والذى ما لبث أن أوقف العمل به لإصرار الأجانب على عدم دفع هذه الضريبة بحجة ان العرف جرى فى مصر على عدم خضوعهم لها، مما يشكل امتيازاً للأجانب على حساب المواطنين المصريين. وبإلغاء الامتيازات الأجنبية عقب مؤتمر لندن ١٨٨٥، الذى وافقت فيه الدول الأجنبية على خضوع رعاياها للضرائب فى الدول الأخرى، أعيد العمل بالأمر المذكور فى يناير ١٨٨٩، و الذى أبقى سعر الضريبة فى حدود ١:١٢ من الإيجار السنوى للمبنى، ولم يتغير هذا السعر إلا فى عام ١٩٠٩ فأصبح ١٠% على المباني الكائنة بمدينة القاهرة.

وفى عام ١٩٥٤ صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لينظم الضريبة على العقارات المبنية ، فألغى الأمر العالى الصادر في عام ١٨٨٤ ، وقرر أحكاماً جديدة بشأن هذه الضريبة.

ثم أجريت على ذلك القانون عدة تعديلات، وتأثر بقوانين أخرى مرتبطة به، أهمها القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ ، بتنظيم المجالس البلدية ، الذى نزلت الحكومة بمقتضاه عن ضريبة المجالس البلدية الكائن في دائرتها العقارات المبنية الخاضعة.

ثم تأكدت الصبغة المحلية لهذه الضريبة بالقانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ ، حين خول للمجالس البلدية لمدن القاهرة والإسكندرية وبورسعيد بتقدير القيمة الإيجارية وتحصيل الضريبة ، أما باقى المحافظات فتتولى مصلحة الضرائب العقارية تقدير الضريبة وربطها ، على أن تسدد حصيلتها إلى مجالسها المحلية.

تقدير الضريبة العقارية المصرية : لقد تعرضت الضريبة العقارية في مصر لانتقادات عدة (٢٣٦)، نذكر منها: ١- أن الأرض يجب أن تكون وحدها هى محل فرض الضريبة ، لأنها هبة الله ، وإنتاجها هو نتاج المجتمع ، أما ما تغله المبانى فهو من نتاج العمل، وإعفاء إيراد المبانى من الضريبة سوف يؤدى إلى زيادتها ، وبالتالي كثرة العمل فيها، وزيادة أجور العمال ، والإقلال من البطالة.

وهذا القول يمكن الرد عليه بأن الأرض ليست وحدها هى هبة الله تعالى إلى الإنسان ، كما أن ما تغله المبانى ليس نتاج العمل فقط ، وإنما نتاج العمل ورأس المال أيضاً ، وإذا كانت الضريبة تصيب الدخل الناتج من الأرض فمن المنطقى أن تصيب الضريبة إيراد المبانى أيضاً.

٢- أن الأرض غير قابلة للزيادة ، وبالتالي فهى تخضع لنوع من الاحتكار ، وهى كسلعة محكرة يجب أن تكون تحت إشراف الدولة لتنظيمها ، والحد من احتكارها ، لذلك كان فرض الضريبة ملائماً على الأراضى ، حتى

(٢٣٦) أنظر عرضاً لهذه الانتقادات والرد عليها فى كمال الجرف: ص ٤٤٩-٤٤١.

تتمكن الدولة من رقابتها وتنظيمها، أما المباني فهي تخضع لقانون المنافسة الحرة ، ومن ثم فليست الدولة بحاجة إلى الإشراف عليها ورقابتها. ومن ثم فلا محل لفرض ضريبة على هذه المباني.

ويمكن الرد على هذا القول بأن الأرض الزراعية في مصر ليست ثابتة ثباتاً يحول دون زيادتها ، إذ أن هناك من الأراضي التي تقع خارج شريط الوادي الضيق الذي يمكن استصلاحها واستزراعها ، على النحو المشاهد حالياً ، تحويلها إلى أرض زراعية مما يزيد من رقعة هذه الأرض ، كما يستطيع المالك في ظروف معينة نقل عبء الضريبة على المباني نقلاً كلياً أو جزئياً إلى المستأجر .

٣- عدم فرض الضريبة على المباني يؤدي إلى انخفاض قيمتها الإيجارية مما يوفر فرصة ملائمة للسكن بالنسبة للمستأجر ذى الدخل المحدود، كما يجعل إيجار هذه المباني أقل مما لو فرضت الضريبة عليها. وهذا يعنى توفير فائض لدى المستأجر يمكن استغلاله في إنعاش القيمة الاقتصادية.

وهذا القول ليس صحيحاً على إطلاقه ، إذ لا يؤدي إعفاء المباني من الضريبة حتماً إلى انخفاض القيمة الإيجارية ؛ بل إن هذه القيمة فى ازدياد بسبب زيادة الطلب على المساكن مع قلة المعروض منها ، أو ارتفاع مستوى المعيشة أو زيادة معدل التضخم السنوى ، أو لموقع المسكن، أو لغير ذلك من العوامل.

ومع ذلك فإنه يمكن استخدام هذه الضريبة كوسيلة لتحقيق أهدافها المالية بتوفير إيرادات للإدارة المحلية من ناحية ، وفى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من ناحية أخرى ، وذلك باستخدامها كأداة لتحقيق العدالة فى توزيع الدخل ، أو بجعلها أحد صور الحوافز الضريبية ، حين منح المشرع إعفاءات من أدائها لتشجيع بناء المساكن الشعبية أو منخفضة التكاليف التي يحتاج إليها معظم أفراد الشعب على حساب فرض الضريبة على المساكن الفاخرة أو ذات المستوى المرتفع.

٥- أدى التدخل التشريعي في الضريبة العقارية من خلال الإعفاءات والشروط التي تقررت في قوانين الإسكان المتعاقبة إلى تقليص دور الضريبة وتخفيض حصيلتها، فضلاً عن اتجاه الحكومة في السنوات الأخيرة إلى ثبات التقدير العام (الذي يتم مرة كل عشر سنوات) من خلال إصدار قرارات بمد العمل بهذا التقدير إلى السنوات التالية دون القيام بتقدير فعلى ، مما أدى إلى ثبات وعاء الضريبة وعدم مواكبته للتغيرات في السوق العقارى^(٢٣٧).

وأخيراً صدر القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن^(٢٣٨) الضريبة على العقارات المبنية^(٢٣٩)، ليعيد تنظيم الضريبة العقارية تنظيمياً شاملاً.

ولقد تضمنت أحكامه العديد من النصوص المستحدثة لعلاج عيوب القانون الملغى ، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية قدر المشرع أهميتها.

دوافع القانون الجديد

راعى القانون الجديد فى أحكامه الاعتبارات التالية^(٢٤٠):

١- توحيد وتنسيق أحكام الضريبة العقارية من التشردم التشريعى المواكب لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث يلزم تطبيقه مراعاة الأحكام ذات العلاقة الواردة فى كل من قانون الإدارة المحلية وقانون الضريبة على الدخل وقوانين الإسكان المتعددة ، فأتى القانون الجديد ليجعل

^(٢٣٧) مجلس الشورى: تقرير اللجنة المشتركة عن مشروع قانون الضريبة العقارية الجديد ، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٤.

^(٢٣٨) نشر هذا القانون بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٥ مكرر (ج) بتاريخ ٢٣/٦/٢٠٠٨.

^(٢٣٩) يلاحظ فى هذا الصدد أن الحكومة كانت قد تقدمت إلى البرلمان بمشروع القانون حاملاً اسماً طويلاً أطلق عليه " مشروع قانون بإصدار الضريبة على العقارات المبنية وبتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ " فرأى اللجنة المشتركة بمجلس الشورى أن هذا الاسم الطويل لم تعهده قوانين الضريبة ، وإن كان يستند إلى انه قانون للضريبة على العقارات المبنية من ناحية ، ويتضمن تعديلاً لبعض أحكام قانون الضريبة على الدخل وقانون نظام الإدارة المحلية ، إلا أنه من الملائم حسبما اقترح مجلس الشورى أن يكتفى بأن يحمل اسم القانون : قانون الضريبة على العقارات المبنية ، باعتبار أن معظم أحكامه تتناول بالتنظيم هذه الضريبة ، وذلك قياساً على أن قانون الضريبة على الدخل ذاته رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذي يحمل قصيراً ، يتناول كذلك إلغاء أو تعديلاً فى أحكام قوانين أخرى ، مثل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، وقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، ومع ذلك لم يتضمن قانون الضريبة على الدخل إشارة فى اسمه لهذين القانونين.

ولقد استجاب البرلمان بمجلسيه لهذا الاقتراح ، وصدر القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حاملاً اسم قانون الضريبة على العقارات المبنية .

^(٢٤٠) مجلس الشورى، ص ٥ ، ص ٦.

المرجع فى فرض الضريبة العقارية هو هذا القانون وحده، وبالقدر الذى يحقق تيسير المعاملة الضريبية وضبط أحكامها.

٢- بيان الإجراءات المرتبطة بحصر الضريبة وربطها وتحصيلها ، فذكرت أحكام القانون إجراءات الحصر العام والسنوى ، والتظلم من التقدير، أو الطعن على الضريبة من خلال لجان إدارية محايدة.

٣- مراعاة المراكز القانونية من خلال عدم المساس بأوضاع ملاك العقارات التى تؤجر وفقاً لقوانين الإسكان ذات الأجرة المحددة وفقاً لقوانين الإسكان ذات الأجرة المحددة غير القابلة للتعديل ، وذلك بعدم فرض الضريبة العقارية وفقاً للقانون الجديد إلا بعد تغيير تلك الأوضاع بانقضاء عقود الإيجار القديمة.

٤- إزالة التشوهات الاقتصادية فى السوق العقارى التى نتجت عن تطبيق القانون الملغى ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث لم تفرض الضريبة إلا على عقارات كائنة بمناطق محددة دون غيرها . وقد ترتب على ذلك إعفاء الكثير من العقارات المبنية الكائنة فى مناطق سياحية أو مجتمعات عمرانية جديدة ، على الرغم من ارتفاع مستواها العمرانى أو ارتفاع مستوى دخل ملاكها. الأمر الذى دعا القانون الجديد إلى مد نطاق أحكامه إلى هذه العقارات جميعها ، تحقيقاً للمساواة والعدالة الضريبية ، والحد من المضاربة على العقارات.

٥- العمل على أن تساهم الضريبة العقارية بحصيلة ملائمة للثروة العقارية بمصر ، فتزيد الحصيلة المتوقعة بسبب زيادة وعائها ونطاق الخضوع لها . فضلاً عما تحققه هذه المساهمة فى حث أصحاب العقارات الشاغرة أو غير المستعملة إلى تأجيرها ، مما يؤدى إلى الحد من أزمة الإسكان ، وزيادة عرض العقارات القابلة للتأجير .

٦- تشجيع المكلفين المتهربين من الضريبة على الالتزام بالقانون من خلال استحداث أحكام العفو الضريبى والتصالح فى الجرائم الضريبية، وهى أحكام لم تعرفها الضريبة العقارية من قبل.

٧- تحول الضريبة العقارية من ضريبة محلية ربطاً وتحصيلاً إلى ضريبة عامة مركزية ربطاً وتحصيلاً ، بما يمكن وزارة المالية من توحيد قواعد تطبيق القانون والرقابة الفعالة على تنفيذه وتحقق المرونة الكافية فى توزيع حصيلتها على المحافظات ، بما يتلاءم وحاجة كل محافظة لهذه الإيرادات بدلاً من انفراد كل محافظة بتحصيل الضريبة على العقارات الكائنة بها.

المبحث الثانى

اقتصاديات الضريبة العقارية

تعتبر الضريبة العقارية من أهم الإيرادات العامة التي تستخدم لتمويل الإدارة المحلية . وتختص بفرضها وربطها وتحصيلها كثير من الحكومات المحلية فى الدول التي تتمتع فيها المحليات باستقلال مالى عن الحكومة المركزية ، يتيح^(٢٤١) لها تقدير هذه الضريبة والرقابة على تنفيذها بالصورة التي تلائمها، وذلك لحاجة الحكومات الحلية إلى مصادر ذاتية لتمويل نفقاتها التي تمكنها من تقديم الخدمات العامة للمقيمين على أرضها بالجودة الملائمة.

وتركز أبحاث المالية العامة^(٢٤٢) على أن الضريبة الأمثل *optimal taxation* هي التي تقلل التشوهات الاقتصادية ، وتكون محايدة بمعنى أنها لا تؤثر فى تخصيص الموارد ، فلا يؤدي فرض الضريبة إلى تخفيض استهلاك سلعة معينة ، أو تخفيض حجم الاستثمارات المتجهة إليها، وخاصة عندما تكون هذه السلعة مرنة.

وبالنظر إلى الضريبة العقارية فإنها تكون مقبولة اقتصادياً عندما يكون الطلب على العقار غير مرن^(٢٤٣)، لأن فرض الضريبة أو زيادة معدلاتها فى

(241) Richard M.Bird , Robert D. Ebe and Christine L. Wallich (eds.): *Decentralization of the Socialist State , Intergovernmental Finance in Transition Economies Regional and Spectral Studies., The World Bank , Washington D.C., 1995, p. 13.*

(242) F.Ramsey: *A contribution to the theory of taxation, Economic Journal, vol. 37, 1927, pp. 37-47.*

(243) H.Rosen : *op.cit.*

هذه الحالة لن يقلل الطلب على العقار بصورة ملموسة ، ومن ثم لا ينخفض حجم الاستثمارات العقارية فى الدولة.

أما إذا كان الطلب على العقارات مرناً، فإن^(٢٤٤) زيادة سعر الضريبة على العقارات أو زيادة عبئها لن يكون له أثر مباشر أو على المدى القصير فى زيادة أسعار العقارات بمقدار الضريبة المرتفعة، حيث لن يكون أمام الملاك الوقت الكافى للتأثير على السوق العقارى لنقل عبء الضريبة على المشتريين أو المنتفعين ما لم يكن عقد الإيجار أو الانتفاع يسمح بذلك . ولكن على المدى الطويل فمن المتوقع أن ينقل المستثمرون جزءاً من أموالهم المخصصة للاستثمار العقارى إلى مجالات أخرى أقل عبئاً وأكثر ربحاً، مما يقلل من تخفيض العرض العقارى ، وبالتالي يكون المجال متاحاً أمام زيادة قيمة العقارات بسبب الضريبة. كذلك فإن الضريبة على العقارات المبنية التى تأخذ بقيمة العقار لا بالدخل الناتج عنه تؤثر على الامتداد العمرانى *urban sprawl* الذى يعد تطوراً طبيعياً لزيادة السكان، وتزايد الطلب على العقارات، مما يؤدى إلى زحف المباني على المناطق الملاصقة بالمدن وإنشاء مجتمعات جديدة. لذا فإن فرض الضريبة على العقارات المبنية الجديدة أو التحسينات التى تحدث على العقارات القائمة بالفعل بسبب التنمية التى شهدتها المناطق الجديدة من مرافق وبنية أساسية قامت بها الحكومة ، أو أجراها الملاك لزيادة قيمة عقاراتهم سواء عند البيع أو التأجير ، وارتباط الضريبة العقارية بهذه القيمة تعنى أن الضريبة العقارية تمثل عقاباً على بناء المساكن أو تطويرها، الأمر الذى يخشى منه أن تؤدى الضريبة العقارية إلى التأثير السلبى على حركة البناء والإنشاءات مع حاجة السكان لها. ومن ناحية أخرى فإن النظر إلى الضريبة العقارية على هذه العقارات وما أجرى عليها من تحسينات يمكن أن تستخدمه الدولة كوسيلة حافزة للتوسع العمرانى فى مناطق معينة ، فتقرر إعفاء من هذه الضريبة أو تخفيفاً لها إذا كان

(²⁴⁴)William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988

العقار مقاماً في منطقة عمرانية جديدة ، أو على أرض صحراوية بقصد تعميمها وتتميتها (٢٤٥)، بخلاف الضريبة الأكبر سعراً التي تفرض على العقارات المقامة في التجمعات القديمة والمدن المكتظة بالسكان وألتي تعتدى على الأرض الزراعية أو تقتطع من الحزام الأخضر للمدن.

ويرى بعض الباحثين (٢٤٦) أنه من مصلحة المجتمع أن تتولى الحكومة المحلية مهمة تحصيل الضريبة العقارية للإنفاق على الخدمات التي تقدمها هذه الحكومات على المقيمين على أراضيها ، لأن ربط الضريبة بالخدمة من شأنه أن يحسن مستوى السلع والخدمات العامة التي تقدمها الحكومة للناس مما يعود بالنفع على المجتمع . إلى الحد الذي قد يؤدي إلى هروب بعض الاستثمارات خارج الدولة.ولكن الزيادة في الضريبة العقارية على مستوى الدولة ككل، لا على مستوى كل وحدة محلية ، لن يكون له هذا الأثر الكبير (٢٤٧)، فمن المتوقع أن تؤدي الزيادة في الضريبة على جميع العقارات إلى الهجوم على المجالات الاستثمارية الأخرى، مما يقلل من العائد المتوقع منها، ولن يجعلها أفضل حالاً من الاستثمار العقارى فيضطر المستثمرون إلى العودة مرة أخرى إلى سوق العقارات أو قبول الاستثمار فيه، فيتوازن العرض مع الطلب من جديد، ويعود الاستقرار إلى سوق العقارات . أى تهدأ الثورة الناتجة عن فرض الضريبة. وحيثما يكون الطلب على السكن متأثراً بالضريبة العقارية فإنه يجب أن تكون هذه الضريبة مرنة تستجيب لمتغيرات الطلب حتى لا تؤدي إلى ركود سوق العقارات بسبب ارتفاع قيمة العقار بفعل الضريبة القاسية .

(٢٤٥) كذلك استخدمت الحوافز الضريبية في الولايات المتحدة للحفاظ على طبيعة بعض الأراضي كالغابات والمزارع والفضاء المكشوف *open space* والأراضي المخصصة للترويح ، وذلك من خلال برنامج لتقرير معاملة ضريبية تفضيلية لملاك هذه الأراضي ، لحفزهم على أن لا يغيروا من طبيعتها حتى لا يحرمون من المعاملة التفضيلية . راجع : *Jane Malme : Preferential Property Tax Treatment of Land , Lincoln Institute of Land Policy , Working paper No. 93JMI/Cambridge, 1993*

(246) *G.Breman and J.Buchanan: The power to Tax , Cambridge University Press, Cambridge, 1980.*

(247) *Roy Bahi & Johannes Linn : Urban public Finance and Administration in Less developed Countries, Draft 1988.*

ومن ناحية أخرى فإن إنفاق مبلغ الضريبة على المكان الذى توجد فيه هذه العقارات، وذلك فى صورة نفقات تحسن من الموقع ومن المرافق المتعلقة به، من شأنه أن يؤدى إلى زيادة قيمة العقار ، وزيادة الطلب عليه فتعود الفائدة على مالكي العقارات فى صورة دخل متزايد ، وعلى الحكومة فى صورة ضريبة أكبر، وعلى السكان فى صورة منفعة أفضل^(٢٤٨).

ويرى هنرى جورج *Henry George* الضريبة على الأرض هى الأكثر عدالة^(٢٤٩).

ويعتقد بعض الكتاب^(٢٥٠) أنه ليس أمام المحليات من مورد وفير لتمويل السلع والخدمات العامة التي تنهض بها سوى فرض الضريبة على العقارات، نظراً لما تتمتع به العقارات من خاصية الثبات والاستقرار فى الأرض، ومن ثم فإنها تمتاز عن السلع وغيرها من أوعية الضرائب بأن فرض الضريبة على العقار لن يؤدى إلى مغادرة العقار ذاته الإقليم الذى يفرض هذه الضريبة ، اللهم إلا اللجوء إلى هدمه أو تخريبه ، وفى ذلك خسارة فادحة على مالكة ، ورغم ذلك فإن الهدم والهجر للعقار لا يمنع بعض الدول من فرض الضريبة عليه إذا كان نظامها القانونى لا يمنع من فرض الضريبة على الأرض الفضاء .

ولقد أدى خصم فائدة القروض العقارية من ضريبة الدخل إلى تخفيض تكلفة الحصول على السكن فى الولايات المتحدة^(٢٥١)، مما شجع على رواج السوق العقارى ، واتساع نطاق البناء فى مجتمعات ومناطق جديدة.

ويجب أن يعزز تصميم الضريبة العقارية القدرة على محاسبة الحكومة فيما قدمته من سلع وخدمات عامة نتيجة فرض هذه الضريبة ، حتى تترسخ فى

⁽²⁴⁸⁾ E.Glosser : *the Incentive Effects of Property Taxes* , *Public Choice Review*, Vol. 89, 1996, pp. 93- 111.

⁽²⁴⁹⁾ Henry Gorge : *Progress and Poverty* , *Robert Schalkenbach Foundation*, New York , 1935.

⁽²⁵⁰⁾ j.Maxwell ; *Financing state and local government* *The Brooking Institution*, Washington , 1965.

⁽²⁵¹⁾ Joseph Gyourko and Richard Voith : *Does the US tax treatment of housing promote sub urbanization and central city decline?*, *Working Paper No.97-13*, *Federal Reserve Bank of Philadelphia*, 1709-1997.

الذهن العلاقة بين الضريبة والمنفعة العائدة منها^(٢٥٢)، فلا يكون تحديد سعر الضريبة مغالى فيه بأكثر من هذه المنفعة ، ولا متدنياً عنها. أى يجب أن يكون السعر متوازناً، وذلك بأن يتحدد سعر الضريبة بما يعادل تكلفة استهلاك الوحدة الأخيرة من السلعة أو الخدمة الممولة منها.

الأهمية النسبية لحصيلة الضريبة المصرية: لوحظ أن حصيلة الضريبة على المباني قد قلت قيمتها فى الوقت الحاضر ، إذ لم تتجاوز ٠,٥% من إجمالي الحصيلة الضريبية للدولة فى النصف الأخير من القرن الماضى ، ويرجع ذلك لعدة أسباب^(٢٥٣)، منها:

١- انخفاض القيمة الإيجارية السنوية التي تتخذ أساساً لربط الضريبة، وثبات هذه القيمة لسنوات طويلة ، بفعل المشرع الضريبي ، أو بسبب القوانين التي تنظم العلاقة بين بين المالك والمستأجر ، والتي لاتسمح بالامتداد القانوني لمدة طويلة.

٢- عدم حصر معظم العقارات الجديدة نتيجة عدم إبلاغ أصحابها عليها، أو لعدم القيام بحصر المباني ، مما يؤدي إلى ضياع الضريبة المستحقة عليها.

٣- لا يتم تحصيل الضريبة بالشكل المنظم وفق المواعيد المقررة قانوناً، لأسباب تتعلق بالإدارة الضريبية ، ولانخفاض الوعى الضريبي لدى الممولين.

ثم اتخذت حصيلة الضرائب علي العقارات المبنية اتجاهاً متزايداً خلال الفترة من ٩٧/٩٦ إلى ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حيث تزايدت من ٩٥,٦ مليون جنيه عام ٩٧/٩٦ إلى ٩٨,٦ مليون جنيه عام ٩٨/٩٧ ثم انخفضت إلي ١,٩٥ مليون جنيه عام ١٩٩٩, /٩٨ ، إلى أن تجاوزت هذه الحصيلة في العام المالى ٢٠٠٥/٢٠٠٤ المليار جنيه بمبلغ بسيط ، بزيادة تقدر بحوالى ٤٠ مليون جنيه فقط عن العام السابق .

(252) Richard M.Bird and Thomas Tsiopoulos: *User charge of Public Services , Potential and problems , Canadian Tax Journal , Vol., 45.PP.35-37.*

(٢٥٣) أنظر : د. السيد عبد المولى : المالية العامة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص ٤٧٦ ، وطارق عبد العال حماد: دور الضرائب العقارية فى التنمية الاقتصادية ، بحث قدم إلى المؤتمر الضريبي الأول ، جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة، نوفمبر ١٩٩١ ، ص ١٠.

ونتيجة المشكلات التي أعاققت تطبيق القانون، والتعديلات التي طرأت عليه، فقد انخفضت حصيللة الضريبة على المباني إلى ٢٤٤ مليون جنيه العام المالي ٢٠١٣/٢٠١٤. أخذت تتجه نحو التزايد إلى أن بلغت العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ حوالي ٢,٤١٥ مليار جنيه، ومن المتوقع أن تصل خلال العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ حوالي ٣,٦٥٠ مليار جنيه^{٢٥٤}.

مزايا الضريبة العقارية

١- يتميز وعاء الضريبة بأنه يعتمد على مصدر ثابت غير متنقل أو لا يمكن تحريكه بسهولة غالباً^(٢٥٥)، وهو العقارات، ومن ثم فإن احتمال التهرب منه ضعيف، كما أن الخوف من إحداث تشوه اقتصادي نتيجة فرض الضريبة عليه ليس كبيراً^(٢٥٦).

ولا يقتصر الأمر على كون العقار وعاء ثابتاً للضريبة يصعب نقله، بل إن هذا الوعاء في تزايد مضطرب بسبب أعمال العمران والتوسع في البناء لمواجهة زيادة السكان، ولذا تحتل الضريبة العقارية المورد المهم من بين الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الحكومات المحلية في الدول المختلفة. إذ تتراوح حصيللة الضريبة العقارية ما بين ٣% إلى ٤% من الناتج المحلي الإجمالي في كل من كندا والولايات المتحدة.

وتمثل الثروة العقارية في الدول النامية رقماً كبيراً في الناتج المحلي الإجمالي يصعب تحده نظراً لسيادة الاقتصاد غير الرسمي، وبناء العقارات ومزاولة

^{٢٥٤} وزارة المالية: البيان التحليلي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٧/٢٠١٨، القاهرة ٢٠١٧، ص ٢٢.

^(٢٥٥) Richard M. BIRD: *Rethinking Tax assignment, The need for better sub national taxes, Draft paper, Fiscal affairs Dept., IMF, Washington D.C.1999*.

^(٢٥٦) يعتقد بعض الكتاب أن الضريبة العقارية ينتج عنها تشوهات اقتصادية، وخاصة عندما تميز الضريبة العقارات القديمة فتقرر لها إعفاء من الضريبة أو تخفيضاً في السعر المقرر لها، وذلك على حساب العقارات الجديدة، مما يجعل تطوير العقار أو بناء عقار جديد كالجرم يعاقب من قام به جزاء هو فرض الضريبة عليه، الأمر الذي يدعو ملاك العقارات إلى إهمالها، وعدم تطويرها. ويزيد الأمر سوءاً عندما تعامل العقارات القديمة في المناطق العشوائية أو المكتظة بالسكان معاملة تفضيلية تجعل أصحاب العقارات المقامة في المناطق المجاورة لهم يتحملون نتيجة الضغط السكاني والتزامهم على الخدمات من ناحية، ودفع الضريبة على عقاراتهم بعبء أكبر من الضريبة التي يتحملها ملاك العقارات في المناطق المكتظة بالسكان. راجع: C.Lowel Harriss : *The Economic Impacts of The Property Taxes Today, Schalkenbach Foundation, New York.*

نشاطها خارج السجلات الحكومية، حيث بلغت تقديرات^(٢٥٧) القيمة الإجمالية للمساكن التي يملكها الأفارقة بصورة غير رسمية والفلاحون عام ١٩٩٧ حوالي ترليون دولار، أى ما يقارب ثلاثة أضعاف الناتج المحلى الإجمالى السنوى لدول جنوب الصحراء فى إفريقيا.

وثبات العقار ، الذى هو فى نفس الوقت وعاء الضريبة، يجعل الضريبة العقارية مستقرة ، لأن التغير فيها أكثر بطئاً وأقل تغيراً عن أوعية الضرائب الأخرى كالدخل والمبيعات ، إذ يتأثر الدخل ورقم الأعمال أو حجم المبيعات تأثراً سريعاً بالتغيرات التي تطرأ على النشاط الاقتصادى مما يؤثر بدوره فى الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، بخلاف الضريبة العقارية التي تقدر قيمتها الخاضعة للضريبة لعدد من السنوات مما يوفر لها حصيلة ثابتة نسبياً ، لا تتغير إلا ببطء ، مما يجعل هذه الضريبة غير مرنة^(٢٥٨) مقارنة بغيرها من الضرائب.

٢- تعتبر الضريبة العقارية حيادية إلى حد ما تجاه القرارات الاقتصادية. ويقصد بحيادية الضريبة أنها لا تجعل المستثمر يغير من قراره الاقتصادى ليتوافق مع قانون الضريبة ، بمعنى ألا تكون الضريبة هى المحدد الأساسى لمزاولة نشاطه أو اختيار النظام الذى يتواءم معها.

وفى هذا الصدد اعتبرت الضريبة العقارية حيادية ، ذلك لأنها تفرض على العقارات بقيم تقدرها الإدارة الضريبية ، ويسرى هذا التقدير لعدد من السنوات، ومن ثم لا يستطيع معظم ملاك العقارات تجنب هذه الضريبة على المدى

⁽²⁵⁷⁾ Hernando DeSoto: *Mystery of Capital*, Basic Books, 2000.

^(٢٥٨) تقاس مرونة الضريبة العقارية بثلاث محددات رئيسية هى الوعاء والسعر والحصيلة ، حيث لا يستجيب وعاء الضريبة (القيمة المقدرة للعقار) ولا معدل تقديرها، ولا حجم تحصيلها للتغير السريع الناتج عن تغير الظروف الاقتصادية.

أنظر : Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000.*

ومع ذلك فإن خاصية عدم المرونة التي تتسم بها الضريبة العقارية قد تكون ميزة فى ظل الكساد حيث تضمن عدم نقص الحصيلة غالباً بالرغم من انخفاض الدخل ، ولكنها تعتبر عيباً فى حالات الراج حيث تخسر الخزانة العامة أيضاً من الحصيلة كان يمكن لها تحصيله ولو كانت تتبع أسلوب التقدير السنوى ، فتقتنص ضريبة وفيرة نتيجة زيادة قيم العقارات بسبب الراج والانتعاش الاقتصادى.

القصير لصعوبة التصرف فى العقار أو تغيير النشاط الاقتصادى بسبب هذه الضريبة إلا بعد عدد من السنوات ، مما يعنى عدم تأثر الاستثمار العقارى بفرض الضريبة، حيث يصعب تسهيل الأصول العقارية فى وقت قصير وإلا تعرض المستثمر لخسارة كبيرة ، كما أن خروج بعض المستثمرين من السوق العقارى بفعل الضريبة يكون محدوداً ويعوضه دخول مستثمرين جدد.

٣- يمكن أن توفر الضريبة العقارية حافزا قويا لدى الحكومة المحلية بأن^(٢٥٩) تحسن خدماتها التي تعود بالنفع على العقار ومالكه أو المنتفع به، من خلال استخدام الضريبة فى تمويل هذه الخدمات وتطويرها. ذلك لأن حق الحكومة المحلية فى ربط وتحصيل الضريبة العقارية مقرون بمدى تقدمه من منفعة للمقيمين على أرضها ، فهى بذلك من الضرائب التي تطبق مبدأ المنفعة فى مجال الضرائب *the benefit principle of taxation* . ويرجع ذلك إلى^(٢٦٠) أن الحكومة المحلية تؤدى للمواطنين نوعين أساسيين من الخدمات :

أولاهما : خدمات ذات طابع استهلاكى خاص ، يسهل تحديد ما يستهلكه كل فرد منها ، كالمياه والكهرباء والغاز . وهذه الخدمات تحصل الحكومة على مقابلها من كل فرد بقدر استهلاكه من خلال فاتورة تصدر بذلك.

وثانيهما: خدمات ذات طابع استهلاكى عام ، يصعب تحديد مقدار منفعة كل شخص منها ونصيبه من النفقة على هذه الخدمات ، مثل حماية الشرطة والوقاية من الحريق ورصف الشوارع وشق الطرق وتركيب الوصلات العامة للمجارى وإضاءة الشوارع وغيرها . وهذه الخدمات يمكن للحكومة أن تحصل على مقابلها ممن لديهم مقدرة على الدفع ، وأهمهم ملاك العقارات . ويكون المعيار فى تقدير الضريبة قيمة العقار ووفقاً للمعدلات التي يحددها القانون.

(259) Edward L.Glasser; *The incentive effects of property taxes on local governments*, National Bureau of Economic Research (NBER) Cambridge, Paper No. 4987, Jan. 1995.

(260) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p. 6.

وبذلك يرتبط فرض الضريبة العقارية بالخدمات العامة ، أى النفقة الضريبية مقابل المنفعة ، مما يجعل للمكلفين الحق فى محاسبة الحكومة ومطالبتها بأفضل الخدمات^(٢٦١).

بل إن الضريبة العقارية قد تؤدى إلى تخفيض الضرائب الأخرى التي تفرضها الحكومة المحلية على السلع الأخرى ، نتيجة لوفرة الموارد المحلية التي تنتج عن الضريبة العقارية ، أو خشية أن يؤدى زيادة الضرائب على السلع الأخرى إلى تخفيض قيم العقارات فيقل بالتالى المورد المضمون للضريبة .
وتعتبر الضريبة العقارية من قبيل الضرائب التي تتركها غالباً الحكومة المركزية للحكومات المحلية لفرضها وتحصيلها ، فتخلق بذلك نوعاً من الربط بين الضريبة والخدمة التي تعود على الممول ، فتساهم فى مزيد من الاقتناع بها.

وإن السمة المحلية للضريبة العقارية تعنى أنها غالباً ما لا تتنافس بشأنها الحكومة المركزية مع المحليات ، مما يجعل عبئها منخفضاً على الممول، أو أن فرصة الازدواج الضريبي بشأنها محدودة . ولا يعنى ذلك أن جميع الدول تدع هذه الضريبة للمحليات تنفرد بها ، بل إن من الدول من يحرص على استبقاء الضريبة العقارية تقديراً وربطاً فى يد الحكومة المركزية ، على أن تؤول حصيلتها أو الجزء الأكبر للمحليات كما هو الحال فى الصين وأندونيسيا على سبيل المثال.

٤- يمكن استخدام الضريبة العقارية فى تحقيق أهداف التحول الاقتصادى، فلقد اتجهت الدول المتحولة اقتصادياً بعد انفصالها عن الاتحاد السوفيتى إلى فرض الضريبة العقارية وتنظيمها لأنها^(٢٦٢) الطريق الذى يساعد فى الاتجاه

(261) William Dillinger : *Urban property tax Reform , Guidelines and Recommendations*, World Bank , Washington D.C., 1992, p. 2.

(262) Ann Paugam: *Ad Valorem Property Taxation and Transition Economics , Europe and Central Asia Region (ECSIN)*, Infrastructures Unite, Working Paper, No.9 June 28, 1999 , World Bank , Washington D.C.1999.

نحو خصخصة العقارات التي تملكها الدولة ، سواء كانت هذه العقارات سكنية أو تجارية أو صناعية.

٥- الضريبة العقارية تساعد في تحقيق العدالة (٢٦٣)، فمن المعلوم أن أصحاب العقارات هم الأكثر انتفاعاً بما تمده الدولة من مرافق أساسية، وما تقدمه من خدمات لتحسين المناطق التي تقع فيها هذه العقارات ، حيث تزداد قيمتها تبعاً لما يتوافر لها من مرافق وبنية أساسية.

كما أن وجود هذه العقارات يحتاج إلى خدمات حكومية إضافية تتمثل في توفير خدمات الحراسة والتأمين ضد الحريق والسرقة، بجانب ما يلزم من إضاءة للشوارع ورصف للطرق وصرف صحي وخلافة، مما يكبد الحكومة المحلية نفقات يستلزم أن تمول من الضرائب. ومن العدالة أن يقوم على تمويلها ملاك هذه العقارات باعتبارهم المستفيدون أساساً بهذه النفقات، إما لأن هذه النفقات ساهمت في زيادة قيمة عقاراتهم فزادت لديهم الإيرادات الناتجة عن البيع أو التأجير ، أو بحماية أصولهم العقارية من الضرر.

٦- الضريبة العقارية تعتبر من أقل أنواع الضرائب تكلفة بالنسبة للممول (٢٦٤). فهي ، بخلاف الضريبة على دخل النشاط التجارى والصناعى والمهنى والضريبة العامة على المبيعات ، لا تلقى على الممول عبء الربط الذاتى (٢٦٥) الذى يستلزم منه لكى يقدم الإقرار الدورى الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات والاستعانة بالمحاسبين والمحامين لمعاونته فى الربط الصحيح . فضلاً عما تكبده الضرائب غير العقارية من تكاليف متابعة إجراءات الربط

(263) Roy Bahl and Johannes F .Linn :Urban public finance in developing countries, Oxford university press, Washington D.C.,1999.

(264) Roy Bahl and Jorge Martinez- Vazquez: The property tax in Developing countries , current practice and prospects , Lincoln Institute of Land Policy , Working paper, WP07RB1,2000.

(٢٦٥) ومع ذلك فإن بعض الدول يتبع الربط الذاتى فى مجال الضريبة العقارية ، كالفلبين ، حيث يعتمد تقدير الضريبة على الأراضى وخاصة الريفية منها على الإقرار الذى يقدمه مالك الأرض مرة كل ثلاث سنوات . راجع: Roy Kelly : Property Tax Reform in Southest Asia , A comparative analysis of Indonesia, the Philippines and Thailand , Journal of Property Tax Association and Administration, Vol1. No2.,1995.

والتظلم والتقاضى ، مما يحمل الممولين مبالغ كبيرة تقادياً للعقوبات التي تفرضها القوانين في حالات التهرب والتأخير في أداء الضريبة.

وتقل التكاليف على الممولين في الضريبة العقارية لأن شئون الربط تعهد أساساً للإدارة الضريبية ، التي تقوم بأعمال التقدير والربط لقيم العقارات ، من خلال حصرها وتسجيلها.

ومع تبسيط إجراءات التظلم والتقاضى ، فإن المركز الضريبي للممول يستقر لعدد من السنوات ، وخاصة عندما يكون التقدير الذى تجرّيه الإدارة الضريبة مرة كل عدد من السنوات ، ما لم يطرأ تغير جوهري على العقارات الخاضعة للضريبة.

عيوب الضريبة العقارية

لاتسلم الضريبة العقارية من عيوب، ولعل من أهم هذه العيوب:

- ١- أنها تتخذ من العقار وعاءً لها ، أى أنها تؤثر على الاستثمار فى قطاع البناء والإنشاءات تأثيراً مباشراً^(٢٦٦)، وعلى كافة القطاعات الاقتصادية الأخرى تأثيراً غير مباشر، ذلك لأن ارتفاع معدل الضريبة العقارية من شأنه أن يزيد العبء الضريبي الملقى على كاهل مالك العقار، فضلاً عن التكاليف والفرائض الأخرى التي يتحملها، مما يؤدي إلى تثبيط الاستثمار فى المجال العقارى.
- ٢- إذا كانت الدولة تعاني من نقص فى عرض العقارات ، فإن فى إمكان مالكي العقارات نقل عبء هذه الضريبة على المشتريين الجدد أو السكان، الأمر الذى يعنى فى النهاية أن هذه الضريبة لم تفرض على الممولين الحقيقيين، وإنما فرضت فى النهاية على ممول لم يقصده المشرع ابتداءً، مما يزيد العبء على فئة من المستأجرين من ذوى الدخل المحدود والشباب.
- ٣- أن الضريبة العقارية التي تصب مواردها فى خزانة لحكومة المركزية دون أن تخصص حصيلتها للحكومة المحلية تفقد اقتناع الممولين بها، لأن

^(٢٦٦) مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان : ضريبة الأملاك فى الضفة الغربية فى ظل القانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، جامعة النجاح ، نابلس فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٤٦.

مواردها لم تنعكس في صورة خدمات أو تحسين على الخدمة في المناطق التي تقع فيها هذه العقارات.

٤- لا تقنع الضريبة العقارية عدداً كبيراً من الممولين عندما تتخذ من القيمة السوقية للعقار ، أو القيمة الإيجارية المقدرة للسكن الذي شغله مالكة أساساً لتحديد وعاء الضريبة ، أو بغير ذلك من الأسس أو المعايير التي لا تعتد بالإيراد الفعلي كوعاء ، مما يجعل هذه الضريبة محل اعتراض كونها تربط على وعاء مفترض غير حقيقي. وهي بذلك تنفرد عن غيرها من الأموال التي لا تفرض عليها الضريبة إلا عندما تحقق دخلاً فعلياً كحيازة الأسهم والسندات ، ومن ثم تبدو الضريبة العقارية ذات وعاء غير واقعي ، يجعل من حيازة العقار إثماً يجب على حائزه أن يتحمل عقابه ، وأن الضريبة هي هذا العقاب الذي يجب أن يناله.

٥- الضريبة العقارية هي ضريبة محلية ، ومن ثم فإن منافع الخدمات التي تمولها هذه الضريبة تظل في حدود الاختصاص الإقليمي لها ، وأن هذه المنافع سوف تؤثر في استجابة ملاك العقارات لفرض الضريبة عند إحساسهم أو اقتناعهم بالفوائد التي تعود عليهم أو على عقاراتهم بسببها ، ولكن هذه الاستجابة تكون محدودة في فئة من ملاك العقارات الفاخرة أو التي تكون إيجاراتها مرتفعة^(٢٦٧).

ومن ناحية أخرى فإن الضريبة التي تفرض على العقارات الكائنة في إقليم معين لتمويل الخدمات والسلع التي تقدم في هذا الإقليم للمقيمين وغيرهم ممن يتواجدون في هذا الإقليم لسبب أو لآخر ، يعنى أن ملاك العقارات يتحملون بتمويل جزء من عبء تكلفة السلع و الخدمات العامة التي تقدم للغرباء عن هذا الإقليم^(٢٦٨).

^[267]William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , *The International Bank for Reconstruction and Development* , *The World Bank* , *Working Papers* , WPs41, August 1988, p. 15.

⁽²⁶⁸⁾ R.H. Gordon : *An Optimal Taxation approach to fiscal federalism* , *Quarterly Journal Of Economics* , Vol. 98, 1983, pp. 567-586.

فإذا كان رسم الدخول إلى دار أوبرا *scala* الموجودة جغرافياً في نطاق مدينة ميلان بإيطاليا يتحدد بقيمة رمزية، على أن تقدم المدينة دعماً مالياً لهذه الدار من قيمة الضريبة العقارية التي تحصلها من ملاك العقارات بها، فإن ذلك يعنى أن أولئك الملاك يتحملون جزءاً من دعم تذكرة الدخول لكل راغب في زيارة دار الأوبرا من خارج المدينة ... وهكذا. تظهر للضريبة آثارها الخارجية غير العادلة على من يتحملونها.

كما أن تفضيل الإقامة بسبب جودة السلع والخدمات والخدمات العامة الممولة بالضريبة التي توجد في إقليم محلي معين مقارنة بالأقاليم الأخرى، تجعل هذا الإقليم أكثر جذاباً للإقامة فيه مما يجعله بعض مضي فترة من الزمن مكتظاً بسكانه (٢٦٩) ، فتقل ميزته النسبية ويصير عبئاً على الدولة، فتكون الضريبة العقارية المحلية سبباً للتوزيع غير المتكافئ للسكان.

٦- يؤدي منح الحرية لكل حكومة محلية في الدول الفيدرالية إلى اختلاف سعر الضريبة من منطقة لأخرى (٢٧٠) ، مما يصيب هذه الضريبة بالتباين داخل الدولة الواحدة ، ويجعل التوجه نحو الاستثمار العقارى غير محايد بسبب الضريبة.

ومن ناحية أخرى فإن كون الضريبة محلية ، تقوم على شئونها المحليات، فهي تخلق نوعاً من الرابطة بين المجلس المحلى المنتخب من الممولين الملزمين بالضريبة وهؤلاء الممولين . وهذا من شأنه أن يفرض قيوداً على سلطة الإدارة الضريبية التابعة للمجلس المحلى فى أن تطبق القانون بفعالية ، وخاصة إذا كان المخالفون لأحكامه من كبار الملاك، ومن لهم تأثير فى الترشيح والانتخاب، الأمر الذى يجعل من الصعوبة فرض بعض كالعقوبات الحجز على العقارات أو بيعها لاستئداء دين الضريبة على فئات كبيرة من المجتمع المحلى.

(269) Lars P. Feld & Friedrich Schnider : *state and Local Taxation* ,pp. 1—5.

(270) D.J.Sherbniuk: *Is the property tax a good tax?*, Canadian Public Policy, Canadian Tax Foundation, 1976.

٧- لما كانت الضريبة العقارية لا يتبع في تقديرها نظام الربط الذاتي الذي يعتمد على الممول فإن معظم الجهد الذي يتبع في تقدير الضريبة وربطها يعتمد على الإدارة الضريبية ، مما يعنى أن هذه الضريبة ذات تكلفة إدارية عالية، وخاصة في السنوات الأولى لإصلاح هذه الضريبة بالنسبة للدول النامية التي ظلت رداً من الزمن تتبع الأساليب الحكيمة وتعتمد على قدر محدود من البيانات والمعلومات ، فإذا ما أريد إصلاح الضريبة على نحو يتفق وتطورها، استلزم الأمر تخصيص نفقات كبيرة لتدريب الموظفين ، وتحديث السجلات، والاستعانة بالأجهزة المتطورة لجمع البيانات وتحليلها.

وإن إتباع طرق حديثة لتقدير الضريبة ، تختلف عن الطريقة الافتراضية القديمة ، تزيد من مشكلات فرض الضريبة وربطها وتحصيلها بين الممولين والإدارة الضريبية ، فتسوء العلاقة بينهما ، وتزيد تكلفة التحصيل بزيادة عدد المنازعات بين طرفي العلاقة الضريبية. ذلك أن إتباع طريقة القيمة السوقية أو الفعلية في تحديد قيمة العقارات لا يمكن الاعتماد عليها تماماً في الدول التي لا يتوافر لها سوق عقارية مطورة^(٢٧١).

٨- التوسع في تعريف العقارات الخاضعة للضريبة، لتشمل العقارات غير التامة البناء، أو تلك غير المنتفع بها أصلاً ، وعلى بعض المنقولات المادة والمعنوية أحياناً ، تلقى بظلال من الشك حول عدم دستورية هذه الضريبة التي لا تفرض على الدخل الحقيقي ، ولا يتسم وعاءها بالوضوح والدقة المطلوبة.

٩- فرض الضريبة إشكالية مهمة ، وخاصة في الدول النامية ، التي تكتظ بالمناطق العشوائية وغير المطورة، فيثور التساؤل عن أيهما أولاً أن نفرض الضريبة على العقارات لنطور المناطق الكائنة بها، أم ننتظر حتى تطور العقارات ثم نفرض الضريبة على العقارات التي استفادت بالتطوير؟.

١٠- أن إتباع طريقة لتقدير قيمة العقار دون النظر إلى العوامل المختلفة التي تضافرت لتكوين هذا التقدير تجعل عملية فرض الضريبة غير عادلة، ذلك

(271) Joan Youngman and Jane Malme: An introduction Survey of taxes on land and building, Netherlands, Kluwer Law and Taxation publishers ,2000 , p.18.

لأن الاعتماد على القيمة السوقية أو الحقيقية للعقار فى تاريخ فرض الضريبة مثلاً ، قد يجعل من قيم بعض العقارات فى مناطق غير مطورة بأكبر من قيمة نظائرها فى المناطق المطورة ، لا لشيء إلا لأن المناطق غير المطورة مكتظة بالسكان والطلب على العقارات فيها يزيد عن العرض ، أو لأن العقارات التي تقع فى المناطق المطورة يشغلها سكان لا يمكن للمالك الجديد إنهاء علاقته بهم، ولا زيادة الأجرة التي يدفعونها بسبب الحماية القانونية لهم.

١١- الضريبة العقارية ضريبة غير مرنة على المدى القصير، إذ أن تقديرها وربطها لا يتم سنوياً ، بل يتم التقدير وإعادة التقدير مرة كل عدد من السنوات، مما يجعل معدلات حصيلتها ثابتة خلال هذه السنوات، ولا تتغير إلا بقدر ما يطرأ على العقارات من تغيير.

وبالتالى لا تستجيب هذه الضريبة للتغيرات الحادثة فى سوق العقارات زيادة ونقصاناً فى ذات السنة التي يحدث فيها هذا التغيير ، وإنما يستلزم الأمر انتظار فترة من الزمن لتعديل التقدير أو الربط حتى يتواكب مع القيمة السوقية الجديدة. وبناءً على ذلك فإن تحديد القيمة السوقية للعقار فى سنة التقدير وتطبيقها على عدد من السنوات يجعل ربط الضريبة على هذا العقار سنوياً يختلف عن قيمته السوقية فى سنة الربط إما لأن هذه القيمة قد زادت بفعل زيادة الطلب على العقارات أو انخفضت بسبب الكساد الذى لحق هذا السوق فى السنوات التالية على التقدير الدورى لأغراض الضريبة.

المبحث الثالث

معايير فرض الضريبة العقارية

المعايير الدولية لفرض الضريبة العقارية

اهتمت المنظمات الدولية، ومعظم الدول المتقدمة بإصلاح الضريبة العقارية، بعد أن هجرها الباحثون طويلاً، بالرغم من أهميتها في تمويل الحكومات المحلية لتمكينها من تقديم السلع والخدمات العامة بالكفاءة والجودة المطلوبة. ويتم هذا الإصلاح من خلال عدة معايير، يمكن أن نصفها بالمعايير الدولية، نظراً لاعتمادها في أغلب التشريعات الحديثة، إلى الحد الذي نلمسه في كثير من مواضع قانون الضريبة العقارية المصري الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

وليست الغاية من هذه الدراسة التدليل على سلامة التشريع المصري، ولا تبرئته من أوجه القصور التي تكشف عنها الدراسة النظرية، أو قد تفصح عنها مشكلات تطبيقه، لأننا نؤمن بأن لكل دولة ظروفها يجب مراعاتها عند تقرير التشريع الخاص بها، ولكن لأن الاستناد إلى المعايير الدولية يفيد في الكشف عن التطور الذي يلاحق الفن التشريعي من ناحية، ويدلنا على مواطن التخلف والقصور في تشريعاتنا التي يمكن التغلب عليها بمراعاة المعايير التي تهدف إلى تحقيق العدالة والكفاءة من ناحية أخرى.

الضريبة العقارية في التشريعات المقارنة

تعتمد العديد من الدول المتقدمة بصورة ملحوظة على الضريبة العقارية في تمويل المحليات، ومن ذلك الولايات المتحدة وكندا واليابان والمملكة المتحدة، حيث تشكل الضريبة العقارية بصورها المختلفة حوالي ٩٠% من إيرادات المحليات^(٢٧٢) في أستراليا وكندا وأيرلندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة.

(272) Harry Kitchen : Local Taxation in selected countries , A comparative examination, Trent University , Canada, No. 10, 2003.

أستراليا: تفرض المقاطعات في أستراليا أنواعاً مختلفة من الضرائب العقارية، فهي تشمل: ضرائب تفرض مباشرة على ملكية المال غير المنقول، مثل ضريبة الأراضي ومساهمات مالكي العقارات في إطفاء الحرائق. وهناك ضريبة دمغة على عقود تحويل أو نقل ملكية العقارات، وأخرى على الرهن العقاري، بجانب الضريبة التي تدفعها شركات التأمين العقاري كجزء من مساهمات إطفاء الحرائق.

الولايات المتحدة: توجد اختلافات ملحوظة (٢٧٣) في فرض الضريبة المحلية داخل الدولة، ففي بعض الولايات يسمح بفرض ضرائب دخل ومبيعات وعقارية، بينما تتقيد بعض الولايات بفرض الضرائب العقارية فقط، كما قد يتوزع الاختصاص بفرض الضريبة بين الولاية التي يقيم فيها الشخص وبين الولاية التي يعمل فيها.

كندا: تعتبر الحكومات المحلية كيانات مستقلة تتولى أمر المقاطعات، ويسمح لها بأن تستخدم الضريبة العقارية، ولها الحق في أن تعين سعر هذه الضريبة. ويعتبر العقار هو وعاء الضريبة (٢٧٤)، ويشمل بصفة أساسية الأرض والمباني والإنشاءات، ويخل ضمن الوعاء في بعض المقاطعات المعدات والآلات.

ويعفى التشريع بعض العقارات من الخضوع للضريبة، ومن ذلك مباني الجامعات والكليات والكنائس والمقابر والمستشفيات العامة والمنظمات الخيرية. ووفقاً للدستور الكندي فإن العقارات التي تملكها الأقاليم والمقاطعات تعفى من الضريبة العقارية. ولكل مقاطعة تشريع ينظم تقدير العقار بقيمة ما، ويمكن أن تربط الضريبة في بعضها على أساس القيمة الفعلية أو الحقيقية

(273) James D. Rodgers and Judy A. Temple , Sales Taxes , Income Taxes, and Non Property tax revenues in :J. Richard and Eli Schwartz(eds.): Management policies in Local Government Finance , 4th. edition, International City Management Association , Washington D.C., 1996, pp. 229- 256 at 242-243.

(274)Harry Kitchen : Local Taxation in selected countries , A comparative examination, Trent University , Canada, No. 10, 2003p.12..

real and true value أو القيمة العادلة *fair value* ويقصد به من الناحية العملية القيمة السوقية *market value*.

ولتجنب التغيير غير المتوقع في ممارسات ربط الضريبة فإن كل مقاطعة أنشأت سلطة ربط مركزية لتطوير أعمال الربط.

ألمانيا: تخضع (٢٧٥) عملية حيازة عقارى للضريبة على انتقال العقارات *Real Estate Transfer Tax* ، والتي تفرض على المقابل المتفق عليه *agreed consideration*، وعادة ما يكون سعر الشراء، وذلك بسعر ٣,٥%، وفقاً لقانون الضريبة على انتقال العقارات الألماني *Grunder werbstergeestz* ، حيث يكون جميع أطراف الشراء مسئولين عن الضريبة.

ومع ذلك فإن الواقع العملي يثبت أن كلاً من البائع والمشتري يتفق على أن يتحمل المشتري هذه الضريبة ، ومن ثم يقوم الإدارة الضريبة تربط الضريبة على المشتري.

وإذا كان البيع قد تم على أسهم في عقار فإن الضريبة لا تحسب على أساس قيمة العقار ، وإنما تحسب وفق معادلة خاصة ، تتضمن التدفقات النقدية المستهلكة التي تقوم على أساس ضرب متوسط الإيجار السنوى في مدة معينة. وعادة ما تكون القيمة الناتجة عن هذه المعادلة تساوى ما بين ٦٠% ، ٨٠% من القيمة السوقية العادلة للعقار.

أما الضريبة العقارية *Real Estate Tax* فهي تفرض كل سنة تقويمية على العقار ، وذلك وفق قيمة محددة تبلغ غالباً ما بين ٢٠% ، ٥٠% من القيمة السوقية للعقار . وتعتمد القيمة الفعلية للعقار على المضاعف *multiplier* الذى تحدده البلدية التي يقع فيها العقار ، ثم تخصم الضريبة العقارية من نفقات المشروع عند حساب ضريبة الدخل.

(275) Mayer Broun Maw Gaedertz : *Taxation of Investments into German Real Estate, 2006.*

روسيا: دخلت الضريبة على الأملاك^(٢٧٦) فى الهيكل الضريبي الجديد فى روسيا منذ المراحل المبكرة للتحوّل عن النظام الاشتراكي لتتفق مع جهود الخصخصة المكثفة ، ولقد أبقى على الفصل التقليدي للعقارات (التي تشمل المباني وغيرها من الأصول المادية أو الملموسة ، وبين الأراضي التي كانت تعامل كشكل من أشكال الثروة أو الموارد الطبيعية . ثم تقرر فى عام ١٩٩١ فرض ضريبة على المنشآت العقارية *property of enterprises* التي لها شخصية قانونية، وتُعرف بالضريبة على أصول المنشآت *assets tax on enterprises* أو الضريبة على عقارات أو أملاك الأشخاص القانونية *property of legal persons*

وتفرض الضريبة العقارية فى روسيا على المنشآت على أساس القيمة الدفترية للأصول ، والمعدات والمخزون والمركبات والإنشاءات، باستعمال الشكل السوفيتي للمحاسبة، والذي لم يعد يتفق مع الحقائق الاقتصادية . والحد الأقصى لسعر الضريبة هو ٢% من القيمة الدفترية ، ويكون الحق فى فرض الضريبة للإقليم الذى يعتبر مكان تسجيل المنشأة بغض النظر عن مكان استعمال الأصل أو تحقق الدخل منه. وتدفع هذه الضريبة على قسطين.

أما الأفراد الذين يمتلكون مبان وإنشاءات فإنها تخضع للضريبة بسعر حده الأقصى ١,٠% من قيمة الجرد *inventory value* التي يقررها المكتب الفني للجرد *the Bureau of Technical Inventory*

(BTI) أو على أساس قيمة التأمين الإجباري *the compulsory insurance value* ، وأما المركبات ، دون السيارات الخاصة، فهي تخضع للضريبة على أساس قوة المحرك ، وتدخل فى وعاء الضريبة العقارية . ويطبق نظام تصحيح أو قياس التضخم *Inflation indexes* لدى بعض الأقاليم مما يخلق تبايناً عن القيمة السوقية الفعلية للأصول . وبحثاً عن زيادة الحصيلة الضريبية فقد وافق مجلس الدوما على زيادة سعر الضريبة على المساكن من ١,٠% إلى ٢% وفقاً لقيمة الجرد.

(276) Jane H. Malme with Natalia Kalinina Property Tax Developments in the Russian Federation, General Background

اندونيسيا: ارتبطت الضرائب العقارية في اندونيسيا منذ عام ١٩٦٥ بنظام المساهمة لصالح التنمية الإقليمية *IPEDA* ، الذى تضمن فرض ضريبة على المخرجات الريفية أو غير الحضرية ، مع فرض الضريبة العقارية على الأفراد، وعلى حائزى المساكن، والضريبة على صافى الثروة. وقد عاب هذا النظام (٢٧٧) أن تقدير العقارات لأغراض الضريبة لم يبلغ سوى ما يقارب ربع قيمتها الحقيقية فى السوق ، بجانب انخفاض معدلات تحصيلها ، ونقص البيانات المستمدة من سجلات الحصر العقارى، وعدم ملائمة التقييم فى تحقيق العدالة ، فضلاً عن قصور فى الكفاءة الإدارية مما أسفر عن انخفاض فى الحصيلة .

ولقد ترتب على ذلك قيام الحكومة بإصلاح الضريبة العقارية عام ١٩٨٤ ضمن برنامج شامل للإصلاح ، حيث روجعت ضريبة الدخل فى ذلك العام ، وطبقت الضريبة على القيمة المضافة عام ١٩٩٥ ، وعدلت ضريبة الأراضى والمباني فى عام ١٩٨٤ ، ثم صدر القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٨٥ للضريبة على العقارات والأراضى ، بهدف توسيع وعاء الضريبة وتقليل مجالات الإعفاء منها وتبسيط هيكل أسعارها ، ووضع إطار لتحسين الإدارة الضريبية (٢٧٨).

ولقد بسط هذا القانون نظام الضريبة العقارية حين استبعد سبعة ضرائب مختلفة ومرتبطة بالعقارات، وأخذ بنظر إتمام الضريبة ذات السعر النسبى بواقع ٥ . % من القيمة الرأسمالية للعقار والتحسينات. كما ألغت هذه الضريبة خمسين فى المائة من الامتيازات الممنوحة للعقارات السكنية، والأسعار التصاعدية للأراضى الريفية أو غير الحضرية.

(277) Roy Kelly : *Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper ,No.3,2003,p.4 .*

(278) Dietrich lerch : *The Revenue potential of the land for urban finance in Indonesia in : J. Wong ed. : Cities of Asia , A study of Urban solution and Urban finance, Singapore1979, .*

وتراوح معدل التقدير ما بين ٢٠% إلى ٥٠% لتوفير المرونة فى تطبيق الضريبة العقارية وفق الظروف والأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية. ولقد عرف القانون المذكور الالتزام الضريبي على نحو واسع ليشمل إما المالك أو المنتفع بالأرض أو المبنى ، مما يوفر فرصاً سهلة للإدارة الضريبية فى ربط وتحصيل الضريبة على ضوء سجل الحصر الذى لا تكتمل بياناته، ولا يبين بوضوح المالك الحقيقى لكل عقار. ووسع القانون الجديد من وعاء الضريبة عن طرق تخفيض إعفاءات الضريبة ، ونقل الوعاء من القيمة الإيجارية إلى القيمة الرأسمالية للعقار ، كما ألغيت سلطة مدير إدارة الضريبة فى منح إعفاءات خاصة.

ولتحقيق مزيد من العدالة قرر القانون خصماً للقيمة على المباني بالنسبة لكل العقارات ، مما منح إعفاء للعقارات السكنية ذات القيمة المنخفضة فى المناطق غير الحضرية.

والتزم الممول بأن يدفع الضريبة خلال ستة أشهر ، و إلا تعرض للجزاء بواقع ٢ % شهرياً وبعد أقصى ٢٤% عن سنتى التأخير ، ويجوز الحجز على الأموال العقارية والمنقولة وبيعها بالمزاد فى حالة إخلال الممول بالتزاماته. ويتعين تحديد بنك مسؤل عن استلام المتحصلات الضريبية.

وأصبحت الإعفاءات محدودة ؛ فهى تمنح للمنظمات التي لاتهدف إلى الربح والتي تزاول نشاطاً دينياً غير مستهدف للربح ، ولغيرها من الأنشطة التعليمية والثقافية والاجتماعية ، كما تعفى من الضريبة المقابر والغابات المحمية والحدائق العامة والأراضى المستخدمة للصالح العام *social common* وللمكاتب الدبلوماسية والمنظمات الدولية .

ومنح القانون وزير المالية سلطة تقرير إعفاءات لحالات فردية أو استثنائية، عندما يطلب منه ذلك. وتوزع حصيلة هذه الضريبة بين الحكومات المحلية بواقع ٦٤,٥%، وحكومات الأقاليم ١٦,٥% والحكومة المركزية ١٠% ، ويتبقى ٩% مقابل التكاليف التي تتحملها الإدارة الضريبية .

الهند: تحصل المجالس البلدية فى الهند حوالى ٢٠ ٪ من إيراداتها العامة من الضريبة العقارية على المباني والأراضى الواقعة بها . وتختلف مساهمة الضريبة العقارية فى الإيرادات العامة باختلاف المدن ، واختلاف سعر الضريبة من مجلس إلى آخر ، ولاختلاف الأوضاع الخاصة بكل مدينة^(٢٧٩) .

الفلبين: تعتبر الضريبة العقارية هى المصدر المهم فى توفير الإيرادات المحلية فى الفلبين ، حيث تبلغ حوالى ٣٠ ٪ من إجمالى إيرادات البلديات^(٢٨٠) .

هونج كونج: يوجد نوع من الضريبة فى هونج كونج يسمى بالضريبة العقارية ولكنه ليس ضريبة على القيمة ، بل إنها تصنف على أنها من ضرائب الدخل . حيث لا يخضع لهذه الضريبة جميع ملاك العقارات، مالم يحصل هؤلاء الملاك على مقابل منها ، ومنها الدخل التأجيري خلال سنة الربط. وفى هذه الحالة تفرض الضريبة على أساس القيمة المقدرة الصافية وفق السعر المعتاد. وتبدأ سنة الربط من أول أبريل إلى ٣١ مارس من العام التالي. وتتحدد القيمة المقدرة الصافية على أساس المعادلة التالية:

$$\text{صافى القيمة المقدرة للربط} = ٨٠\% \text{ من القيمة المقدرة} \times \text{سعر الضريبة المعتاد.}$$

الضريبة العقارية القابلة للدفع = صافى القيمة المقدرة للربط × السعر الضريبي المعتاد.

$$\text{القيمة المقدرة} = \text{الدخل التأجيري} + \text{العلاوات أو المكافآت} + \text{ديون معدومة}$$

تم استردادها - إيجارات لا يمكن تحصيلها + العوائد أو الرسوم التي يدفعها المالك.

جامايكا: تدفع الضريبة بذات الطريقة التي تفرض على الرهون، فهى ضريبة سنوية تدفع بناءً على قيمة الأصول التي يملكها الشخص.

(279) Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995

(280) Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995

هولندا : تفرض الضريبة العقارية ، وتسمى الضريبة على المنازل *Houses tax* على اعتبار أنها ضريبة محلية ، وذلك على جزأين ، جزء منها يفرض على الشخص الذى يسكن في المنزل ، والجزء الاخر يفرض على الشخص الذى يملكه ، فإذا كان للشخص مسكن مؤجر فعليه أن يدفع ضريبة على إقامته فقط.

ونظراً لارتفاع سعر الضريبة في السنوات الأخيرة ، حيث بلغت ١٠% في بعض الأقاليم ، فقد أعد في عام ٢٠٠٥ مشروعاً للبرلمان للإبقاء فقط على الضريبة التي يدفعها الشخص بوصفه مالكاً للعقار ، وأن تزداد هذه الضريبة سنوياً بما لا يتجاوز معدل التضخم.

المملكة المتحدة : لم يعد هناك وجود للضريبة العقارية التي كانت تفرض من قبل على أساس قيمة العقار لعدم شعبيتها.

ووفقاً للجدول (أ) الضريبة على الدخل ، ضريبة للحكومة المركزية ، تفرض على الدخل الإيجار المنسوب للعقار ، هذا الإيجار الذى يحوزه مالك الأرض الذى يمكن أن يحصل عليه من الساكن إذا لم يكن هؤلاء الملاك يعيشون فيها ، ومع ذلك فإذا حصل المالك على إيجار فعلى (بعكس الإيجار الحكى) فإن الإيجار الفعلى يخضع للضريبة على الدخل وفقاً للجدول أ.

حين استبدلت بريطانيا عام ١٩٨٩ نظام الإيجار الحالى بنظام إيجارها القديم القائم على تسعير العقارات فى المناطق السكنية والتجارية ، أصبح بموجب النظام الجديد ^(٢٨١) تقييم كل العقارات (السكنية والتجارية) الكائنة فى الإقليم المحلى يتم على أساس القمة الإيجارية السنوية *annual rental value* للعقار ، للوصول إلى القيمة القابلة للقياس *retable value* وفق معادلة معينة. ثم تحدد كل سلطة محلية المبلغ الإجمالى الذى تحتاجه لكى يحصل من ممولى الضريبة العقارية ، وهو ما يشبه إلى حد كبير نظام الالتزام الذى كان يحدد سلفاً

(281) Loslie Rosenthal : House prices and Local Taxes in the UK, Fiscal Studies Review, Vol. 20, No. 1, 1999, pp. 61-76.

مبلغ الضريبة التي تفرضه الحكومة على أهل منطقة معينة. غاية الأمر أن الملتزم هنا هي الحكومة ذاتها لا شخص معين من الأهالي.

كما فرضت بريطانيا ضريبة الرؤوس أو الفردة *Poll Tax* في بداية تسعينات القرن الماضي ، وسميت بمساهمة المجتمع *Community Charge* ، فكانت تفرض هذه الضريبة على كل فرد مقيم في عقار ، دون النظر إلى قيمة العقار أو مالكة أو نفقاته . وفي هذه الحالة تقوم السلطات المحلية بتحديد جملة الضريبة التي تحتاجها من المقيمين في الإقليم ، ثم تقسم هذه القيمة على عدد المقيمين البالغين المكلفين بالضريبة ، ولا ينظر في أمر المقدرة التكليفية لهؤلاء الممولين باستثناء إعفاء مجموعات صغيرة من ذوي الدخل المنخفض.

ونظراً للنقد الكبير الذي صاحب فرض الضريبة ، وكان من أسباب سقوط حكمة تاتشر *M.Thatcher* ، فقد حلت محل ضريبة الرؤوس في عام ١٩٩٣ ضريبة البلدية *Council Tax* التي أعادت الصلة بين قيمة العقار والضريبة المستحقة ، مع الأخذ في الاعتبار عدد أفراد الأسرة القاطنة للعقار والتزاماتها . وبإيجاز فقد تحددت ضريبة البلدية على أساس القيمة السوقية للعقار عام ١٩٩١ ، وتمثل الضريبة ثمن هذه القيمة (٨/١).

لبنان: فرضت الضريبة العقارية في لبنان وفقاً لقانون ٥ أغسطس ١٨٨٦ ، وكانت تعرف باسم ويركو المسققات ، وكانت هذه الضريبة تستوفى على أساس القيمة البيعية للعقار ، بغض النظر عن كون العقار مؤجراً أم غير مؤجر ، ثم حلت محل هذه الضريبة ضريبة عقارية تأخذ بالقيمة التأجيرية كأساس ، وذلك منذ عام ١٩١٠ ، إلى أن طبق القانون الحالي المعروف بضريبة الملاك الصادر بالقانون رقم ١٩٦٢/٩/١٧ ، وما تلاه من تعديلات .

ويمتد نطاق فرض ضريبة الأملاك إلى المتممات والأقنية والالات والأدوات المركزة في الأبنية لغايات تجارية أو صناعية ، والتي يتعذر انتزاعها منها دون الإضرار بها ، أو بالجزء من البناء الذي تقوم عليه أو تلتصق به ، وكذلك المصاعد وأجهزة التدفئة والتبريد وتمديدات المياه والكهرباء والغاز وسواها من

المتنيمات المعدة لتأمين استعمال الأينية بشكل أفضل ، بصرف النظر عن أية غاية اخرى تجارية أو صناعية^(٢٨٢).

أهم ما استحدثه القانون المصرى الجديد

استحدث القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ عدداً من الأحكام التي لم ترد في سلفه القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، بغية تحقيق دوافع القانون الجديد ومراميه^(٢٨٣)، ومن هذه الأحكام المستحدثة :

١- إخضاع كافة العقارات المبنية كأصل عام ، دون تعليق هذا الخضوع على صدور قرارات وزارية أو إدارية ، بخلاف ما تطلبه القانون الملغى لخضوع العقارات المبنية للضريبة ، وهو أن تصدر بالبلاد أو المدن التي بها هذه العقارات الأوامر العالية أو مراسيم بربط الضريبة.

٢- توحيد سعر الضريبة ليكون ١٠% من القيمة الإيجارية المحددة وفقاً لأحكام القانون.

٣- جعل القانون الجديد مدة الحصر والتقدير الدورى للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية خمس سنوات بدلاً من عشر سنوات ، على أن يتم الشروع فى إجراءات التقدير قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، وثلاث سنوات على الأكثر . وذلك لملاحقة التغيرات التي تطرأ على سوق العقارات فى وقت ملائم، لا هو بالطويل البعيد (عشر سنوات) ولا بالقصير القريب (مرة كل سنة)، ليأتى التقدير العام قريباً من واقع سوق العقارات.

٤- تخفيض مدة التظلم من قرارات لجان التقدير إلى ستين يوماً بدلاً من ستة أشهر من تاريخ إعلان أو نشر التقديرات ، مع تقرير تأمين لضمان جدية المعارضة قدره خمسون جنيهاً بدلاً من ٥% من قيمة الضريبة بحد أدنى خمسين قرشاً كما قرر القانون الملغى . على أن يرد هذا التأمين عند قبول الطعن موضوعاً.

^(٢٨٢) د. حسن عواضة وعبد الرؤوق قطيش: المالية العامة: الضرائب والرسوم والموازنة العامة ، ١٩٩٥ .
^(٢٨٣) مجلس الشورى، ص ٦، ص ٧.

- ٥- تغيير تشكيل لجان الطعن وإعادة تنظيم أعمالها.
- ٦- منح القانون الجديد إعفاء شخصياً للمكلفين بواقع ستة آلاف جنيه لكل وحدة فى عقار ، على أن يخضع ما زاد عن هذا الحد ، وبعد خصم التكاليف الحكمية ، للضريبة.
- ٧- إلزام المكلف بأداء مقابل تأخير عند التخلف عن أداء الضريبة فى المواعيد المقررة.

٨- النص على أيلولة حصيلة الضريبة إلى الخزنة العامة بدلاً من أيلولتها إلى الحكومة ، على أن يخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة هذه الضريبة المحصلة فى نطاق كل محافظة ، وبما لا يقل عما تم تحصيله من هذه الضريبة فى العام المالى ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧ ، مع تقرير مرونة فى تطبيق النص حين أجاز لمجلس الوزراء تقرير زيادة هذه النسبة لضمان الموارد المالية اللازمة لكل محافظة.

- ٩- إعادة تنظيم وترتيب أوضاع العاملين بمصلحة الضرائب العقارية إدارياً ، وضمان منحهم الحوافز والعُابات التي تشجعهم على حسن تنفيذ القانون.

خصائص الضريبة المصرية: تتميز الضريبة على العقارات المبنية فى

مصر بعدد من الخصائص منها:

أولاً: ضريبة مباشرة نوعية: الضريبة على العقارات المبنية ضريبة مباشرة لأنها تفرض على مكلف يسهل تحديده مقدماً هو مالك العقار ، كما أن وعاءها الدخل ، وهو وعاء يتميز بقدر معين من الدخل يمكن تحديده ونسبته إلى صاحبه، فتفرض الضريبة و تحصل بصورة مباشرة على صافى القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية وما فى حكمها.

وهى ضريبة نوعية ، لأنها تفرض على نوع معين من مصادر دخل الممول ، هو الدخل الناتج عن استغلال الثروة ، سواء كان الدخل فعلياً أو حكماً.

ثانياً : ضريبة تفرض على دخل العقار ولاتفرض على ملكيته

إن الواقعة المنشئة لضريبة العقارات المبنية هو تحقق الدخل حقيقة أو حكماً. ومن ثم فإن هذه الضريبة لا تفرض على مجرد حيازة الممول للعقار أو امتلاكه، لأن وعاءها هو دخل العقار.

وإن كان المشرع لم يهتم بالدخل الفعلى الذى حققه الممول فعلاً ، بل اهتم بالنفع الذى يحققه العقار لمالكه . واعتبر أن لهذا النفع قيمة يمكن تقديرها على أنها دخل من العقار ، قياساً على أن صاحب العقار يمكن تأجير منفعة للغير، أو لأن سكنه فى هذا العقار وفر عليه تكلفة السكن فى عقار آخر لا يملكه. ومن ثم كانت حيازته للعقار الذى يشغله بمثابة منفعة يمكن تقديرها بدخل للعقار يتمثل فى القيمة الإيجارية التى إما أن يحصل عليها حقيقة بتأجيره للغير، أو يحصل عليها حكماً بتوفير مقدارها لأنه يشغله العقار المملوك له لم يسكن فى عقار آخر بأجر.

ولقد قضى (٢٨٤) بأن : "المستفاد من نص القانون - رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - أن وعاء الضريبة العقارية هو العقار ذاته لا ريعه ، بدليل أن المادة الأولى قد نصت على فرض الضريبة على العقارات المبنية أياً كانت مادة بنائها ، وأياً كان الغرض الذى تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة... إلخ . ومن ثم يخضع العقار بمجرد تمامه وصلاحيته للغرض الذى من أجله للضريبة العقارية سواء شغل أم لم يشغل.

ولا يؤثر فى ذلك أن المشرع جعل أساس تحدد الضريبة بنسبة مئوية من الربح الناتج من العقار بعد خصم ٢٠% مقابل المصروفات ، لأن قصد الشارع من ذلك لا يتعدى إيجاد أساس عادل لتحديد الضريبة فقط لا جعل فرض الضريبة منوطاً بتحقيق الربح فعلاً ، يؤيد ذلك أنه أجاز فى تقدير الربح السنوى الذى يتحدد أساساً لربط الضريبة الاستناد لأجرة المثل، وأن يستمر الربط معمولاً به دون تغيير مدة عشر سنوات مع أن الربح يتغير من سنة إلى أخرى زيادة أو نقصاً."

(٢٨٤) محكمة القضاء الإدارى فى الطعن رقم ٣١٦ لسنة ١٣ ق جلسة ١٩٦٠/١/١٢.

ثالثاً : تُفرض الضريبة على الدخل المُقدر وليس على الدخل الفعلي

تفرض الضريبة على القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، ولا يهتم المشرع بالقيمة الإيجارية التي يحصل عليها المالك فعلاً من استغلاله هذا العقار ، وإنما تفرض الضريبة على القيمة الإيجارية التي تقدرها لجان إدارية متخصصة، تأخذ في اعتبارها عدداً من العوامل التي تؤثر في تحديد هذه القيمة، ومن بينها الإيجار الفعلي الذي يحصل عليه المالك إذا كانت قيمة هذا الإيجار ثابتة بمستند خال من هذه الشبهة أو الصورية.

ويعتد بالقيمة الإيجارية المقدرة طوال مدة خمس سنوات ، حيث يظل تقدير الضريبة ، وبالتالي قيمتها ، ثابتاً خلال هذه المدة ما لم يوجد ما يبرر إعادة التقدير .

ورغم أن المشرع يلزم مالك العقار بأن يقدم إقراراً يبين فيه الإيجار الذي يحصل عليه فعلاً من هذا العقار إلا أن هذا الإقرار لا يؤخذ على أنه الأساس الوحيد لفرض الضريبة، كما يفقد هذا الإقرار أهميته بالنظر إلى أنه لا يقدم سنوياً ، وإنما يقدم مرة كل خمس سنوات .

كذلك لا يهتم المشرع بما تكبده المالك فعلاً من نفقات أو مصاريف لصيانة العقار أو المحافظة عليه، فلا يسمح بخصم النفقات الفعلية التي قام المالك بإنفاقها من إجمالي الدخل الذي حصل عليه من استغلال هذا العقار ، وإنما يفرض المشرع الضريبة على القيمة الإيجارية الصافية التي يقدرها تقديراً حكماً إيراداً ومصروفاً، حيث يسمح بخصم نسبة جزافية مقدارها ٢٠% من إجمالي القيمة الإيجارية المقدرة للوصول إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة، بغض النظر عما إذا كانت هذه النسبة تزيد أو تقل عما أنفقه الممول فعلاً خلال هذه السنة.

رابعاً : ضريبة تجمع بين العينية والشخصية

تتمثل عناصر الضريبة في أنها تهتم بالعقار ذاته دون الاهتمام بشخص مالكة، فلا يسمح بخصم الأعباء العائلية لصاحب الدخل عند فرض الضريبة،

كما أن هذه الضريبة يقع عبؤها على عين العقار الذى يظل ضامناً للضريبة حتى لو انتقلت ملكيتها إلى الغير وهى محملة بضرائب عن فترة سابقة على نقل هذه الملكية.

وقد راعى المشرع عناصر الشخصية فى هذه الضريبة إلى حد ما، ويمكن أن نلاحظ ذلك حين أفى العقارات التى لايزيد صافى قيمتها السنوية على ١٨ جنيهاً، ثم جعل سعرها تصاعدياً إعمالاً لأحكام القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١، الذى قرر أيضاً بعض الإعفاءات من هذه الضريبة.

خامساً : ضريبة سنوية: تفرض الضريبة على العقارات المبنية سنوياً، على أساس القيمة الإيجارية السنوية . وتستحق الضريبة عن سنة كاملة، أعتباراً من أول يناير التالى لتاريخ إتمام العقار أو شغله على غير إتمام . ويتم السداد خلال ذات السنة على قسطين متساويين ، فى النصف الأول من شهرى يناير ويوليو قبل أن يتحقق الدخل بصورة فعلية وكاملة (٢٨٥).

سادساً: ضريبة عامة ربطاً ومحلية مالا

تعتبر الضريبة على العقارات المبنية ضريبة عامة لأن أحكامها المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تفرض على جميع المكلفين فى جميع أنحاء الجمهورية، سواء فى مجال تقدير الوعاء أو السعر أو الإعفاء منها. وهى ضريبة محلية مالا، لأن حصيلتها تؤول إلى المحليات ، متمثلة فى مجال المدن بالنسبة للعقارات الواقعة فى دائرة اختصاصها، فهى مصدر ملائم لتمويل المحليات (٢٨٦)، لارتباط مالك العقار بالبلد الذى يوجد فيه العقار، كما أن فرضها وتحصيلها لا يتطلب مقدرة إدارية عالية. ومن ثم يمكن للسلطات المحلية تحصيلها دون تكلفة كبيرة.

(٢٨٥) محمد صلاح الشرقاوى وأحمد فؤاد السعيد وجمال عبد الغنى إبراهيم : الضريبة على العقارات المبنية ، مطبوعات معهد المحصلين والصيارف ، بوزارة المالية ، ١٩٩٧، ص ١٤ .
(286) Ursulla K. Hicks: Public Finance , The Cambridge Economic Hand Book, London, pp. 187 and 275.

وتعتبر وزارة المالية هي صاحبة الاختصاص فى ربط هذه الضريبة وتحصيلها، وليس للمحافظات أو غيرها من وحدات الحكم المحلى سوى أن تتلقى حصتها من هذه الحصيلة ، دون أن يكون لها أى دور فى إجراءات الربط والتحويل^{٢٨٧}.

التطورات التشريعية

تطلب إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أن يترك للإدارة الضريبية فرصة من الوقت لتوفيق أوضاعها وحصر العقارات الخاضعة للضريبة فى أنحاء الجمهورية ، بدلاً من الحصر المحدود الذى كان مقررًا بالقانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ودعوة المكلفين إلى تقديم الإقرارات الضريبية، مما استغرق وقتاً، جرت خلاله أحداث ثورة الخامس والعشرين من يناير ٢٠١١ ، وما تلاها من مطالبات شعبية إعادة النظر فى المنظومة الضريبية لتحقيق العدل.

وقد ترتب على ذلك تعديلات فى معظم تشريعات الضرائب، ومن بينها قانون الضريبة على العقارات المبنية، الذى عدل أكثر من مرة ، وذلك بالمراسيم بقوانين رقم ١ لسنة ٢٠١٢، ورقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢، ورقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤. وهو ما سوف نتعرض له فى موضعه من هذه الدراسة.

^{٢٨٧} حكم محكمة القضاء الإدارى فى الطعن رقم ١٠٠٣ لسنة ١٢ ق ، جلسة ١٩٦٩/١٢/٢٠.

الفصل الأول نطاق الضريبة وسعرها

تمهيد وتقسيم

لكل ضريبة نطاقها الذي يتكفل القانون الضريبي بتحديدده، زمانياً ومكانياً وشخصياً، كما توجب مقتضيات مشروعية الضريبة أن يحدد هذا القانون سعر، أو معدل، الضريبة المفروض على ذلك الوعاء. ونبين في هذا الفصل وعاء الضريبة على العقارات المبنية وسعرها، في مبحثين، على النحو التالي:

المبحث الأول

نطاق الضريبة

وعاء الضريبة

العقارات *real states* أو الأملاك *properties* هي وعاء الضريبة، حيث يمكن أن تفرض الضريبة على نوعين من الأملاك⁽²⁸⁸⁾، هما الأملاك العينية والأملاك الشخصية. وتتكون الأملاك العينية من الأرض والمباني وغيرها من الأصول التي تتصل بالأرض اتصالاً مباشراً أو دائماً، وهي التي تعرف بالعقارات بالتخصيص كالجراجات التي تخدم الأرض، والمواشى وغيرها. أما الأملاك الشخصية فتتكون من الأملاك الملموسة أو المادية أو المنقولة التي يمكن رؤيتها أو لمسها أو تحريكها، مثل المخزون من السلع والسيارات والقوارب والأدوات المكتبية والآلات، ومن الأملاك غير الملموسة أو المعنوية والتي لا يستدل عليها غالباً إلا من وثائق التسجيل أو دفاتر الملكية مثل براءات الاختراع أو التراخيص والامتيازات وحق الشهرة.

(288) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management*, Almaty Kazakhstan, April 17-21, 2000, p. 8.

ومن المعلوم أن العقار هو كل شيء ثابت في مكانه ولا يمكن نقله دون تلف (٢٨٩)، أى الأراضي والمباني والأشجار التي تتصل بالأرض اتصال قرار. وتنقسم إلى نوعين: العقار بطبيعته، والعقار بالتخصيص، ولا يعد عقاراً بالنسبة للأرض إلا ما هو جزء منها. ويترتب على ذلك أن الكنز ليس عقاراً رغم كونه مدفوناً في باطن الأرض.

ويشترط في العقار بالتخصيص: أن يكون العقار والمنقول مملوكين لشخص واحد، وأن يتم وضع المنقولات رسداً لخدمة العقار بإرادة المالك وليس رغماً عن إرادته (مثال: إذا استعار مستأجر مزرعة سيارة من مالك المزرعة ورصدها لخدمة العقار فإن السيارة في هذه الحالة لا تعد عقاراً بالتخصيص لأن الرصد هنا لم يكن بإرادة المالك)، و أن يوضع المنقول لخدمة العقار وليس لخدمة صاحب العقار بصفة أساسية. (مثال: إذا اشترى مالك مزرعة سيارة لاستخدامه الشخصي وليس رسداً لخدمة العقار، فلا تعد السيارة عقاراً بالتخصيص). وأن يتم الرصد على سبيل الاستقرار. ويترتب على هذا أن من يرصد منقولاً لخدمة عقار بصفة مؤقتة (أي لمدة زمنية محددة) فإن المنقول في هذه الحالة لا يعد عقاراً بالتخصيص. ويمكن أن يكون وعاء الضريبة العقارية الأرض فقط، أو الأرض والمباني والتحسينات، أو أن يمتد نطاق الضريبة ليشمل بعض الأموال المنقولة التي يحددها القانون (٢٩٠). وبذلك تنتهج التشريعات المقارنة نهجين متميزين لتحديد وعاء الضريبة (٢٩١)، أحدهما يضيق الوعاء والآخر يوسعه:

(٢٨٩) يقصد بالعقار لغة: كل ملك ثابت له أصل، كالأرض والدار، والعقارات جمع، والعقار الحر هو ما كان خالص الملكية، ويسمى الدخل الدائم السنوى المتحقق منه ريعاً. وفي العموم فإن العقار هو من كل شيء خياره. أما العقار - بضم العين - فهو الخمر، والعقار بتشديد القاف أصل الدواء وجمعه عقاير. راجع المعجم الوسيط، الطبعة الرابعة، من مطبوعات مجمع اللغة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ١٤٢٥.

(٢٩٠) William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries*, The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, Working Papers, WPs41, August 1988, p.17.

(٢٩١) Michel E. Bell: *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management*, Almaty Kazakhstan, April 17-21, 2000, pp. 9-10.

١- التحديد الضيق لوعاء الضريبة : تقصر بعض التشريعات وعاء الضريبة على الأرض وحدها ، دون المباني أو ما يجرى عليها من إنشاءات أو تحسينات . أو أن وعاء الضريبة يشمل الأرض دون التحسينات ، وهو ما يشمل عادة الأرض الشاغرة *vacant land* والأرض التي تقام عليها مبان. ويعتمد فرض الضريبة على الأرض فقط دون التحسينات على اعتبارات اقتصادية ، بحسبان أن الأرض غير مرنة في جانب العرض ، ويجب على الضريبة أن تكون محايدة لا تؤثر على تخصيص الموارد ، ومن ثم فإنه يخشى من فرض الضريبة على التحسينات أن يعاد تخصيص رأس المال ، فلا يتوجه إلى تحسين الأراضي والعقارات ، بالقدر الذي كان عليه الحال قبل فرض الضريبة ، عندما يتحول جزء منه إلى مجالات أخرى ، فيضار الاستثمار العقاري بسبب الضريبة على المدى المتوسط أو الطويل.

ويمتاز هذا الأسلوب بالبساطة ، إذ أن وعاء الضريبة ثابت لا يتغير، ولا يحتاج حصره إلى إجراءات معقدة ، ولا إلى متابعة مستمرة فلا حاجة إلى متابعة التغيرات التي تحدث على الأرض من مبان وخلافه ، فهي قليلة التكلفة إدارياً.

وتكون الضريبة في هذه الحالة بمثابة اقتطاع جزء من قيمة الأرض للصالح العام.

ويفيد عدم فرض الضريبة على المباني أو التحسينات التي تجرى على الأرض في تشجيع الاستثمار في تطوير وتنمية الأراضي وإقامة المنشآت عليها دون خوف من فرض الضريبة على هذه الإنشاءات.

ولكن يعيب هذه الضريبة أنها غير عادلة حيث تساوى في فرض الضريبة بين مساحتي أرض متماثلتين تقعان في نفس المنطقة ، إحداهما أرضاً فقط لاتغل إيراداً لصاحبها أو تغل إيراداً قليلاً ، أما الأخرى فهي مشيدة بالمباني الفارهة وتدر على صاحبها دخلاً كبيراً ، ومع ذلك فإن كلا المالكين يدفع نفس الضريبة.

كما أن إعفاء الاستثمارات فى الإنشاءات من الضريبة يحفز على مزيد من الاستثمار العقارى لغير صالح مجالات الاستثمار الأخرى كالاستثمار الصناعى والزراعى والمالى ، مما يفقد الضريبة العقارية حيادها .

ويسمح قانون التصنيف *the Rating Act* فى كينيا بأن^(٢٩٢) تفرض السلطات المحلية الضريبة إما على الأراضى أو الأراضى والتحسينات (مثل المبانى)، ومع أن أول تطبيق لهذا القانون بدأ فى مومباسا عام ١٩٢١ اعتمد على الأرض والتحسينات (أى على القيمة السنوية على العقارات المشغولة) فإن كل العقارات المصنفة فى كينيا تخضع للضريبة على الأراضى فقط ، ولا تخضع التحسينات كالمباني والإنشاءات للضريبة. فضلاً عن أن معظم المحليات تستبعد الأراضى المملوكة ملكية مطلقة *freehold” land* والأراضى التى تقل عن ١٢ فدان من الضريبة ، كما تستبعد كذلك الأراضى العامة التى تملكها الحكومة المركزية أو مجلس إدارة الأراضى *council trust land* من الخضوع للضريبة.

٢- **التحديد الواسع لوعاء الضريبة** : تمد بعض التشريعات وعاء الضريبة ليشمل الأرض والإنشاءات وما يقوم به المالك من تحسينات، كما يمتد الوعاء ليشمل فى بعض الأحيان أموالاً منقولة تكون فى خدمة العقار (كالعقارات بالتخصيص) أو أموالاً شخصية منقولة ذات قيمة كالسيارات والقوارب والطائرات.

ويتم تحديد وعاء الضريبة فى هذه الحالة على كل من الأرض والتحسينات *improvements* لأن القيمة الرأسمالية للعقار تتحدد بكافة العوائد المتوقعة منه فى الوقت الحاضر وفى المستقبل. وأنه ليس من العدالة أن تفرض الضريبة على أساس قيمة الأرض أو العقار وحده دون اعتبار للتحسينات التى يجريها المالك ، كما هو الحال بالنسبة للفنادق والعمارات الفاخرة والأبراج السكنية، فتزيد

(²⁹²) Roy Kelly :*Property Taxation in Kenya*, , Duke University.

من قيمة تلك العوائد زيادة ملحوظة لا تتساوى معها العقارات التي لم تجر عليها تلك التحسينات.

ويرد أنصار فرض الضريبة العقارية على الأرض والتحسينات على تخوف أنصار الحالة الأولى بأن الزيادة الكبيرة فى العوائد الناتجة عن التحسينات تفوق مقدار الضريبة التي تنسب إليها، مما لا يجعل للضريبة أثراً مثبتاً، فلا تتخفف الاستثمارات العقارية بسبب فرض الضريبة على التحسينات.

ويتميز هذا الأسلوب بالعدالة فهو يقرر فرض الضريبة على أساس المقدرة التكلفة للممول ؛ فالممول الذى يمتلك أرضاً فقط لا تكون له نفس المقدرة لممول يمتلك الأرض وما عليها من إنشاءات ، فكان من الواجب عدالة أن يدفع الثانى ضريبة تزيد عما يدفعه الأول تحقيقاً للعدالة الرأسية التي يجب أن توافرها لكي تستمد الضريبة مشروعيتها^(٢٩٣). ويُقصد بالعدالة الرأسية *vertical equity* معاملة الممولين المختلفين معاملة مختلفة.

كما يحافظ هذا الأسلوب على حياد الضريبة العقارية ، وذلك بخضوع الاستثمار فى البناء والإنشاءات للضريبة ، مما يجعل قرار الاستثمار فى هذا المجال غير متأثر إلى حد كبير بما يمنحه قانون الضريبة العقارية من مزايا. ومع ذلك فلا يخلو هذا الأسلوب بدوره من عيوب ، فهو يحتاج إلى إدارة ضريبية متطورة تمتلك من القدرات البشرية والإمكانات المادية ما يؤهلها لمتابعة التغيرات على الأراضى ، وتقدير قيمتها وفرض الضريبة عليها ، فهى بذلك طريقة تتطلب إنفاق مبالغ باهظة.

وقد تحتاج الدولة التي تعاني من أزمة فى السكان إلى تقرير امتيازات ضريبية للبناء والإنشاءات لتشجيع ملاك العقارات على تطويرها وبناء المزيد من الوحدات السكنية لمعالجة الأزمة ، مما يضطرها إلى إعفاء هذا النشاط من الضريبة ولو إلى أجل معين.

^(٢٩٣) وذلك بالطبع دون أن نتجاهل ضرورة أن تتوافر فى الضريبة العدالة الأفقية *horizontal Equity* التي تعنى معاملة الممولين المتساويين فى المراكز القانونية نفس المعاملة ، لأن العدالة الرأسية والعدالة الأفقية هما جناحا العدالة الضريبية التي بهما تستمد الضريبة مشروعيتها الدستورية . لمزيد من التفاصيل راجع مؤلفنا : الضرائب بين الفكر المالى والقضاء الدستورى ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩.

كما أن التوسع في فرض الضريبة على بعض الأوعية كالمنقولات الشخصية ذات القيمة يحول هذه الضريبة من ضريبة على الدخل إلى ضريبة على الثروة أو رأس المال، التي يشوبها عدم الدستورية.

وهكذا ؛ يتبين لنا أن الاعتماد على طريقة واحدة من الطريقتين السابقتين لتحديد الوعاء ليس صحيحاً . ويمكن للدولة أن تستن طريقة وسطى بينهما فتأخذ من قيمة الأرض أساساً لوعاء الضريبة مع بعض التوسع في تحديد الوعاء من خلال إخضاع مبان وإنشاءات معينة ، دون أن يمتد الوعاء ليفرض الضريبة على الأرض الفضاء أو على الأموال المنقولة الشخصية التي لا تعد عقاراً بالتخصيص .

وليس ثمة مانع يحول دون إعفاء بعض العقارات من الضريبة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وفق ضوابط محددة.

ويمكن النظر^(٢٩٤) إلى القيمة السنوية على أنها ضريبة على الدخل السنوى للعقار، بينما تعتبر الضريبة على القيمة الرأسمالية أو على موقع العقار جزءاً من الضرائب على الثروة. وهذا التقسيم مبسط ولكنه ليس كل شيء، حيث يمكن أن يختلف نظام الضريبة من حيث هيكل أسعاره وطرق الربط . ويمكن أن تتبع الدول طرقاً مختلفة للربط باختلاف نوع الضريبة ، فقد ربطت الضريبة على الأراضي في كل من أبيدجان وتونس على أساس القيمة الرأسمالية للأراضي، وعلى أساس القيمة السنوية للتحسينات ، وفرضت المكسيك كل من الضريبة على القيمة السنوية والرأسمالية ، وفي تايلاند استخدمت القيمة السنوية على الأراضي الفضاء ، والقيمة السنوية على الأرض والمباني.

(²⁹⁴) Roy W. Bahl , Johannes F. Linn: *Urban Public Finance in Developing Countries* ,A WORLD BANK , Oxford University Press, 1992

تفرض اليابان (٢٩٥) ضريبة خاصة على حيازة الأراضي *land holding tax* لامتنصاص التضخم ، كما تفرض ضريبة سنوية على الأرض الفضاء بواقع ١,٤%، وتعفى من هذه الضريبة الأراضي المستخدمة للسكن. وتفرض الضريبة في الفلبين على الأراضي والمباني والآلات. ووفقاً لقانون ضريبة المباني والأراضي *building and land tax* في تايلاند (٢٩٦) فإنه تخضع للضريبة المنازل غير المشغولة بملكها، والمباني الصناعية والتجارية وحقوق امتياز الأراضي المرتبطة بها ، وكذلك الإضافات الهيكلية.

وكان القانون الضريبي في أرمينيا (٢٩٧) يفرض الضريبة العقارية على معظم أصول المنشأة والمباني والمركبات والطائرات والمراكب والحيوانات التي يملكها الأفراد ، إلا أنه أعقب الإصلاح الضريبي عام ١٩٩٧ تغير في تحديد وعاء الضريبة ليشمل المباني وعدد قليل من المنقولات.

وفى سوريا تخضع للضريبة على ريع العقارات والعرضات (٢٩٨) جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها ، سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل (إنشاءات غير منجزة).

كذلك يخضع للضريبة القسم الذي لا تتجاوز مساحته ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة أعلاه المتممة لها، كالحدايق والساحات

(295) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

(296) *Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

(297) *Richard Almy :Property taxation in Armenia, p.5.*

(٢٩٨) العرصة لغة (بفتح فسكون ففتح) جمعها عرضات ، والعراض كل بقعة بين الدور ليس فيها بناء ، أو هي ساحة الدار . راجع معجم لغة الفقهاء ، وضع : د. محمد رواس قلعة جي ود. حامد صادق قنبي ، دار النفائس، بيروت ، الطبعة الثانية ، ١٩٨٨ .

ويلاحظ أن القانون العراقي رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المسمى بقانون ضريبة العرضات قد عرف - في المادة رقم ١ منه- العرصة بأنها الأرض الواقعة ضمن حدود امانة العاصمة والبلديات سواء كانت الأرض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة... وذلك إذا لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لأغراض السكنى أو لأى غرض من أغراض الاستثمار.

والأراضي والأسطحة لأغراض تجارية أو خدمية أو مهنية أو صناعية أو إعلانية^(٢٩٩).

ويمتد وعاء ضريبة المباني في المملكة المغربية^(٣٠٠) ليشمل الآلات والأجهزة التي تؤلف جزءاً لا يتجزأ من المؤسسات الصناعية المنشأة على الأرض، وكذلك القوى المحركة الطبيعية التي تستخدمها هذه المؤسسات. ويتوسع في تفسير الأبنية الخاضعة لضريبة الأملاك المبنية في لبنان^(٣٠١)، فلا تقتصر على العقارات المبنية بحد ذاتها، وإنما تشمل مختلف الإنشاءات، وتمتد إلى المتمتعات الضرورية للإنشاءات، مثل الماء، والتجهيزات اللازمة للمؤسسات الصناعية. ويدخل في تحديد القيمة التأجيرية للمزرعة ثمن المياه، لأن الماء تحتاجه المزرعة.

نطاق سريان الضريبة المصرية: حدد القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ النطاق الزمني لتطبيق أحكامه وأحوال الخضوع للضريبة، والحالات التي تخضع أو لا تخضع لها (النطاق المكاني للضريبة)، كما عين الشخص المكلف بأدائها (النطاق الشخصي للضريبة).

ونبين أحكام كل نطاق في مطلب مستقل من المطالب الثلاثة الآتية:

^(٢٩٩) وفقاً لنص المادة ٢ من المرسوم التشريعي السوري رقم ٥٣ بتاريخ ١/١٠/٢٠٠٦.
^(٣٠٠) راجع الفصل رقم ١ من الظهير الشريف رقم ١،٥٩،٠٨٤ في تنظيم المباني، المنشور بالجريدة الرسمية للمملكة المغربية، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١/٢٩/١٩٦٠.
^(٣٠١) قرار مجلس شورى الدولة بلبنان رقم ١٣٩ بتاريخ ١٠/٦/١٩٨٦، منشور بمجلة القضاء الإداري، العدد الثالث، ١٩٨٨/٨٧، ص ١٨٧.

المطلب الأول

النطاق الزمني لتطبيق القانون

يعمل بأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ من اليوم التالي لتاريخ نشره، أى اعتباراً من ٢٤ أغسطس ٢٠٠٨، ولكن مع مراعاة ما نصت عليه المادة التاسعة من مواد إصداره ، والتي بينت أن استحقاق الضريبة وفقاً لأحكام القانون الجديد تكون اعتباراً من أول يناير للسنة التالية التي تبدأ فيها إجراءات الربط. ومن ثم فإنه لا يلزم الممول بأداء الضريبة المقررة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ إلا بعد أن تفرغ الإدارة الضريبية من أعمال الحصر والتقدير، وتبدأ إجراءات الربط . ولما كانت إجراءات ربط الضريبة وفقاً لنص المادة ١٥ من القانون تبدأ بالنشر فى الجريدة الرسمية بما يفيد إتمام التقديرات التي تقوم بها لجان الحصر والتقدير، ثم إخطار كل مكلف بهذه التقديرات.

وبناءً على ذلك فلا تستحق الضريبة ، وفقاً للقانون الجديد، لأول مرة إلا اعتباراً من أول يناير التالي للإخطار بالتقدير .

ويثور التساؤل عن حكم الفترة من تاريخ العمل بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وحتى ما قبل أول يناير التالي لإخطار المكلف بالتقدير الذى تستحق عليه الضريبة الجديدة ؟

ونرى أن هذه الفترة يحكمها قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، إعمالاً لنص البند ٢ من المادة التاسعة المشار إليها، والتي قررت تأجيل العمل بالمادة الثانية والمادة الثالثة من مواد إصداره إلى حين استحقاق الضريبة الجديدة

ولما كانت الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد الإصدار قد نصت على أن " يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون " ، وبالتالي فإن الحكم بإلغاء النصوص المخالفة لأحكامه يعمل بها اعتباراً من أول السنة التالية لاستحقاق الضريبة الجديدة .

كذلك الحال ، فإن المواد التي ألغيت من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بموجب المادة الثالثة من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وحلت محلها مواد جديدة ، يؤجل العمل بالمواد الجديدة حتى أول يناير التالي لاستحقاق الضريبة العقارية الجديدة.

ولعل الحكمة من هذا التأجيل هو أن لا يترك القانون الجديد فراغاً تشريعياً يمتنع عنه تحصيل ضريبة عقارية ، فتقل إيرادات الدولة دون مبرر.

وقد ترى بعض الآراء فى ذلك تداخلاً فى التطبيق بين أحكام قانون الضريبة العقارية الملغى وقانونها الجديد ، حيث يتضمن كلاً منهما أحكاماً لا يمكن أن تسير بالتوازي ، فإدارة الضريبة العقارية عليها حصر العقارات المستجدة ، وتلقى الطعون والاعتراضات وربط الضريبة على العقارات التي تخضع فعلاً للقانون الملغى ، والتي تستجد فى ظل القانون الحالى ، فهل تطبق بشأنها إجراءات الحصر والتقدير والربط القديمة ، مع وجود لجان حصر وتقدير قائمة بتشكيل جديد لمهمة التقدير العام الذى بموجبه تستحق الضريبة وفقاً لأحكام القانون الجديد؟.

والإجابة على ذلك يسيرة فالحالات القديمة والعقارات المنشأة حديثاً يعتد فى تقدير وربط الضريبة عليها وفقاً للقانون السابق ، أما التجهيز لتطبيق القانون الجديد فتقوم به لجان حصر والتقدير المنشأة وفقاً لأحكامه.

أى أن الحال يبقى على ما هو عليه ، فالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ سارى المفعول كأن شيئاً لم يتغير ، إلى أن تقوم لجان الحصر والتقدير بإنهاء إجراءات التقدير العام وإخطار المكلفين بالتقديرات الجديدة.

وتظل النصوص الموضوعية للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ سارية على الوقائع التي تحققت فى ظل العمل به ، ولو ألغى القانون فعلاً بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد ؛ فالعقارات التي تستحق عليها ضريبة عن واقعة تحققت فى ظل العمل بالقانون القديم يطبق بشأنها أحكام القانون السارى فى تاريخ تحقق هذه

الواقعة ، وهى الأحكام الخاصة بسعر الضريبة وأسس تقديرها وحالات الإعفاء منها (٣٠٢).

أما الأحكام الإجرائية كقواعد التظلم والطعن والتحصيل تسرى عليها أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الجديد (٣٠٣).

ومن ذلك ما نصت عليه المادة ١٤ من القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلزام كل مكلف بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع فى دائرتها العقار إقراراً فى حالة الحصر الخمسى وذلك فى النصف الثانى من السنة السابقة للحصر عن كل العقارات التى يملكها أو ينتفع بها . ويقدم الإقرار عن الحالات المستجدة وغيرها مما تستحق حصرًا سنويًا فى موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من كل سنة.

ويلزم فى هذا الشأن أن تعلن الحكومة بداية الحصر الخمسى العام وفقاً للقانون الجديد حتى يمكن تحديد بداية موعد تقديم الإقرار ، وذلك فى النصف الثانى لسنة السابقة عليه ، أما الحالات المستجدة وما فى حكمها والتى تطرأ فى ظل العمل بالقانون الجديد فيبلغ عنها المكلف فى موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من تاريخ حدوثها ووفقاً لأحكام القانون الملغى وحتى تستحق الضريبة وفقاً للقانون الجديد. وتطبيقاً لذلك طالبت وزارة المالية المكلفين بتقديم الإقرار

(٣٠٢) وتطبيقاً لذلك فقد رأى مجلس الدولة أنه : ولئن كان قانون الضرائب على الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - قد نشر فى الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٩٣/١٢/٣١ ومن ثم فإن تاريخ العمل بالقانون المذكور يتم اعتباراً من أول يناير ١٩٩٤ وفقاً للمادة التاسعة منه ، وكانت واقعة التأخير عن أداء الضريبة المستحقة لعام ١٩٩٣ قد نشأت واكتملت قبل صدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إلا أن الأثر الممتد واللاحق لهذه الواقعة ، وهى استحقاق مقابل التأخير عن الضرائب المتأخرة لعام ١٩٩٣ فى أول يناير ١٩٩٤ ، أى فى ظل العمل بالقانون الجديد . ومن ثم فإن هذا القانون الأخير هو الذى يحكم وينظم ذلك الأثر سواء من حيث تحديد ميعاد استحقاق مقابل التأخير أو من حيث كيفية حساب ذلك المقابل.

(٣٠٣) وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض بأن " مقتضى الأثر الفوري للقانون أن يسرى على كل واقعه تعرض فور نفاذه ولو كانت ناشئة عن مركز قانوني وجد قبل هذا التاريخ ، ومن ثم فإن إجراءات الطعن المنصوص عليها فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يكون لها محل بعد إلغاء هذا القانون بمقتضى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

ولا يغير من ذلك العمل بأحكام الضريبة على المرتبات المنصوص عليها فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على السنوات المالية السابقة على ١٩٨٢/١٩٨١ طبقاً لنص البند الثالث من المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضرائب على الدخل إذ ينصرف ذلك إلى القواعد الموضوعية . أما إجراءات الخصومة فتخضع للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذا بدأت فى ظله ، ولا يعتبر ذلك انسحاباً لأثر القانون الجديد على الماضى ، وإنما تطبيقاً للأثر الفوري لهذا القانون " .

الضريبي وفقاً لأحكام القانون الجديد اعتباراً من ٨ أغسطس ٢٠٠٩ وحتى نهاية ديسمبر ٢٠٠٩ تمهيداً لقيام المصلحة بأعمال الحصر والتقدير العام خلال السنة التالية ٢٠١٠.

تعديل ميعاد استحقاق الضريبة

نتيجة لعدم إمكان الاستجابة الكاملة من المكلفين بتقديم الإقرارات في الميعاد المقرر بالقانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، فقد صدر تعديل تشريعي^{٣٠٤} يقرر استحقاق الضريبة المربوطة وفقاً لأحكام هذا القانون، اعتباراً من الأول من يناير عام ٢٠١٤، ويستمر العمل بالتقدير العام الأخير للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية المتخذة أساساً لحساب الضريبة (١٩٩١/٢٠٠٠) حتى ٣١/١٢/٢٠١٢. ثم صدر القرار بقانون^{٣٠٥} رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٣، لينص على استحقاق الضريبة المربوطة اعتباراً من ١/٧/٢٠١٣.

ويعنى ذلك أن المكلف يلزم بأداء ضريبة العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ حتى ٣٠/٦/٢٠١٣، ويبدأ تطبيق الضريبة وفق القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ اعتباراً من ١/٧/٢٠١٣، على أن تستحق بعد ذلك اعتباراً من أول يناير من كل عام عملاً بأحكام القرار بقانون^{٣٠٦} رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤.

الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة الحدث أو الفعل الذي إذا تحقق في تاريخ معين استحققت الضريبة بحدوثه، ومن ثم فإن تعيين تاريخ هذه الواقعة ضروري لتحديد القانون الواجب التطبيق على هذه الواقعة، وخاصة عندما تسرى أحكام قانون جديد خلال السنة المالية التي كان سارياً فيها قانون آخر، وتعدد خلال هذه السنة الوقائع التي يختلط بعضها ببعض، ويثور الخلاف في تحديد القانون الواجب التطبيق على كل واقعة منها.

^{٣٠٤} وفقاً للمرسوم بقانون رقم (١) لسنة ٢٠١٢، المنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم ٥٢ مكرر (هـ) بتاريخ ٢٠١٢/١/٣، ويمل به اعتباراً من تاريخ نشره.
^{٣٠٥} نشر القرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، ونشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٤٩ تابع (أ) بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦ ويعمل به من ٢٠١٣/٧/١.
^{٣٠٦} نشر القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ بعدد الجريدة الرسمية بالعدد ٣٣ مكرر (أ) في ٢٠١٧/٨/١٧.

ولما كنت المادة رقم ٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية تنص على أن الضريبة تستحق في الأول من يناير من كل عام فإن الواقعة المنشئة لهذه الضريبة^(٣٠٧) أن يكون الشخص مالكا للعقار أو منتقعا به في أول يناير من العام الذى تستحق عنه، ولا عبء بعد ذلك بالتصرفات التي تتم على هذا العقار خلال السنة ، أى بعد يناير الحالى^{٣٠٨} ، وقبل أول يناير التالي ، لأن هذه التصرفات لاتتال من مسؤولية مالك العقار الذى تحدد فى أول يناير ، ولو ثبت قيامه ببيع العقار أو التصرف فيه للغير خلال السنة ، ويكون هذا الغير مسئولاً عن ضريبة العقار فى أول يناير التالي لتاريخ التصرف الذى قام به المالك السابق.

يؤيد ذلك^(٣٠٩) أن الضريبة على العقارات المبنية تربط مقدما، بما مؤداه أن المالك الجديد لا تستحق عليه الضريبة العقارية إلا ابتداءً من السنة التالية لملكيته للعقار الخاضع للضريبة.

^(٣٠٧) قضت محكمة النقض بأنه : " يدل النص فى المادتين الأولى والاثنتين والعشرين من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على أن الواقعة المنشئة للضريبة على العقارات المبنية هي الانتفاع بالعقار سواء بشغله أو باستغلاله. لما كان ذلك ، وكان الحكم المطعون فيه قد خالف واعتد فى خضوع العقارات للضريبة المبنية على مجرد إقامة البناء فإنه يعد معيباً بمخالفة القانون والخطأ فى تطبيقه".
^(٣٠٨) لقد تردد المشرع فى التعديلات اللاحقة للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأن جعل بالقرار بالقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ استحقاق الضريبة فى الأول من يوليو من كل عام، ثم عاد بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ ليقرر استحقاق الضريبة فى الأول من يناير من كل عام.
^(٣٠٩) د. عبد المولى محمد مرسى: الوجيز فى قانون الضريبة العقارية على المباني الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، مكتبة شادى ، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٨٠.

المطلب الثاني

النطاق المكاني للضريبة

شمول القانون لكافة العقارات

تنص الفقرة الثانية من المادة (٨) من القانون على أن "تسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد".

وكان القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - في المادة الثانية منه - يقصر نطاق سريان الضريبة على العقارات التي تتوافر فيها شروط الخضوع للضريبة^(٣١٠) ، والموجودة فقط في المدن والبلاد التي صدرت بها أوامر عالية أو مراسيم (قرارات جمهورية) بربط الضريبة عليها ، وفقاً للأمر العالى الصادر في ١٣ مارس ١٨٨٤ ، والمبينة في الجدول المرفق بالقانون، وذلك حتى يتجنب فرض الضريبة على مباني البلاد والقرى الصغيرة التي لا تزيد صافى قيمتها عن حد الإعفاء المقرر من هذه الضريبة، أو أن تكون الحصيد المتوقعة من ربط الضريبة على هذه العقارات اقل من التكلفة التي تتكبدها جهة الإدارة لإتمام إجراءات تقدير الضريبة وربطها^(٣١١).

وكانت لوزير المالية سلطة أن يضيف بقرار منه إلى الجدول المرفق بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، أو يحذف منه مدناً جديدة، بعد أخذ رأى المجالس المحلية ، وله كذلك أن يجرى تعديلاً إلى حدود المدن الواردة بالجدول المذكور، بعد موافقة الجهات المشار إليها^(٣١٢).

ولقد جاء القانون الجديد بنص شامل لخضوع جميع العقارات المبنية وما في حكمها للضريبة، أيأ كان موقعها، في جميع أنحاء البلاد. أى بغض النظر عن

^(٣١٠) قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٢٠٢ ق جلسة ١٩٧١/١٢/١٧ بأن " مؤدى نص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية أن المنط في اعتبار المال خاضعاً للضريبة على العقارات المبنية هو مجرد دخوله في عداد الأموال المبنية في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ولو لم يكن بذاته عقار في حكم القانون المدني".
^(٣١١) د. محمود رياض عطية، ص ١٣١، هامش رقم (١).
^(٣١٢) المادة الثانية بعد تعديلها بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥.

كون العقار فى مدينة كبيرة أو قرية صغيرة، وأياً كان شكل هذا العقار كوخاً صغيراً أو قصرأ منيفاً ، يقع فى وسط العاصمة أو فى اقصى حدود البلاد. ولهذا النص ميزته ؛ فهو من ناحية يحقق الشمول الذى يجب أن تتصف به الضريبة العامة ، حيث ينبغى أن ينسب نطاقها على كافة ما يشكله وعائها (وهو هنا العقارات وما فى حكمها)، دون أن يستثن من ذلك عقار لمجرد أنه يقع فى منطقة لم يتضمنها مرسوم أو قرار وزارى، أو لبعدها عن خط التنظيم الذى تحدده جهة الإدارة، بالرغم مما قد يتمتع به العقار من مزايا تفوق عقار آخر خاضع للضريبة لمجرد وقوعه فى الدائرة التى حددتها القرارات والتعليمات والنظم ، فى حين أن العقار الأول أكبر مساحة ، وأحسن إعداداً وتجهيزاً، وأروع منظراً وبهاءً . لذا جاء نص القانون الجديد ليخضع كافة العقارات للضريبة تحقيقاً للعمومية والشمول التى توفر العدالة كما ينشدها قانون الضريبة^{٣١٣}.

وقد يقال إن القانون الجديد لم يستحدث خضوع كافة عقارات البلاد للضريبة، إذ أنه كان فى إمكان وزير المالية وبسهولة أن يبسط نطاق ذلك القانون على كافة العقارات أياً كان موقعها ، فيما لو استخدم وزير المالية سلطته بإصدار قرارات لضم العقارات الخارجة نطاق القانون إلى سلطة الخضوع الضريبي دونما حاجة إلى إصدار قانون ضريبي جديد.

وهذا القول بدوره صحيح ، ولو من الناحية النظرية على الأقل، إلا أن إصدار قرار من وزير المالية بإخضاع بعض العقارات قد يعترضه صعوبات سياسية وعملية ، لما قد يلقي ذلك من معارضة شديدة من أصحاب العقارات، وقد يكون من بينهم بعض أصحاب النفوذ الذين يستطيعون بما يملكون من سطوة التأثير على أصوات الناخبين أو الوصول إلى وسائل الإعلام ما يؤدي

^{٣١٣} لقد أثبت تطبيق القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وجود مفارقات صارخة منها: أن يعد نصف الشارع داخل الكردون فتخضع عقاراته للضريبة، ونصفه الآخر خارجه فلا تخضع باقى العقارات للضريبة، وأن تخضع شقة بسيطة فى مبنى للضريبة بينما لا تخضع الشقة الأخرى بذات المبنى للضريبة لاختلاف تاريخ البناء والإتمام، كما تخضع عقارات فى العشوائيات والأزقة للضريبة ولا تخضع العقارات الفاخرة أو الاستثمارية الواقعة فى المجتمعات الجديدة. أنظر: محمد صلاح الشرفاوى: الضريبة على العقارات المبنية : المخاض الصعب بين الفكر الهادئ والمستقبل الغامض، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد رقم ٧٥، مارس ٢٠١٢٣، ص ٤٢.

إلى تمييزهم فلا يدخلون ضمن القرارات الوزارية ، مما يعنى فى النهاية تطبيق هذا القرارات على بعض الأماكن دون بعضها.

ومن ناحية أخرى ، لا يخلو النص الجديد من عيب فهو يحمل الجهة الإدارية تكلفة إدارية باهظة لحصر جميع العقارات فى جميع أنحاء الجمهورية، بالرغم من أن كثيراً من هذه العقارات يقع فى مناطق فقيرة ، أو فى القرى وعلى أطراف المدن ، حيث تقل القيمة السوقية لهذه العقارات عن الحد اللازم لفرض الضريبة مما لا يسفر فى الواقع عن حصيللة ذات قيمة.

ومع ذلك ، فقد نص القانون على بيان مدى خضوع العقارات للضريبة والحالات التي لا تخضع فيها بعض العقارات للضريبة .

ونبين ذلك (٣١٤) فى الفرعين الآتيين:

الفرع الأول

العقارات التي تخضع للضريبة

النصوص القانونية

تنص المادة رقم (٨) من القانون على أن تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أيًا كانت مادة بنائها وأيًا كان الغرض الذي تستخدم فيه، دائمة أو غير دائمة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بغير عوض سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات حصر العقارات المبنية. وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما فى حكمها فى جميع أنحاء البلاد.

وتنص المادة (٩)، على أن يعتبر فى حكم العقارات المبنية ما يأتي:

١- العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء كانت مقامة على

(٣١٤) أما العقارات المعفاة ، أو التي ترفع عنها الضريبة، فقد خصصنا لها موضعاً مستقلاً ، ذلك لأن هذه العقارات داخلية فى عموم العقارات الخاضعة للضريبة ، لأن الإعفاء من الضريبة أو الحق فى رفعها صنو الخضوع للضريبة ورهن به ، فلا يمكن القول بإعفاء عقار من ضريبة ، أو المطالبة برفع الضريبة عنه ، هو أصلاً غير خاضع لها.

أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين، وسواء نص أو لم ينص في العقود المبرمة معهم على أيلولتها للدولة في نهاية العقد أو الترخيص.

٢- الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة.

٣- التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

وتنص المادة (١٠): مع عدم الإخلال بأحكام قانون الزراعة رقم (٥٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته، تسري الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفع عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأيطان. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك.

ومفاد هذه النصوص أن المشرع قد فرض الضريبة على العقارات المبنية أو ما في حكمها. **ويلاحظ في هذا الصدد أمران: الأول:** أن المشرع لم يضع تعريفاً معيناً للعقار المبنى، ومن ثم يرجع في ذلك إلى القواعد العامة التي تقررها أحكام القانون المدني.

والثاني: أن المشرع قد أورد حالات بعينها أخضعها للضريبة بنص صريح، واعتبرها في حكم العقارات، حسماً لأي خلاف قد يثور حول مدى خضوعها للضريبة.

وبذلك يكون المناط في اعتبار المال خاضعاً للضريبة على العقارات المبنية هو مجرد دخوله في عداد الأموال المبنية في القانون، و لو لم يكن بذاته عقاراً في حكم القانون المدني، وهو بذلك يسير على نهج القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وقد أبانته مذكرته الإيضاحية بقولها إن المشرع "قد أورد نصاً هاماً يشمل العقارات المبنية أياً كان الغرض الذي تستخدم فيه و أياً كانت مادة بنائها ليندرج تحت هذا النص البيوت و الدهبيات و المصانع و المعامل و الوابورات و الحوانيت و المحالج و المطاحن و المناجم و ما إلى ذلك" و أنه "

اعتبر في حكم العقارات المبنية التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العمارات إذا كانت مؤجرة أو كان تركيبها مقابل نفع أو أجر^{٣١٥} .

وتفصيل ذلك على النحو التالي :

١- العقار المبنى

يعرف العقار المبنى في المادة ٨٢ من القانون المدني على أنه : " كل شئٍ مستقرٍ بحيزه ثابت فيه لا يمكن نقله منه دون تلف. ومع ذلك يعتبر عقاراً بالتخصيص : المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله".

ويلاحظ أن المشرع الضريبي لم يكتف بمجرد أن يكون المال عقاراً حتى يخضع للضريبة، وإنما اشترط أن يكون هذا العقار مبنياً، مما يقتضى البحث في معنى العقار المبنى من ناحية ، وفي مدى خضوع العقار بالتخصيص للضريبة من ناحية أخرى:

معنى العقار المبنى

يعرف البناء^(٣١٦) بأنه تجميع المواد التي تثبتت سواء على سطح الأرض أم في داخلها بحيث لا يمكن نقلها دون تلف. وعلى هذا فإنه يعتبر عقاراً مبنياً دور السكنى والمخازن والمعامل والمنازل ، كذلك تعد عقارات مبنية الإنشاءات الفنية كالخزانات والقناطر والأفران والجسور والسدود والأنفاق . ولايهم أن يكون هذا العقار صغيراً أو كبيراً، أقامه مالك الأرض أو غيره، مستقلاً عن المبنى أو كان جزءاً منه كالأنابيب التي توصل المياه، أو الغاز إلى العقار .

كما لا يشترط أن يكون العقار مثبتاً بالأرض بحيث يستقر بنفسه عليها، أو كان مثبتاً بقوائم من الطوب أو الأسمنت ، أو من المعدن أو الخشب. ومن ثم

^{٣١٥} الطعن رقم ١٤٤ لسنة ٣٣ جلسة ١٧/٢/١٩٧١ .

^(٣١٦) د. محمد كامل مرسى: شرح القانون المدني الجديد، الباب التمهيدي، ص ٤٨٤ .

تخضع للضريبة الأكشاك الخشبية^(٣١٧) المقامة على الأرض بصرف النظر عن نوع استغلالها ، كأكشاك بيع السجائر والمرطبات والنباتات الشتوية والطواحين والمحارج التي تقام لحفظ وتربية الزهور والنباتات الشتوية والطواحين والمحارج والآلات الري ، وسواء استعمل هذه الأكشاك مالكةا أو أجرها للغير ، ولا يشترط ثباتها أو التصاقها بالأرض.

وتخضع العقارات المبنية للضريبة أياً كان الغرض منها، أى سواء كانت مقامة للسكن الدائم كالمنازل ، أو السكن المؤقت كالفنادق، أو لتخزين البضائع كالمخازن ، أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى كالمتاجر والمصانع ، ما لم ينص القانون على إعفائها صراحة. أما الإعلانات المخطوطة أو المرسومة على حوائط وجدران العقارات فلا تخضع للضريبة^{٣١٨}.

كما تخضع للضريبة العقارات أياً كانت مدة إقامتها ؛ أى سواء كانت مقامة لتبقى إلى الأبد أو لمدة معينة ، طالما كانت هذه العقارات مثبتة بالأرض، ومعدة لتبقى أقصى مدة ممكنة يمكن أن تبقاها، إذ أن الدوام مسألة نسبية ، يقصد بها أن يبقى العقار حتى يبلى أو يصبح غير صالح للغرض الذى خصص من أجله. ومن ثم تخضع للضريبة تركيبات السيرك وحوامل الإعلانات. وإن كان بعض الكتاب^(٣١٩) يشترط أن تبقى لمدة سنة على الأقل.

(٣١٧) أثير الخلاف حول مدى خضوع أكشاك بيع الصحف التي تملكها نقابة الصحفيين للضريبة ، فذهب رأى إلى عدم خضوعها للضريبة ، لأنها لا تعتبر عقارات فى حكم القانون المدني أو فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، بينما ذهب رأى آخر إلى خضوع هذه الأكشاك للضريبة على العقارات المبنية استناداً إلى أن هذه الأكشاك متماسكة الأجزاء غاية فى النقل ، ولا يجوز نقلها من مكان إلى آخر إلا بإذن البلدية ، كما أن المشرع الضريبي قد أخذ بمفهوم واسع للعقارات ، حيث نصت المادة الرابعة من التعليمات الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون الصادر فى ١٩٥٤/٤/٧ على خضوع الأكشاك الخشبية للضريبة أياً كان الغرض منها، وبصرف النظر عن ضرورة توافر شرط بنائها والتصاقها بالأرض ، وسواء استغلها المالك بنفسه أو أجرها للغير . ومن ثم تخضع هذه الأكشاك للضريبة طالما كانت إقامتها لا تتصف بصفة عارضة ، كما لو أقيمت لتبقى مدة تزيد عن سنة مثلاً. راجع أستاذنا الدكتور السيد عبد المولى : ص ٥٠. وقد ذهبت مصلحة الضرائب العقارية إلى أن الأكشاك الموجودة على أبواب العقارات للحراسة لا تخضع للضريبة.

^{٣١٨} فتوى إدارة الفتوى لوزارة المالية بمجلس الدولة ، بتاريخ ٢٧/١٠/٢٠٠٥ ، ملفها رقم ١٢٩١/١/٤ مشار

إليها فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم (٣) لسنة ٢٠٠٧.

(٣١٩) راجع الجرف ، ص ٤٦٢ ، وترى مصلحة الضرائب العقارية أن الأكشاك والسيرك وحوامل الإعلانات للضريبة لا تعد من العقارية المبنية الخاضعة للضريبة إذا لم يمض على إقامتها سنة. راجع :

وتخضع للضريبة كذلك العقارات سواء أقيمت على الأرض كالمنازل، أو تحت الأرض كالبدرومات ، أو على الماء كالمذهبيات (العوامات)، والكازينوهات المقامة فى عرض البحر التي لها صفة الاستقرار ، أياً كان نوع الاستغلال. ويخضع العقار المبنى للضريبة سواء كان تام البناء، أو لم يتم تركيب بعض لوازمه؛ وذلك إذا كانت بعض وحداته مشغولة بالسكن، أو يتم مزاوله النشاط فيها (٣٢٠).

ولقد قضت المحكمة الإدارية العليا (٣٢١) بأن القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يقضى بأن ضريبة العقارات المبنية لا تسرى إلا على العقارات أياً كانت مدة بنائها، وأن صفة العقار تثبت لكل شئٍ مستقر فى حيز ثابت لا يمكن نقله دون تلف، وأن الكرافانات الغير مستقرة أو مثبتة فى الأرض، والتي يمكن فكها ونقلها دون تلف لا ينطبق عليها وصف العقار الذى عناه المشرع فى المادة ٨٢ من القانون المدني وأنها لا تأخذ صفة العقار بالتخصيص ، وليست ضمن المنشآت التي تعتبر فى حكم العقار طبقاً لنص المادة الأولى من القانون المذكور.

وتخضع للضريبة العقارات المشغولة ، سواء حصل مالكةا على مقابل أو لم يحصل، إذ يكفي للخضوع للضريبة أن يكون العقار مبنياً ولو لم يتم بناؤه، مشغولاً حال تمام بنائه أو قبل أن يتم البناء، حصل مالكة على مقابل أو عوض لشغل الغير له أو لم يحصل. وقد أثار هذا الحكم شبهة عدم الدستورية بمقولة أن العقارات المشغولة بغير عوض لا تدر دخلاً ، فهي كالأرض الفضاء التي لا تدر دخلاً وسبق أن قضى بعدم دستورية الضريبة المفروضة عليها.

بيد أن المحكمة الدستورية رفضت هذه المقولة وقضت بدستورية نص الفقرة الأولى من المادة الأولى من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة

محمد صلاح شرقاوى وآخرون: الضريبة على العقارات المبنية ، من مطبوعات معهد المحصلين والسياريف، القاهرة، ١٩٩٧، ص ١٩.
(٣٢٠) الجرف ، ص ٤٦٥. ومع ذلك فإن المنشآت التي يقيمها المهندسون والمعالون بصفة مؤقتة لغرض الإشراف على المبنى وقت إقامتها لا تخضع للضريبة ، سواء كانت هذه الإنشاءات من الخشب أو الحديد أو البناء.
(٣٢١) الطعن رقم ١٦٨٨ لسنة ٣٤ عليا ، مشار إليه فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١ لسنة ٢٠٠٤.

١٩٥٤- وهي التي تقابل نص (٨) من القانون الحالي رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨- على سند من القول (٣٢٢) بأن هناك اختلافاً بين الأرض الفضاء والعقارات المبنية المشغولة؛ فالأرض الفضاء هي رأسمال خالص لا يدر دخلاً بحكم طبيعته ، وطالما بقي بحالته من عدم الاستغلال؛ ومن ثم فإن فرض الضريبة عليها إنما يرد على رأس المال ذاته، وليس على ما يدره رأس المال من دخل. في حين أن العقارات المبنية المشغولة قد أعدت لأن تدر دخلاً بحكم طبيعتها؛ وقد جعل المشرع تقدير هذا الدخل منسوباً إلى القيمة الإيجارية المقررة قانوناً للعقار، واعتبرها هي وعاء الضريبة التي فرضها النص الطعين؛ بما مؤداه أن المغايرة بين حالة الأرض الفضاء وحالة العقار المشغول تتأتى من الأولى لا تدر ثمة دخل يمكن أن ترد عليه الضريبة، أما الثانية فهي مصدر لدخل حقيقي حين يشغل العقار بعوض، ودخل حكومي حين يشغل بغير العوض؛ إذ يرتد انعدام العوض في الحالة الأخيرة إلى حرية صاحب حق العوض في استخدام مصدر دخله، وهو اختيار ليس من شأنه تغيير طبيعة المال ذاته، وما أعد له من أن يكون مصدراً لإنتاج دخل، سواء تحقق هذا الدخل فعلاً أو حكماً. ويلاحظ في هذا الشأن أنه يشترط للخضوع للضريبة أن يكون هناك ثمة بناء يخرج الأرض من وصفها كأرض فضاء ، ولايهم أن يكتمل البناء، أو أن ينشغل بشئ، ولا أن يدر دخلاً حقيقياً لصاحبه أو لا يحصل على عوض نتيجة شغل الغير له، لأنه بقيام بعض البناء ولو لم يتم البناء يكون صاحب الأرض قد هيأها لتكون عقاراً ، وأنها بهذه التهيئة معدة لأن تحقق دخلاً ما يخضع العقار بسببه للضريبة.وأخيراً فإنه لا تهم صفة شاغل العقار عند بحث خضوعه للضريبة، إذ يخضع للضريبة العقار المشغول بصاحبه، إذا كان ساكنه هو مالكة، أو إذا كان مؤجراً للغير، أو موهوباً له.

(٣٢٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٩٦ لسنة ٢٢ دستورية عليا، جلسة ٢٠٠٢/٣/١٠.

العقارات الواقعة فى المناطق الزراعية

كان القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قد استثنى من الخضوع للضريبة على العقارات المبنية الأراضى المجاورة لمساكن العزب ، والتي تستعمل فى نفس الوقت أجزاناً لأهالى القرية ، إذ تدخل هذه الأراضى ضمن المنافع العامة ، ولا تخضع للضريبة على العقارات المبنية ، إذا توافر^(٣٣٣) فيها شرطان : الأول أن تكون مجاورة لمساكن العزب. والثانى أن تكون مستعملة كأجران خاصة لأهالى القرية .

وإذا كانت بعيدة عن مساكن العزب ، أو كانت قريبة منها ولكنها لا تستعمل أجزاناً خاصة بأهالى القرية خضعت للضريبة . أى أن فقدان أحد الشرطين يخضعها للضريبة.

وتنص المادة العاشرة من القانون الجديد على أنه " مع عدم الإخلال بأحكام قانون الزراعة رقم (٥٣) لسنة ١٩٦٦م وتعديلاته، تسري الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضى الزراعية على أن ترفع عن الأراضى المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأطينان. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك^(٣٣٤). ومؤدى تطبيق نص القانون الجديد أن العقارات المبنية المقامة على الأرض الزراعية تخضع للضريبة^(٣٣٥) ، أياً كان الغرض من إقامة هذه العقارات ، أى سواء كانت للسكنى أو مزاولة نشاط تجارى أو صناعى ، أو كانت مخصصة للأغراض الزراعية.

^(٣٣٣) الجرف، ص ٤٦٩.

^(٣٣٤) قضت المحكمة العليا - فى الطعن رقم ٢٤٣ لسنة ٣٨ ق ع والطعن ٤٣٩٧ لسنة ٤٢ ق ع جلسة ١٩٩٩ / ١ / ٢٤ - بأن المادة ١٤٤ من الدستور تبين أن للسلطة التنفيذية ممارسة الاختصاص التشريعى استثناء بإصدار اللوائح والقرارات اللازمة لتنفيذ القوانين وتوضيحاً لبعض أحكامها أو تيسيراً لإجراءات تطبيقها شريطة ألا تتضمن تلك اللوائح والقرارات ما يعد تعديلاً لأحكام القانون أو تعطيلاً لها أو إعفاء من تنفيذها وفى حالة تجاوز السلطة التنفيذية لهذه الحدود والأطر المبينة فى الدستور فإنها تكون قد خرجت عن حدودها المرسومة وتجاوزت عن سلطاتها المقيدة فى هذا النطاق بما لا معدى معه لوصف القرارات الصادرة منها على ذلك النحو بعيد عدم المشروعية ومخالفة القانون .

^(٣٣٥) ومع ذلك فإن البند ح من المادة ١٨ من القانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تعفى من الضريبة العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية المحيطة بها ، مما يعنى أن هذه الأجران والمساكن التى يقيم فيها الفلاحون لأغراض خدمة الأرض الزراعية وبجوارها ، وإن كانت خاضعة من حيث الأصل للضريبة ، مغفأة بشرط أن تكون مخصصة لهذه المنفعة فقط وبدون أجر .

ويكفي للخضوع للضريبة على العقارات المبنية أن يكون العقار مبنياً على الأرض الزراعية، أيًا كان موقع الأرض الزراعية في المناطق الزراعية بالريف، أو كانت من الأراضي الزراعية التي تقع داخل الأحوزة العمرانية، وذلك حتى لا تتميز العقارات التي تقام على أية أرض مزروعة بميزة ضريبية.

ويستدل على ذلك بمقارنة هذا النص بما ورد بمشروع الحكومة^(٣٢٦)، والذي كان ينص على سريان الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية (داخل الأحوزة العمرانية)، وجاء النص كما أقره البرلمان بحذف عبارة داخل الأحوزة العمرانية ليكون الخضوع للضريبة شاملاً لجميع العقارات المبنية التي تقام على أراض زراعية أينما وجدت.

وأوجب اللائحة التنفيذية من القانون^(٣٢٧) اتباع الاجراءات التالية لفرض

الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الاراضي الزراعية:

أ - التأكد من أن العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية أقيمت بناء على ترخيص، أو أنه تم تحرير محضر بمخالفة البناء في الأراضي الزراعية وقضى فيها نهائياً بالبراءة أو بسقوط الدعوى الجنائية، أو انقضاء ثلاث سنوات على إقامة هذه العقارات وتوصيل أى من المرافق الأساسية إليها (مياه، كهرباء، صرف صحي) دون تحرير محضر بالمخالفة.

ب - في حالة عدم تحقيق أي من الأحوال المنصوص عليها في البند أ، على لجان الحصر والتقدير المختصة الرجوع الى الجمعية التعاونية الزراعية الواقع في دائرتها العقار المبني على الأراضي الزراعية للوقوف على ما إذا كان محرراً عنه محضر بناء في الأراضي الزراعية. ويثبت ذلك في محضر رسمي، فان لم يكن محرراً عنه محضر يتم حصره.

ج - يتم رفع ضريبة الأطنان عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات بموجب إذن استبعاد يعتمد من مديرية الضرائب العقارية، وذلك اعتباراً من تاريخ ربط تلك العقارات بالضريبة على العقارات المبنية.

^(٣٢٦) المادة رقم ١١ من مشروع القانون المقدم للحكومة.

^(٣٢٧) المادة رقم ٦ من اللائحة التنفيذية.

وقد أثار تطبيق هذا النص عدة مشكلات فرأت^{٣٢٨} مصلحة الضرائب العقارية بشأنها:

- لا تعتبر وحدة عقارية منفصلة بذاتها: حظائر الحيوانات التي تتصل بالمنازل الريفية كوحدة من وحداته أو ملحقاتاً من ملحقاته، ومن ثم يتم حصرها مع المنزل، وتحديد قيمتها الإيجارية، كوحدة واحدة، نظراً لأن هذه الحظائر تكون من مستلزمات ومكونات للمنازل الريفية، ولا يتصور إقامتها دونها في الغالب.

- لا تخضع للضريبة حظائر الحيوانات المستقلة التي تقام بهدف خدمة الأراضي الزراعية، والمقامة من البوص أو سعف النخيل، ولا تستخدم في إقامتها مواد البناء المعروفة، والتي يقيّمها المكلف بصفة مؤقتة لحماية الحيوانات من برد الشتاء وحر الصيف.

منع الازدواج الضريبي: يترتب على خضوع العقارات الواقعة في الريف أو على الأراضي الزراعية رفع الضريبة على الأطنان المقررة على الأرض المقام عليها تلك العقارات منعاً للازدواج الضريبي، وذلك بالإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون^(٣٢٩).

العقار بالتخصيص: يعد عقاراً بالتخصيص المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار، أو استغلاله. وقد اشترط القضاء^(٣٣٠) أن يكون القائم بالتخصيص مالكاً لكل من العقار والمنقول.

^{٣٢٨} محمود جاب الله أبو المجد: المرجع في قانون الضريبة على العقارات المبنية، مطبوعات مكتب مصطفى شوقي، القاهرة، ٢٠١٧، ص ٧٨ و ص ٧٩.

^(٣٢٩) رأت اللجنة المشتركة لدراسة مشروع القانون بمجلس الشورى أن تعدل كل نص يرد في مشروع القانون يحيل إلى اللائحة التنفيذية وضع القواعد المنظمة للضريبة، بحيث يقتصر دور اللائحة التنفيذية على تحديد الإجراءات المنظمة لسريان الضريبة على هذه العقارات دون وضع قواعد تختص السلطة التنفيذية بها، مما يعتبر تفويضاً برلمانياً للسلطة التنفيذية في وضع قواعد للضريبة لا يجيزه الدستور. وقد أيد مجلس الشعب هذا التوجه. وكل ذلك استجابة لما قضت به المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٤ لسنة ١٧ دستورية عليا بجلسة ١٩٩٩/١/٢ بأن " السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً وعانها، وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وما يجوز أن تتناوله من اعتراض عليها...".

^(٣٣٠) الطعن بالنقض رقم ٣٢٥ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٥/٢/١٠، والطعن رقم ٢٦٧ لسنة ٢٦ ق جلسة ١٩٧٢/١/٢٠.

و يلزم هذا التخصيص أن يكون المنقول مثبتاً بال عقار على وجه القرار^(٣٣١).
ومن أمثلة العقارات بالتخصيص : آلات المعامل كالمطارق والسندان
والمكابس ، والآلات غير المثبتة في الأرض وأحواض الحمامات ، والرفوف
والمقاعد ، طالما كانت في خدمة العقار ولو توفي مالكه.

والعبرة في معرفة ما إذا كانت هذه المنقولات عقارات بالتخصيص هو نية
مالكها صراحة أو ضمناً في وضع هذه المنقولات في خدمة العقار، ومن ثم فلا
تعد عقارات بالتخصيص الكتب الموضوعة في المكتبة، أو اليفط واللافتات
المعلقة على جدار^(٣٣٢).

وذهب بعض الكتاب^(٣٣٣) إلى أن العقارات بالتخصيص تخضع للضريبة
على العقارات المبنية ، وذلك لدخولها في عموم المادة الأولى من القانون رقم
٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حتى وإن كانت في الأصل منقولات ، ويغلب أن تكون من
مادة غير مواد البناء المألوفة كالحجر والأسمنت، لأن من العقارات المبنية ما
يبني بمادة غير مألوفة كالأنابيب والشرفات والمصاعد التي تكون من الخشب أو
الحديد.

وقد رفض القضاء^(٣٣٤) هذا النظر ، على أساس أن هدف المشرع هو
فرض الضريبة على العقارات المبنية في ذاتها ، أو ما في حكمها التي حددها
القانون، وإذا كان المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على
خدمة هذا العقار أو استغلاله يعتبر عقاراً بالتخصيص في حكم المادة ٨٢ من
القانون المدني ، إلا أن هذه المنقولات لا تأخذ وصف العقارات المبنية في حكم
القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذي حدد مدلول العقارات المبنية تحديداً أغفل فيه
اعتبار العقارات بالتخصيص أحد عناصرها ، مما لا يجوز التوسع فيه.

^(٣٣١) الطعن بالنقض رقم ١٢١ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٤/١/١٤.

^(٣٣٢) الجرف، ص ٤٥٨.

^(٣٣٣) محمد رشاد: الضريبة العقارية في التشريع المالي المصري ، ص ١٩، والجرف، ص ٥٥٩.

^(٣٣٤) المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٨٧٩ لسنة ١٢ ق، جلسة ١٩٧١/٤/١٠. وحكمها في الطعنين
رقمى ٢٠٦٥ و ٢٢٣٧ لسنة ٣٤ ق عليا، جلسة ٢٠٠٢/٦/١٥.

ومن جانبنا فإننا نؤيد عدم خضوع العقارات بالتخصيص للضريبة، ذلك لأن نص المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، والمادة رقم ٨ من القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، صريح في أن ما يخضع للضريبة هو (العقار المبنى) ، وهما صفتان لازمتان لا يتوافران في المنقول الذي رصد لخدمة العقار، وأن المشرع حين أراد أن يتوسع في مفهوم العقار المبنى أورد الحالات التي تأخذ هذا الحكم، وليس من بينها العقار بالتخصيص^(٣٣٥).

وتأكيداً لذلك فقد رؤى^(٣٣٦) بأن كبائن التليفون بالكارت المنتشرة بالشوارع لا تأخذ وصف العقارات المبنية في حكم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذي لم يخضع للضريبة العقارات بالتخصيص^{٣٣٧}. وذلك بخلاف محطات تقوية التليفون المحمول المقامة على أسطح العمارات بمقابل مادي أو عيني ، فهي تخضع للضريبة تأسيساً على أنها تأخذ حكم العقارات المبنية طبقاً لصريح ما ورد في المذكرة الإيضاحية- للقانون الملغى- بالنسبة للتركيبات المقامة على أسطح العمارات ، وألديخولها في عموم الفقرة ج من المادة ٩ من القانون الجديد باعتبارها من التركيبات التي نص القانون صراحة على إخضاعها للضريبة، إذا أقيمت على أسطح أو واجهات العقارات لتؤجر أو مقابل نفع يحصل عليه مالك السطح. وقضى أيضاً^(٣٣٨) بأنه " وإذا كان المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله في حكم المادة ٨٢ من

^(٣٣٥) وبذلك قضى بأن " مؤدى نص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ أن المناط في اعتبار المال خاضعاً للضريبة على العقارات المبنية هو مجرد دخوله في عداد الأموال المبنية في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ولو لم يكن بذاته عقاراً في حكم القانون المدني ، وهو ما تكشف عنه المذكرة الإيضاحية لهذا القانون بقولها " أن المشرع قد أورد نصاً هاماً يشمل العقارات المبنية أيضاً كانت الغرض الذي تستخدم فيه ، وأياً كانت مادة بنائها ليندرج تحت هذا النص البيوت والذهبيات والمصانع والمعامل والوابورات والحوانيت والمحالج والمطاحن والمناجم وما إلى ذلك . وأنه اعتبر في حكم العقارات المبنية التركيبات التي تقام على أسطح وواجهات العمارات إذا كانت مؤجرة أو كان تركيبها مقابل نفع أو أجر."

^(٣٣٦) راجع كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١ لسنة ٢٠٠١ بناءً على فتوى وزارة المالية المشار إليها في هذا الكتاب. وتأييد ذلك بفتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ٢٠٠٤/٤/٧، الملف رقم ٤٤٨/٢/٤٧.

^{٣٣٧} ترى مصلحة الضرائب العقارية - في كتابها الدوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ أن صدور القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية لم يغير من عدم خضوع كبائن التليفونات المملوكة لشركتى النيل ومينائل المقامة على حوامل بجوانب الطرق والميادين العامة.
^(٣٣٨) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٨٧٩ لسنة ١٢ ق جلسة ١٩٧١/٤/١٠.

القانون المدني عقاراً بالتخصيص إلا أن هذه المنقولات فى المنازعة الماثلة لا تأخذ وصف العقارات المبنية فى حكم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذى حدد مدلول العقارات تحديداً أغفل فيه اعتبار العقارات بالتخصيص هو أحد عناصرها لا يجوز التوسع فيه".

ما يعد فى حكم العقارات المبنية

حدد القانون الجديد ثلاث حالات ، يمد فيها نطاق القانون ، بحيث تدخل كل حالة منها فى حكم العقار المبنى الخاضع للضريبة ، وهذه الحالات هى:

أ- العقارات المخصصة للإدارة واستغلال المرافق العامة

أضاف القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ فقرة جديدة إلى المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تقضى بفرض الضريبة على العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام، سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو نص فى العقد على أيلولتها للدولة فى نهاية مدة الالتزام أو لم ينص.

وقد حسم المشرع بهذا النص الخلاف الذى أثير حول مدى خضوع هذه العقارات للضريبة ؛ فمن قائل بأن هذه العقارات لا تخضع للضريبة على العقارات المبنية لأنها تأخذ حكم المباني المملوكة للدولة ، بحسبان أن ملكيتها تؤول للدولة فى نهاية عقد الامتياز ، بينما يقول آخرون بخضوعها للضريبة لأن العبرة بالجهة المالكة للعقار فى الوقت الذى تستحق فيه الضريبة .

وقد تبنى المشرع الرأى المؤيد لخضوعها ، بحيث تخضع للضريبة على العقارات المبنية العقارات التي تقام على أراض تملكها الحكومة ، أو تؤول ملكيتها إلى الدولة بعد فترة محدودة ، أو بعد انتهاء مدة عقد الامتياز ، سواء نص فى العقد على أيلولتها للدولة أو لم ينص (٣٣٩).

وقد رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع أن (٣٤٠) التعديل الوارد بالنص المذكور لم يستحدث حكماً جديداً فى هذا الخصوص، ومن ثم فإنه يطبق

(٣٣٩) المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥.
(٣٤٠) فتاها رقم ٣٣٩ بتاريخ ١٩٧٥/٦/٢٣، مشار إليها فى : عبد الفتاح مراد، ص ١٦٠.

كذلك على الفترات السابقة على صدور النص الجديد ، إذ ليس ثمة مبرر لتمييز العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة عن غيرها من العقارات المبنية الخاضعة للضريبة دون أن يرد هذا التمييز بنص صريح.

وإذا استردت الدولة المرفق بعد انتهاء عقد الامتياز فإنها لا تعتبر خلفاً للملتزم السابق، ولا تكون مسؤولة إلا عن الوفاء بالتزاماتها خلال الفترة التالية لإسقاط الالتزام دون الأعباء الأخرى التي كانت على عاتق الملتزم السابق^(٣٤١). وقد أكد البند (١) من القانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ اعتبار هذه العقارات في حكم العقارات المبنية كسابقه.

ب- الأراضى الفضاء المستغلة أو المستعملة

وفقاً لنص البند(ب) من المادة (١) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ يعتبر فى حكم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة الأراضى الفضاء المستغلة أو المستعملة ، سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، مسورة أم غير مسورة. وهذا النص من العموم بحيث يشمل الأرض المستغلة بأى نوع من الاستغلال ، صناعياً كان أو تجارياً ، وسواء كان المستغل أو المستعمل لها هو المالك نفسه أو صاحب حق الانتفاع أو الغير ، وذلك بغض النظر عما إذا كان هذا الاستغلال أو الاستعمال مقابل أجر يحصل عليه مالك الأرض أو بغير أجر.

والحكمة من ذلك هو أن هذه الأرض لم تخضع لضريبة الأطنان، إما بحكم دخولها فى نطاق المدن المربوطة على مبانيها الضريبة على العقارات المبنية، أو لأنها مما تعتبر حرماً أو منافع للسكنى . كما أن تأجر الأرض الفضاء للغير الذى يقيم مبنى عليها يفقدها صفتها كأرض فضاء ، وتخضع للضريبة^(٣٤٢). وعلى هذا فإذا استعملت الأرض الفضاء أو استغلت بأى صورة وجب إخضاعها للضريبة على العقارات المبنية ، سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، وسواء كانت مسورة أو غير مسورة.

^(٣٤١) حكم النقض فى الطعن رقم ١٤٨ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٥٧/٥/٣٠.
^(٣٤٢) مجلس الدولة ، الفتوى رقم ١٧٠ بتاريخ ١٩٥٨/٤/٦.

ولقد حسم هذا النص الخلاف حول ما إذا كان تسوير الأرض الفضاء دون استغلالها أو استعمالها يجعلها من العقارات المبنية الخاضعة للضريبة ، حيث كانت وزارة المالية (٣٤٣) قد قررت بأن الأرض البراح غير المحاطة بالأسوار ، والأراضي المسورة بقصد معرفة حدودها لا تؤخذ عوائد عنها ، أما الأراضي المسورة وتكون ذات إيراد ، سواء كانت مؤجرة للغير أو على ذمة أربابها تخضع للضريبة ، وهو الرأي الذى عارضه مجلس الدولة بحسبان (٣٤٤) أن الأرض الفضاء لا تخضع للضريبة لمجرد تسويرها ، ومهما كانت مادة السور أو شكله ، لأن التسوير لا يجعل منها بناء تسرى عليه الضريبة .

ثم جاء نص الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ليحسم هذا الخلاف ، حيث اشترط أن تخضع الضريبة للفضاء للضريبة عندما تكون مستغلة أو مستعملة سواء كانت ملحقة بعقار أو مستقلة عنه، مسورة أو بدون سور^{٣٤٥} .

أما الأرض الفضاء غير المستغلة فقد سبق أن أخضعها القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٦ المعدل بالقانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٨ لضريبة خاصة، بسعر ٢% من قيمتها ، على أن تؤول حصيلتها إلى صندوق تمويل مشروعات الإسكان الاقتصادى ، ولكن المحكمة الدستورية العليا قضت (٣٤٦) بعدم دستورية هذه الضريبة.

(٣٤٣) منشور وزارة المالية بتاريخ ١٨٤/٥/٢٦ ، تفسيراً للمادة الأولى من الأمر العالى الصادر فى ١٢/٣/١٨٨٤ التى تنص على أن " تؤخذ عوائد الأملاك من بيوت السكن (اللوكادات) والمخازن والأملاك ذات الإيراد ، وبالجمله عن جميع أبنية القطر المصرى التابعة لها ، سواء كانت مسكونة بأصحابها أو بأصحاب المنفعة منها ، أو غيرهم ، بأجر أو بدون أجر .

(٣٤٤) فتوى قسم الرأى والتشريع رقم ٣٣٣ بتاريخ ١١/٨/١٩٥٢ .
٣٤٥ ترى مصلحة الضرائب أن الأراضي المقام فيها المزارع السمكية تعد من الأراضي الفضاء المستغلة، مما يترتب على ذلك خضوعها للضريبة وفقاً للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، أما إذا أقيمت هذه المزارع داخل حقوق الأرز فإنها تعد استثناءً على نشاط الزراعة، بما يترتب عدم خضوعها للضريبة المقررة بالقانون المذكور. راجع: محمود جاب الله أبو المجد: المرجع فى قانون الضريبة على العقارات المبنية، مطبوعات مكتب مصطفى شوقى، القاهرة، ٢٠١٧، ص ٧٥.

(٣٤٦) القضية رقم ٥ لسنة ١٠ دستورية عليا ، جلسة ١٩/٦/١٩٩٤ . ولمزيد من التفصيلات حول هذا الحكم راجع مؤلفنا: الضرائب بين الفكر المالى والقضاء الدستورى ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٧ .

ج- التركيبات التي تقام على الأسطح والواجهات: ينص البند (ج)

من المادة (١) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ يعتبر في حكم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة التركيبات التي تقام على أسطح وواجهات العقارات ، إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر .

ورغم أن هذه التركيبات تعتبر في حكم العقار ، لأنه يغلب عليها أن تكون مثبتة في عقار ، إلا أن المشرع أراد أن يحسم ما قد يثور من خلاف حول مدى خضوع التركيبات التي يسهل نقلها دون تلف ، أو ما إذا كانت تعتبر عقاراً بذاتها أم عقاراً بالتخصيص؟ ، ولذلك فقد نص المشرع على خضوع هذه التركيبات للضريبة على العقارات المبنية إذا توافر فيها شرطان:

الشرط الأول: أن تقام التركيبات على أسطح وواجهات العقارات .

الشرط الثاني: أن تكون هذه التركيبات مؤجرة ، أو أن يكون التركيب مقابل أجر أو نفع ، سواء كان هذا الإيجار بناءً على عقد إيجار أو عقد نشر ، أو بدون عقد طالما يمكن إثبات المقابل بأية صورة ، وسواء كان هذا العقار إيجاراً أو منفعة تعود على صاحب العقار .

أما التركيبات التي توضع على واجهات المحال بغرض الإعلان عن نفس هذه المحال أو عن بضائعها لا تخضع للضريبة ،^(٤٧) .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب العقارية إلى أن^(٣٤٨) حوامل الإعلانات التي لم يمض على إقامتها سنة لا تخضع للضريبة ، ولو كانت في مقابل أجر يحصل عليه مالك العقار . كذلك لا تخضع للضريبة عشش الطيور المقامة بالخشب أو السلك فوق الأسطح أو بالفضاء الملحق بالعقار .

كما قضى بأن^(٣٤٩) الجراج والتراس الملحق بهما اللذين أنشئاً أصلاً لخدمة ساكني العقار ، ولم يثبت تأجيرهما للعامة لا يخضع للضريبة .

^(٣٤٧) المادة الثالثة من التعليمات الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .
^(٣٤٨) وزارة المالية: مصلحة الضرائب العقارية، التعليمات المنظمة للضريبة على العقارات المبنية وفقاً للقوانين والقرارات والمنشورات والكتب الدورية المعمول بها حالياً في المصلحة في أوائل يناير ١٩٩٥ ، ص ٧ .
^(٣٤٩) المحكمة الإدارية العليا ، الطعن رقم ١١٢٥٣ ، و١١٢٩٣ لسنة ٤٧ ق عليا المشار إليهما في كتاب دوري مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٢ .

الفرع الثاني

العقارات التي لا تخضع للضريبة

أوردت المادة ١١ من القانون الجديد الحالات التي تخرج من نطاق ضريبة العقارات المبنية، فلا تخضع لها.

ولقد أحسن المشرع صنعاً حين غاير النص الذي كان وارداً بالمادة ٢١ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، والذي أتى بعبارة " تعفى من الضريبة" ، حيث كان (٣٥٠) هذا النص غير ملائم لأن الإعفاء يعنى أساساً خضوع العقار للضريبة ، ثم استثناءه من هذا الخضوع لسبب مؤقت يتوقع زواله، أو لغرض معين يمكن التخلي عنه.

ولم يكن ذلك متصوراً في تلك الحالات ، حيث يغلب أن يكون الأمر بالنسبة إليها إعفاء دائماً ، مما يجعلها أقرب إلى عدم الخضوع ، وذلك تمييزاً لها عن الحالات الأخرى التي تتطلب إعفاء لظرف مؤقت أو لغرض محدد ، إذا تم تجاوزه خضع العقار للضريبة ، وهو ما اختصت به المادة ١٨ من القانون الجديد لبيان حالات الإعفاء من الضريبة.

ولقد حدد القانون الحالي أربع حالات ، لاتخضع فيها العقارات المبنية للضريبة ، وهي :

١- العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام:

الأصل أنه لا تخضع العقارات المملوكة للدولة للضرائب ، بغض النظر عن الغرض المخصص لهذه العقارات، وسواء كانت ملكية الدولة لهذه العقارات ملكية عامة أو ملكية خاصة، وأياً كان شاغلها فرداً أو شخصاً معنوياً. ويقصد بالدولة جميعاً الأشخاص الاعتبارية العامة كالوزارات و المصالح ووحدات الإدارة المحلية. ويتسع المدلول الواسع لكلمة الدولة (٣٥١)، بحيث تدخل

(٣٥٠) راجع كتابنا: التشريع الضريبي المصري ، الجزء الأول : الضرائب على الدخول العقارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ ، ص ٢١٠ .

(٣٥١) رأيت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة أن للحكومة في فقه القانون الدستوري أربعة معان ، فقد يقصد بها الهيئة المسيرة للدولة، وقد يؤخذ بمعنى الوزارة ، وقد يقصد بها السلطة التنفيذية وهو المدلول الغالب، والذي يمكن أن يقتصر مدلوله على الوزارات وما يتبعها من مصالح عامة .

فيه الهيئات العامة، باعتبارها جهات حكومية، أضفى المشرع عليها الشخصية الاعتبارية العامة لاعتبارات قدرها ، ومن ثم فإن العقارات التي تملكها هذه الهيئات العامة لا تخضع للضريبة شأنها شأن العقارات التي تملكها الدولة، وسواء كانت هذه الهيئات العامة تملك هذه العقارات ملكية عامة أو ملكية خاصة، وهو ما اعتنقه القانون السابق رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بنص المادة ٢١ الذى أعفى العقارات المملوكة للدولة بنص عام مطلق، ولم يقيده بقيد خاص^(٣٥٢).

ومع ذلك يمكن أن يتسع معنى الحكومة ليشمل بجانب السلطة التنفيذية المركزية واللامركزية المؤسسات والهيئات العامة فتكون الحكومة والدولة في هذه الحالة بمعنى واحد. ولكن هذا التداخل يتعين استخلاصه مما اتجهت إليه نية المشرع وحكمته وظروف ملابساته.

وأوضح مثال لهذا التماثل في المعنى ما ورد في نص المادة السادسة من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن ضريبة الأطنان حين فرقت في الحكم بين الأطنان التي تملكها الحكومة وبين الأراضي التي يملكها الأفراد. إذ أن شأن المقابلة بين الأفراد والحكومة في هذه المادة تعنى أن المشرع يقصد التوسع في مفهوم الحكومة لتشمل الهيئات والمؤسسات العامة أى أن الحكومة هنا هي الدولة بالمعنى الدستوري للكلمة ؛ ذلك لأنه ما لم يكن مملوكاً من أراض في تلك المادة للحكومة ، يكون مملوكاً للأفراد، ولا يمكن اعتبار الهيئات العامة والمؤسسات من الأفراد ، ومن ثم تدخل في مفهوم الحكومة .

أنظر في هذا المعنى: فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٠٠ ، جلسة ١٩٦٢/٣/٢١ ، ملفها رقم ١١٢/٢/٣٧ .

(٣٥٢) د. السيد عبد المولى ، ص ٥، وكذا فتوى مجلس الدولة ٠ القسم الاستشاري) بتاريخ ١٩٦٠/١/١٢ . وتأكد هذا المبدأ في حكم محكمة النقض بأن " النص في المادة الأولى من القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٦٨ بشأن تحويل الهيئة القومية للاتصالات السلكية واللاسلكية إلى شركة مساهمة مصرية أن " تحول الهيئة القومية للاتصالات السلكية واللاسلكية إلى شركة مساهمة مصرية تسمى " الشركة المصرية للاتصالات " وذلك اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون وتوول إلى الشركة الجديدة جميع الحقوق العينية والشخصية للهيئة السابقة " ، كما تتحمل بجميع التزاماتها ، وكان النص في المادة السادسة من ذات القانون أن " يقسم رأسمال الشركة إلى أسهم اسمية متساوية القيمة ، ويحدد النظام الأساسى القيمة الاسمية للسهم بحيث لا تقل عن مائة جنيه ولا تزيد على ألف جنيه ويكون السهم غير قابل للتجزئة ولا يجوز إصداره بأقل من قيمته الاسمية " ، ونص في المادة السابعة من قرار وزير النقل والمواصلات رقم ٧٤ لسنة ١٩٩٩ بإصدار النظام الأساسى للشركة المصرية للاتصالات على أن " يتكون رأس مال الشركة من عدد ١٩١٠٥٠٣٨٠ سهماً اسماً وقيمة كل سهم مبلغ ١٠٠ جنيه سددت بالكامل ومملوكة للدولة، ولما كان من المقرر قانوناً المقرر قانوناً بالفقرة " أ " من المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية أن " تعفى من أداء ضريبة العقارات المملوكة للدولة " وظاهر هذا النص أنه جاء على إطلاقه غير مشروط بشرط أن تكون ملكية الدولة لهذه العقارات ملكية عامة أو مخصصة للمنفعة العامة ، ويبدو أن المشرع قد قصد هذا الإطلاق وهو ما يتضح من التطور التشريعي لنص الفقرة " أ " من المادة ٢١ المشار إليها ذلك أن النص السابق عليها والذي كان معمولاً به قبل صدور القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية وهو الفقرة الرابعة من المادة الثانية من الأمر العالى الصادر في ١٣ من مارس سنة ١٨٨٤ كانت تقضى بأن "تعفى من الضريبة العقارات ملك الحكومة المعدة للمصلحة العمومية " ، وعلى ذلك فقد أجرى المشرع تعديلاً على النص من زاويتين الأولى أنه أسند ملكية العقار الذى لا يخضع للضريبة إلى الدولة بدلاً من الحكومة ومدلول الدولة أوسع نطاقاً من مدلول الحكومة الذى يقتصر فقط على الوزارات والمصالح والهيئات العامة ، فلفظ الدولة يشمل الحكومة وغير الحكومة فأصبح مناط الحكم هو أن تكون ملكية العقار للدولة ولو لم يكن العقار مملوكاً للحكومة ، والزاوية الثانية أنه حذف عبارة " المعدة للمصلحة العمومية " بما مفاده انصراف إرادة المشرع إلى عدم التفرقة بين الملكية العامة

كما يدخل في ذلك كل صندوق له شخصية اعتبارية عامة ويهدف إلى تحقيق غرض ذي نفع عام، كصندوق تمويل إنقاذ النوبة^{٣٥٣}.

ولقد أفتى مجلس الدولة (٣٥٤) بأن المشرع بعد أن قرر فرض الضريبة على العقارات المبنية عدد العقارات المعفاة منها وشروط الإعفاء في كل حال ، ومن بين العقارات المعفاة العقارات المملوكة للدولة ، والمملوكة لوحدات الإدارة المحلية التي تشغلها كمكاتب لموظفيها سواء للإدارة أو للخدمات العامة . والمقصود بالعقارات المملوكة للدولة هي العقارات المملوكة لها والمخصصة للمنفعة العامة.

كما أفتى بأن الدولة في هذا المجال تشمل جميع الأشخاص الاعتبارية العامة (٣٥٥) كالوزارات والمصالح والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية أى جميع الأشخاص الاعتبارية العامة المكونة للدولة. وفي ضوء ما تقدم قضى بأن

والملكية الخاصة للدولة ، فكل عقار مملوك للدولة يصبح بمنأى عن الخضوع لضريبة مبانى ، والقول بغير ذلك يؤدي إلى تقييد النص بقيد لم يرد فيه ، وهو أمر غير جائز ولا يملكه إلا من شرع النص ، فضلاً عما في ذلك التقييد من مخالفة لإرادة المشرع الصريحة التي أظهرها جلية بتعديل النص على النحو المشار إليه . لما كان ذلك، وكان الثابت من المستندات المقدمة في الدعوى أن العقارات المملوكة للشركة الطاعة " الشركة المصرية للاتصالات " موضوع التداعى هي عقارات مملوكة للدولة فإنها تكون غير خاضعة للضريبة على العقارات المبنية ، وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وأيد الحكم المستأنف القاضي برفض دعوى الطاعة فإنه يكون معيباً . (الطعن رقم ٦٥٠١ لسنة ٧٣ جلسة ٢٠١٤/٣/١٩).

٣٥٣ فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٥٩٢ ، جلسة ٢٠١٢/٧/٤ ، ملفها رقم ٧٢٣/٢/٣٧.

(٣٥٤) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها ٢٠٠٨/٥/٢١ ، الفتوى رقم ٣١٦ ، ملف رقم ٣٨٥٢/٢/٣٢.

(٣٥٥) لقد كانت ملكية الشخص المعنوي للمال العام محل خلاف في ظل التقنين المدني القديم ، لذا جاء مشروع التقنين المدني الجديد صريحاً في أن للشخص المعنوي حق الملكية في الشئ العام ، إذ نص في المادة ٨٧ منه على أن " تعتبر أموالاً عامة العقارات المملوكة للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة ، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة" ، غير أن لجنة المراجعة بمجلس الشيوخ حذفته كلمة " المملوكة" تجنباً للأخذ برأى قاطع في هل الأموال العامة مملوكة للدولة ، أو أن الدولة حارسة عليها ؟. واستقر النص على أن تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة مما ترتب عليه الانقسام في الفقه والقضاء المصري ، متأثراً في ذلك بالفقه والقضاء الفرنسي .

وكان الرأي السائد في مصر أن حق الدولة في الشئ العام ليس بحق ملكية ، بل هو ولاية إشراف وحفظ وصيانة ، غير أن الاعتبارات القانونية السليمة تقضى بأن الأصل أن يكون لكل شئ مالك، ولا يستثنى من ذلك إلا الأشياء التي لا تقبل بطبيعتها التملك كالهواء والبحر ، أما الأشياء التي تقبل التملك بطبيعتها ، فهي ، ما لم تكن متروكة ، لا بد لها من مالك . ولازم ذلك أن الشئ العام لا بد له من مالك، ومن ثم تكون الدولة ، وهي تمثل الأمة من الناحية القانونية، هي المالكة للأشياء العامة . وبترتب على ذلك أن حق الدولة في الشئ العام هو حق ملكية ، وأن يكون للشخص الإداري الحق في رفع دعوى الاستحقاق لحماية ملكيته ، وفي رفع دعاوى الحيابة لحماية حيازته. ومادام كل شخص إداري يملك الشئ الذي يتبعه فإن الدومين العام يتعدد بتعدد الأشخاص الإدارية التي تتبعها الأشياء. راجع في ذلك حكم المحكمة في الطعن رقم ٤٥٦٣ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٢/٢٠.

أن العقار المملوك للهيئة المصرية العامة للبترول ومخصص للمنفعة العامة يتحقق في شأنه مناط الإعفاء من الضريبة ، لأنه يستغل كمقر إدارى للهيئة ، بما لا يغدو معه ثمة التزام على الهيئة بسداد الضريبة العقارية عنه^{٣٥٦} .

ويلاحظ أن المادة رقم (١١) من القانون الحالى قد نصت على عدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة والمخصصة لغرض ذى نفع عام للضريبة العقارية . وبالتالي قيد عدم الخضوع للضريبة بأمرين أولهما أن تكون العقارات مملوكة للدولة ، والثانى أن تكون هذه العقارات مخصصة لغرض ذى نفع عام . كما نص المشرع صراحة على عدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة ، إلا عند التصرف فيها إلى الأفراد أو الأشخاص الاعتبارية ومن الشهر التالي لتاريخ هذا التصرف .

ويظل الشرط الأساسى لعدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة أو ملكية خاصة هو أن تكون هذه العقارات مخصصة لغرض ذى نفع عام . ولقد دل على توافر هذا الشرط فى حالتى نوع الملكية كلمة " وكذا " التى استهل بها المشرع الحديث عن حكم العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة ، مما مؤداه أنها كالعقارات المملوكة للدولة ملكية عامة يجب أن تكون مخصصة للمنفعة العامة.

وعلى ذلك فإن العقارات التى تملكها الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة ملكية عامة لا تخضع للضريبة طالما مخصصة لنفع عام ، كالعقارات التى تملكها الدولة وتخصصها لتقديم خدمة عامة للجمهور كخدمات التعليم المجانى والصحة الوقائية^(٣٥٧) ، أو كمبنى إدارى رئيسى للعاملين^{٣٥٨} ، أو فى الأغراض التى أنشئت من أجله^{٣٥٩} ، على أساس أن المعيار فى فرض الضريبة العقارية ليس الملكية

^{٣٥٦} وقد أكد مجلس الدولة فتواها فى نفس هذه الحالة مرة أخرى بفتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ١٩٣ ، جلسة ٢٧/٤/٢٠١١ ، ملف رقم ٣٢/٢/٤٠٠٢ .
^(٣٥٧) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ، ملفها رقم ٢٢/٢/٤٨٠ بتاريخ ١٩/١٢/١٩٧٦ .
^{٣٥٨} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٩٣ ، جلسة ٢٧/٤/٢٠١١ ، الملف رقم ٣٢/٢/٤٠٠٢ .
^{٣٥٩} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٩٤١ ، جلسة ١٧/١٠/٢٠١٢ ، ملف رقم ٣٢/٢/٤٠٣٣ .

في ذاتها، وإنما الغرض الذي خصصت له هذه الملكية، ومن ثم لا تخضع للضريبة المباني الحكومية أو التي تملكها الهيئات العامة وتخصصها للمنفعة العامة.

ووفقاً لنص المادة ٨٧ من القانون المدني : " تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم". فإن المبدأ العام إذن هو أن الأموال العامة لا تكون وعاء للضريبة ، وأن هذه الأموال إذا كانت مخصصة لنفع عام سواء بالفعل أو بمقتضى قانون أو قرار لا تكون محلاً لربط الضريبة^(٣٦٠). وتتص المادة (٨٨) من ذات القانون على أن "تفقد الأموال العامة صفتها العامة بانتهاء تخصيصها للمنفعة العامة".

أما العقارات التي تملكها الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة ملكية خاصة فهي أيضاً لا تخضع للضريبة كذلك ، طالما تخصص للمنفعة العامة، إلا عندما تنصرف الدولة لهذه العقارات إلى الأفراد أو الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف.

ولقد أفتى مجلس الدولة بأن^(٣٦١) المركز التجاري بعين حلوان يخضع للضريبة العقارية ، حيث قامت بإنشائه جامعة حلوان داخل الحرم الجامعي كوحدة ذات استقلال إداري وفني ومالي ، وقد تضمنت هذه الوحدة عشر كافيتريات وتسعة محلات تجارية وسنترال ، ومحطة تموين ووقود . وقامت بتأجير هذه الأماكن للغير بموجب عقود إيجار بقيم متفاوتة ، باعتبار أن هذا المركز من الأموال المملوكة للجامعة ملكية خاصة ، ولم يرصد لنفع عام ، ومن ثم لا يتمتع بالإعفاء الضريبي.

^(٣٦٠) وترتيباً لذلك رأت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة التجارة والصناعة بفتاها رقم ٧٣٦ بتاريخ ١٠/١٢/١٩٥٥ أن المباني التي أنشيت ملكيتها للغرف التجارية وتكون مخصصة لنفع عام لا تكون محلاً لربط الضريبة ، عملاً بنص المادة الأولى من القانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥١ التي تنص على أنه تعتبر الغرف التجارية من المؤسسات العامة.

^(٣٦١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٤٣٣ بتاريخ ٢٣/٤/٢٠٠٥، جلستها رقم ٢٤٠/٢/٧، الملف رقم ٢٤٠/٢/٧.

ولقد اختلف الرأى فى مدى خضوع كافتريا مكتبة الإسكندرية وقاعة المؤتمرات للضريبة على العقارات المبنية ، حيث ذهب رأى إلى إعفاء المكتبة من الضريبة وفقاً لصريح نص المادة السابعة من قانون إنشائها رقم (١) لسنة ٢٠٠١ ، بينما ذهب رأى آخر إلى خضوعها للضريبة على اعتبار أن كافتريا المكتبة وكافتريا مركز المؤتمرات مؤجران للغير ، ومن ثم تلتزم المكتبة بوصفها المالكة لها بسداد الضريبة العقارية طوال مدة التعاقد .

وانحاز مجلس الدولة ^(٣٦٢) للرأى الأول ، بتمتع كافتريا مكتبة الإسكندرية وقاعة المؤتمرات من الضريبة على العقارات المبنية لأن المادة السابعة من قانون إنشاء المكتبة تنص على إعفاء المكتبة وأجهزتها فى حدود أغراضها من الضرائب العامة على فوائضها وإيرادات نشاطها الجارى ، ومن ثم فإن كل ما يتعلق بأغراض المكتبة أو يتصل بهذه الأغراض أو يساعد على تحقيقها يشمل الإعفاء المقرر بصريح نص المادة السابعة المشار إليها ، فإذا ما أقامت المكتبة كافتريا داخلها تخدم رواد المكتبة والمنتفعين بها مساهمة فى توفير سبل الراحة لهم ، فإن ذلك مما يدخل فى حدود الأغراض العامة للمكتبة ، ولا يتعارض معها . وذلك سواء قامت باستغلال الكافتريا بنفسها أو عن طريق الغير . إذ أن هذا الاستغلال يكون لخدمة المرفق العام ذاته . وبناء عليه يكون مبنى الكافتريا معفى من الضريبة على العقارات المبنية ، حتى ولو عهد بمزاولة النشاط فيها إلى متعهد من الغير .

وفى رأينا أن التناقض الظاهر فى الرأى بين عدم إعفاء كافتريا جامعة حلوان وإعفاء كافتريا مكتبة الإسكندرية يمكن تبريره باختلاف السند التشريعى لكلا الرأيين ، فقانون الضريبة على العقارات المبنية لا يمنح الكافتريا المقامة بالجامعة إعفاء ، بينما يسمح الإعفاء العام المطلق الوارد بقانون خاص ، وهو القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠١ بشأن مكتبة الإسكندرية بتقرير إعفاء للكافتريا المقامة بها فى إطار تحقيق أغراضها .

^(٣٦٢) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، رقم ٢٠ ، بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٧ ، ملفها رقم ٦٩٥/٢/٣٧ .

كما لا تخضع للضريبة العقارات المملوكة للهيئات العامة - مثلاً - وتشغله إحدى شركات القطاع الخاص ، طالما تقوم هذه الشركة بغرض ذى منفعة عامة، كالتعليم أو الصحة. أو بعبارة أخرى^{٣٦٣} فإن معيار عدم الخضوع هو أن يكون العقار مخصصاً أو مرصوداً للمنفعة العامة، بصرف النظر عن الشكل القانوني للشخص القائم على النفع العام.

ولا يجب أن يفهم من المغايرة الواردة بشأن العقارات المملوكة للدولة على أن هذه العقارات إذا كانت مملوكة ملكية عامة فهي لا تخضع للضريبة إلا إذا كانت مخصصة لنفع عام ، أما المملوكة لها ملكية خاصة فإنها لا تخضع للضريبة سواء خصصت لنفع عام أم لم تخصص ، ذلك لأن مثل هذا القول يجعل معيار فرض الضريبة العقارية معكوساً على أصله ، فلا يعقل أن تخضع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة غير المخصصة للاستثمار وتدفع عنها ضريبة ، بينما لا تخضع العقارات المملوكة لها ملكية خاصة والمخصصة للاستثمار للضريبة^{٣٦٤} ، إلا عند التصرف فيها للغير كما اشترط القانون ذلك.

وإذا توفر في العقار الملوك للدولة شرط عدم الخضوع للضريبة، فإنه لا يخضع للضريبة في هذه الحالة الأرض والمباني المقامة عليها^(٣٦٥)، حتى ولو أقام المستأجر لهذه الأرض مبان بحسن نية أو بسوء نية. ولا يصح القول بأن هذه المباني مملوكة للمستأجر ابتداء وللحكومة انتهاء، أى عند تسليم العين المؤجرة لها ، ذلك لأن هذا القول مردود عليه بأن للملكية بطبيعتها صفة الدوام والاستقرار ، فلا تقبل التوقيت ، وإن كانت تقبل الانتقال عند توافر أسبابها الشكلية والموضوعية التي يستلزمها القانون.

^{٣٦٣} فتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٩٤١، جلسة ١٧/١٠/٢٠١٢، الملف رقم ٤٠٣٣/٢/٣٢.

^{٣٦٤} تطبيقاً لذلك أفتى مجلس الدولة- فتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع رقم ٥٨٥ ، ملف رقم ٧٠٩/٢/٣٧، جلسة ١٣/١٠/٢٠١٠، بخضوع الفندق والقرية المملوكين إحدى الوزارات لأنها تداران بشكل تجارى. وليسا مرصودين للنفع العام، وإنما هما محض استثمار.
^(٣٦٥) وتأكيداً لذلك فقد ذهبت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية فى فتواها رقم ٧٤٣ بتاريخ ١٩٥٦/٢/٢٩ إلى أن المباني التي يقيمها أحد الأبنية على أرض استأجرها من الحكومة تعتبر مملوكة للحكومة ، ومن ثم فلا يلزم النادى بدفع العوائد عنها ، كما لا تلزم الحكومة بها.

ولا خلاف على أن العقارات التي تملكها الشركات العامة تخضع للضريبة على العقارات المبنية، حتى وإن كانت الدولة مالكة لكل أو جزء من أسهمها، لأن هذه الشركات تعتبر شخصية معنوية ذات ذمة مالية مستقلة تماماً عن ذمة الهيئة العامة المالكة للأسهم، وينطبق ذلك القول أيضاً على شركات قطاع الأعمال العام.

ولقد أفتى (٣٦٦) بأن الإعفاء الوارد بالمادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - المقابلة للمادة ١١ من القانون الحالي - مقصور على العقارات المملوكة للدولة أو لأحد الأشخاص الاعتبارية العامة، وحيث أن شركة مياه الشرب بالبحيرة من أشخاص القانون الخاص فإنه والحال كذلك لا تندرج ضمن الأشخاص العامة الداخلة في مفهوم الدولة، ومن ثم فإن عقاراتها تخضع للضريبة العقارية (٣٦٧).

كذلك يؤدي تحول الهيئة العامة إلى شركة تابعة - كتحويل هيئة ميناء إلى شركة تابعة للشركة المصرية للمطارات والملاحة الجوية بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٦ لسنة ٢٠٠٣ - إلى اعتبارها شخصاً من أشخاص القانون الخاص، مما ينتفي معه الإعفاء الممنوح لعقارات الهيئة من الضريبة العقارية لأن هذه العقارات لم تعد مملوكة للدولة ولا لأحد من الأشخاص الاعتبارية العامة (٣٦٨). وذلك بخلاف المباني المقامة بميناء القاهرة والتي لازالت مالاً عاماً مخصصاً لغرض ذي نفع عام يجعلها بمنأى عن الخضوع للضريبة على العقارات المبنية (٣٦٩).

(٣٦٦) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بالملف رقم ٦٣٣/٢/٣٧ في ٢٠٠٦/٥/٧.
(٣٦٧) وينفس هذا المعنى رأيت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بملفها رقم ٦٠٤/٢/٣٧، جلسة ٢٠٠٣/٥/١٩ عدم إعفاء الشركة المصرية للاتصالات لعدم تمتعها بالشخصية الاعتبارية العامة.
كما أشار كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ إلى حكم المحكمة الإدارية العليا رقم ٢١٨٤ لسنة ٤٦ ق عليا جلسة ٢٠٠٣/٣/١٥ والذي قضى بخضوع مؤسسة الأهرام للضريبة لأن المؤسسة لا تندرج ضمن الأشخاص الاعتبارية العامة لكونها من أشخاص القانون الخاص حسبما المستقر عليه من نص المادة ٢٣ من القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٨٠ بشأن سلطة الصحافة، كما أن العقارات موضوع الطعن ليست مملوكة لها ملكية مباشرة، ولكن بالتبعية لملكية شركة الأهرام للاستثمارات التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن المؤسسة، وتستخدم في أغراض ذات عائد استثماري، ومن ثم لا تستفيد بالإعفاء من الضريبة العقارية المنصوص عليه في المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤.
(٣٦٨) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٦٠، بجلستها المؤرخة ٢٠٠٧/٥/٢٣، ملفها رقم ٦٨٧/٢/٣٧.
٣٦٩ فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٦٧٧، بجلستها المؤرخة ٢٠١٣/٤/١٧.

ولا ينال من ذلك أن الشركة مملوكة بالكامل للدولة إذ أن ملكية الدولة للشركة تنحصر في ملكية اسهم رأسمال الشركة ، مع ما يترتب على هذه الملكية من حقوق ، منها الحق في الحصول على الأرباح التي تدرها هذه الأسهم ، والحق في المشاركة في إدارة الشركة وغير ذلك ، أما موجودات الشركة من عقارات ومنقولات مادية ومعنوية فهي ملك للشركة ذاتها ، باعتبارها تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن المساهمين فيها، ولها ذمتها المالية الخاصة بها، التي تتيح لها اكتساب الحقوق ، ومنها حق ملكية العقارات ، والتحمل بالالتزامات.

يؤيد ذلك أيضاً أن المال العام في صحيح حكم المادة (٨٧) من القانون المدني هو ما يجتمع فيه شرطان : **الأول** أن يكون هذا المال مملوكاً للدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة ، **والثاني** أن يخصص هذا المال لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو بقرار من الوزير المختص ، ومتى أضحت المباني المقامة بميناء القاهرة الجوى تابعة للشركة المذكورة وهي من أشخاص القانون الخاص مما ينقضى معه مناط تمتع هذه المباني بالإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية ، وتصبح هذه المباني خاضعة لهذه الضريبة شأنها في ذلك شأن العقارات المبنية المملوكة للشركات المساهمة للأفراد و الأشخاص الاعتبارية الخاصة.

كما قضى بأن^{٣٧٠} العقارات التي تملكها المؤسسات الصحفية القومية، كصحيفة الأهرام، لا تتمتع بالإعفاء، لأن هذه المؤسسات لا تندرج ضمن الأشخاص الاعتبارية العامة، وإنما هي من أشخاص القانون الخاص. ولا يغير من هذا النظر ما تقضى به المادة ٢٢ من القانون رقم ١٤٨ لسنة ١٩٨٠ بشأن سلطة الصحافة ، من أن المؤسسات الصحفية القومية تعتبر مملوكة للدولة ملكية خاصة وأن مجلس الشورى - وهو شخص اعتباري عام - يمارس حقوق الملكية عليها ذلك أن المقصود بالملكية في هذا المجال ملكية الكيان القانوني للمؤسسة الصحفية وليس ملكية الكيان المادي ، يؤكد ذلك ويدعمه أن المشرع

^{٣٧٠} المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٣٩٤٦ لسنة ٤٣ ق عليا، جلسة ٢٠٠٣/٣/١٥.

فى هذه المادة استخدم تعبير ملكية المؤسسة الصحفية دون تعبير ملكية أموال المؤسسة ، كما أن المادة ٢٠٩ من الدستور نصت على أن " تخضع الصحف فى ملكيتها وتمويلها والأموال المملوكة لها لرقابة الشعب على الوجه المبين فى الدستور " ومن هذا النص يتضح أن الدستور فرق بين ملكية الصحيفة أو المؤسسة الصحفية فى ذاتها وملكيتها أموالها ، وبالتالي لا يسوغ فى مجال تطبيق الإعفاء من الضريبة العقارية اعتبار العقارات المملوكة للمؤسسة المطعون ضدها من قبيل العقارات المملوكة للدولة ما دام لم يصدق عليها هذا الوصف . ولا يستحق العقار المملوك ملكية خاصة الإعفاء لمجرد أن قام صاحبه بتخصيصه للمنفعة العامة ، كأن يستغل العقار لتعليم أبناء الحى بلا مقابل ، أو تعقد فيه اجتماعات أبناء المنطقة لمناقشة مشكلاتهم ، ذلك لأن المقرر - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - أن الأموال التي تصبح من الأموال العامة بمجرد تخصيصها بالفعل لمنفعة عامة هي الأموال المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة عملاً بالمادة ٨٧ من القانون المدني ، أما الأموال المملوكة للأفراد فلا تكتسب صفة الأموال العامة بمجرد تخصيصها بالفعل للمنفعة العامة بل ينبغي أن تنتقل إلى ملكية الدولة بإحدى طرق كسب الملكية المنصوص عليها فى القانون ثم تخصص بعد ذلك للمنفعة العامة^(٣٧١).

العقارات المملوكة للمجالس المحلية

كانت الفقرة (ب) من المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على إعفاء العقارات المملوكة لمجالس المديرية والمجالس البلدية والقروية والمحلية بالمجان أو بمقابل ، كمبانى الكهرباء والغاز والمياه والمجارى والإسعاف وإطفاء الحرائق والمذابح والحمامات والمغاسل العامة وما شابهها. وهذا الإعفاء مشروط بأن تكون العقارات المملوكة للمجالس المحلية مخصصة إما لمكاتب إدارتها أو للخدمات العامة ، و قد بينت المادة المذكورة أمثلة من الخدمات العامة ، بحيث يمكن أن تشمل على صور أخرى لم تذكرها ، طالما اكتسبت صفة الخدمة

(٣٧١) الطعن رقم ٣٧٢٥ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٧/١/٢٦.

العامه . ولا تخضع العقارات للضريبة فى هذه الحالة ، سواء كانت الخدمة العامة تؤدى بمقابل أو بدون مقابل .

ولم يعد لهذا الشرط محل بصدر قانون الإدارة المحلية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٧٩ حيث نصت المادة ١٢٠ منه على إعفاء وحدات الإدارة المحلية من جميع الضرائب والرسوم التي تعفى منها الحكومة، فتساوت بذلك العقارات المملوكة لهذه الوحدات مع العقارات المملوكة للحكومة ، فلا يخضع أى منهما للضريبة على العقارات المبنية ، سواء خصصت هذه العقارات للمنفعة العامة أو المنفعة الخاصة^(٣٧٢) .

ومع أن قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد ألغى كل نص يخالف أحكامه ، فإن إلغاء الإعفاء المقرر بقانون الإدارة المحلية لايؤثر على إعفاء العقارات المبنية المملوكة للمليات من الخضوع للضريبة ، لأن هذه المليات داخلية فى عموم الدولة ، ومن ثم فإن عقاراتها لاتخضع للضريبة طالما مخصصة لغرض ذى نفع عام .

٢- الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين .

قرر المشرع عدم خضوع الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين للضريبة العقارية ، ومن أمثلتها المساجد والكنائس والأديرة والمعابد والمدارس التى تختص بتعليم الدين .

وهذه العقارات لا تخضع للضريبة سواء كانت مملوكة لفرد أو لجمعية ، أو كانت موقوفة ، وسواء كانت هذه الجهات تتقاضى أجراً أو لا تتقاضى أجراً ، تغل ريعاً أو لا تغل ريعاً ، وحتى ولو كان بعض أجزاء هذه العقارات مشغولاً برجال الدين ، أو بالطلبة والدارسين ، تمكيناً لإقامة الشعائر أو تلقى العلم .

ويلاحظ أن المشرع قد أخرج من نطاق الخضوع للضريبة الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو تعليم الدين دون قيد أو شرط ، ومن ثم فإنه لا يشترط لذلك أن تكون هذه الأبنية مملوكة لتلك الطوائف ، أو أن تكون مسجلة^{٣٧٣} ، وكفى

^(٣٧٢) د. السيد عبد المولى ، ص ٥٤ .
^{٣٧٣} حكم الإدارية العليا فى الطعن رقم ٧٢٧٣ لسنة ٤٦ ق عليا، جلسة ١٤/٤/٢٠٠٧ .

أن يكون العقار مخصصاً لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين فقط، دون أن يستخدم العقار في غرض آخر.

وقد تقتضى إقامة الشعائر الدينية أن يكون لبعض رجال الدين وحدات عقارية داخل المبنى المقام به الشعائر يسكنون فيه بدون أجر. وهذه الوحدات لا تخضع للضريبة لأنها لم تسكن إلا بغرض إقامة الشعائر فى المبنى الذى أعفاه المشرع من الضريبة. وينطبق ذلك أيضاً على العقارات المخصصة لتعليم الدين، عندما توجد بها بعض الوحدات التى يسكن فيها الطلاب ومعلموهم خلال فترة الدراسة، لتمكينهم من التعلم بدون مشقة.

أما المدارس التى تملكها الهيئات أو الطوائف الدينية ، ولا تختص بتعليم الدين، أو تلك التى تباشر أنواعاً أخرى من التعليم غير التعليم الدينى بالإضافة على تعليم الدين فإن مبانيها تخضع للضريبة^(٣٧٤).

كذلك تخضع للضريبة^(٣٧٥) العقارات ذات الربيع التى تملكها الأوقاف أو الطوائف الدينية ، وكذلك الشقق والدكاكين الملحقة بها ، والمؤجرة للغير، بصرف النظر عن أوجه صرف ريعها.

٣- العقارات المبنية التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة

كانت المادة ٢٤ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على أن ترفع الضريبة بمقدار ما يدخل من العقار فى المنفعة العامة اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية ، وذلك لأن القدر المنتزع ملكيته للمنفعة العامة لم يعد فى ملك الممول ، وبذلك يكون الممول قد فقد جزءً من إيرادات عقاره ، مما يوجب أن تخفض الضريبة بمقدار هذا الجزء المفقود. وقد جاء نص المادة ١١ من القانون الجديد مقررًا عدم خضوع هذا الجزء من العقارات المنزوعة ملكيتها للمنفعة العامة للضريبة العقارية، وهو ما يؤدى فى النهاية إلى نفس النتيجة التى هدف إليها القانون السابق.

^(٣٧٤) أنظر فتوى الجمعية العمومية لقمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٣٤/٢/٣٧ وفتاها رقم ١٦٨/٢/٣٧ بتاريخ ١٩٧٩/٥/٢٥ ، وأيضاً حكم المحكمة الإدارية العليا ، فى الطعن رقم ٦٣٤ لسنة ١٤ ق، جلسة ١٩٧٢/٦/١٤ ..
^(٣٧٥) محمود وحيد عجرمة وآخرون ، ص ٤١.

٤- الأحواش ومباني الجبانات: كان المشرع بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد أعفى الأحواش ومباني الجبانات والتي تستعمل فى أغراض دفن الموتى وزيارتهم ، ولا تستعمل فى السكن عادة. ثم قرر بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ ألا يخضعها للضريبة ، وهو حكم أفضل، لأن عدم الخضوع للضريبة مؤداه خروجها من جميع أحكام القانون الضريبي، بخلاف إعفائها الذى قد يرتب عليها بعض الالتزامات كتقديم الإقرار السنوى. ويشمل عدم الخضوع للضريبة الأحواش ومباني الجبانات، بما فيها المباني التى تكون معدة للسكن المؤقت الذى تقتضيه أغراض الدفن والطقوس الدينية والزيارات التى يحكمها العرف والعادة ؛ فتشغل بعض مباني الجبانات بالمفروشات والأثاث ، بما يتلاءم مع ما اعتاده أصحابها على السكنى المؤقت فيها خلال المواسم والأعياد. ولقد غاير المشرع فى حكم المباني المقامة بمناطق الجبانات، فعلى حين أعفى فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الملغى المباني الواقعة فى منطقة الجبانات فإن المشرع بالقانون الحالى قد قصر الإعفاء على مباني الجبانات، ليؤكد عدم إعفاء بعض المنازل والعمارات التى أقيمت فى منطقة الجبانات بسبب التمدد السكنى العشوائى فى السنوات الأخيرة ، والتى يقيم فيها الناس إقامة دائمة.

ويرجع ذلك إلى الأصل أن الجبانات تعتبر من أملاك الدولة العامة، ولا تزول عنها هذه الصفة إلا بزوال تخصيصها قراراً أو بالفعل ، عملاً بلائحة الجبانات والقانون رقم ٥ لسنة ١٩٦٦ بشأن الجبانات^(٣٧٦). وأن القانون اذ أخرج الأملاك العامة من دائرة المعاملات بنصه عدم جواز تملكها بوضع اليد أو بيعها أو التصرف فيها إلا بقانون أو أمر إنما جعل هذه الحصانة لتلك الأملاك طالما هي مخصصة للمنفعة العامة، فإذا ما زال هذا التخصيص لسبب من الأسباب خرجت بذلك من دائرة الأملاك العامة ودخلت فى عداد الأملاك الخاصة فتأخذ حكمها ، ويصح إذن تملكها بوضع اليد المدة المكسبة للملك.

^(٣٧٦) راجع أحكام النقض فى الطعين رقمى ١٧٦٦ و ١٨٦٠ لسنة ٥١ ق جلسة ١٩٨٥/٥/٣٠.

ومن ثم فإن وضع اليد علي أرض جبانة يكسب الملكية متي كان قد وقع بعد زوال تخصيص الجبانة للدفن واندثار معالمها وآثارها^(٣٧٧). أي أن هناك تفرقة بين الجبانات وما يلحق بها من عقارات معدة للدفن وطقوسه، وبين العقارات الأخرى الكائنة بهذه المناطق والتي تأخذ حكم العقارات الموجودة في المناطق الأخرى ، والتي تستعمل لأغراض سكنية أو غير سكنية ، وتعين للمنفعة الخاصة.

ومن ناحية أخرى فلا يمنع عدم الخضوع للضريبة أن يثبت أن منطقة المقابر قد امتنع الدفن فيها ، ذلك لأنه من المقرر في قضاء محكمة النقض أن الأماكن المخصصة للعبادة والبر والإحسان والتي تقوم الدولة بإدارة شؤونها والصرف عليها من أموالها ، والمباني المخصصة للمقابر - الجبانات - تعتبر من أملاك الدولة العامة. وأن الغرض الذي من أجله خصت الجبانات للمنفعة العامة ليس بمقصود على الدفن وحده بل يشمل حفظ رفات الموتى بعد دفنهم وينبنى على ذلك أنها لا تفقد صفتها العامة بمجرد إبطال الدفن وحده بل يشمل حفظ رفات الموتى بعد دفنهم . و ينبنى على ذلك أنها لا تفقد صفتها العام بمجرد إبطال الدفن فيها مادامت قد خصت للدفن واعدت لهذا الغرض ثم ومن فلا يجوز تملكها بوضع اليد عليها إلا بعد زوال تخصيصها لما أعدت له واندثار معالمها^(٣٧٨). ولا تخضع للضريبة المنازل المقامة داخل الأحواش ومباني الجبانات لحراستها أو القيام بشعائر الدفن^{٣٧٩} ، كالوحدات التي يقيم فيها ملاحظو وخفراء المقابر، إما لأنها مساكن بطبيعتها متواضعة ولا ترقى إلى حد الخضوع للضريبة ، أو لأنها لازمة للغرض الذي قرر المشرع إعفاء هذه المناطق من الضريبة صيانة لحرمة الموتى من دخول هذه الأماكن بمعرفة رجال الإدارة لتقديرها وربط الضريبة عليها، وعدم تحميل القائمين على خدمتها أعباء مالية.

(٣٧٧) حكم النقض في الطعن رقم ١٧ لسنة ٩ ق جلسة ١١/٢٣/١٩٣٩.

(٣٧٨) الطعن رقم ٢٥٢٢ لسنة ٦١ ق جلسة ٣/٣/١٩٩٦ .
^{٣٧٩} فتوى مصلحة الأموال المقررة في ١٠/١/١٩٥٥، مثبت في : محمود جاب الله أبو المجد: المرجع في قانون الضريبة على العقارات المبنية، مطبوعات مكتب مصطفى شوقي، القاهرة، ٢٠١٧، ص ٨٥.

المطلب الثالث

النطاق الشخصي للضريبة

تحديد المدين بالضريبة

تكاد تجمع التشريعات الضريبية المقارنة على أن مالك العقارات هو المكلف من حيث الأصل- بأداء الضريبة المستحقة عليها ، ويجوز استثناء تكليف غيره بأداء الضريبة ، وذلك عندما يتعذر تحديد شخص المالك ، أو يثبت انتفاع شخص آخر غير المالك بالعقار انتفاعاً عينياً ، كما يمكن تحميل المستأجر عبء دفع الضريبة بدلاً من المالك إذا تقاعس المالك عن الوفاء بالضريبة. ويعتبر المالك للعقار هو المكلف بأداء الضريبة على العقار في لبنان^(٣٨٠). ويتحدد هذا المالك بالشخص المدون اسمه على سند الملكية، ويأخذ حكم المالك لأغراض الضريبة الشخص الذي يتصرف بعقار أميري أو يملك حق انتفاع في عقار ، أو يكون قد اشترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد ببيع مسجل على الصحيفة العينية ، أو يكون قد استأجر عقاراً بموجب عقد مساقاة لمدة تتراوح ما بين ١٥ سنة و ٩٩ سنة مسجل على الصحيفة العينية^(٣٨١).

ويعد مكلفاً بالضريبة كذلك المستثمر ، ويقصد به الشخص الذي يقوم بتشييد بناء من ماله الخاص في عقار يملكه سواه ، ويستثمره بالتأجير من الغير أو يشغله هو ذاته ، بناء على اتفاق مع المالك على مقابل لذلك ، وكل شخص

^(٣٨٠) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبناني الصادر بتاريخ ١٧/٧/١٩٦٢. ^(٣٨١) قرر مجلس شوري الدولة بلبنان ، القرار رقم ٣٨٣ بتاريخ ١٢/٧/١٩٨٤ : " أنه يستفاد من الأحكام القانونية أنه من الناحية الضريبية لا يمكن اعتبار المشترين بموجب عقود وعد بالبيع في حكم المالك ما لم تسجل عقودهم على الصحيفة العينية ، إذ أن المشرع قد فرض بصورة واضحة تسجيل هذا النوع من العقود حفاظاً على حقوق الغير ، حيث فرض المشرع بصورة واضحة تسجيل هذا النوع من العقود حفاظاً على حقوق الغير ، ومنعاً لكل احتيال على القوانين الضريبية من تهرب من تأدية الضرائب الواجبة كرسوم التسجيل وسائر الضرائب المختلفة . وفي حالة تسجيل عقد الوعد بالبيع تفرض الضريبة باسم الوعد باعتباره وفقاً لقانون ضريبة الأملاك المبنية في حكم البائع". راجع: مجلة القضاء الإداري اللبنانية ، العدد الأول ، ١٩٨٥.

بيد أنه ، وأثناء الأحداث اللبنانية، وبسبب تعذر الحصول على سندات الملكية ، صدر تعميم وزير المالية رقم ٢٣٠/ص عام ١٩٨٢ وقد اعتمد العقود الممسوحة والمسجلة في السجلات اليومية التابعة للدوائر العقارية والمدفوع رسومها لفرض ضريبة الأملاك المبنية درءاً للضرر اللاحق بالمكافئين وبالخزينة نتيجة عدم إمكان المكلفين الحصول على سندات الملكية بسبب الأوضاع الأمنية.

يقوم باستئجار بناء من المالك ويعيد تأجيره ، أو الشخص الذى يعمد دون وجه حق إلى تشييد بناء فى عقار لايملكه سواء لتأجيره أو السكن فيه بنفسه. ويعتبر القانون الأردنى (٣٨٢) المالك هو الشخص الخاضع لضريبة الأبنية. ويعرف هذا المالك بأنه الشخص الذى ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك ، وهو الذى يتقاضى بدل إجاراً و إيراده. وإذا وقع خلاف حول هوية المالك فإنه يعتد بالشخص الذى سجل العقار باسمه.

ولقد أثير الخلاف حول الاتفاق التى أبرم بين الطاعنة ووزارة الشيايب فى الأردن على أن تستأجر الطاعنة مركز التزلج الخاص بالوزارة لكى تستثمره فى نشاط سياحى لمدة عشر سنوات ، على أن يكون للمستأجرة إقامة إضافات أو إحداث تغييرات إنشائية على نفقتها ، ولم يبين الاتفاق مآل هذه الإنشاءات بعد نهاية المدة، فصدر قرار النقض (٣٨٣) بأن المستأجرة تعتبر هى مالكة تلك الأبنية ويستوجب عليها دفع ضريبة الأبنية، عملاً بنص المادة ١١ من قانون ضريبة الأبنية والأراضى الداخلة داخل مناطق البلديات التى أوجبت اسيفاء الضريبة من المالك أو من الشخص الذى يتصرف فى الملك بياابة عن المالك . ويقتررب من القانون الأردنى (٣٨٤) تعريف المالك الملتزم بضريبة الأملاك فى القانون الفلسطينى رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٣ . ويلتزم ملاك العقارات فى تايلاند بدفع ضريبة المبانى والأراضى المستحقة عليها. ولو كان العقار الواحد مملوكاً لأكثر من شخص كان كل مالك منهم مسئولاً عن الضريبة المستحقة بالتضامن على العقار كله(٣٨٥).

(٣٨٢) راجع قانون ضريبة الأبنية والأراضى داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية الأردنى رقم ١١ لسنة ١٩٥٤.

(٣٨٣) قرار النقض رقم ٣٢٢ لسنة ١٩٩٦.

(٣٨٤) مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان : ضريبة الأملاك فى الضفة الغربية فى ظل القانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، جامعة النجاح ، نابلس فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٥١.

{385} Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.

وفى المملكة المغربية (٣٨٦) يجب على المالك أو المنتفعين بالعقار الالتزام، من حيث الأصل ، بأداء ضريبة المبانى ، وعند عدم التعرف على المالك أو المنتفع فإن عبء الضريبة يكون على الحائز العقار أو شاغله.

وإذا كان حق الملكية منقسماً أو كان مالك الأرض غير مالك البناء فإن الضريبة يجب أن يؤديها كل واحد ممن يعنيه الأمر بقدر ما يستغله من المنافع فى المبنى، مع بقاء الكل ملتزماً على وجه التضامن بأداء جميع مبلغ الضريبة من ماله ، مع تقرير الحق لمن يدفع فى أن يرجع شخصياً على كل مدين من الشركاء بالقدر المستحق عليه من هذه المبالغ الضريبية.

وفى حالة الشيوخ تكون المسؤولية عن دفع الضريبة تضامنية بين المالكين على الشيوخ ، بما فى ذلك الورثة أو الموصى لهم وغيرهم ممن يملكون مالاً على الشيوخ خاضعاً لهذه الضريبة .

من هو المدين بالضريبة فى التشريع المصرى

تربط الضريبة على العقارات المبنية على الممول المدين بهذه الضريبة، ولم يحدد القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ من هو الممول المدين بالضريبة ، و كان يمكن أن نفهم من نص المادة ٢٦ منه أن هذا المدين هو صاحب العقار ، أو صاحب المبنى بحسب الأحوال (٣٨٧). إذ تنص هذه المادة على أن " يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن مع أصحاب العقارات عن أداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها فى هذا القانون ... ويعتبر صاحب الأرض متضامناً مع صاحب المبانى فى أداء الضريبة المستحقة". ويكون ربط الضريبة باسم المدين بها ، بصرف النظر عن الشخص الذى يتحمل العبء فى النهاية،

(٣٨٦) راجع الفصل رقم ٧ من الظهير الشريف رقم ١،٥٩،٠٨٤ فى تنظيم المبانى ، المنشور بالجريدة الرسمية للملكة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١٩٦٠/١/٢٩ .
(٣٨٧) قضت محكمة النقض بأن المستأجر هو الملتزم بالضريبة العقارية وفقاً لقوانين تحديد الأجرة ، بقولها: "إن المقرر فى أحكام محكمة النقض أنه وإن كان الأصل فى الضريبة المقررة على العقارات المبنية وملحقاتها المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ أن يلتزم بها من يستفيد من إيراد العقار ، وهو المالك الذى يظل مسئولاً قبل الإدارة الضريبية عن أدائها فى حدود علاقته بها ، إلا أنه فى ظل العمل بقوانين إيجار الأماكن التى أوردت قواعد خاصة بتحديد أجرة الأماكن الخاضعة لها واعتبرتها من القواعد المتعلقة بالنظام العام ، وأصبح المستأجر وحده هو الملتزم بهذه الضرائب دون المالك باعتبارها قيمة مضافة على القيمة الإيجارية. أنظر الحكم فى الطعن رقم ٢٦٢٥ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٩/١٢/٨ .

حتى ولو نص عقد الإيجار على أن يكون المستأجر يتحمل عبء الضريبة، فإن صاحب العقار يظل هو المسئول الأصلي عنها أمام الخزنة العامة، ذلك أن المسئول عن الضريبة يحدده قانون الضرائب الذي يجب الالتزام به دون اعتداد بنصوص وردت في عقود يبرمها المالك والمستأجر، حيث تعتبر مصلحة الضرائب من الغير إزاء هذه العقود، فهي لا تلتزم بها، كما لا ترقى هذه العقود إلى الحد الذي يغير في نصوص القانون.

وتبقى لهذه العقود آثارها الملزمة بالنسبة لطرفيها فقط، فإذا دفع المالك الضريبة رغم وجود نص في العقد يلزم المستأجر بها، كان للمالك أن يرجع على المستأجر للحصول على مبلغ الضريبة الذي قام بأدائه^(٣٨٨).

ولقد نص القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ في المادة رقم (٢) منه على أن المكلف^{٣٨٩} بأداء الضريبة هو مالك العقار المبنى أو من له عليه حق عيني بالانتفاع أو بالاستغلال، سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً^(٣٩٠).

(٣٨٨) ومع ذلك؛ فقد خرج على هذه القاعدة القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ وقرر تحميل شاغلي العقارات ملاكاً كانوا أو مستأجرين بعبء الضريبة، إذا توافرت الشروط الآتية: أ- أن تكون المبنى منشأة أصلاً لأغراض خلاف السكن، وكذلك الوحدات التي تكون سكناً واستعملت لأغراض خلاف السكن. ب- أن لا يجاوز متوسط الإيجار الشهري للحجرة بها خمس جنيهات. ج- أن يكون استعمالها في أي وجه من أوجه النشاط الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو ضريبة المهن غير التجارية (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقررة حالياً بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

فإذا لم تتوافر هذه الشروط يظل المالك هو الملتزم الأصلي بالضريبة) طبقاً للقاعدة العامة سالفه الذكر. راجع: مصلحة الضرائب العقارية، القواعد المنظمة، ص ٤٦.

(٣٨٩) إن استخدام المشرع للفظ المكلف في الضريبة على العقارية وهي من الضرائب على الدخل يختلف على ما جرى عليه التشريع المصري من التمييز بين الضريبة المباشرة والضريبة غير مباشرة، حيث يستخدم لفظ الممول في الضرائب على المباشرة كالضريبة على الدخل المقررة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويستخدم لفظ المكلف في الضرائب غير المباشرة كالضريبة على القيمة المضافة المقررة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦. وهو ما يوافق عليه الفقه لأن الممول هو من يقع عليه عبء الضريبة ويدفع مباشرة إلى الخزنة العامة كما هو الحال في ضريبة الدخل المنقول أو الدخل العقاري، أما المكلف فهو الشخص الذي لا يقع عليه عبء الضريبة ولكن المشرع يكلفه بتحصيلها وتوريدها نيابة عن الممول الفعلي، وهو ما يتفق مع الضرائب غير المباشرة. وكان حرياً بالمشرع بقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أن يلتزم هذه التفرقة.

(٣٩٠) أفتى الدكتور أحمد الحجى الكردى الخبير فى الموسوعة الفقهية وعضو هيئة الإفتاء فى دولة الكويت بتاريخ ٢٠٠٦/١/١٤ بأن تكون ضريبة العقار تجب على المؤجر فى الأصل لأن المأجور ملكه، إلا أن تكون الضريبة محددة مسبقاً، ويشترطها فى عقد الإيجار على المستأجر، فتكون على المستأجر وتعد جزء من الأجرة.

وتثبت ملكية العقار المبنى من خلال العقود أو الأحكام القضائية أو إعلانات الوراثة أو المستندات الصادرة عن أجهزة السجل العيني، أو أى مستند آخر يثبت الملكية^(٣٩١).

وكان مشروع القانون المقدم من الحكومة قد أغفل من له حق عيني بالاستغلال ، وحرص البرلمان بمجلسيه (الشورى والشعب) على إضافة من له هذا الحق عند تعريف المكلف بأداء الضريبة ، وذلك حتى يشمل التعريف الدائن المرتهن رهن حيازة ، وهو أوضح صورة لأصحاب الحق العيني بالاستغلال، ليكون فى حكم المالك للعقار عند إلزامه بدفع الضريبة، حيث أن من تقرر له حق عيني بالانتفاع بالعقار مدة معينة، أو تقرر له بحكم علاقة المديونية الحق العيني فى استغلال العقار يشبهان مالكة الأصل فى السيطرة على العقار والانتفاع به سواءً بمقابل أو بغير مقابل، مما يتطلب عدالة إلزامهما بأداء الضريبة طوال مدة الانتفاع أو الاستغلال.

ويختلف صاحب الحق العيني بالانتفاع عن المستأجر الذى يتقرر له حق شخصى بالانتفاع ، فى أن المستأجر ليس له سوى أن يتنفع بشخصه بالعقار طوال مدة الإيجار ، بالصورة التى تحددها العلاقة التأجيرية ، دون أن تكون له حرية الانتفاع أو الاستغلال التى لصاحب الحق العيني بالانتفاع أو بالاستغلال.

ومن المعلوم^(٣٩٢) أن الانتفاع حق عيني يخول صاحبه استعمال شئ مملوك للغير واستغلاله وينتهى بموت المنتفع ، ومن ثم يكون للمنتفع أن يؤجر العين لأن الإيجار هو الوسيلة الطبيعية للاستغلال طوال مدة الانتفاع باعتباره حق مؤقت ، وحين يستعمل صاحب حق الانتفاع سلطته فى التأجير فهو يستعمل حقاً أصيلاً له فى الانتفاع وليس نائباً عن غيره . أما مالك حق السكنى ومالك حق الاستعمال فلا يجوز لأى منهما أن يؤجر حقه ، لأن هذا الحق مقصور على شخصه . فإذا أجر المستأجر العين من الباطن فإن هذا الإيجار

^(٣٩١) المادة رقم ٢ من اللائحة التنفيذية للقانون.
^(٣٩٢) الوسيط للسنهورى ، ج ٥ ، ص ٢١-٣٨.

يقع على حقه الشخصى المستمد من عقد الإيجار الأصيل ويختلف عن حق المنتفع فى أن حق المستأجر شخصى وحق المنتفع عينى.

ويحق للدائن المرتهن رهن حيازة أن يؤجر العين المرهونة، لأن الإيجار فى حالته وسيلة مألوفة للاستغلال ، ويتقرر حقه فى الإيجار بموجب الحق الأصيل لهذا الدائن فى الاستغلال شأنه فى ذلك شأن المنتفع ، لأنه لا يؤجر العين بموجب حق الإدارة نائباً عن الراهن ، بخلاف الحال بالنسبة للدائن المرتهن رهنأ رسمياً لعقار فلا يثبت له حق الانتفاع بالعقار ولا بحيازته ، فلا يجوز له إيجاره. ولقد قضى بأن البين من استعراض نصوص القانون المدنى فى المواد ٩٨٥ إلى ٩٩٥ منه انه اعتبر حق الانتفاع من الحقوق العينية وذلك بإدراجه فى باب الحقوق المتفرعة عن حق الملكية ، وهو فى نظر القانون المصرى حق مالى قائم بذاته ولا يعتبر من القيود الواردة على حق الملكية، ومن ثم فإن حق الانتفاع باعتباره من الحقوق العينية يخول صاحبه استعمال الشئ واستغلاله بنفسه أو بواسطة غيره دون قيود بشرط ألا يتجاوز حق الرقبة^(٣٩٣).

ولما كان قانون الضريبة على العقارات المبنية قد جعل كلاً من مالك العقار ومن له على العقار حق عينى بالانتفاع أو الاستغلال مكلفاً بأداء الضريبة، فإنه يحق لمصلحة الضرائب العقارية مطالبة كلاً من صاحب حق الانتفاع والدائن المرتهن رهنأ حيازياً بالضريبة كما تطالب المالك سواء بسواء .

والبحث عن المالك للعقار يدق فى أحوال عدة منها : العقارات التى تباع للغير بالتقسيت ، أو بنظام البيع مع الاحتفاظ بحق الملكية ، أو بنظام التأجير التمويلى .

والقاعدة فى تحديد المكلف بالضريبة هو من تثبت ملكيته قانوناً للعقار فى وقت استحقاق الضريبة، سواء كان مالكاً له ملكية تامة ، أو كان مقررأ له بموجب نظم البيع والتملك حق عينى على العقار بالانتفاع أو بالاستغلال. ويمكن إثبات الملكية بالتسجيل أو بالتقدم المكسب أو بالحيازة .

(٣٩٣) الطعن رقم ٢٦٢٧ لسنة ٦٠ ق جلسة ١١/٣/١٩٩٤.

ويمكن أن يكون المالك لعقار بعقد عرفى أو ابتدائى غير مسجل ، وكذلك المشتري لعقار بنظام البيع بالتقسيط مكلفاً بالضريبة شأنه فى ذلك شأن المالك لعقار خال من الالتزامات النقدية ومسجل لدى الشهر العقارى ، ذلك لأنه من المقرر قانوناً أن المقصود بوصف العقد أنه عقد بيع ابتدائى - أخذاً بالعرف الذى جرى على إطلاق هذه التسمية على عقود البيع التى لم تراعى فى تحريرها الأوضاع التى يتطلبها قانون التسجيل لا يحول دون اعتبار البيع بائناً لازماً متى كانت صيغته دالة على أن كل من طرفيه قد ألزم نفسه الوفاء بما التزم به على وجه قطعى لا يقبل العدول كما لو أقر البائع أنه تسلم كامل الثمن من المشتري وأقر المشتري أنه تسلم المبيع بعد أن عاينه المعاينة التامة النافية للجهالة (٣٩٤).

وإذا كان العقار قد تم شراؤه بالتقسيط ، وتضمن عقد البيع شرطاً بأن يحتفظ البائع بملكية المبيع حتى يقوم المشتري بالوفاء بجميع الأقساط، مما يتمتع معه على المشتري القيام بتسجيل العقار إلى أن يستوفى البائع الثمن كاملاً ، فإن عقد البيع بالتقسيط هو عقد صحيح ونافذ من وقت إبرام العقد ، ويترتب عليه جميع آثار عقد البيع من ضمان عدم التعرض وتسليم الشئ المبيع ما لم يتم الاتفاق على غير ذلك ، فلقد قضت محكمة النقض بأن البيع مع الاحتفاظ بحق الملكية هو بيع بات قائم وإن تراضى تنفيذ الالتزام بنقل الملكية الى حين سداد كامل الثمن فهو ليس بيعاً موقوفاً على شرط سداد الثمن وإنما العلة على هذا الشرط هو انتقال الملكية فقط ومن ثم ينتج العقد كافة آثار البيع فإذا تم سداد كامل الثمن تحقق الشرط الموقوف عليه تنفيذ الالتزام بنقل الملكية ومن ثم انتقلت الى المشتري بأثر رجعى من وقت البيع. ومن مقتضى عقد الحكر أن المحتكر له - فوق التصرف فى حق الحكر بجميع أنواع التصرفات - حق الانتفاع بالأرض المحكرة وإقامة ما يشاء من المباني عليها وله حق القرار ببنائه ، وملكية ما يحدثه فى المباني زيادة وتعديلاً ملكاً تاماً ، وينتقل عنه هذا الحق الى خلفه العام أو الخاص، كما انه يعطى للمحتكر الحق فى حيازة العقار المحتكر

(٣٩٤) حكم النقض فى الطعن رقم ٣ لسنة ١٦ ق جلسة ١٢/٢٦/١٩٤٦.

والانتفاع به دون غيره بكافة وجوه الانتفاع ما لم يرتب هو لغيره حقاً يجيز له الحياة والانتفاع إذ أن حق القرار حق عيني أصلى تتحملة العين المحتكرة فى يد كل حائز لها طالما بقى الحكر قائماً. ومن ثم فإنه يقوم إلى جانب حق الرقبة - الذى هو للمحكر - حق المنفعة المطلق للمحكر ويستتبع ذلك ان يكون لهذا الاخير رفع دعاوى الملكية واسترداد العقار المحكور ممن يغتصبه^(٣٩٥). ومن ثم يكون المحكر ممولاً فى تطبيق قانون الضريبة على العقارات المبنية خلال مدة عقد الحكر، ويلتزم بدفع الضريبة.

أما العقارات الخاضعة للحراسة فإن المكلف بأداء الضريبة عنها الجهة القائمة على إدارتها فترة الحراسة، وذلك لأن الأمر بفرض الحراسة من شأنه أن يحول بين الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للأوامر الصادرة بفرض الحراسة على أموالهم وممتلكاتهم، وبين المطالبة بحقوقهم بشأنها أمام جميع جهات القضاء سواء من الناحية الولائية أو النوعية. ويترتب على ذلك غل أيديهم عنها وتولى الجهة القائمة على تنفيذ تلك الأوامر إدارتها وتمثيله أمام القضاء بشأنها^(٣٩٦).

وأن من المقرر أن فرض الحراسة وفقاً لأحكام القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧١ بشأن تنظيم فرض الحراسة وتأمين سلامة الشعب يترتب عليه غل يد الخاضعين لها عن إدارة أموالهم المفروض عليها الحراسة أو التصرف فيها فلا يكون لهم تبعاً لذلك حق التقاضي بشأنها وليس فى ذلك نقص فى أهلية الخاضع للحراسة وإنما هو بمثابة حجز على أمواله تقيده من سلطته عليها فيباشرها نيابة عنه الحارس - المدعي العام الاشتركي - باعتباره نائباً قانونياً عنه فى إدارتها لأسباب تقتضيها المصلحة العامة للدولة^(٣٩٧).

ويكون أمام مصلحة الضرائب العقارية للتعرف على مالك العقار الرجوع إلى مستندات هذه الملكية، فإن لم تتوفر كان لها أن تعتد بملكية من يضع يده على

^(٣٩٥) الطعن رقم ١٧٦٦ لسنة ٦١ ق جلسة ١٩٩٦/٤/١٤ .
^(٣٩٦) الطعن رقم ٤٠٥٠ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٩٩٧/٤/٩ س ٤٨ .
^(٣٩٧) الطعن رقم ٩٧٠٠ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٩٩٧/١/٥ .

العقار أو يكون حائزاً له حيازة هادئة ، اعترافاً بالواقع الذى تأخذ به التشريعات الضريبية، وتسانده الظروف المحيطة بالعقارات فى مصر^(٣٩٨).

ووفقاً لأحكام المادة العاشرة من قانون الشهر العقارى — وعلى ما جرى به القضاء - أنه بمجرد حصول القسمة وقبل تسجيلها يعتبر المتقاسم فيما بينه وبين المتقاسمين الآخرين مالكا ملكية مفرزة للجزء الذى وقع فى نصيبه دون غيره من أجزاء العقار المقسم ، ولا يحتج بهذه الملكية المفرزة على الغير إلا إذا سجلت القسمة .و من ثم فإن عدم تسجيل عقد القسمة لا يحول دون الاحتجاج بها على من كان طرفا فيها ، وإن المتقاسمين يضمنون بعضهم البعض فيما يقع من تعرض أو استحقاق إذا كان لسبب سابق على القسمة^(٣٩٩).

كما قضى بأن وضع اليد المدة الطويلة أو القصيرة المكسب للملكية سبب يكفى لكسب الملكية^(٤٠٠) ، وذلك عملاً بنص المادة ٩٦٩ مدنى التي تقرر أن ملكية العقار تكتسب بوضع اليد عليه مدة خمس سنوات متتالية ، متى كانت الحيازة مقترنة بحسن نية ومستندة فى ذات الوقت إلى سبب صحيح ، وأن حسن النية الذى يقتضيه التملك بالتقادم هو اعتقاد المتصرف إليه اعتقاداً تاماً حين التصرف بأن المتصرف مالك لما يتصرف فيه^(٤٠١).

كما أن مأمور اتحاد الملاك - أو اتحاد الشاغلين^(٤٠٢) - غير مسئول عن الضريبة العقارية المستحقة على الوحدة السكنية التي يشغلها مالكا كحصة

^(٣٩٨) قضت محكمة بالنقض - (الطعن رقم ٤٣٣٨ لسنة ٦١ ق ١٢/٧/١٩٩٧) - بأن " المقرر أن الأصل أن العقود لا تنفذ إلا فى حق عاقدتها وأن صاحب الحق لا يلتزم بما صدر من غيره من تصرفات بشأنها ، إلا أنه باستقراء نصوص القانون المدنى يبين أن المشرع قد اعتد فى عدة تطبيقات هامة بالوضع الظاهر لاعتبارات توجبها العدالة وحماية حركة التعامل فى المجتمع وتنضبط جميعاً مع وحدة علتها واتساق الحكم المشترك فيها بما يحول ووصفها بالاستثناء وتصبح قاعدة واجبة الأعمال متى توافرت موجبات إعمالها واستوفت شرائط تطبيقها ، وموداها أنه إذا كان صاحب الحق قد أسهم بخطئه - سلباً أو إيجاباً - فى ظهور المتصرف على الحق بمظهر صاحبه مما يدفع بالغير حسن النية إلى التعاقد معه للشواهد المحيطة بهذا المركز والتي من شأنها أن تولد الاعتقاد الشائع بمطابقة هذا المظهر بالحقيقة مقتضاه نفاذ التصرف المبرم بعوض من صاحب الوضع الظاهر والغير حسن النية فى مواجهة صاحب الحق" .

^(٣٩٩) الطعن رقم ٢٧٤٨ لسنة ٦٤ ق جلسة ١٩٩٥/٦/٢٨ .

^(٤٠٠) قضاء النقض فى الطعن رقم ١٦٧٦ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٣/١٠/٢٨ .

^(٤٠١) قضاء النقض فى الطعن رقم ٤٢٣٣ و ٥٨٧٤ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٩٩٧/١٢/١٣ .

^(٤٠٢) غير قانون البناء رقم ١١٩ لسنة ٢٠٠٨ مسمى اتحاد الملاك وجعله " اتحاد الشاغلين " ، حيث لا يشترط أن يكون الشاغلون للعقار ملاكاً ، وبالتالي يمكن أن يتكون اتحاد الشاغلين من الملاك والمستأجرين

مفرزة فى العقار ، ولكنه مسئول فقط بصفته تلك عن الضريبة المستحقة على الأجزاء المشتركة للعقار التي اقيم الاتحاد من أجل صيانتها ، حيث من المقرر قضاءً أنه (٤٠٣) لاشأن للاتحاد ، ولا لمأموره، القيام بأمر منوط بمالك الوحدة السكنية ذاته، لأن الاتحاد أقيم من أجل رعاية الأجزاء المشتركة للعقار، وضمان حسن الانتفاع وإدارة العقار فقط، ومن ثم لا يجوز أن ينوب مأمور الاتحاد بصفته هذه فى تمثيل مالك الوحدة السكنية فى العقار فى الدفاع عن حقوق ملكيته ، أو ما ينشأ عنها من آثار محل نزاع بينه وبين الغير .

ومن جماع ما تقدم يتضح أن تحديد المالك الذى يكون مكلفاً من حيث الأصل بالضريبة على العقارات المبنية لا يقتصر على المالك القانونى الذى تثبت ملكيته بعقد عقار نافذ ومسجل ، بل يمتد ليشمل كل ما يعد مالكاً من حيث الظاهر الذى يستند إلى حكم القانون أو الواقع ، و يكفى أن ثبت مصلحة الضرائب هذه الملكية بكل طرق الإثبات لتقرير حقها فى تحصيل الضريبة ، دون أن تكلف عناء البحث عن المالك الحقيقى ، أو الرجوع إلى بائعى العقارات الذين لهم حقوق على المشتريين الملاك الفعليين ، لانه ليس من سلطة مصلحة الضرائب العقارية ، ولا من وظيفتها ، حماية الملكية القانونية ، ولا تحصيل حقوق الغير نيابة عنهم. ويكون الممثل القانونى للشخص الاعتبارى أو الشخص الطبيعى غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن ممثله.

ويتحدد الممثل القانونى للشخص الاعتبارى المكلف بأداء الضريبة وفقاً لما يقرره القانون او نظم التأسيس او القرارات المعتمدة من السلطة المختصة، ويكون الممثل القانونى للشخص الطبيعى غير كامل الأهلية المكلف بأداء الضريبة هو الولي الشرعى او الوصي او الشخص الذى تحدده المحكمة المختصة^{٤٠٤}.

، وذلك فى الوحدات التي لا يقل عدد وحداتها عن خمس وحدات أو المجمعات السكنية ، سواء كانت كلها أو بعضها سكنية أو مملوكة أو بحق انتفاع أو مؤجرة ، وأياً كان تاريخ إنشائها أو شغلها.^{٤٠٣} () حكم محكمة الإدارية العليا جلسة ١٩٩٧/١٢/٢١ طعناً على حكم القضاء الإدارى رقم ٨٠٥ لسنة ٤٢ ق .

^{٤٠٤} المادة رقم ٢ من اللائحة التنفيذية للقانون.

وعلى هذا يكلف الوكيل والنائب والوصى على الشخص الطبيعي بأداء الضريبة نيابة عن المالك الأصلي للعقار ، كما يكلف مدير الشركة أو رئيس مجلس إدارتها أو العضو المنتدب أو غيرهم ممن لهم صفة الممثل القانوني في أداء الضريبة نيابة عن الشخص الاعتباري الذي يملك العقار الخاضع للضريبة^(٤٠٥).

وفى رأينا أنه لم يكن هناك داع لأن يقصر المشرع تكليف الممثل القانوني بأداء الضريبة نيابة عن المكلف إذا كان شخصاً طبيعياً غير كامل الأهلية ، حتى لا يفهم من ذلك أنه لا يجوز للشخص الطبيعي كامل الأهلية أن يكون له ممثل قانوني يؤدي الضريبة نيابة عنه، كما لا يجوز لمصلحة الضرائب العقارية أن تطلب من الممثل القانوني للشخص الطبيعي بأن يؤدي الضريبة عن الشخص الطبيعي كامل الأهلية ، لأن هذا الفهم يقيد المكلف فى أن يعين ممثلاً قانونياً له يتعامل مع الإدارية الضريبية ، ويقيد والإدارة الضريبية فى أن تستأدى دين الضريبة من الممثل القانوني للشخص الطبيعي كامل الأهلية إذا تعذر عليها مطالبة هذا الشخص.

وهذا المعنى لا يقصده المشرع ولا يهدف إليه ، بل كل ما يعنيه المشرع من هذا التحديد هو بيان الشخص الذى يكلف بالضريبة عندما يكون الممول الأصلي غير كامل الأهلية ، أما الشخص الطبيعي كامل الأهلية فهو المكلف الحقيقى بأداء الضريبة ، وليس هناك مانع قانوني يحول دون التعامل مع ممثله القانوني فى المسائل الضريبية إذا كانت حدود هذا التمثيل تسمح بذلك. و إذا كان العقار مملوكاً على الشيوع ربطت الضريبة باسم الشيوع لا باسم كل بمقدار حصته ، وتبرأ ذمة كل شريك بمقدار أدائه الضريبة. أما إذا كان العقار عبارة عن وحدة سكنية يمتلكها أكثر من واحد فإن الضريبة تربط على كل وحدة سكنية ما دامت هذه الملكية مخصصة ومفرزة.

(٤٠٥) المادة رقم ٢ من اللائحة التنفيذية.

وترتبط الضريبة باسم صاحب المبنى دون اعتبار لصاحب الأرض، فإذا قام مستأجر ببناء قطعة أرض يملكها غيره ربطت الضريبة على هذا البناء باسم المستأجر لا باسم صاحب الأرض.

ولما كانت الضريبة سنوية، وترتبط مقدماً فإذا تصرف مالك في عقاره، أو نزعت ملكيته للمنفعة العامة بقي هذا المالك مسؤولاً عن الضريبة حتى أول يناير التالي للتصرف أو نزع الملكية. ولا ترتبط الضريبة باسم المالك الجديد إلا ابتداءً من أول السنة التالية. وينطبق نفس الحكم^(٤٠٦) على من رسا عليه عقار بالمزاد، أو آل إليه معلقاً على شرط فاسخ وحل هذا الشرط خلال السنة، أو من آل إليه بناءً أقيم على أرضه.

ويتم ربط الضريبة على العقار في المكان الذي يوجد فيه هذا العقار، لأن حصر العقار يتم في بلد معين، ولذا يتم ربط الضريبة عليه في نفس البلد، ولو كان تابعاً لعقار في بلد آخر. ويستخرج في كل مدينة كشف الربط السنوي، ويبين فيه اسم كل ممول والعقارات المملوكة له والقيمة الإيجارية لهذه العقارات، ومقدار الضريبة المستحقة عليها. ويظل كشف الربط على ما هو عليه مهما حصل من تغييرات في العقارات أثناء السنة، إلا إذا استجد ما يوجب رفع الضريبة كلياً أو جزئياً^(٤٠٧).

تعديل تعريف المكلف: لم يظل تعريف المكلف بالضريبة العقارية محددًا في شخص مالك العقار طويلاً، إذ ما لبث أن عدل هذا التعريف^{٤٠٨} ليكون المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له الحق في ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله، ولو كان سند حقه غير مشهر، ويكون الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو الشخص الطبيعي غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله.

^(٤٠٦) عبد الفتاح مراد: شرح قوانين الضرائب على العقارات المبنية والضريبة على الأرض الفضاء، الطبعة الثانية، ١٩٩٣، ص ٨٣.

^(٤٠٧) د. السيد عبد المولى، ص ٧٧.

^{٤٠٨} تم التعديل بمرسوم بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢.

ويُستفاد من هذا التعديل:

١- أن المشرع اعتبر مالك العقار مكلفاً بالضريبة سواء كان العقار تام البناء، أو غير تام البناء، اتساقاً مع النصوص الأخرى فى القانون ، التى تفرض الضريبة على العقار التام والمشغول ، وغير التام والمشغول ، والتام غير المشغول، وأصبح الاكتفاء بأن يكون الشخص مالكاً للعقار أياً كانت حالته ليكون مكلفاً بالضريبة، وبما يتوافق مع الأحكام الأخرى للقانون.

٢- وصف التعديل التشريعى المكلف بالضريبة بأنه الشخص الطبيعى أو الاعتبارى (الذى له حق فى ملكية العقار) بدلاً من الوصف السابق له بأنه (مالك العقار) ليستوى فى الخضوع للضريبة مالك العقار قانوناً وواقعاً، مع من يكون مالكاً له قانوناً ، ولكنه لا يمارس حقوق الملكية التامة، أو من له بعض حقوق الملكية فى العقار باعتباره منتفعاً بالعقار أو مستغلاً له .

٣- لم يقيد المشرع وصف المكلف بمن له حق عيني فى الانتفاع أو الاستغلال، وإنما أطلقه فى كل من له حق فى الانتفاع بالعقار أو استغلاله. وفى رأينا أن هذه المغايرة تثير اللبس حول قصد المشرع من أن يشمل المكلف كل من له حق فى الانتفاع بالعقار أو استغلاله، ليشمل من له حق عيني بالانتفاع أو الاستغلال ، ومن له حق شخصى عليه كالمستأجر . ولكن هذا اللبس سرعان ما يزول إذا رجعنا إلى نص المادة (٢٤) من ذات القانون بأن المستأجرين للعقارات مسئولون بالتضامن عن أداء الضريبة مع المكلفين بها، مما يعنى بوضوح أن المستأجرين، وهم من أصحاب الحق الشخصى بالانتفاع، هم مجرد مسئولين بالتضامن ، وليسوا مكلفين أصليين للضريبة. مما يجعلنا نرى أن التعديل فى هذا الشأن لم يكن موفقاً.

المبحث الثانى

سعر الضريبة

عادة ما تأخذ الضريبة العقارية صورة الضريبة ذات السعر الثابت المطبق على القيمة المقررة للعقار .

وتستخدم العديد من الدول الهيكل التصاعدى للأسعار فى حساب الضريبة العقارية ، وذلك بهدف تحقيق زيادة تصاعدية لمقدار الضريبة ، وأحياناً ما يكون ذلك بصورة غير تامة ؛ ففى بعض الدول يفرض السعر على أساس القيمة الإجمالية لكل العقارات التي يملكها الممول ، وذلك حتى تتفادى تفتيت الضريبة عن طريق الاحتفاظ بعقارات قليلة أو منخفضة القيمة لا تبلغ فى مجموعها حد الإعفاء لكل عقار . وقد ثبت أن التصاعد لم يمنع تفتيت الضريبة عن طريق قيام الممول بتسجيل العقارات التي يملكها بأسماء زوجه وأولاده أو أقاربه .

بيد أن الاعتماد على القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية للعقار فى وقت ربط الضريبة ، يجعل للضريبة أثراً توزيعية غير مرغوب فيها ، ذلك لأن هناك من يملكون عقارات عالية القيمة ولكنهم لا يحققون منها إلا دخلاً منخفضاً ، أو أنهم من ذوى الدخل المنخفضة بوجه عام ، ومنهم الفلاحون الذين يملكون أراض ترتفع قيمتها بمضى الزمن ولكن العائد منها قليل ، وكذلك أرباب المعاشات أو الورثة الذين يرثون أصولاً لها قيمة مرتفعة فى السوق ولا يتوقعون الحصول منها على دخل ، لأنهم لا يرغبون فى بيعها أو أنهم لم يبيعوها بالفعل . وكل ذلك يعنى أن الضريبة العقارية التي تفرض بسعر نسبي ثابت على ذوى الدخل المنخفض على جميع الممولين أياً كانت مستويات دخولهم تحمل الفئات ذات الدخل المنخفض بعبء ضريبي أعلى من غيرهم من ذوى الدخل المرتفعة التي يحققونها من أصول أخرى غير خاضعة للضريبة العقارية كالأسهم والسندات ، أو حتى من أرباب العقارات الأثرياء الذين تنتوع مجموع دخولهم .

ولذا يفضل أن تكون الضريبة تصاعديّة على الدخول المرتفعة ، وتخضع العقارات التي يملكها ذو الدخل المنخفضة لسعر منخفض أو حتى تعفى من الضريبة لتفادي الآثار السلبية للضريبة العقارية النسبية. ولكن يعيب بعض الكتاب (٤٠٩) على التصاعد في سعر الضريبة أنه قد يكون ظالماً عندما ينتقل الممول إلى السعر الأعلى لمجرد زيادة قيمة العقار عن غيره زيادة طفيفة في قيمته ، مما يضطر القائمين على تقدير العقارات إلى تخفيض قيمها لتفادي هذا الظلم.

سعر الضريبة في التشريع المقارن

سعر الضريبة في تايلاند (٤١٠) نسبي يبلغ ١٢,٥% من القيمة السنوية الخاضعة للضريبة. ولتشجيع الصناعة يخصم حوالي ثلث القيمة السنوية عند حساب هذه الضريبة، كما يمنح خصم مماثل للمباني التي تصبح غير مشغولة أثناء السنة.

أما سعر الضريبة في الفلبين (٤١١) فقد تكفل المشرع بوضع حدوده الدنيا والقصى تاركاً للمحليات تحديد السعر الملائم لكل منها داخل هذا النطاق، حيث يكون السعر الأدنى للضريبة بواقع ٠,٢٥% .

ويختلف السعر الأقصى تبعاً لسلطة فرض الضريبة ؛ فأقصى سعر يمكن أن تحده المقاطعة أو الإقليم هو ١% ، والمدينة ٢% وبلدية مانيلا العاصمة هو ٢%. كذلك تأخذ لبنان (٤١٢) بالأسعار التصاعديّة ، حيث تتراوح الضريبة على الأملاك المبنية ما بين ٤% إلى ١٠% من مجموع القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة.

(409) William Dlinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988, pp.20-21.

(410) Sakan Varanyu Watana: *Property tax in Thailand* in ; William Mc Cluskey (ed.) ; *Property tax; An International comparative Review* , Aldershot , U.K 1999.

(411) Milwida Guerara : *Real property Taxation in Philippines*, Ford Foundation, Manila.

(٤١٢) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبناني الصادر بتاريخ ١٧/٧/١٩٦٢.

ويميز القانون الفلسطيني فى الأسعار ؛ فتفرض الضريبة على المباني والساحات المحيطة بها بواقع ١٧% من صافى الإيجار السنوى بعد خصم ٢٠% من قيمة عقد الإيجار أو القيمة المقدرة للبناء نظير الاستهلاك أو مقابل نقص البناء لقدمه أو استعماله ، ويكون سعر الضريبة ١٠% من صافى القيمة الإيجارية السنوية بالنسبة للأراضى التي ليست لها ساحة للمباني.

الأسعار الضريبة فى التشريع المصرى

يكون سعر الضريبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة^{٤١٣}، وذلك بعد استبعاد ٣٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة فى أغراض السكن، و٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة فى غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما فى ذلك مصاريف الصيانة.

ويستهدى فى تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجدول وُقْم (١) بعد تعديله^{٤١٤}، والجدول رقم (٢) المرفقين بهذا القانون.

السعر السابق للضريبة: كان القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يحدد سعراً للضريبة الأصلية على العقارات المبنية ، كما حددت القوانين الأخرى أسعار الضريبة والرسوم الإضافية أو الملحقة بالضريبة الإضافية^(٤١٥).

وكان سعر الضريبة الأصلية عند صدور القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ هو ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية الصافية للعقارات الخاضعة للضريبة. وللوصول إلى هذه القيمة الصافية تستبعد ٢٠% من القيمة الإجمالية السنوية مقابل جميع المصروفات. ثم فرق القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بين نوعين من المباني، هما المباني المنشأة أصلاً لأغراض السكن وهذه تخضع لسعر تصاعدى يبدأ من ١٠% إلى ٤٠% تبعاً للقيمة الإيجارية السنوية ، والنوع

^{٤١٣} المادة ١٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

^{٤١٤} عدل الجدول رقم (١) بالقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٣.

^(٤١٥) لمزيد من التفصيلات ، راجع مؤلفنا التشريع الضريبي المصرى ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره، ص ٢٧٧-٢٨٣.

الثانى هو المبانى المنشأة اصلاً لأغراض غير السكن وتخضع للضريبة بسعر ثابت هو ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية.

وفرضت بجانب الضريبة الأصلية المذكورة ضرائب أخرى إضافية أو ملحقة، منها ضريبة أجور الخفر بواقع ٢٠% من الضريبة الأصلية على العقارات المبنية، ورسم السجل العيني لمرّة واحدة بما يعادل قيمة الضريبة الأصلية، ورسم النظافة بما لا يتجاوز ٢% من القيمة الإيجارية للعقار، ورسم الشاغلين بما لا يتجاوز ٤% من القيمة الإيجارية، ورسم تنمية الموارد المالية بواقع عشرة قروش على كل إيصال، ورسم التحسين بما لا يتجاوز ٥٠% من الزيادة فى قيمة العقارات التي انتفعت من المشروعات العامة التي يقوم بها مجلس المدينة التي يقع فيها العقار.

سعر الضريبة الحالى: وفقاً للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فإن العقارات المبنية لازالت تخضع لنوعين من الضريبة هما الضريبة الأصلية، والضرائب الإضافية، مع بعض التعديلات والتيسيرات على النحو التالي :

الضريبة الأصلية: تنص المادة ١٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أن يكون سعر الضريبة الأصلية ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية الخاضعة للضريبة.

وكانت الحكومة قد اقترحت فى مشروع القانون المقدم منها أن يكون سعر الضريبة ١٤% من القيمة الإيجارية السنوية، فأجرى مجلس الشورى تخفيضاً لهذا السعر ليكون ١٢%، ثم صدر القانون بموافقة مجلس الشعب بعد أن خفض السعر إلى ١٠% فقط استجابة لاعتراضات الكثيرين من أن سعر الضريبة مرتفعاً بالنظر إلى أن هذا السعر على أساس القيمة الإيجارية السنوية وهى قيمة تقديرية بفعل الإدارة الضريبية لاتعكس القيمة الحقيقية للإيرادات الفعلية التي يغلها العقار، بخلاف الحال بالنسبة لسعر الضريبة فى القانون السابق والذي كان يعتد بالقيمة الحقيقية التي تدل عليها عقود الإيجار الصحيحة.

وتتحدد قيمة الضريبة بضرب سعر الضريبة (١٠ %) في القيمة الإيجارية الصافية ، والتي نصل إليها بعد استبعاد نسبة مئوية حكومية من القيمة الإيجارية مقابل المصاريف.

وقد حدد هذا القانون هذه النسبة بواقع ٣٠% للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و ٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن.

وتخصم هذه النسبة مقابل جميع المصاريف، بما في ذلك مصاريف الصيانة، وبحيث لا يسمح القانون بخصم آخر مقابل أى مصاريف تكبدها فعلاً مالك العقار أو المنتفع به، ولو كانت تزيد بالفعل عن هذه النسبة، كما يحق له أن يخصم هذه النسبة الحكومية ولو ثبت فعلاً أنه لم يتكبد أى مصاريف ، أو كانت المصاريف الفعلية أقل من المصاريف الحكومية التي يسمح القانون باستبعادها من القيمة الإيجارية الإجمالية.

وعلى هذا يتم^(٤١٦) حساب الضريبة السنوية للوحدات السكنية وغير السكنية، وفقاً لما يأتي:

أ - بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن:

١- يستبعد ٣٠% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

٢- يستبعد حد الإعفاء المقرر بالمادة ١٨/د من القانون بمقدار ٦٠٠٠ جنييه لكل وحدة في عقار.

٣- تحصل الضريبة بنسبة ١٠% من صافي القيمة الإيجارية السنوية التي تم التوصل إليها، طبقاً للبند ٢.

(٤١٦) المادة رقم ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون.

ب - بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن:

١- يستبعد ٣٢% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بإداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة. ٢- تحسب الضريبة بنسبة ١٠% من صافي القيمة الإيجارية السنوية التي تم التوصل إليها، للبند ١.

وتهدف المغايرة في تحديد نسبة الخصم الحكمية مقابل المصاريف إلى تخفيف العبء الضريبي على العقارات غير السكنية، كعيادات الأطباء ومكاتب المحاسبين، والمصانع والحوانيت وغيرها، حيث يسمح بخصم ٣٢% من قيمتها الإيجارية، وفي ذلك تمييز لها عن العقارات السكنية كالثقوب والمنازل السكنية التي لا يسمح لها إلا بخصم ٣٠% فقط من قيمتها الإيجارية.

ونعتقد أن هذه التفرقة غير عادلة وغير دستورية، فلو نظرنا إلى أن الضريبة يتحملها الممول أصلاً من دخله الحقيقي لوجدنا أن العقارات السكنية لا تدر إيراداً حقيقياً إذا كانت مشغولة بالكيها، وبالتالي فهي أولى من العقارات غير السكنية التي تدر دخلاً حقيقياً بسبب استعمالها في النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني، ومن ثم كانت موجبات العدالة تتطلب أن يخصم من النوع الأول العقارات نسبة أكبر من النوع الثاني، أو على الأقل أن يتساويا في الخصم.

أما إذا قلنا إن كلاً من العقارات السكنية وغير السكنية يتم تقديرها على أساس قيمة إيجارية حكمية، ولا يراعى فيها الدخل الحقيقي، لتبين لنا أن النوعين متساويان في المركز القانوني أمام الضريبة^(١٧)، وبالتالي يكون تمييز أحدهما عن الآخر يخل بمبدأ العدالة الضريبة التي يحرص عليها الدستور، مما يعرض النص للطعن عليه بعدم الدستورية.

(١٧) يؤكد هذا الرأي ما سبق أن قضت به المحكمة الدستورية العليا - في الدعوى رقم ٢١ لسنة ٧ ق دستورية - بجملة ١٩٨٩/٤/٢٩ بعدم دستورية المادة ٢٧ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ فيما تضمنته من استثناء الأماكن المستعملة في أغراض لا تدخل في نطاق النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، وذلك بالنسبة إلى تطبيق ما تضمنته المادة ٧ من زيادة الأجرة. وقد استند هذا القضاء إلى أن المعاملة الاستثنائية التي أوردتها المادة ٢٧ في تطبيق القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة ٧ مؤداها التفرقة بين طائفتين من الملاك انتظمتهم أسس موحدة، تجعلهم جميعاً يفتقون على قدم المساواة، وتوجب إخضاعهم لقاعدة قانونية موحدة مجردة، وأن حرمان طائفة معينة من الملاك من الحق في زيادة الأجرة مع تحقق مناطه ينطوي على إهدار لمبدأ المساواة المنصوص عليها في المادة ٤٠ من الدستور، والتي تسرى على كافة الحقوق التي يكفلها المشرع للمواطنين، والتي لم يتم تحديدها على سبيل الحصر.

معيار التفرقة بين العقار السكنى وغير السكنى: يثير هذا النص مشكلة

تحديد معيار التفرقة بين العقارات السكنية والعقارات غير السكنية، حيث لم يضع المشرع تعريفاً لأى منهما .

وعلى حين تعتبر المنازل التي يقطنها أصحابها أو السكان والفيلات والشقق السكنية من قبيل العقارات السكنية ، كما أنه لا خلاف على أن المحال التجارية والمصانع والمعامل من العقارات غير السكنية ، إلا أن الخلاف يدق حول تصنيف عقارات أخرى مثل الفنادق والبنسيونات الخاصة ، فعلى حين تعتبر مصلحة الضرائب الفنادق عقارات غير سكنية ^(٤١٨)، فإنها القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ اعتبر المساكن المستعملة بنسيونات من قبيل الوحدات السكنية ، مما يثير التساؤل عن المعيار الذى على أساسه تتم التفرقة بينهما ، بالرغم من أن البنسيونات تشبه الفنادق فى أن كلاً منهما مقرراً للسكن العارض أو المؤقت مقابل أجر يدفعها الساكن إلى صاحب الفندق أو البنسيون.

وفى رأينا أنه يلزم للتفرقة بين العقارات السكنية وغير السكنية الرجوع إلى العرف الغالب فى هذا الشأن .ومما تعارف عليه الناس أن العقار يعتبر سكنياً إذا استخدم بغرض الإقامة الهادئة للراحة ، بصورة غير عارضة أو مؤقتة توقيتاً زمنياً صغيراً ، سواء كان ذلك بأجرة أو بغير كأجرة ، كالعمارات والشقق والمنازل والفيلات التي تستخدم للإقامة الشخصية لأصحابها أو للمستأجرين ، أما العقارات غير السكنية فهي التي تخصص لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى لصاحبها أو لمن يستأجرها ، أو تخصص للسكن العارض بأجر ، ومن أمثلتها العيادات الخاصة والمكاتب المهنية والمحلات التجارية والفنادق والبنسيونات.

واعتد القضاء فى تحديد ما إذا كان المبنى مستعملاً فى غير أغراض السكنى بالاستعمال الفعلى للوحدة العقارية ، إذ قضى بأن ^(٤١٩) لفظ " المبانى المستعملة فى أغراض خلاف السكن " لا يعنى أن يكون المبنى كله مستعملاً

^(٤١٨) الكتاب الدورى الصادر عن مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢١ لسنة ١٩٨٥ .

^(٤١٩) حكم النقض فى الطعن رقم ١٨٢٣ لسنة ٣٧ ق، جلسة ١٣/٨/١٩٩٥ .

في اغراض خلاف السكن، ويكفى أن تكون الوحدة ذاتها مستعملة في غير أغراض السكن، بغض النظر عما إذا كانت تقع ضمن وحدات أخرى معدة للسكن.

والعبرة في ذلك (٤٢٠) بالغرض المستخدم فيه المكان الخاضع للضريبة وطبقاً للمعاينة الفعلية التي تجريها الجهة الإدارية المختصة للمكان للتحقق من هذا الغرض وفي ضوء عقد الإيجار الصادر بشأنه دون الوقوف عما إذا كانت الوحدة موضوع الضريبة تدخل ضمن وحدات أخرى معدة للسكنى أم لا. ويستهدى في تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجدولين المرفقين بالقانون.

القيمة القانونية للجدولين المرفقين بالقانون

يعتبر كل جدول من الجدولين المرفقين بالقانون مقياساً استرشادياً يبين كيفية حساب الضريبة العقارية والعبء الضريبي المتوقع للعقار، ولا يمثل دليلاً دامغاً على تحديد هذا العبء بصورة قاطعة ، وأن وضعه مرفقاً بقانون الضريبة جاء لطمأنة أعضاء البرلمان من أن العبء الضريبي على العقار بعد أن تحدد على أساس القيمة السوقية للعقار ليس كبيراً أو مغالى فيه ، مما يزيل الخوف خاصة إذا علم من الجدول أن العقار الذى تقل قيمته عن نصف مليون جنيه لن يدفع ضريبة.

ومع ذلك فقد أفاد الجدولان الحكومة من ناحيتين:

أولاهما : أنه أشار إلى القيمة السوقية للعقار كأساس لتحديد وعاء الضريبة على العقار بالرغم من ان القانون لم يشر صراحة إلى ذلك ، مما معناه أن أعضاء البرلمان يقبلون هذا الأساس فى تحديد الوعاء.

وثانيهما : أن إلحاق الجدولين بالقانون لا يقيد وزارة المالية فى تحديد الوعاء بشكل مختلف ، لأن القانون ذاته نص فى المادة ١٢ منه على مجرد الاستهداء بالجدول لا الالتزام به.

(٤٢٠) الطعن رقم ٣٤٠٧ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ٢٠٠٣/١٢/٦ م - الدائرة الأولى.

الرسوم الإضافية: رغم أن القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ألغى ضريبة أجور الخفر المقررة بالمرسوم بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٣١ الخاص بتحصيل أجور الخفراء، ورسم الشاغلين المقرر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون الإدارة المحلية، إلا أنه لازالت هناك رسوم أخرى مفروضة على العقارات المبنية، يلتزم بدفعها، بجانب الضريبة العقارية الأصلية، وهي رسم السجل العيني، ورسم النظافة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة ورسم التحسين، وذلك على النحو التالي:

رسم السجل العيني: يفرض هذا الرسم لمرة واحدة على ملاك الأراضي الزراعية والعقارات المبنية بما يعادل قيمة الضريبة المفروضة على كل منها في سنة ونصف، ويعفى منه ملاك الأراضي الزراعية والعقارات المبنية المعفاة من الضريبة الأصلية.

ويستحق هذا الرسم في كل حالة تستحق فيها الضريبة الأصلية في تاريخ العمل بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨ بإنشاء صندوق السجل العيني، أى اعتباراً من ٣١ أغسطس ١٩٧٨، وبحالة العقار في ذات التاريخ دون الاعتماد بأى تغيير يطرأ بعد ذلك. أى أن الرسم المذكور لا يسرى على العقارات أو أجزائها المستجدة بعد تاريخ العمل بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٧٨.

وإذ جاءت أحكام قانون السجل العيني خلواً من نص يقضى بفرض رسم على استخراج صور المكلفات أو استخراج ذلك الكشف، أو إسناد ذلك التحديد إلى أداة قانونية أدنى، فإنه يمتنع على مصلحة الضرائب العقارية أن تطلب من الهيئة المصرية العامة للمساحة المنوط بها استخراج هذه الصور أو الكشف أداء رسم لقاء ذلك^(٤٢١). وتتولى مصلحة الضرائب العقارية تحصيل الرسوم المذكورة في المواعيد وطبقاً للقواعد والإجراءات المقررة لتحصيل الضريبة الأصلية،

^(٤٢١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤٩٩، بجلستها المؤرخة ٢٠٠٧/٧/٥، ملفها رقم ٦٨٥/٢/٣٧. ومع ذلك فقد رأت هذه الفتوى أحقية مصلحة الضرائب العقارية في تقاضى رسوم استخراج صور مكلفات الأقسام التي تطلبها الهيئة المصرية العامة للمساحة من المصلحة ومن غرف الحفظ بالأقاليم، ولكن استناداً إلى القانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٢ يفرض رسم على المستخرجات الرسمية التي تصدر عن مصلحة الضرائب العقارية وغرف الحفظ بالأقاليم من الهيئة المصرية العامة للمساحة مقابل حصولها على صورة من مكلفات الأقسام وغرف الحفظ بالأقاليم.

ويكون تحصيله على ستة أقساط متساوية ، وتتولى مصلحة الشهر العقارى والتوثيق تحصيل الرسم الخاص بالأراضى الفضاء (بواقع جنيهين عن كل مائتى متر مربع أو كسورها).

وتلتزم الجهات المختصة بالتحصيل بإيداع المبالغ المحصلة فى حساب صندوق السجل العينى ، بوزارة العدل، خلال الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل.

رسم النظافة: قرر القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ فى شأن النظافة العامة بأن يؤدى شاغلو العقارات ، ملاكاً كانوا أو مستأجرين ، رسماً لا يجاوز ٢% من القيمة الإيجارية للعقار. ولا يستثنى من أدائه إلا العقارات غير الخاضعة للضريبة وفقاً لنص المادة ٢١ من القانون ٥٧ لسنة ١٩٥٤.

ويتم أداء الرسم مع الضريبة الأصلية ، وفى مكان ومواعيد تحصيلها، بحيث يسرى هذا الرسم على جميع المباني والعقارات الخاضعة للضريبة على العقارات المنية دون غيرها من العقارات ، إذ أن (٤٢٢) مناط فرض رسم النظافة هو وجود عقارات حددت قيمتها الإيجارية وفقاً للقانون الخاص بالضريبة العقارية .

ومن ثم فإن القرى التي لم تحدد لها قيمة إيجارية طبقاً لقانون الضريبة العقارية لا يجوز فرض الرسم على العقارات الواقعة بها. كما أن العقار الذى يشغله مشروع مقام فى إحدى المناطق الحرة المعاملة بقانون الاستثمار التي لاتخضع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر، لا يسرى بشأنه رسم النظافة كذلك.

ولا يعفى من أداء هذا الرسم العقارات المعفاة من جميع الضرائب الأصلية والإضافية وفقاً لحكام القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، إذ أن المشرع لم يتناولها بالإعفاء صراحة ، كما أنها لا تعتبر من قبيل الرسوم الإضافية التي نص على الإعفاء منها (٤٢٣). وكان مجلس الوزراء قد قرر بجلسته فى ٢٠٠١/٩/٥

(٤٢٢) فتوى الجمعية العمومية لقسى الفتوى والنشرى بفتواها رقم ١١٨ بتاريخ ١٩٨٥/١١/٢٠. وأنظر أيضاً: شكرى محمد سيد ، ص ١٤٧.
(٤٢٣) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ٩٥/٢/٧ ، جلسة ١٩٨٣/١١/٦ ، مشار إليها فى عبد الفتاح مراد، ص ١٧٢.

الموافقة على تحصيل الرسوم التي يقررها ويوافق عليها المجلس الشعبي المحلى لكل محافظة ، مقابل خدمات جمع القمامة والمخلفات ، بما يتناسب وظروف واحتياجات كل محافظة، على أن يتم التحصيل ضمن فاتورة الكهرباء للأنشطة المختلفة ، وبحيث لا يزيد العبء على المنشآت السياحية والصناعية عن الرسوم التي يتم تحصيلها حالياً ، مع إلغاء تلك الرسوم أو مقابل الخدمات التي تحصلها حالياً المحليات مقابل جمع القمامة والمخلفات.

وأصدرت المحافظات قرارات تنفيذية ،منها قرار محافظ الأسكندرية ، وقرار محافظ الجيزة الذى حدد رسوم النظافة المحلية مرتبطة بشرائح الاستهلاك الشهري للكهرباء للمنازل والأنشطة التجارية بنوعيتها ، ووحدات المهن الحرة ، و ٢,٥% لكبار المشتركين، و ١% للمصالح الحكومية.

ولقد قضت محكمة القضاء الإدارى (٢٤٤) بعدم مشروعة هذه القرارات بحسبان أنه يمثل خروجاً عن القانون ، للأسباب الآتية :

أولاً: يمثل فرض رسم للنظافة اعتداءً صارخاً على أحكام الدستور والقانون، وازدواجاً فى فرض الرسوم ، ولا يرفع عنه ذلك تغيير وعاء فرضه بربطه بفاتورة استهلاك الكهرباء ، خاصة مع سريان حكم المادة (٨) من قانون النظافة ، وما يفرضه من رسم محلى لصالح النظافة العامة.

ثانياً : أن القرار المطعون فيه قد زج بشركة الكهرباء فى أتون جباية الرسوم المحلية بغير سند من القانون ، أو مقتضى لذلك ، دافعاً إياها إلى الإخلال الصريح بالتزاماتها التعاقدية إزاء المتعاقدين معها على توفير خدمة الكهرباء ، مقابل ثمن يدفعه المشترك بموجب فاتورة الكهرباء، والتي يتم تحميلها بعبء الرسم غير المشروع ، وقيام العاملين بهذه الشركات بتحصيل الرسوم خلافاً لأحكام القانون الذى ناط بالوحدات المحلية والمرافق العامة دون سواها بتحصيل الرسوم من المواطنين باعتبارها مظهراً من مظاهر سيادة الدول على رعاياها.

(٢٤٤) الطعن رقم ١٩٦٨٠ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ٢٠٠٣/١٢/٩.

ثالثاً: أن القرار المطعون فيه قد خلط بين حق المجالس الشعبية المحلية في فرض رسوم محلية وبين التزام هذه المجالس والسلطة التنفيذية ممثلة في الحكومة المركزية والمحافظات بتفعيل أحكام القانون المنظم للنظافة العامة ومعاودة النظر في وعاء الرسم المقرر أو تعديله أو إبداله بالطرق الدستورية عن طريق البرلمان بوصفه الهيئة الممثلة للشعب والمنتخبة منه والمعبرة عن مشاعره، إن كان لذلك مقتضى، وتحت رقابة الشعب.

رابعاً: أن القرار المطعون فيه قد تخلى عن البعد الاجتماعي بما تضمنه من تحميل المواطنين بأعباء إضافية بدعوى إسناد الأعمال إلى شركات أجنبية، ولا يُحاج على ذلك بما يُثار من أن القرار يمثل نقلة حضارية للمحافظة على النظافة بحسبان أن ذلك من واجبات الحكومة وأجهزتها المختلفة، ولكن يلزم اتباع الوسائل والسبل المشروعة التي رسمها لها القانون وفي إطار أحكامه، وأن عدم جباية الأموال دون سند لا يبرره ادعاء تحقيق هدف سام لم يتم من الأوراق دليل على تحققه.

وفي مارس ٢٠٠٥ صدر القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٥، بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ في شأن النظافة العامة وألغى نسبة الـ ٢% تجنباً لعباب الازدواج في التحصيل، كما ألغى تنسيب رسوم النظافة إلي قيمة استهلاك الكهرباء، وبعد صدور هذا القانون طبق النظام الجديد الساري حالياً.

وبموجب هذا القانون يخضع لهذا الرسم شاغلو العقارات المبنية من الوحدات السكنية في المدن من عواصم المحافظات ومن غيرها ، وكذلك المحلات التجارية والصناعية والأراضي الفضاء المستغلة والوحدات المستغلة مقاراً لأنشطة المهن والأعمال الحرة . وقد أوجب دفع الرسم في صورة مبلغ شهري مقطوع ومحدد سلفاً يصل أقصى مقدار له ثلاثون جنيهاً شهرياً.

وعلى الرغم من أن لفظ " العقارات المبنية" قد ورد مطلقاً في صدر المادة (٨) من القانون المذكور إلا أن هذا الإطلاق قد تم تقييده بتحديد العقارات الخاضعة لأداء هذا الرسم ، وحصراً في الوحدات السكنية والمحلات التجارية

والصناعية والوحدات المستخدمة مقاراً لأنشطة المهن والأعمال احلرة والأراضى
الفضاء المستغلة ، مما يتعذر معه إلحاق إخضاع أنواع أخرى من
العقارات لا يشملها هذا التحديد، كالعقارات التابعة للمصالح الحكومية^(٤٢٥) .
وقد صدر حكم المحكمة الدستورية العليا^{٤٢٦} بعدم دستورية نص المادة
٨ من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ بشأن النظافة العامة معدلاً بالقانون رقم
١٠ لسنة ٢٠٠٥ فيما تضمنه من النص على تفويض المحافظ المختص فى
تحديد إجراءات تحصيل رسم النظافة، باعتبار أنه قد فوض المحافظ المختص
فى تحديد إجراءات تحصيل رسم النظافة، شاملة تحديد طرق وأدوات ذلك،
بالرغم من أن هذه المسائل جميعها، وتدخل فى نطاق الاختصاص المحدد
للسلطة التشريعية دون سواها، مما يعد سلباً لاختصاصها المقرر طبقاً لأحكام
الدستور، ومن ثم يقع هذا النص مخالفاً لنصوص المواد (٣٨، ١٠١، ١٢٦)
من دستور سنة ٢٠١٤، مما يتعين معه القضاء بعدم دستوريته.

رسم تنمية الموارد المالية للدولة: يفرض القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤
المعدل بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦ وبالقانون رقم ١٦ لسنة ١٩٩١ رسماً
لتنمية الموارد المالية للدولة على كل وحدة سكنية خاضعة لضريبة الدمغة على
الإيصالات، وبذات إجراءات تحصيلها ، بواقع عشرة قروش شهرياً على كل
إيصال، علماً بأن القيمة الحالية لدمغة الإيصالات هي ٣٠ قرشاً وفقاً للقانون
رقم ٢ لسنة ١٩٩٣.

^(٤٢٥) بمضمون هذا الرأى أنظر: فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم
٢٧٩ بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢١، ملف رقم ٦٩٣/٢/٣٧. والتي انتهت إلى عدم أحقية وحدات الإدارة المحلية
فى تحصيل رسم النظافة على دواوين المناطق الأزهرية والمعاهد التابعة لها ، لعدم شمول قانون النظافة
لفئات رسوم النظافة المستحقة على المصالح الحكومية. وتؤكد ذلك بفتواها رقم ٤٦٩ بتاريخ ٢٠٠٨/٩/٢٤
، ملف ٣٨٧٢/٢/٣٢ بعدم خضوع مخازن الديناميت والمفرقات التابعة لهيئة قناة السويس للرسم
باعتبارها جزء من كيان الهيئة يسرى عليه ما يسرى على سائر عقاراتها التي تباشر من خلالها ولايتها
على هذا المرفق القومى العام (قناة السويس)، وفتواها رقم ٩ بتاريخ ٢٠١٤/١/١١ ، ملف رقم
٤١١٤/٢/٢٣ بعدم خضوع الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى (صندوق التأمين الاجتماعى للعاملين
بالقطاع الحكومى) لرسم النظافة.
^(٤٢٦) القضية رقم ٩٥ لسنة ٣٠ ق دستورية، جلسة ٢٠٧/٨/١

كما تخضع الشاليهات والكبائن والأكشاك التي تقع في المصايف والمشاتي أياً كان نوعها، إذا كانت لا تستخدم لأغراض السكن الدائم، لرسم تنمية الموارد المالية للدولة قدره ٢٠% من إجمالي القيمة الإيجارية السنوية لكل وحدة، وبحد أدنى خمسين جنيهاً في السنة. ولا يمنع إعفاء هذه النواحي من الضريبة على العقارات المبنية من أن تقوم مصلحة الضرائب العقارية بربط وتحصيل هذا الرسم، وفقاً لأحكام القانون الذي ينظمه^(٤٢٧).

ونصت المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٦ على أن يسرى هذا الرسم على الشاليهات والكبائن والأكشاك أياً كان نوعها - وهو نص القانون - ويدخل في ذلك الوحدات السكنية (شقق أو فيلات) المقامة على الشواطئ والمصايف ، مما حمل على أن تلك الوحدات السكنية تدخل في مفهومها، ويسرى عليها الرسم ،وهو ما ارتأته وزارة الإسكان برأيها في ١٩/٩/١٩٩١ من إخضاع كافة الوحدات المقامة بمصيف رأس البر وغيره من المصايف والمشاتي أياً كان نوعها لرسم التنمية ، وذلك بغض النظر عن المسمى الذي يطلق على هذه الوحدات، حيث أنها مسميات مختلفة لأماكن الاصطياف، ولا يوجد ما يميز بينها سوى مادة الإنشاء.

بيد أن هذا الرأي لم يقبله مجلس الدولة^(٤٢٨) ، معتبراً ما ورد في اللائحة التنفيذية من عبارات زيادة على نص القانون، وأن ما يفصح عن إرادة المشرع هو نصوص القانون التي تحكم المسألة ، وفق ما تقيده عباراته بحسب حقيقة ما تناوله، ولا عبء كذلك بما يرد ، وخاصة في مجال الضريبة - من حالات لم يتناولها النص ، حتى وإن كانت من باب أولى بأن تفرض عليها الضريبة من تلك التي جاء النص عليها، وعلى ذلك يتعين الالتزام في مجال فرض الرسم المشار إليه بما أورده المشرع من أماكن رأى شمول الرسم لها ووضع لها وصفاً تنفرد به على سبيل الحصر والتعيين من شاليهات وكبائن وأكشاك أياً كان

^(٤٢٧) كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٨ لسنة ١٩٨٩ .
^(٤٢٨) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، رقم ٧١٧ بجلستها في ٥/٧/٢٠٠٦ ، ملفها رقم ٦٣٩/٢/٣٧ .

نوعها. ومن شأن ذلك ولأزمه أن العشش لا تندرج ضمن مفهوم الأكشاك والكبائن، مما يقتضى عدم خضوعها لرسم تنمية الموارد المالية للدولة. ولا ينال من ذلك القول بأن العشش ما هي إلا فى حقيقتها ووصفها وبحسب طبيعتها واستخدامها ومساحتها ومدة الإقامة فيها إلا نوع من الأكشاك والكبائن، ومن ثم فإنها تندرج ضمن مفهوم عبارة "أياً كان نوعها" التي أوردها المشرع بعد الشاليهات والكبائن والأكشاك" إذ أن عبارة أياً كان نوعها هي وصف لما سبقها وتتعلق بها ذاتها، فلا يعدو مفادها أن أن الشاليهات والكبائن والأكشاك تخضع للرسم أياً كان نوع أى منها، من حيث مدة إقامته أو مساحته أو نحو ذلك. ولو قصد المشرع إخضاع العشش للرسم المشار إليه ما أعوزه النص على ذلك صراحة ، وفى سكوته ما يكفى لوجوب الالتزام بنصوص القانون وحسب، فلا يجوز الخروج عليها باستعارة أحكام لا تتسع لها عباراته ، بل يتضمن إضافة واستحداث إلى هذه الأحكام مما يعتبر من قبيل التشريع المبتدأ، وهو ما لا يجوز، سيما فى مجال الضرائب والرسوم التي تخضع لقواعد التفسير الضيق، فلا يتوسع فى تفسيرها أو يقاس عليها ، ولذلك كله لا تخضع العشش بالمصايف والمشاتى لرسم التنمية المشار إليه.

رسم التحسين: وفقاً لنص المادة ٤٠ من قانون الإدارة المحلية يكون لمجلس المدينة أن يفرض رسماً على العقارات التي انتفعت من المشروعات العامة التي قام بها المجلس، بما لا يجاوز ٥٠% من الزيادة فى قيمة هذه العقارات، على أساس أن هذه المشروعات التي قامت بها الدولة اثرت فى رفع قيمة العقارات والأراضى الواقعة فى نطاقها ، دون أن يتحمل ذوو الشأن الذين استفادوا من هذه المشروعات أى عبء مالى نظير ما عاد إليهم من نفع. ولا يعفى من أداء هذا الرسم العقارات المعفاة من جميع الضرائب الأصلية والإضافية وفقاً لحكام القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، إذ أن المشرع لم يتناولها

بالإعفاء صراحة ، كما أنها لا تعتبر من قبيل الرسوم الإضافية التي نص على الإعفاء منها^(٤٢٩).

وقد قررت المادة ١٩ من القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٩٠ بشأن نزع ملكية العقارات للمنفعة العامة على أن يلزم مالك العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة في مشروعات التنظيم بالمدن دون أخذ جزء منها بأن يدفع مقابل هذا التحسين، بحيث لا يجاوز ذلك المقابل نصف التكاليف الفعلية لإنشاء أو توسيع الشارع أو الميدان الذي نتج عنه التحسين.

ويسرى هذا الحكم كذلك إذا كان نزع الملكية لمشروعات التنظيم في المدن مقصوراً على جزء من العقارات ، ورأت السلطة القائمة على أعمال التنظيم بأن الجزء الباقي من العقارات لا يتعارض مع الغاية من المشروع المراد تنفيذه.

^(٤٢٩) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ٩٥/٢/٧ ، جلسة ١٩٨٣/١١/٦ ، مشار إليها في عبد الفتاح مراد، ص ١٧٢.

الفصل الثانى

الحصر والتقدير والطعن

تمهيد وتقسيم

يلزم لفرض الضريبة على العقارات اتباع خطوات أساسية، أولها أن تقوم الحكومة، ممثلة فى الإدارة الضريبية المختصة، بحصر العقارات الخاضعة للضريبة وفقاً للقانون، وتقدير قيمتها لأغراض الضريبة، وأن تدع مجالاً أمام المكلفين بأداء هذه الضريبة لمراجعة الإدارة فى تقديراتها والطعن على ما يرونه تجاوزاً فى التقدير أو مخالفاً للواقع أو القانون.

ونوضح فى هذا الباب، من خلال مبحثين، أحكام الحصر والتقدير وأحكام الطعن، على النحو التالى:

المبحث الأول

الحصر والتقدير

للحصر فى اللغة العربية معان مختلفة^(٤٣٠)، بعضها قد يكون غريباً أو منفراً لا يقصده اللفظ الضريبي، وبعضها الآخر يقترب من المعنى المقصود ضريبياً. ومن بين معاني الحصر فى اللغة: استيعاب الشئ، ولعله المعنى المقصود ضريبياً. فالحصر عند الضرائبيين يعنى اكتشاف كل خاضع للضريبة وتحديد حده تحديداً يشمل كل من نص القانون على إلزامهم بالضريبة، وفرزهم عن غير الخاضعين لها.

وعلى هذا يكون الحصر فى قانون الضريبة على العقارات المبنية بمعنى جمع المعلومات عن كافة العقارات المبنية المعنى بها قانون الضريبة، تمهيداً لتقدير قيمتها لأغراض الضريبة.

ونبين فى هذا الفصل قواعد حصر وتقدير العقارات فى التشريعات المقارنة، والقواعد التى اتبعتها المشرع الضريبي المصرى فى هذا الخصوص، وذلك من خلال مطلبين على النحو التالى:

^(٤٣٠) راجع المعاجم اللغوية: باب حصر.

المطلب الأول الحصر والتقدير فى التشريع المقارن

حصر العقارات وتقدير قيمتها

أولاً : الحصر

تسن الدول تشريعات تلزم كل مالك عقار (٤٣١) بأن يزود الإدارة الضريبية بالمعلومات الخاصة بعقاراته ، وخاصة فيما يتعلق بموقع كل عقار وسماته ، ثم تقوم الإدارة الضريبية بإفراغ ذلك فى سجل خاص يسمى بسجل المساحة *cadastre* ، وتتم مراجعة هذا السجل بصورة دورية لتحديث بياناته.

ويمكن الاستعانة فى الحصر بالخرائط التفصيلية للعقارات ، ووضع رقم تعريفى لكل منطقة ، وآخر لكل عقار حتى يسهل التعرف على العقار ، والتحقق من التغيرات التي طرأت عليه .

وتلجأ بعض الدول النامية إلى طرق مبسطة فتقسم العقارات الخاضعة للضريبة تقسيماً جغرافياً ، من خلال حصر العقارات الكائنة بكل شارع من شوارع المناطق المختلفة ، وطلاء جدران ما يتم حصره ، أو الاكتفاء بسجل لكل مالك لدى الوحدة المحلية يثبت ملكية العقار لشخص معين.

التقدير لأغراض الضريبة: إن الغرض من تقدير العقارات هو توفير أسس

لتوزيع أعباء الضريبة العقارية.

ويختلف التقدير لأغراض الضريبة وبين التقدير الذى تلجأ إليه الحكومة لأغراض أخرى ، كما فى حالة شرائها لعقار أو تعويض الملاك عن عقارت مؤمنة أو نزع ملكيتها جبراً . ففى التقدير الضريبى يكون الأمر حكماً أو باستخدام معايير نظرية نسبياً ، ومن ثم تطبق طريقة التقدير النسبى لتقييم العقار فى وقت معين . أما التقدير للأغراض الأخرى فيكون دقيقاً ، وفقاً للقيمة الحالية للعقار فى السوق . أى أن تقدير قيم العقارات لأغراض الضريبة يكون مبسطاً ، وملائماً لمهارات الإدارة الضريبية .

(431) William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.25.

ويمكن أن تفرض الضريبة على أساس القيمة العقارية المقدرة *assessed valuation* للعقار، والتي تحددها الإدارة ، من خلال جهودها في جمع المعلومات عن العقارات، من حيث مكانها أو موقعها، وأسعار بيعها الجارية.

ومن وجهة النظر الاقتصادية^(٤٣٢) فإن الاختلاف في تقدير قيم العقارات المتشابه لا يعنى شيئاً كثيراً ، إذ يمكن النظر على أن الضريبة العقارية نوع من الضرائب الإجمالية *lump sum tax* التي تتحدد بالقيمة الإجمالية للضريبة، لا بالقيمة المحددة لكل عقار، إذ تتحمل العقارات بالتزامات ضريبية مختلفة وبصورة عشوائية . وهذه الضريبة ترسم ضمن قيمة العقار، وبالتالي قد يربح مالك العقار أو يخسر نتيجة هذا التقدير.

وهذه النظرة ليست سليمة تماماً ، إذ لا يجب أن تتحدد الالتزامات الضريبية بشكل عشوائي، بل يجب أن يتم ذلك عن طريق جهد منسق من الحكومة والأفراد، ولا يجب أن نغفل عن حقيقة وجود جماعات للضغط *lobbies* التي تؤثر في أن يكون تقدير العقارات لأغراض الضريبة غير منطبق تماماً مع الحقيقة، أو قد ينجح هذا الجهد في الوصول إلى قيمة عقارية أقرب للواقع أو لتحقيق العدالة.

وغالبا ما لا يعتمد حساب الضريبة العقارية على التدفقات المحاسبية *acute accounting follows* الفعلية ، بل^(٤٣٣) على تقدير قيمة المال العقارى كمخزون *Stock value* ، أو بمراعاة الدخل الافتراضى لتأجيله *presumptive estimate of rental income* . وكل ذلك يتم تحكيمياً دون الاعتماد على المقدرة الفعلية للممول على الدفع.

(432) Asher Wolinky ; A market based approach to property tax , Dep. of Economic, Northwestern , Evanston IL , Oct. 2000.

(433) William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.

ويزيد من وطأة هذا الأسلوب ارتفاع قيم العقارات زيادة غير حقيقية بفعل التضخم وارتفاع الأسعار ، مما يحمل المكلف بضريبة لا تعبر عن الحقيقة. وبالعكس فقد يؤدي الانكماش والركود إلى انخفاض غير حقيقي فى قيمة العقارات الذى لم يتم التصرف فيها، مما يعنى تحمل الخزانة بخسارة ضريبية. وتستخدم فى التقدير الضريبى للعقارات طريقتان شائعتان (٤٣٤) هما: القيمة الإيجارية السنوية ، و القيمة الرأسمالية :

أ - طريقة القيمة الإيجارية السنوية: تعتبر طريقة القيمة الإيجارية السنوية *annual rental valuation* للعقارات هى الطريقة الأسهل فى التقدير، لأنها تعتمد غالباً على دليل واضح من السوق ، فلا يحتاج المقدر سوى مجرد شاغل العقار عن قيمة الإيجار الذى يدفعه ، وله أن يتأكد من ذلك بدليل كتابى كإيصال الأجرة أو عقد الإيجار، وله أيضاً أن يتجاهل هذه المستندات إذا كانت صورية أو غير حقيقية، ويعتمد على المعلومات التى يستقيها من السوق.

ووفقاً لنظام القيمة السنوية فإن وعاء الضريبة هو القيمة التأجيرية المتوقعة أو الحكمية (الاعتبارية) . وقد عبر القضاء البريطانى بوضوح عن القيمة الاعتبارية بقوله (٤٣٥) : " إن الإيجار أو العائد الذى يحدده القانون هو عائد افتراضى من المستأجر أو شاغل العقار ، أو هو الإيجار الذى يتخيل قيام

(434) William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.pp.27-34.

(٤٣٥) والنص كالاتى: "The rent prescribed by the statute is a hypothetical rent, as hypothetical as the tenant. It is the rent which an imaginary tenant might be reasonably expected to pay to an imaginary landlord for the tenancy of this dwelling in this locality, on the hypothesis that both are reasonable people, the landlord not being extortionate, the tenant not being under pressure, the dwelling being vacant and available to let, not subject to any control, the landlord agreeing to do the repairs, and pay the insurance, the tenant agreeing to pay the rates, the period not too short nor yet too long, simply from year to year. I do not suppose that throughout the length and breadth of Paddington you could find a rent corresponding to this imaginary rent".

شاغل العقار بدفعه إلى مالك تخلي مقابل شغل هذا المسكن فى هذه المنطفة، وهو افتراض يقوم على أن الناس يتصرفون بعقلانية ، وأن كلاً من المالك والمستأجر لا يقع تحت ضغط معين ، فالعقار خال وصالح للسكنى ، والمالك مستعد إجراء الصيانة ودفع التأمين الملائم ، كذلك فإن المستأجر يقبل دفع الأجرة سنوياً .

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة.

ولكن يعيها أنها تعتمد فى التقدير على عناصر خارجية لا تستمد من طبيعة العقار ذاته، ما يوفر الفرصة للغش والتواطؤ بين مالك العقار وشاغله من ناحية، أو بين مالك العقار وموظف الإدارة الضريبية من ناحية أخرى، عن طريق تزوير الإيصالات أو تحرير مستندات صورية وخاطئة ، أو من خلال الاتفاق غير المشروع على التقدير المنخفض لقيمة العقار توصلًا إلى تخفيض الضريبة المستحقة.

ولذلك تلجأ بعض الدول إلى تعيين معيار تحكى لحساب القيمة الإيجارية، يمثل الحد الأدنى الذى يجب أن لا تقل عنه القيمة الإيجارية.

ومن أمثلة ذلك أن الضريبة على ريع العقارات فى سوريا^(٤٣٦) ، تفرض على أساس القيمة الإيجارية الفعلية الوارد فى عقد الإيجار ، ولكن بشرط أن لا تقل هذه القيمة عن خمسة أمثال الربح المالى السنوى للعقار فى حالة تأجيره غير مفروش.

كما أن العقارات التى يشغلها مالكوها لا تتوافر لها المستندات التى تساعد فى تقدير قيمة إيجارية لها، مما يضطر المقدر غالباً إلى الاستعانة بطرق بديلة، أشهرها الاسترشاد بالعقارات المثيلة والتى تشغل بالمستأجرين لتقدير قيمة الإيجار فى العقار الشاغر أو المشغول بصاحبه دون تأجير ، مع ما فى قاعدة معاملة المثل من عيب إذ قلما نجد العقار الذى يماثل عقاراً فى نفس المكان مساحة وموقعاً وتنظيماً وتنسيقاً.

(٤٣٦) راجع القانون رقم ٣٩ بتاريخ ١٨/١٠/٢٠٠٤ بشأن استيفاء ضريبة ريع العقارات لغير السوريين.

العناصر المؤثرة فى تحديد القيمة الإيجارية أو طريقة الدخل

- ١- قيمة الأرض: وهي نفس قيمة الأرض بطريقة التكلفة.
- ٢- قيمة البناء:
 - * الإيجار السنوي: هو معدل الإيجار السنوي للمتر المربع من البناء.
 - * تكاليف الصيانة: هي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي.
 - * تكاليف الإدارة: هي قيمة مقطوعة تخصم من قيمة الإيجار السنوي وتشمل أجور الحارس أو الجنائني وغيرها.
 - * الرسوم والضرائب: هي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي وتشمل الضرائب السنوية (المسقطات وغيرها) التي تدفع للبناء.
 - * مخاطر عدم القدرة على التأجير: وهي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي وهي تعبر عن احتمالية عدم تأجير البناء لأي ظرف كان.
 - * الدخل من البناء: هو قيمة الإيجار السنوي مطروحا منه جميع النسب المذكورة أعلاه.
 - * الفائدة على قيمة الأرض: هي مجموع الفوائد التي سيحصل عليها صاحب العقار إذا أودع قيمة الأرض لدى البنك لمدة تساوي العمر المتبقي للبناء.
 - * صافي الدخل السنوي: هو الدخل من البناء مطروحا منه الفائدة على قيمة الأرض.

ب- طريقة تقييم رأس المال

- تعتبر طريقة تقييم رأس المال *capital valuation* هي الطريقة العكسية لطريقة القيمة الإيجارية ، حيث تعدد طريقة تقييم رأس المال على أساس موضوعى ، إذ يرجع إلى تقييم العقارات وفقاً لخصائصها .
- ويمثل وعاء الضريبة فى هذه الحالة بأنه القيمة المقدرة أو المربوطة للأرض أو العقار وفقاً لسعر بيعه المتوقع ، أو على أساس عائد تأجير العقار المتوقع

له غلة . ولذلك يراعى للوصول إلى القيمة المقدرة عوامل مختلفة ، مثل : سعر السوق الحقيقي ، ومساحة العقار وموقعه، ومادة بنائه^(٤٣٧).

ويكون على المقدر أن يعتبر العقارات التي يملكها الممول هي صفقات للبيع في تاريخ تقدير الضريبة ، فيحدد لها قيمة لبيعها ، من خلال تجميع البيانات اللازمة عن السوق العقارى ، ومحاولة تحليلها على العقارات التي تقع في مكان معين ، وتبعاً لمساحة كل عقار ووصفه.

وتحتاج هذه الطريقة أن تقسم العقارات إلى مجموعات تبعاً لكل مدينة أو إقليم، مما يتيح الأساس لحساب قيمة كل متر مربع من العقارات الخاضعة للضريبة على أساس سعر بيعها في وقت التقدير (سعر البيع الحالى) ، أو على أساس تكلفة الإحلال المستهلكة *depreciated replacement cost* أى الثمن الذى يمكن أن يدفعه مالك العقار فيما لو أراد إحلال عقار آخر بدلاً عنه بسبب استهلاكه أو التصرف فيه .

ويراعى في تقدير قيمة العقار وفقاً لهذه الطريقة التحسينات التي أجريت على هذا العقار ، وأثرها في رفع مستوى العقار من فئة إلى فئة أخرى.

كما يحتاج المقدر إلى أن يكون على علم بتكاليف إنشاء المباني من خلال جمع البيانات المرتبطة بذلك من متعهدى وموردى مواد البناء .

ولا تتجاهل هذه الطريقة العوامل التي تؤثر في تخفيض قيمة العقار أو زيادتها ، مثل عوامل القدم والموقع والمرافق التي تتصل به أو لا تتصل.

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تعامل كل عقار تبعاً للظروف الخاصة به، ومن ثم تتحمل العقارات الفاخرة بضريبة أعلى من الضريبة التي تتحملها العقارات الأقل في مستواها .

ومع ذلك ؛ فإنها لا تخلو من عيوب فهي تحتاج إلى قدر تفصيلي من المعلومات ، وقدرة فائقة على تحليلها، وسوق عقار منظم ، مما يحمل الإدارة

(437) Viktor Trasberg: *Land and Property Taxation in the Baltic States, The 43rd European Congress of the Regional Science Association, Finland , August 30,2003, p. 4.*

الضريبية أعباء وتكاليف مادية وبشرية كبيرة ، قد لا تسفر عن نتيج مرضية فى ظل مناخ غير ملائم ، وهو ما يجعل هذه الطريقة فى الدول النامية غير ملائمة.

فضلاً عن أن هذه الطريقة تتجاهل الدخل الذى يتحقق فعلاً من العقار، فتخضع للضريبة كافة العقارات التى تحقق دخولاً باهظة أو دخولاً منخفضة أو لا تحقق دخولاً على الإطلاق ، اكتفاء بالسمات الخاصة التى يتميز بها العقار، فكم من عقار فاخر يشغله صاحبه ولا يحقق دخلاً، ولا يعبر عن ثراء صاحبه، حين يؤول إليه من ميراث أو من تراث ثراء ولى.

وكم من عقار منخفض المستوى فى منطقة عشوائية يحقق دخلاً كبيراً ، لا لشيء إلا لأنه يقع فى منطقة مكتظة بالسكان، الذين تتخفف دخولهم ويحتاجون هذا النوع من العقار. ومع ذلك يخضع النوع الأول من العقارات لضريبة أكبر من الضريبة التى يخضع لها النوع الثانى من العقارات بسبب السمات الموضوعية التى يتميز بها الأول ولو لم يحقق دخلاً لصاحبه.

ج- الضريبة على قيمة الموقع *Site Value Taxation*:

تعتبر هذه الضريبة حالة خاصة من الضريبة على القيمة الرأسمالية للعقار ، على أمل تحسين كفاءة استعمال الأراضى الحضرية . وتعتبر نوعاً من الضريبة القيمة *ad valorem tax* ، حيث^(٤٣٨) يتحدد وعاء الضريبة على أساس قيمة الصفقة العقارية فى الوقت الحالى ، ومن ثم فإن الوعاء يرتبط بالاستعمال الكفء للأرض ، وطالما لا تفرض ضريبة على التحسينات أو الإضافات التى تقع على هذه الأرض فإن مالك العقار يكون مخيراً بين أن يبيع الأرض بالسعر الملائم له ، أو يستغل الأرض فى إقامة مبان عليها دون خوف من أن تزيد الضريبة بسبب هذه المباني.

ويستند أنصار هذه الضريبة على أنه إذا خضعت الأرض فقط للضريبة فإنه لن يكون لدى المالك مانعاً من أن يطور هذه الأرض بأفضل

⁽⁴³⁸⁾ R.Bahl : *Land Taxes versus property taxes in Developing Countries and Transition*,

كفاءة ممكنة. وقد طبق هذا النظام في عدد من الدول النامية مثل باربادوس وجامايكا وكينيا وتايوان وبعض مناطق من أستراليا وفي نيوزلاند وجنوب إفريقيا. ومع ذلك توجد عيوب تنسب إلى هذه الطريقة حيث يعتقد أن هذه الطريقة غير واقعية، و لم تبين أثرها على الأراضي الفضاء في الدراسات التطبيقية. وأن هذه الطريقة لا تثمر إلا حصيداً ضريبية منخفضة لا تعوضها الدول إلا بالأسعار الضريبية المرتفعة. وغالباً ما ينازع الساسة والخبراء الحكومات بأن هذه الطريقة لا تفرض على العقارات الكائنة في وسط المدينة من فنادق و عمارات سكنية أو أماكن راقية ، ولذا فمن الأفضل أن تطبق الدولة ضريبة بسعر منخفض على وعاء أكثر اتساعاً ، تدخل فيه الإنشاءات والتحسينات التي تقع على الأراضي.

ولا ننسى ما لهذه الطريقة من مزايا فهي تشجع على استثمار الأراضي دون خوف من أن تفرض الضريبة على الإنشاءات فتزيد فرص العمل وتقل تكلفة السكن ، كما أن هذه الطريقة سهلة التقدير ، حيث يمكن لإدارة الضريبة ربط جميع الأراضي بقاعدة معلومات على الكمبيوتر دون أن تتكلف مبالغ باهظة للتقدير .

ويثور التساؤل عن مدى وجود هيكل لضريبة عقارية مثلى للدول النامية، والواقع أنه لا يمكن القول بوجود ضريبة عقارية مثلى، ومع ذلك فيمكن مراعاة عدة اعتبارات للوصول إلى هذه الغاية، وأن الطريق لذلك هو البعد عن وعاء القيمة السنوية للانتقال تجاه تقدير القيمة الرأسمالية. ص ٩٨ وهذا التغير يعكس حقيقة أنه في ظل تحديث المناطق الحضرية يظل الأخذ بنظام تقدير القيمة السنوية أقل أهمية ، وأن مزايا القيمة الرأسمالية تفوقه. ويعتمد هذا الانتقال على التغير في طريقة التقدير ، حيث يكون تقدير الوعاء التاجيري متروكاً للحكومة المحلية ، بينما يترك تقدير القيمة الرأسمالية للحكومة المركزية لتعقيده ، وحاجته إلى تقنية وخبرة فنية.

ويبين الجدول التالي الطرق المختلفة لتحديد وعاء الضريبة:

| الوعاء الضريبي | التعريف | وسيلة القياس | دول تطبقها |
|----------------------------------|--|--|---|
| القيمة السوقية Market Value | الثمن المتفق عليه بين بائع ومشتري بإرادتهما لإتمام صفقة عقارية محايدة (عدم التحيز). | المبيعات المقارنة، أو التكاليف المستهلكة ، أو الدخل المرسل | كندا ، أمريكا ، أستراليا ، أندونيسيا ، اليابان |
| قيمة الموقع Site Value | الثمن المتفق عليه بين بائع ومشتري بإرادتهما لإتمام صفقة عقارية محايدة | المبيعات المقارنة ، وطرح التحسينات من القيمة الإجمالية للعقار | كندا ، نيوزلندا ، وجامايكا ، وجنوب إفريقيا |
| القيمة الإيجارية Rental Value | قيمة الاستعمال الحالي | صافي دخل التأجير | فرنسا والمغرب والهند |
| قيمة الوحدة Unit Value | تصحيح حجم العقار ليعكس الموقع والجودة والعوامل الأخرى | المتر المربع للأرض والبناء للموقع المصحح | إسرائيل وبولندا وأستونيا والتشيك وسلوفاكيا وأرمينيا وروسيا |

Source: Harry Kitchen : Property Taxation : Issues in implementation , Queen's University < ILGR , Working paper, No. 9, 2005.

التطبيقات التشريعية

أعطيت الإدارة الضريبية في أندونيسيا (٤٣٩) مرونة في اختيار أسلوب تقييم العقارات لأغراض الضريبة ، وباستثناء العقارات ذات القيمة العالية فإن جميع العقارات في الحضر والريف تقدر وفق نظم تقدير أو تثمان شاملة ، من خلال تقدير قيمة الأرض لكل منطقة . ويراعى في التقدير التكلفة البديلة لكل بناء ، على أن تقدر بصورة مختلفة مناطق تقسيم الأراضي والغابات والتعدين .

وعلى الرغم من أن الإدارة الضريبية مسؤولة في أندونيسيا عن تقدير العقارات فإنها تعمل ، أو تتصل على نحو وثيق بموظفي الحكومة المحلية ،

(439) Roy Kelly : Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper , No.3,2003,p.6.

للتعاون بينهما والاستفادة من دفاتر تحديد وتسجيل قيمة الأراضي، كما أن التقدير الضريبي تتم مناقشته مع الحكومة المحلية المعنية، ويعتمده رئيس الإقليم لضمان توفير نوع من الرقابة التي تحقق درجة من الجودة والشفافية في التقدير لأغراض الضريبة.

وتفرض الضريبة في كوريا (٤٤٠) على أساس القيمة الإجمالية لكل القطع التي يملكها الفرد في الدولة ، وتتراوح الضريبة ما بين ١% إلى ٥% من القيمة السوقية للعقار، أما المباني والإنشاءات فتفرض الضريبة على أساس تكلفة إعادة الإنتاج. وتفرض الضريبة في الفلبين (٤٤١) على أساس القيمة السوقية الجارية والعادلة للعقار . ويبلغ معدل التقدير حوالي ٢٠% من الأرض، وما بين ١٠% - ٦٠% من المبنى .

ويعين المجلس البلدى في كينيا (٤٤٢) المقدرين بعد موافقة وزير الحكومة المحلية ، ويكون المقدر مسئولاً عن إعداد مسودة قوائم التقدير ، أو مسودة عن قوائم التقدير الإضافى أو التكميلى لأى عقار قابل للثمين كان قد استبعد من قوائم التقدير ، وأى عقار جديد قابل للتقييم ، وأى عقار قابل للتقييم تم تقسيمه أو أدمج فى عقار آخر قابل للتقييم مما أدى إلى زيادة أو نقص القيمة عما سبق تقديره.

وتقدر الضريبة العقارية فى الهند (٤٤٣) على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، ولا تعنى الضريبة بالقيمة السوقية للعقار . وقد قضت المحكمة الدستورية هناك بأنه يعتد بالإيجار العادل .

(440)Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995.

(441)Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995

(442)Tom Konyimish ; Aspects of Rating practice in Kenya, University of Nairobi, p. 25.

(443) Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995.

ويمكن فرض ضريبتى المبانى والأراضى فى تايلاند (٤٤٤) على أساس المعدل السنوى المتوقع من تأجير العقارات، وهو معدل يمكن أن يختلف من سنة لأخرى.

وتفرض الضريبة فى الأردن بواقع ١٥% من القيمة الإيجارية السنوية، وتتراوح الضريبة فى لبنان ما بين ٤% إلى ١٤% من الدخل الاعتبارى للعقار، وتفرض الضريبة فى فلسطين بسعر ١٧% على القيمة المقدرة للدخل الإيجارى، أما اليمن فتحدد الضريبة بواقع إيجار شهر يدفعه الممول مرة كل سنة (٤٤٥). وتقدر الضريبة العقارية فى اليابان (٤٤٦) على أساس القيمة السوقية للعقار وبسعر ضريبي يبلغ ٣٦% من القيمة المقدرة، بينما تخضع الأراضى المخصصة للسكن للضريبة بواقع ٢٥% من هذه القيمة إذا كانت الأرض لا تزيد مساحتها عن ٢٠٠ متر مربع، وتزيد الضريبة إلى ٥٠% من القمة السوقية المقدرة للأرض التي تزيد مساحتها عن ذلك.

وتقدر المبانى على أساس تكلفة إعادة الإنتاج *reproduction cost* ، ويعاد التقدير مرة كل ثلاث سنوات.

وفى مالوى (٤٤٧) يتم تقدير العقارات لأغراض الضريبة على أساس سعر السوق ، بافتراض تلاقى إرادتى البائع والمشتري على نقل ملكية العقار الخاضع للضريبة مقابل ثمن معين ، يكون هو أساس تقدير الضريبة باعتباره ثمن البيع، دون اعتبار لما قد يكون عليه العقار من أوضاع قانونية مختلفة فى تاريخ تقدير الضريبة، أى بغض النظر كون العقار مؤجراً أو محل رهن فى الواقع.

(444) Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Chuskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999 .

(445) Deloitte : ME (Middle East)Tax Hand book, 2nd.ed, International Tax Service , March 2008.

(446)Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995

(447) A.H.Chinhadzand p. Dizako: Property Tax rating and Administration, p. 5.

وتميز الفلبين (٤٨) في تقدير القيمة الخاضعة للضريبة للعقار تبعاً لنوع النشاط المستخدم فيه ، حيث يتم تقدير الضريبة على أساس جزء أو نسبة مئوية من القيمة السوقية للأرض وفقاً للمعدلات الآتية :

| معدل التقدير أو الربط (%) | الغرض من استخدام الأرض |
|---------------------------|--------------------------|
| ٢٠ | سكنى |
| ٤٠ | زراعى |
| ٥٠ | تجارى وصناعى وتعدينى |
| ٢٠ | أرض الغابات |
| ١٥ | ثقافى وعلمى |
| ١٠ | المستشفيات ومحطات المياه |

كما يختلف معدل التقدير والربط على التحسينات بناء على استعمال الأرض ووفقاً لقيمتها السوقية، إذ تبلغ الضريبة على الماكينات بواقع ٨٠% من القيمة السوقية.

وفى لبنان: يستفاد من النصوص القانونية فى لبنان أن المشتري اعتمد لتحديد القيمة التأجيرية الخاصة للرسم البلدي قاعدة اساسية هي الاستناد الى عقود الايجارات وملاحقها المسجلة وفق الاصول وقاعدة استطرادية هي التخمين المباشر في حال عدم وجود عقد مسجل - شرط ان يتعذر معرفة بدل الايجار المتفق عليه بين المؤجر والمستأجر والتثبت من صحته - او في حال وجود عقد يتفق وقيمة البناء لسبب ما دون تحديد او حصر او في حال اشغال البناء من قبل المالك.

وبما ان الحق المعطى للبلدية بموجب احكام المادة (المر ذكرها هو تقدير القيمة التأجيرية كلما توافرت حالة من الحالات المذكورة في هذه المادة والتي تشترك جميعها في الدلالة على الحالات التي ينبغي فيها وجود قيمة تأجيرية او تتضمن قيمة تأجيرية لا تتفق والواقع).

وبما أنه لا مجال في المراجعة الحاضرة من تطبيق قانون الايجارات أو المرسوم الاشتراعي رقم ١٩٦٧/١١ المتعلق بالمؤسسات التجارية لتحديد القيمة

(448) Milwida Guerara : Real property Taxation in Philippines, Ford Foundation, Manila

التأجيرية وسبب ذلك مرده أن القانون الضريبي هو قانون مستقل
(*Auto - nome*) عن القانون العام وعن القانون الخاص وله بالتالي قواعد
خاصة يجب تطبيقها دون التقيد ببعض المبادئ المطبقة في القانون العام
والقانون الخاص لا سيما عندما تتعارض مع نصوص القانون الضريبي والمبادئ
الخاصة المتعلقة بطبيعته القانونية.

وبما ان قيمة الخلو المدفوعة يمكن ان تؤلف عنصرا من عناصر التقدير
لتحديد القيمة التأجيرية نظرا لموقع العقار ومساحته.

وبما أن انتقال المؤسسة التجارية لشخص آخر لا يولي هذا الشخص من
الناحية الضريبية الحق بالتمسك ببديل الاجارة القديم للمؤسسة بحجة ان الاجارة
قد انتقلت اليه تبعا لانتقال المؤسسة له وانها تحدد للاجارة السابقة.

وبما انه يحق للبلدية اجراء تخمين جديد عند انتقال مؤسسة تجارية من
شخص الى آخر وعندما يتم تنظيم سند جديد ببديل الاجارة الجديد بين المالك
ومن انتقلت اليه الاجارة وفقا لاحكام المادة ٩ من المرسوم الاشتراعي رقم
١٩٦٧/١١ (قرار رقم ١٢٥ تاريخ ١٩٩٢/٤/٨ ت.ع./ بلدية طرابلس).

وتتحدد الضريبة في باكستان بواقع ٦% على قيمة العقار ، وتحصل المملكة
العربية السعودية ١٠% من قيمة بيع العقار الذي يملكه أو تتصل ملكيته إلى
أجنبي مقيم في المملكة^(٤٤٩).

(449) Deloitte : *ME (Middle East)Tax Hand book, 2nd.ed, International Tax Service, March 2008*

المطلب الثانى

حصص العقارات وتقدير قيمتها فى التشريع المصرى

نظم قانون الضريبة على العقارات المبنية المصرى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أحكام حصص العقارات وطرق تقديرها ، ونوضح ذلك فى فرعين على النحو التالى:

الفرع الأول

حصص العقارات

يستفاد من نص المادتين ١٣ و١٤ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أنه يلزم لتقدير القيمة الإيجارية حصص العقارات ، بمعنى تحديدها ووصفها على نحو شامل ودقيق، يتناول كل عقار مبنى، فيبين رقمه واسم مالكه، واسماء شاغليه ، واسم الشارع الكائن به هذا العقار ، وعدد الأدوار، وعدد الوحدات، وما تحتويه كل وحدة من غرف وصلالات ومنافع. وبالجمله فإن حصص العقارات يعنى جردها وتحديدها ووصفها وصفاً دقيقاً نافياً للجهالة^(٤٠). وتثبت هذه البيانات فى سجل خاص يسمى دفتر الحصر.

ولهذا الدفتر أهمية من الناحيتين القانونية والعملية^(٤١)؛ إذ يعتبر دفتر الحصر هو السند الوحيد الذى يشهد بمقدار الضريبة المفروضة، وهو الذى يعول عليه فى وصف وحدات العقار على أنها حجرات أو غرف للخدم، وهو المرجع الذى يستدل منه على حقيقة الخلاف بين الممول أو المالك أو الجهة المختصة بتحصيل الضريبة على مقدارها أو فرضها أو خضوع العين للإعفاء منها، بشرط أن يكون الوصف الوارد بهذا الدفتر مطابقاً للواقع وقت إجراء الحصر، وإلا جاز لصاحب الشأن أن لايعتد به، وأن يطلب تصحيحه. والحصص نوعان: حصر عام وحصر سنوى:

^(٤٠) محمد فريد عجرمة وآخرون، ص ١٣.
^(٤١) زكريا شلش، ص ١٠-١٢ وأحكام النقص التى أشار إليها.

الحصر العام: ويقصد به جرد أو إعادة جرد كافة العقارات المبينة الخاضعة للضريبة، والواقعة داخل حدود الجمهورية، تمهيداً لتقدير القيمة الإيجارية أو إعادة تقديرها، وربط الضريبة.

ويتم هذا الحصر مرة كل خمس سنوات، ويجب الشروع في إجراءات إعادة الحصر - وفقاً لنص المادة ٤ - قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، وثلاث سنوات على الأكثر .

وكانت المادة ١١ من القانون الملغى تحدد المدة الزمنية التي يسرى عليها التقدير ، ومن ثم الحصر العام، عشر سنوات (٤٥٢)، فعُد القانون الجديد هذه المدة إلى خمس سنوات فقط ، لأنه رأى أن عشر سنوات مدة طويلة تحدث خلالها تغيرات كبيرة سواء في مجال التنمية العقارية أو السوق العقارى مما يستلزم تخفيضها حتى لا يكون تقدير الضريبة العقارية متخلفاً عن حقيقة وضع العقارات .

كما قرر القانون الجديد أن تتم إعادة التقدير ، ومن ثم إعادة الحصر العام، قبل مدة سنة على الأقل من انتهاء مدة العشر سنوات ، وكان القانون الملغى يحددها بالسنتين الأخيرتين ، وإن كان العمل قد جرى في مصلحة الضرائب على أن تبدأ فترة الإعداد لهذا الحصر قبل ستة أشهر من بدء فترة السنتين المذكورة ، يعد خلالها المختصون بالضرائب العقارية الدفاتر والمطبوعات وتستكمل بيانات الفترة السابقة وتتلقى المصلحة إخطار الملاك والمنتهجين الذين يلزمهم القانون بتقديمها خلال هذه الفترة .

ورغم أن فترة السنتين التي حددها القانون المُلغى لبدء إجراءات إعادة الحصر والتقدير تبدو معقولة نظراً للأعباء الإدارية التي تلازم هذه الإجراءات، إلا أن ما أتى به القانون الجديد من تخفيض هذه الفترة بسنة لا يعنى شيئاً ذا

(٤٥٢) نصت المادة ١١ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على أن " تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة ٣ تقديراً عاماً كل عشر سنوات ، ويعاد التقدير خلال السنتين الأخيرتين لكل فترة . كذا تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية ولأجزائها المنصوص عليها في الفقرة التالية من المادة ٣ في الثلاثة شهور الأخيرة من سنة حدوثها ، ويعمل بهذا التقدير من أول السنة التالية إلى نهاية مدة العشر سنوات المقررة للتقدير العام."

قيمة في الواقع ، حيث اعتبر القانون الجديد أن فترة إعادة الحصر والتقدير تكون سنة على الأقل، مما يعنى إمكان البدء فعلاً في إجراءات إعادة الحصر قبل هذه الفترة بسنة أو أكثر.

ولا يترتب على مخالفة مصلحة الضرائب العقارية لمواعيد إجراءات إعادة الحصر أى جزاء، ومن ثم فإن المواعيد التي تضمنها القانون لهذا الشأن هي مواعيد تنظيمية ، الغرض منها حث المصلحة على أن تقوم بعملها في المواعيد المناسبة ، وقبل أن تبدأ المدة الخمسية اللازمة لتقدير وربط ضريبي جديد. وتبدأ (٤٥٣) إجراءات إعادة التقدير الخمسي للقيمة الايجارية السنوية للعقارات المبنية ، وفقاً للإجراءات الآتية:

أ - يصدر رئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية بيانا بالإجراءات التي تتبعها لجان الحصر والتقدير لإعادة تقدير القيمة الايجارية السنوية للعقارات المبنية التي ستتخذ أساساً لحساب الضريبة، وتحديدًا بداية ونهاية مدة عمل هذه اللجان ولجان الطعن.

ب - يعلن عن بداية إجراءات إعادة التقدير بجميع وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة لیتسنى للمكلفين بأداء الضريبة تقديم قراراتهم في المواعيد المحددة قانوناً.

ج - تضع المصلحة خطة عمل وخطوط سير للجان الحصر والتقدير للقيام بإجراءات الحصر والتقدير للقيمة الايجارية.

د - يعلن عن التقديرات التي تقرها لجان الحصر والتقدير بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه، وينشر عن إتمامها في الجريدة الرسمية، ويخطر بها ذوو الشأن، طبقاً لحكم المادة ١٢ من هذه اللائحة، ويكون الإخطار على هذا الوجه مجرياً لميعاد الطعن على تقدير القيمة الايجارية. هـ - تتخذ إجراءات الربط والتسويات والتحصيل وتطبيقها ابتداءً من أول يناير التالي لأول تقدير أو الثاني لنهاية مدة التقدير الخمسي (نهاية مدة الخمس سنوات) التي تم خلالها بدء إجراءات إعادة التقدير.

(٤٥٣) المادة رقم ٣ من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويجب الا يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الايجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن على ٣٠% من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥% بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

الحصر السنوي: ويقصد به جرد العقارات المستجدة ، أو الأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها ، والعقارات التي حدثت في أجزائها تعديلات غيرت من معالمها، أو من كيفية استعمالها، بحيث تؤثر على قيمتها الإيجارية تأثيراً محسوساً، والأراضى الفضاء المستقلة والتي زالت عنها أسباب الإعفاء الواردة بالمادة (١٨) ، وكذلك العقارات وأجزاء وملحقات العقارات التي لم يسبق حصرها رغم وجودها، والتي تعرف بسواقط الحصر، و الوحدات^(٤٤) التي انقضت العلاقة الايجارية لها بإحدى الطرق القانونية وكانت تخضع لنظم تحديد الأجرة وفقاً لأحكام القانون 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 الصادرة قبلهما.

ويتم ربط الضريبة بناءً على الحصر السنوي اعتباراً من السنة التالية لتاريخ إتمام البناء أو تعديله أو شغله على غير إتمام، باستثناء سواقط الحصر فتربط الضريبة بأثر رجعي من أول السنة التالية لتاريخ إتمام البناء أو الإشغال الفعلي^(٤٥).

ويحق العمل أمام لجان التقدير لمعرفة ما إذا كان التغيير الذي تم على المبنى يعد تغييراً جوهرياً يستحق الحصر السنوي وإعادة تقدير القيمة الإيجارية، أم أنه تغيير بسيط أو غير جوهري لا يصل إلى هذا الحد ، حيث أن هذه التعديلات تنحصر في نوعين هما:

^(٤٤) المادة رقم ٥/٥ من اللائحة التنفيذية للقانون.
^(٤٥) محمد فريد عجرمة وآخرون، ص ١٥.

النوع الأول: التغيير فى معالم العقار أو فى كيفية استعماله

ومن صورها : تحويل غرفة فى شقة فى الدور الأرضى إلى دكان بعد إجراء تعديلات على المبنى تجعله صالحاً لذلك ، أو إجراء تعديل على الشقة الواحدة لتكون شقتين منفصلتين بعد أن قام المالك بفتح الأبواب والنوافذ ، أو سد ما كان موجوداً منها ، أو قسمة الدكان الواحد إلى جزأين بعد أن أخلى من مستأجره السابق ، بهدف إعداده لمزاولة نشاط آخر ، وبعد إدخال المرافق إليه، وما يتطلبه استعمال النشاط الجديد مما أدى إلى رفع قيمته الإيجارية.

وتعتبر هذه التغييرات جوهرية ، لأنها غيرت من معالم العقار أو فى كيفية استعماله ، مما يستوجب الحصر السنوى.

وفى المقابل : لا يعد تغييراً جوهرياً ، ومن ثم لا يحتاج إلى إجراء حصر سنوى ، التعديلات التي تجرى على العقار دون أن تغير من طبيعته السابقة ، أو من طريقة استعماله ، ودون أن تؤثر على قيمته الإيجارية بالزيادة أو النقص. ومن أمثلتها: إقامة حائط يفصل شقة عن أخرى قائمة ، أو تحويل المطبخ إلى غرفة للمعيشة ، أو إقامة جدار يقسم الدكان ببابين إلى دكانيين لكل مهما باب واحد ويستغلها ذات المستأجر وبنفس قيمته الإيجارية.

النوع الثانى : الإصلاحات أو التحسينات أو الترميمات

قد يقوم المالك بعمل تصليحات أو ترميمات لعقاره بهدف صيانته دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة فى إيجار السكن ، مثل تغيير الأسقف المعيبة من كمرات حديدية إلى خراسانة مسلحة^(٤٥٦) . وهذه الأعمال لايشملها الحصر السنوى.

أما إذا أدت هذه الأعمال إلى إضافة فى العقار لم تكن موجودة من قبل، كأنشاء غرف جديدة أو حمامات أو جراج أو تركيب مصاعد^(٤٥٧)، بما يصح أن تقدر لها أجره خاصة. وفى هذه الحالة تعد هذه الأعمال تعديلات جوهرية

^(٤٥٦) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ١٤/٢ / ٢٩٨ بتاريخ ١٩/١٩/١٩٥٩ .
^(٤٥٧) فتوى مصلحة الأموال المقررة رقم ٣٦٢٦ بتاريخ ٣٠/٨/١٩٥٦ مشار إليها فى : عبد الفتاح مراد، ص ٤٠، ص ٤١.

على العقار تستحق أن يشملها الحصر السنوي ، وإعادة تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة.

وفى جميع الأحوال فإن التعديلات الجوهرية التي نصت عليها الفقرة ٣ من المادة ١٤ من القانون الجديد لإعادة التقدير مسألة موضوعية ، تترك لظروف كل حالة على حدة ، ويمكن الاستئناس فى ذلك بالمعايير التي وضعها ذلك النص، وهى أن تكون هذه التعديلات من شأنها التغيير من معالم العقار أو من كيفية استعماله، بحيث تغير قيمتها الإيجارية تغييراً محسوساً^(٤٥٨) .

ولذلك قضى^(٤٥٩) بأن : تكييف التعديلات بأنها جوهرية تغير من طبيعة المبنى وتجعله فى حكم المنشأ فى تاريخها أو بأنها بسيطة لا تحدث به مثل هذا التغيير إنما هو تكييف قانونى يستند إلى تقدير الواقع، ويخضع بالتالى لرقابة محكمة النقض.

القائم بالحصر

يقوم بحصر العقارات فى كل مديرية أو محافظة موظفون يندبون لذلك. ووفقاً لنص المادة ١٣ من القانون^{٤٦٠} تشكل لجان الحصر والتقدير بقرار من وزير المالية، أو من يفوضه، برئاسة ممثل عن المصلحة وعضوية ممثل عن المحافظة الواقع بها العقار وأحد المكلفين بأداء الضريبة فى نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ. ويجب أن يكون هذا الاختيار من بين من يرشحه المجلس الشعبى للمحافظة حال وجوده. وفى حالة قيام هذه اللجان بحصر وتقدير المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانى والمناجم والمحاجر وما فى حكمها من منشآت ذات طبيعة خاصة، فىكون اختيار ممثل المكلفين فى عضويتها بناءً على ترشيح اتحاد الصناعات أو اتحاد الغرف المختص، أو بناءً على ترشيح الوزير المختص بالنسبة للنشاط الذى لا يضم الجهات القائمة اتحاد. ويجب أن كون المرشح من بين ذوى الخبرة فى مجال

^(٤٥٨) قضاء النقض فى الطعن رقم ١٧٧٥ لسنة ٢٦ ق ، جلسة ١٩٧٥/١٢/٣١ .

^(٤٥٩) الحكم بالنقض فى الطعن رقم ٦٩٣ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩٨١/٦/٢٠ .

^(٤٦٠) بعد تعديلها بالقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ والقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ .

النشاط. وتحدد اللائحة التنفيذية أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ونطاق اختصاص كل منها^(٤٦١).

ويمكن أن يلحق باللجنة احد عمال الخدمة المعاونة للقيام بعمليات ترقيم العقارات ، ويطلق عليه المنهمر . ولا يعتبر عضواً فى اللجنة^(٤٦٢).
وأما فيما يتعلق بالمنشآت ذات الطبيعة الخاصة ، وهى المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانى والمناجم والمحاجر وما فى حكمها من منشآت ، فقد أوجب القانون^(٤٦٣) أن يتم وضع معايير لتقييمها، بغرض تحديد وعاء الضريبة لها. ويصدر بهذه المعايير قرار من الوزير المختص. ويعد الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون جدولاً استرشادياً يقبل التعديل تبعاً لمعايير التقييم التى سيتم الاتفاق عليها.

الإقرارات

تسهيلاً لعملية الحصر فقد الزم المشرع المكلفين بتقديم إقرارات، حيث أوجبت المادة ١٤ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أن يقدم كل مكلف (مالك أو منتفع بعقار خاضع للضريبة) إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع فى دائرتها العقار إقراراً فى المواعيد الآتية :-

١- فى حالة الحصر العام يقدم الإقرار فى النصف الثانى من السنة السابقة للحصر العام عن كل من العقارات التى يملكها أو ينتفع بها.
٢- فى حالة الحصر السنوى يقدم الإقرار نهاية شهر ديسمبر من كل سنة عن كل ما حدث خلال السنة.

والأصل أن المالك غير ملزم بتقديم إقرار قبل إتمام المبنى، بل يقع على عاتقه التزام بالتقدير السنوى عند إتمامه وصلاحيته للاستغلال، أو الإقرار عن

^{٤٦١} راجع المادة ٧ من اللائحة التنفيذية للقانون.

^{٤٦٢} () محمد وحيد عجرمة وفاروق مصطفى عبد العزيز : الضريبة على العقارات المبينية وضريبة الملاهى ، مطبوعات معهد المحصلين والسياريف ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ١٨.

^{٤٦٣} الفقرة الأخيرة من المادة ١٣ من القانون بعد تعديله بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤. ويلاحظ أن المشرع قد ألزم وزير المالية بأن يصدر قرار المعايير المذكورة خلال ثلاثة أشهر من تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ سالف الذكر.

أجزاء المباني التي تمت خلال السنة واستغلت فعلاً أو أصبحت صالحة لربط الضريبة عليها قبل أول يناير من السنة التالية^(٤٦٤).

ولقد ألزمت المادة رقم ١٢ من اللائحة التنفيذية كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية، سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، أن يقدم لمأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرة اختصاصها العقار إقراراً على النموذج المعد لذلك بمقر المأمورية مقابل إيصال دال على ذلك، أو بخطاب موصى عليه بعلم الوصول، وذلك خلال المواعيد المنصوص عليها في المادة ١٤ من القانون، ويجب أن يشتمل الإقرار الخمسي أو السنوي على البيانات الآتية:

أ - اسم المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية وصفته بالنسبة للعقار المقدم عنه الإقرار وفقاً لحكم المادة ٢ من القانون.

ب - اسم المحافظة الواقع في دائرتها العقار المبنى واسم التقسيم الإداري كاسم المدينة أو البند والقسم أو المركز أو الناحية والشارع وفروعه ورقم العقار المحدد تنظيمياً أو بمعرفة الضرائب العقارية سواء كان سابقاً أو حالياً.

ج - عدد ادوار العقار المبنى وعدد الوحدات في كل دور والمحتويات التقسيمية لكل وحدة ومساحتها وقيمتها وفقاً لعقود التمليك أو رخصة البناء، أو طبقاً للكائن على الطبيعة.

د - اسم الشاغل و الإيجار الفعلي ونوع الاستغلال.

هـ - عنوان مقدم الإقرار ورقم القومية.

و - المستندات المحدد بها ثمن العقار ان وجدت.

ز - عنوان المراسلة المختار.

ح - بالنسبة إلى الوحدات المستعملة في غير أغراض السكن، يجب أن يشتمل الإقرار بالإضافة إلى ما سبق على اسم المالك أو اسم المنشأة ورقم الملف الضريبي ورقم التسجيل الضريبي ورقم السجل التجاري ورقم ترخيص النشاط.

^(٤٦٤) راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية والقروية بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ١٤٨٤ في ١٩٥٧/٥/٦.

وفي جميع الأحوال لا يعفى المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من تقديم الإقرار إذا سبق للجنة الحصر والتقدير أن قامت بإثبات عقاراته بالدفاتر أو كانت مغفأة من الضريبة طبقاً للمادة ١٨ من القانون.

ووفقاً لنماذج الإقرارات المعتمدة من وزارة المالية يجب أن يقدم المالك أو المنتفع أو المستعمل للوحدة السكنية الإقرار ، موقِعاً منه أو مبصوماً بخاتمه، على كل صفحة من صفحات الإقرار ضمناً لصدق بيانات الإقرار.

وإذا كان العقار ، أو الوحدة الخاضعة للضريبة ، موروثاً أو مشتركاً على المشاع فإنه يكتفى بإقرار واحد يقدمه احد الورثة أو الشركاء .

ويقع عبء الإقرار عن العقارات المملوكة لناقص الأهلية أو الغائب أو الشخص الاعتباري على من يمثله قانوناً ، وعلى ناظر الوقف بالنسبة للعقارات الموقوفة^(٤٦٥) . ويجب على الوكيل أو النائب عن المكلف أن يقدم، مع الإقرار، سند الوكالة وإرفاق صورة منه تفيد صحته، أو إرفاق صورة من عقد الشركة أو قرار الجمعية العمومية أو شهادة ميلاد المشمول بالولاية أو قرار الوصاية أو حكم المحكمة الدال على ذلك.

ويجب أن يحصل مقدم الإقرار على إيصال يفيد استلام الإقرار مدوناً به تاريخ الاستلام ورقم المسلسل. ولا يعفى مالكو العقارات أو أصحاب حق الانتفاع بها من تقديم هذه الإقرارات التي أوجبها القانون، حتى ولو سبق لجنة الحصر أو التقدير إثبات تلك العقارات بدفاترهم أو كانت مغفأة من الضريبة، لأن هذا الالتزام مقرر على المكلفين به يتعين الوفاء به في المواعيد المقررة، وبغض النظر عن أهميته لمصلحة الضرائب العقارية أو سبق علمها بما يتضمنه من بيانات.

ويجب أن تشتمل الإقرارات على البيانات الأساسية التي تفيد في عملية الحصر . وقد أوضحت المادة السابعة هذه البيانات، وهي: اسم المدينة أو البلدة

(٤٦٥) نبهت مصلحة الضرائب العقارية موظفيها (في الكتاب الدوري رقم ٣٢ لسنة ١٩٩٣) إلى عدم قبول الإقرار أو التظلم من الغرامة من غير الأشخاص الذين حددهم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حتى لا تدخل المصلحة في حالة قبول الإقرار من غير الأشخاص الذين حددهم القانون في أي نزاع ينشأ عن تقديم إقرار غير مطابق من غير ذي صفة.

أو القسم أو المركز أو الشارع ، ورقم العقار ، وعدد الأدوار ، وعدد المساكن في كل دور ، ومحتويات كل مسكن، واسم المستأجر، والإيجار الفعلي له ، ونوع استغلاله . كما يجب أن يتضمن الإقرار عنوان مقدمه.

ويقدم الأقرار عن كل عقار مبنى (منزل /فيلا/ شقة/ كشك/عوامة / منشأة تجارية أو صناعية ...إلخ) على أن يذكر في الإقرار عدد الأدوار ووصف وحدات العقار وتحديد نوع الاستغلال كل لكل وحدة، بما في ذلك البديوم والأرضى والميزانين والجراجات ، وإن تعدد أى منها.

ولا يتحقق الالتزام بالإقرار في حالة الحصر السنوى إلا بعد أن يكون الحصر العام قد تحقق، بمعنى أن الأمر يستفتح بالحصر العام ، ويوالى بالحصر السنوى حتى يحل الحصر العام التالي، فلا يسبق الحصر العام السنوى وإنما يمهد له، سواء منذ البداية أو بالنسبة لما يضاف إليه من عقارات خاضعة للضريبة^(٤٦٦). وبالتالي فلا ينشأ التزام المالك أو المنتفع بتقديم الإقرار السنوى إلا عند قيام الحكومة بالتزامها بالحصر العام الذى يترتب عليه بعد ذلك الاقرار بالإضافة والتحسينات التي طرأت بعده.

مد ميعاد الإقرار:أجاز المشرع ، بالقانون رقم (١) لسنة ٢٠١٠ المعدل للمادة (١٤) من قانون الضريبة على العقارات المبينة رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، أن يصدر قراراً بمد تقديم الإقرارات لمدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر^{٤٦٧}. ويتضح من هذا النص أن مد الإقرارات لا يكون تلقائياً، وإنما يتعين لتقريره صدور قرار من وزير من وزير المالية، يحدد فيه المدة التى يمد خلالها الإقرار المتعلق بالحصر السنوى أو الحصر العام دون غيرهما من الإقرارات. فى ضوء ما يراه الوزير ملائماً للصالح العام، وبحيث أن لا تتجاوز مد أجل تقديم هذا الإقرار ثلاثة أشهر.

^(٤٦٦) الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٤٢٢ بتاريخ ٢٠١٠/٧/١٠ ، جلسة ٢٠١٠/٥/١٦ ، ملفها رقم ٥٧٦/٢/٣٧ .
^{٤٦٧} نشر القانون رقم (١) لسنة ٢٠١٠ بعدد الجريدة الرسمية رقم (٣) تابع، بتاريخ ٢٠١٠/١/٢١ .

ويعتبر القرار الوزرى الصادر بمد أجل الإقرار المذكور متعلقاً بالفترة الزمنية التى يصدر خلالها، فلا يمتد أثره إلى الفترات أو السنوات التالية، كما لايعنى بالضرورة أن يكرر وزير المالية قراره فى فترة تالية ، لأن الأمر منوط بسلته التقديرية فى مدى ملاءمة إطالة أجل الإقرار للفترة التى سمح له المشره بها.

الجزء على مخالفة أحكام الإقرار: كان القانون السابق يلزم الممول الذى لم يقدم الإقرار فى الميعاد المحدد قانوناً بغرامة تعادل ربع الضريبة العقارية المقررة أو المعفى منها . ومناطق هذه الغرامة هو عدم تقديم الإقرار فى الميعاد ، بحيث إذا ثبت أنه قد قدم الإقرار فى هذا الميعاد فإنه يعفى من هذه الغرامة ، حتى ولو كان هذا الإقرار ناقصاً بعض البيانات المقررة قانوناً. ويتعين فى هذه الحالة على المصلحة أن تخطر المكلف بضرورة استيفاء هذا النقص فى الميعاد فإذا استوفاه فإنه لاوجه لإلزامه بالغرامة، إذا كان النقص فى بيانات رأت المصلحة أنها بيانات ثانوية.

أما إذا رؤى زيادة الربط بسبب حدوث تعديل فى العقار لم يقدم الممول عنه إخطاراً ، فإن الغرامة تفرض فى هذه الحال على أساس^(٤٦٨) الفرق بين الربط القديم والربط الجديد.

وإذا قدم الممول الإقرار فى الميعاد دون أن يتضمن البيانات المقررة قانوناً، والتي من شأنها التعرف على حقيقة وعاء الضريبة المستحقة على العقار وشخص المكلف به، بحيث كان النقص فى هذه البيانات جوهرياً لا يحقق الغاية من تقديم الإقرار ، أو كانت البيانات الواردة فى الإقرار غي صحيحة ، فإنه يلزم الممول بأداء غرامة تعادل مثل الضريبة العقارية أو المعفى منها. ومن أمثلة ذلك^(٤٦٩) تضمين الإقرار بيانات عن القيمة الإيجارية للمسكن تقل عن القيمة الحقيقية له ، أو الخطأ فى عدد الأدوار، أو تجهيل موقع العقار تجهيلاً يصعب على لجنة الجرد الاستدلال عليه. وفى هذه الحالة يتم التمييز بين حالتين :

^(٤٦٨) فتوى مصلحة الأموال المقررة رقم ١-١٠/٧٧ ج ٢ بتاريخ ١٩٥٦/٥/٢٠.
^(٤٦٩) فتوى مصلحة الأموال المقررة ، ملفها رقم ٢٢- ١/٣٢ ، بتاريخ ١٩٥٥/١/٢٢.

الحالة الأولى : إذا كان الخطأ فى بيانات الإقرار تتعلق بجزء من العقار أو العقارات التى يملكها أو ينتفع بها الممول ، بينما بيانات الأجزاء أو العقارات الأخرى صحيحة، فإن الغرامة لا تفرض (٤٧٠) فى هذه الحالة على جميع العقارات، وإنما تفرض الغرامة على الجزء أو الأجزاء محل البيانات غير الصحيحة فقط.

الحالة الثانية: إذا كان نقص البيانات أو الخطأ فى إدراجها لم يؤد إلى عدم تمكين المختصين من الوقوف على حقيقة وعاء الضريبة وشخص المكلف بها ، فإن الغرامة فى هذه الحالة لا تكون واجبة ، ويكون اقتضاؤها رغم ذلك غير قائم على سبب قانونى (٤٧١). ومن أمثلة الأخطاء أو النقص غير المؤتم: أن لا يذكر الممول فى الإقرار عدد الحجرات فى كل مسكن (٤٧٢)، أو خلو الإقرار من بيان القيمة الإيجارية للعقار المقدم عنه الإقرار (٤٧٣).

وكان للمالك أو المنتفع الذى وقعت عليه الغرامة أن يتظلم إلى مدير عام مصلحة الضرائب العقارية أو مدير عام الجهة المختصة بربط وتحصيل الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ تكليفه بالأداء .

ومنحت للمدير العام سلطة تقديرية فى أن يرخص فى إعفاء جميع المتظلمين بصفة عامة من الضريبة ، ومن لم يتقدموا بالإقرارات بصفة خاصة وفقاً لمقتضى الصالح العام ، على (٤٧٤) أن تخضع قراراته لرقابة القضاء الإدارى.

(٤٧٠) فتوى مصلحة الأموال المقررة ، ملفها رقم ١-٧٧/١٠٠ بتاريخ ٢٧/١٢/١٩٥٤ ، ونفس المعنى فتوى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة جلسة ١٤/٦/١٩٩٣ ، والمشار إليها بكتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٣ .
(٤٧١) فتوى مجلس الدولة رقم ٢٦٥ ، ملفها رقم ٤-١٥٥٦/١ فى ١٦/٣/١٩٨٢ . وقد أصدرت بذلك مصلحة الضرائب العقارية كتابها الدورى رقم ٧ لسنة ١٩٨٢ بتاريخ ٢٦/٥/١٩٨٢ .
(٤٧٢) فتوى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة بتاريخ ٢/٧/١٩٨٩ ، مشار إليها فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٩ .
(٤٧٣) فتوى مجلس الدولة رقم ٥٦٧ بتاريخ ٢٩/٣/١٩٦٨ ، مشار إليها فى : د. عبد المنعم الجمال : الضرائب العقارية والمحلية ، ص ٤٨٢ ، ص ٤٨٣ .
(٤٧٤) فتوى مجلس الدولة لوزارة الخزانة رقم ٢١٨ بتاريخ ٢٦/١/١٩٦١ .

أما العقارات المعفاة أو التي يتقرر إعفاؤها من الضريبة فإنه يجوز للمدير العام المختص إعفاءها من الغرامة التي تفرض عليها دون حاجة إلى تقديم تظلم^(٤٧٥) بذلك من صاحب الشأن.

أما في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فقد اكتفى المشرع بتقرير عقوبة جنائية ، حددتها المادة ٣٠ منه بغرامة لا تقل عن مائتي جنيه ولا تتجاوز ألفي جنيه ، على كل من امتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه في المادة ١٤ من هذا القانون، أو قدم الإقرار متضمناً بيانات غير صحيحة تؤثر بما يجاوز ١٠% من دين الضريبة.

وإذا عاد الممول عن ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات يتم مضاعفة الغرامة.

ولما كانت الأجرة الفعلية التي يدفعها المستأجر إلى المؤجر بياناً أساسياً تضمنه الإقرار في القانون السابق، فكان لزاماً التفرقة بين ما يعد أجرة فعلية ، وبين ما لا يعد كذلك، حتى يمكن الحكم على ما إذا كانت القيمة التي يدرجها المكلف (مالك العقار أو صاحب حق الانتفاع) في إقراره صحيحة أو غير صحيحة تستلزم التجريم ، ودفع الغرامة.

ولما كان المشرع الضريبي لم يحدد المقصود بالأجرة الفعلية، فإنه يرجع في ذلك إلى القانون الخاص للوقوف على مفهوم الأجرة ، والذي يفهم من المادة ٥٥٨ من القانون المدني بأنه كل مبلغ يدفعه المستأجر إلى المؤجر مقابل الانتفاع بعقار من العقارات الخاضعة للضريبة ، وبحيث يجد الالتزام بها سببه في التزام المؤجر بتمكينه المستأجر من الانتفاع بالعقار طبقاً لقواعد ركن السبب في نظرية الالتزامات. وبعبارة أخرى : تتكون الأجرة الفعلية من كل مبلغ يدفعه المستأجر في مقابل الانتفاع بالعقار ، لا في مقابل شيء آخر ، أو التزام آخر، غير تمكين المستأجر بالانتفاع بالعقار^(٤٧٦).

^(٤٧٥) الفقرة الثالثة من المادة ٨ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد تعديلها بالقانون رقم ٢١ لسنة ١٩٥٩.
^(٤٧٦) () مجلس الدولة: اللجنة الثانية للقسم الاستشاري - إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية والقروية ، الفتوى رقم ٣٠٣٥ بتاريخ ١٩٥٩/٩/٢٤.

وتأسيساً على ذلك لا يدخل فى مفهوم الأجرة الفعلية مقابل الخدمات التي يقدمها المؤجر إلى المستأجر والخارجة عن التزامه بتمكين المستأجر من الانتفاع بالعين المؤجرة ، مثل خدمات البواب ، أو تزويد المستأجر بمياه مثلجة أو مياه ساخنة ، وأعباء التي تحملها المؤجر نيابة عن المستأجر لترميم وصيانة العقار ، ونفقات إصلاح المصعد غير الدورية^(٤٧٧) .

بينما تدخل ضمن الأجرة الفعلية مقابل خدمات التمكين من الانتفاع بالعين المؤجرة : مثل مقابل استعمال المصعد.

الفرع الثانى

تقدير القيمة الإيجارية

طريقة التقدير

استحدث المشرع طريقة القيمة الإيجارية السنوية كأساس لفرض الضريبة على جميع العقارات المبنية ، ولم يستثن من هذه الطريقة سوى العقارات التي تؤجر بنظام العقود الإيجارية غير محددة المدة، مراعاة لظروف الملاك لهذه العقارات. ونبين ذلك فيما يلى :

الأصل فى التقدير اتباع طريقة القيمة الإيجارية السنوية: تفرض

الضريبة على العقارات المبنية كأصل عام على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقارات التي تقررها لجان التقدير المختصة . ويراعى فى تقدير القيمة الإيجارية للعقار وفقاً لنص المادة ١٣ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أساس تقسيم العقارات نوعياً ، فى ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافى والمرافق المتصلة بها ، على النحو الذى تنظمه اللائحة التنفيذية.

ووفقاً للتوضيحات التي قدمتها وزارة المالية أثناء مناقشة مشروع القانون أمام مجلس الشعب^(٤٧٨)، تبين أن نقطة البداية تتمثل فى تقدير قيمة رأسمالية للوحدات السكنية ، حددتها وزارة المالية بواقع ٦٠% من قيمته السوقية ، ثم تقدر

^(٤٧٧) حكم محكمة استئناف القاهرة رقم ٣٤٥٢ لسنة ١١٦ ق، دائرة ٥٨ إيجارات.
^(٤٧٨) راجع : تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لنظر مشروع القانون، والملحق بمضبطة الجلسة الخامسة والعشرين بعد المائة ، بتاريخ ٢٠٠٨/٦/١٥ .

القيمة الإيجارية السنوية لهذا العقار بواقع ٣% من قيمته الرأسمالية ، على أن يحتسب وعاء الضريبة على أساس صافى القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، أى بعد خصم النسبة التي قررها المشرع مقابل مصاريف صيانة العقار والتي يتحملها المالك.

أما المنشآت الصناعية فيتم أولاً تحديد إجمالي مساحة الأرض المقام عليها تلك المنشآت ، والتي تشغل غالباً ٦٠% من إجمالي مساحة الأرض المخصصة للمنشأة، على أن تقدير القيمة الإيجارية للمنشآت الصناعية يأخذ فى الاعتبار سعر متر الأرض عند شرائها ، ومن ثم تقدر القيمة المحسوبة للمبنى من خلال ضرب سعر متر الأرض وقت الشراء فى ٦٠% من مساحتها الإجمالية ، ويلي ذلك تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار بواقع ٣% من القيمة المحسوبة للمبنى، لنصل إلى وعاء الضريبة على المنشآت الصناعية بعد خصم النسبة المقررة من القيمة الإيجارية السنوية للعقار مقابل مصاريف الصيانة التي يتحملها المالك.

ولقد أبرم اتفاق^{٧٩} بين وزارتي المالية والتجارة والصناعة تطبيقاً لحكم المادة ١٣ من القانون التي تقضى بأن يتم وضع معايير لتقييم المنشآت الصناعية وغيرها، واتفق على الأخذ بأسلوب "التكلفة الاستبدالية" كأسلوب لتقييم المنشآت الصناعية، وذلك وفقاً للأسس الآتية: تحدد تكلفة المنشأة (أرض ومبان) وفقاً للأسعار الحالية السائدة بالسوق، بعد خصم إهلاك للمبنى دون الأرض. ويراعى فى حساب تكلفة الأرض الأخذ بالأسعار التي تحددها الجهات المختصة ، ومنها الإدارات الهندسية بالوحدات المحلية بالمدن ومديريات الإسكان، وهيئة المجتمعات العمرانية الجديدة. أما بالنسبة لتكلفة الإنشاءات (المبنى) فيتم الأخذ بالأسعار التي حددتها جامعة عين شمس وفق الجدول المرفق بهذا الاتفاق.

^{٧٩} نشر هذا الاتفاق بالوقائع المصرية، العدد رقم ١٠ (تابع) بتاريخ ١٣/١٠/٢٠١٦.

وتتحدد نسبة الإهلاك واجبة الخصم من تكلفة المباني وفقاً لمعادلة الإهلاك الموضحة فى الاتفاق، وقد حدد العمر الافتراضى بـ ٣٥ عاماً، وروعى فى حساب الأهلاك تاريخ الإنشاء.

ويحدد الإيجار السنوى للمنشأة بخمسة فى المائة من التكلفة الاستبدالية، والتي تمثل إجمالى تكلفة الأرض وتكلفة المباني بعد خصم نسبة الإهلاك. ويستبعد ٣٢% من الإيجار السنوى للمنشأة مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المكلف بأداء الضريبة، بما فى ذلك مصاريف الصيانة. كما يستبعد حد الإعفاء المقترح للوحدات غير السكنية حال صدور القانون الذى يقرر هذا الحد. وتحسب الضريبة بنسبة (١٠%)

ولقد نصت المادة رقم ٧ من اللائحة التنفيذية على أنه تقدر القيمة الإيجارية للعقارات المبنية بمعرفة لجان الحصر والتقدير المنصوص عليها فى المادة ١٣ من القانون، وذلك بعد تقسيمها وفقاً لأسس وقواعد التقسيم الآتية:

- أ - الموقع الجغرافي ويشمل:
 - ١ - طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية.
 - ٢ - الشارع الكائن به العقارات المبنية.
 - ٣ - مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ أو الحدائق أو المنتزهات العامة.
- ب - مستوى البناء (فاخر/ فوق المتوسط / متوسط / اقتصادي / شعبي)، ونوعية مادة البناء (خرسانة مسلحة / طوب مصنع / حجر / طوب لين / خشب/ صاج / اي مواد اخرى).
- ج - المرافق المتصلة بالعقارات المبنية وتشمل:
 - ١ - الكهرباء والمياه والصرف الصحي.
 - ٢ - الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة.
 - ٣ - تليفونات.
 - ٤ - شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة.
 - ٥ - أي مرافق أخرى.

وكانت المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون تنص على أنه لا يجوز^(٤٨٠) عند تقدير القيمة الايجارية للوحدات السكنية طلب بيانات من سكانها أو ملاكها أو العاملين فيها إلا في الحالات التي يقرها الوزير. إلا أن هذا النص قد ألغى^(٤٨١) ، لما تبين أنه يعيق عمل الإدارة الضريبية، وخاصة عندما يتعذر عليها تقدير القيمة الإيجارية في ضوء البيانات المتاحة لديها، مما يستلزم استكمال هذه البيانات من ملاك العقارات أو سكانها أو العاملين فيها. ويراعى عند تقدير القيمة الايجارية للعقارات المبنية اعتبار الوحدات السكنية المتصلة وما يلحق بها من مبان وحديقة وملحقاتها وحدة سكنية واحدة عند حصرها وتقدير القيمة الايجارية لها. وفيما عدا الوحدات المستغلة مفروشا تعامل المباني المستغلة فنادق او بنسيونات معاملة المباني غير السكنية. وتعامل الغرف المخصصة للحارس معاملة الوحدات السكنية. وفيما عدا الجراجات الخاصة تعتبر الجراجات العمومية المؤجرة وحدات غير سكنية.

ويجب الاعتداد بالبيانات الواردة بالإقرار المقدم من المكلف بأداء الضريبة عن عقاراته المبنية خاصة الوصف الداخلي لكل وحدة في عقار، ويجب أن يكون الوصف الوارد بدفاتر الحصر والتقدير مطابقاً للواقع وقت إجرائه والمعاينة على الطبيعة. كما يستهدى بالجدلين رقم (١) بعد تعديله^(٤٨٢) ، ورقم (١) المرفقين بالقانون عند تقدير القيمة الايجارية.

الاستثناء: تقدير بعض العقارات بالطريقة القديمة: واستثناء من القواعد السابقة ، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ٤ من القانون الحالي على أن تسري القيمة الإيجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقاً لأحكام القانونين رقمي (٤٩) لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير

^(٤٨٠) المادة رقم ٨ من اللائحة التنفيذية.

^(٤٨١) ألغيت هذه المادة بقرار وزير المالية رقم ٣٧٨ لسنة ٢٠١٣.

^(٤٨٢) عدل الجدول رقم ١ بالقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢.

وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر و(١٣٦) لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما، على أن يعاد تقدير القيمة الإيجارية لتلك العقارات فور انقضاء العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية^(٤٨٣). ويجب الالتزام بالقيمة الإيجارية المحددة وفقا لقوانين الإيجارات التي تحكم هذه الوحدات السكنية ، مع الاسترشاد بالأجرة الاتفاقية بين المالك والمستأجر في غير هذه الحالات

وكان البرلمان قد عدل النص المقترح من الحكومة والذي نص على أن تسرى القيمة الإيجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية طبقا للعقود المبرمة وفقاً لأحكام القانونين رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧، و١٣٦ لسنة ١٩٨١ إلى "الخاضعة لنظم تحديد الأجرة" طبقاً لأحكام قانون"، وذلك حتى^(٤٨٤) يتمتع المالك المقيم في عقاره بالمزايا نفسها التي سيعتد 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 هذا المالك المقيم بقيمة إيجارية تتناسب مع تلك الأنظمة من حيث انخفاض القيمة الإيجارية لعقاره ، دون التقيد بوجود عقود إيجار مبرمة.

^(٤٨٣) يعد هذا الحكم تقنياً لما سبق أن أفتت به الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بأن المشرع حين أصدر " القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ قصد به العودة إلى مبدأ حرية التعاقد وسلطان الإرادة وفقاً لأحكام القانون المدني بالنسبة إلى الأماكن التي لم يسبق تأجيرها والأماكن التي انتهت أو تنتهي عقود إيجارها قبل العمل بهذا القانون أو بعده دون أن يكون لأحد حق البناء فيها طبقاً للقانون... فنص على عبارة واضحة المعنى قاطعة الدلالة على عدم سريان أحكام القانونين رقمي ٤٩ لعام ١٩٧٧ و ١٣٦ لعام ١٩٨١ المشار إليهما على تأجير هذه الأماكن ، وعلى خضوع تأجيرها لأحكام القانون المدني . ومؤدى ذلك أن هذين القانونين بكل ما اشتملا عليه من نصوص بصدد تنظيم العلاقة الإيجارية أو بمناسبتها ينحسر عن الأماكن المشار إليها ، وتخضع هذه الأماكن في شأنه لأحكام القانون المدني... وأنه لما القانونان ٤٩ لعام ١٩٧٧ و ١٣٦ لعام ١٩٨١ لا يسريان على الأماكن التي لم يسبق تأجيرها والأماكن التي انتهت أو تنتهي عقود إيجارها بعد العمل بهذا دون أن يكون لأحد حق البقاء فيها طبقاً للقانون ، ومن ثم فإن هذه الأماكن لا تنبسط عليها الإعفاءات من الضرائب العقارية المقررة. راجع مجلة المرشد، العدد ٢٨، ديسمبر ٢٠٠٣، ص ٥٣-٥٧.

^(٤٨٤) راجع : تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لدراسة مشروع قانون الضريبة على العقارات المبنية.

والعبرة فى تطبيق هذا النص بالعلاقة الإيجارية الأصلية التى تربط بين مالك العقار والمستأجر الأصلى، فإذا كانت العلاقة بينهما تحكمها قوانين الإيجار غير محددة المدة ، فإن العقار، أو الوحدة السكنية ، تتحدد قيمتها، أو تعفى وفقاً لهذه القوانين ، حتى ولو ثبت أن المستأجر الأصلى أعاد تأجير العقار أو الوحدة، بالباطن إلى الغير، أو لم يعد يشغلها لتركه الإقامة الدائمة بها أو لأى سبب آخر، طالما أن العقد بينه وبين مالك العقار أو الوحدة غير المحددة المدة لازال سارياً^(٤٨٥).

لجان التقدير: لقد تغير تشكّل لجان تقدير القيمة الإيجارية ، عما كان مقرراً بالقانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث كانت تتشكل هذه اللجان فى كل مديرية أو محافظة من أربعة أعضاء : اثنان منهم من موظفى الحكومة أو من موظفى المجلس البلدى (المجلس المحلى حالياً)، متى كان لهذا المجلس حق ربط وتحصيل الضريبة. وتكون الرئاسة لأحدهما. ويضاف إلى تشكيل اللجنة عضوان من مالكى العقارات بالمدينة أو القسم أو البندر التى يتم فيها التقدير ، ويعينهما سنوياً وزير المالية والاقتصاد (وزير المالية حالياً) أو وزير الشؤون البلدية والقروية (الوزير المختص بالإدارة المحلية حالياً) كل فيما يخصه، أو ينييه كل منهما عنه فى ذلك. وقد أناب وزير المالية^(٤٨٦) المحافظ المختص بتعيين ملاك العقارات كأعضاء فى هذه اللجنة.

وإذا امتنع أحد العضوين المعيّنين من الملاك عن الحضور ثلاث مرات متتالية من غير عذر مقبول تقبله اللجنة اعتبار مستقيلاً، وعند خلو مركز أحد الأعضاء من الملاك المعيّنين لأى سبب يعين وزير المالية أو المحافظ بالتفويض أحد الملاك وذلك للمدة الباقية ممن تتوافر فيه الشروط.

وكان يشترط لصحة انعقاد اللجنة حضور ثلاثة من أعضائها ، وتصدر قراراتها بالأغلبية المطلقة، وعند التساوى يرجح الرأى الذى يؤيده الوزير .

^(٤٨٥) راجع إجابة وزير المالية على تساؤلات الأعضاء بمجلس الشورى جلسة رقم ١٠٠ بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢٨.
^(٤٨٦) قرار وزير المالية رقم ٥٣ لسنة ١٩٩٣.

وإذا امتنع أحد الأعضاء عن التوقيع على محاضر التقدير بعد إتمامها فيثبت ذلك بالمحضر، ويبين سبب امتناعه، ويكون عمل اللجنة صحيحاً بحضور الأعضاء الثلاثة، وإذا كان الممتنعان من الملاك فإنه يرفع الأمر إلى المحافظ^(٤٨٧) لإصدار قرار بتعيين العضوين الاحتياطيين محلهما.

ووفقاً لنص المادة ١٣ من القانون الحالي تشكل لجان الحصر والتقدير بقرار من وزير المالية أو من يفوضه^{٤٨٨} برئاسة ممثل عن المصلحة، وعضوية ممثل عن المحافظة الواقع بها العقار وأحد المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ. ويجب أن يكون هذا الاختيار من بين من يرشحه المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حال وجوده.

وتحدد اللائحة التنفيذية أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ونطاق اختصاص كل منها. التي نصت^(٤٨٩) على أن تحدد المصلحة أعداد «لجان الحصر والتقدير» اللازم تشكيلها في كل محافظة، ونطاق اختصاص كل لجنة بحسب حجم وعدد العقارات المبنية بها.

ويشترط لصحة انعقاد كل لجنة من «لجان الحصر والتقدير» حضور كامل أعضائها، وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية .

وتتولى كل لجنة من هذه اللجان حصر العقارات المبنية الداخلة في نطاق اختصاصها، وفقاً لخطة العمل التي تضعها المصلحة، وتحديد القيمة الإيجارية لهذه العقارات لأغراض تطبيق القانون، وذلك بعد تقسيمها طبقاً للأسس والقواعد المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة ٧ من هذه اللائحة.

وتختص كل لجنة بتقدير القيمة الإيجارية السنوية لجميع العقارات^(٤٩٠)، سواء كانت مملوكة للأهالي أو الهيئات أو الحكومة، وسواء كانت تستحق الربط بالضريبة، أم كانت معفاة من أدائها، مثل المساجد

^(٤٨٧) أنظر: مصلحة الضرائب العقارية: التعليمات المنظمة، ص ١٥.
^(٤٨٨) صدر قرار وزير المالية رقم ١٢٩ لسنة ٢٠١٤ بتفويض رئيس مصلحة الضرائب العقارية بتشكيل لجان الحصر والتقدير، عملاً بنص المادة ١٣ من القانون.
^(٤٨٩) المادة ١٠ من اللائحة التنفيذية.
^(٤٩٠) مصلحة الضرائب العقارية: التعليمات المنظمة، ص ١٩.

والكنائس والأديرة ؛ فلا يترك عقار تام أو صالح للاستعمال أو مشغول على غير إتمام دون تقدير قيمة إيجارية له.

ولقد قضى (٤٩١) بأنه ولئن كان من المقرر أن الإدارة تملك سلطة التقدير والربط غير أن حريتها في ذلك ليست مطلقة وإنما هي مقيدة بأن يكون ذلك مستنداً إلى أسباب موضوعية مبررة ، وأنه ليس من شك في أن هذه الأسباب تخضع لرقابة القضاء الإداري ، وإذا لم يثبت من الأوراق كما لم تقدم الجهة الإدارية الطاعنة بيان الأسس التي استند إليها القرار المطعون فيه في تقدير الإيجار والربط الضريبي عن شقة المطعون ضده وعلى وجه مغاير لما تم بالنسبة للشقق الأخرى والمثيلة بذات العقار الأمر الذي يكون معه هذا القرار قد صدر غير قائم على سبب يبرره متعين الإلغاء . ولا ينال من ذلك حاجة الجهة الطاعنة بأن الوحدة المملوكة للمطعون ضده من المساكن ذات المستوى الفاخر حسب ترخيص بناء العقار الكائنة به فذلك مردود بأنه فضلاً عن ذلك السبب قائم أيضاً بالنسبة للوحدة المثيلة ، فإن قضاء المحكمة جرى على أن المعول عليه في مستوى البناء هو بحقيقة الواقع ، وإذا لم تقم الجهة الطاعنة بإيداع ترخيص بناء العقار كما خلت الأوراق مما يفيد أن العقار المذكور من حيث الواقع من المستوى الفاخر ، فمن ثم يتعين الالتفات عما أثارته الجهة الطاعنة في هذا الخصوص. وبعد انتهاء عملية التقدير ومراجعتها وإنشاء المكلفات والتسوية تعلن تقديرات القيمة الإيجارية بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه (٤٩٢) في الأماكن التي تحددها اللائحة التنفيذية ، كما ينشر في الجريدة الرسمية عن إتمام هذه التقديرات.

وتعلن مأموريات الضرائب العقارية عن التقديرات التي تقررها لجان الحصر والتقدير في كل من مديريات الضرائب العقارية والمأموريات التابعة لها الواقع بدائرتها العقارات ومجالس المدن والأحياء وأجهزة المدن الجديدة ومقار المجالس

(٤٩١) الطعن رقم ٩٤٨١ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ١١ / ٦ / ٢٠٠٥ م - الدائرة الأولى عليا

(٤٩٢) وفقاً للقرار الوزراي رقم ٥٢ لسنة ١٩٩٣ ، يفوض المحافظ نيابة عن وزير المالية للقيام بالنشر.

الشعبية ، وكذلك شبكة المعلومات الدولية، على أن يتضمن الإعلان تاريخ النشر بالجريدة الرسمية عن إتمام التقديرات، ورقم العدد المنشور فيه. فضلاً عن النشر والإعلان المذكورين ، يجب على مأموريات الضرائب العقارية المختصة إخطار المكلف الذى يقع فى دائرة اختصاصها بالتقديرات الخاصة به والضريبة المقدرة عليه، إذا كان من شأن التقدير استحقاق الضريبة عليه، على أن يوضح بالإخطار تاريخ النشر بالجريدة الرسمية ورقم العدد المنشور فيه^{٤٩٣}.

ونرى أن قصر إخطار المكلف على الحالة التى يكون من شأن التقدير استحقاق الضريبة عليه ، يغمض حق باقى المكلفين الذين لم يتم إخطارهم عن قيمة تقديرية تصبح أساساً لزيادتها فى السنوات التالية، دون أن يتمكن من الطعن على هذا الأساس.

ويجب أن يخطر مالك العقار بكل وحدة من وحدات عقاره (٤٩٤) بنموذج إخطار مستقل (النموذج رقم "٣" حتى يتمكن من معرفة القيمة الإيجارية المقدرة على هذه الوحدات).

ويكون هذا الإخطار مقابل إيصال يفيد تسلمه، أو بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول، أو بإحدى الوسائل المقررة قانوناً بما يفيد علمه، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض.

وتكون الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر.

ويكون لكل من الممول أو الحكومة أن يتظلم من هذه التقديرات.

مدة التقدير: وفقاً لنص المادة (٤) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية طبقاً لأحكام هذا القانون، ويعمل بذلك التقدير لمدة خمس سنوات، على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها. ويجب الشروع فى إجراءات الإعادة قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل، وثلاث سنوات على الأكثر، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات إعادة التقدير.

^{٤٩٣} المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية بعد تعديلها بالقرار .

^{٤٩٤} كتاب رئيس مصلحة الضرائب العقارية بتاريخ ٢٠١٤/٤/١٥، مثبت فى محمود جاب الله، ص ١٤٨.

إعادة التقدير: حرص المشرع على أن لاتؤدى إعادة التقدير بالطريقة التي تتبعها مصلحة الضرائب العقارية ، والتي لايعتد فيها بالقيمة الإيجارية الفعلية أو الحقيقية للعقار ، أن تزيد التقديرات الجديدة عن التقديرات السابقة عليها زيادة كبيرة ، بفعل الأساليب التي تتبعها المصلحة أو لأسباب خارجة عن إرادة المكلف كارتفاع معدلات التضخم ، إلى الحد التي ترهق هذه الزيادة المكلف بالضريبة وتعجزه عن الوفاء بها ، لذا حرص المشرع على أن يضع حداً للزيادة التي يمكن أن تزيد بها التقديرات عند إعادة التقدير .

ووفقاً لنص المادة (٥) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن عن ٣٠% من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥% من التقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن . وكانت الحكومة قد اقترحت في مشروع القانون أن يخول الوزير سلطة توزيع الزيادة الناتجة عن إعادة التقدير على ٢٠% من التقدير السابق على عدد السنوات المقبلة بما لايزيد عن عشر سنوات، ولم يقبل البرلمان بمجلسيه هذا النص لأنه ببساطة لا يمنع من أن تزيد التقديرات في حالة إعادتها زيادة كبيرة ولو تجاوزت الزيادة نسبة ٢٠% عن التقديرات السابقة، ولا تعفى الممول من تحمل الضريبة عن هذه الزيادة المفرطة ، وكل ما سمحت به أن يقوم الوزير ، بموجب السلطة التقديرية الممنوحة له، بتوزيع أعباء الضريبة الناتجة عن هذه الزيادة إلى عدد من السنوات لا يزيد عن عشرة . ولذلك اقترح مجلس الشورى أن لا يترتب على إعادة التقدير أن تزيد القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على ٣٥% من التقدير السابق، وهي زيادة رآها مجلس الشعب غير عادلة لأنها تسوى بين أعباء الضريبة التي تكون على العقارات المبنية المستعملة لأغراض السكن وتلك التي تستعمل في غير أغراض السكن ، بالرغم من أن النوع الثانى من العقارات يحقق قيمة إيجارية فعلية أكبر من النوع الأول ، لذا قرر القانون فى المادة (٥) منه التمييز ، فحدد الزيادة التي لايجب أن تتجاوزها إعادة تقدير

القيمة الإيجارية بواقع ٣٠% للعقارات المبنية المستعملة لأغراض السكن ،
وبواقع ٤٥% للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن .
ولا ريب أن النص المقرر بالبرلمان أجدى للممول حال كونه يضع حداً
أقصى للزيادة في التقدير الذي تجريه المصلحة ، غير أنه لم يمنع من أن يلزم
الممول بعبء الضريبة الناتجة عن هذه الزيادة في حدها الأقصى دون أن توزع
تلك الأعباء على عدد من السنوات كما كان يقترح مشروع الحكومة .
وكان من الأفضل في رأينا أن يدمج المشرع الميزتين في نص واحد ، فيقرر
الحد الأقصى للزيادة عند إعادة التقدير ، مع السماح بتوزيع هذه الزيادة على
عدد من السنوات مراعاة لظروف الممولين .

المبحث الثانى

الطعن

الحق فى الطعن: أتاح القانون لكل من المكلف، والحكومة ممثلة فى مديريات الضرائب العقارية أن تتظلم من تقدير القيمة الإيجارية أمام لجنة الطعن المختصة:

طعن المكلف

للمكلف - سواء كان مالكا أم منتفعا بالعقار - أن يتظلم من تقدير القيمة الإيجارية للعقار، باعتبار أن كلاً من المالك والمنتفع صاحب حق على العقار المبنى محل الضريبة.

وتقبل الطعون المرفوعة من احد او بعض الملاك لوحدات عقارية علي الشيوخ لسبب غير الميراث توافقا مع نص المادة ٨٣٠ من القانون المدني الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ التي تنص علي ان لكل شريك في الشيوخ، الحق في ان يتخذ من الوسائل ما يلزم لحفظ ملكيته ولو كان ذلك بغير موافقة باقي الشركاء، حيث يندرج الطعن الضريبي في عموم هذا النص القانوني بحسبانه من الوسائل القانونية اللازمة لحفظ الوحدة العقارية المبنية. وفي حالة ان تكون الملكية راجعة لميراث يجوز أيضا قبول الطعن بشرط ان تكون الوحدة جزءاً من تركة مازالت تحت التصفية كذمة مالية مستقلة عن باقي الذم المالية للورثة أو من احد او بعض الملاك علي الشيوخ للعقارات المبنية لسبب غير الميراث^{٤٩٥}.

ولا يدخل فى مفهوم الممول المستأجر^(٤٩٦) الذى لا يكون له علاقة مباشرة بالضريبة، وإنما مسئوليته تابعة لالتزام الممول الأسمى بالضريبة، ذلك لأن مستأجر العقار ليس من المخاطبين أصلاً بقانون الضريبة على العقارات المبنية، ولا يعد مديناً بها أو مكلفاً بأدائها، ولا تنهض بالتالى صفته كمستأجر

^{٤٩٥} وفقاً للقواعد التى وضعها المكتب الفنى للجان الطعن بالضرائب العقارية.
^(٤٩٦) راجع الكتاب الدورى الصادر عن مصلحة الضرائب العقارية، رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٤.

لإحدى وحدات العقارات سنداً له في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار^(٤٩٧).

وعلى المتظلم أن يقدم خمسين جنيهاً كتأمين ، نظير الطعن على كل وحدة. ويتعدد هذا المبلغ بتعدد الوحدات المطعون عليها^{٤٩٨}. ولا يلزم لقبول طلب الطعن أن يقوم المكلف بسداد الضريبة المربوطة عليه^{٤٩٩}.

طعن الحكومة

كذلك يمكن وفقاً للقانون الحالي أن تتظلم الحكومة من هذا التقدير إذا تبين لها أن لجنة التقدير قد قدرت إيجاراً أقل من قيمته الحقيقية ، كأن تكون هذه القيمة أقل مما جاء في عقود الممولين أو في قرارات لجان تحديد الإيجار أو عدم مطابقة الإيجار لحالات المثل ، أو عندما يتبين لها وجود فروق ملحوظة في التقدير ، أو أن التقديرات لا تتناسب مع مشتملات العقار ووصفه ومساحته. حيث نصت الفقرة الثانية من المادة ١٦ من القانون " ولمديريات الضرائب العقارية بالمحافظات الطعن على هذه التقديرات في الميعاد المنصوص عليه في الفقرة السابقة (أى خلال الستين يوماً التالية لإخطار المكلف بأداء الضريبة على النموذج رقم ٣٣) إذا رأت أن تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه أقل من القيمة الحقيقية، أو عند وجود طعن مقدم من المكلف عن الوحدة المقدر لها قيمة

^(٤٩٧) الطعن رقم ٣٠٦٨ لسنة ٤٥ عليا، وحكم النقض في الطعن رقم ١١٢٧١ لسنة ٤٧ ق جلسة ٢٠٠٥/٢/١٢.

^{٤٩٨} نهيت المصلحة إلى عدم جواز سداد مبلغ الخمسين جنيهاً كتأمين إلا في حالة طلب الطعن وحالة طلب رفع الضريبة، ولا يجوز مطالبته بسداد هذا المبلغ في حالات الشكوى أو عند تقديم طلب إعفاء المسكن الخاص (مثلاً). أنظر كتاب رئاسة مصلحة الضرائب العقارية المؤرخ ٢٠١٤/١٠/٤.

^{٤٩٩} كتاب رئاسة المصلحة بتاريخ ٢٠١٤/٤/١. كما لا يجوز تعليق استخراج الكشوف الرسمية على أداء المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين بأدائه. أنظر : كتاب رئاسة المصلحة بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١٠.

إيجارية(°°°). وبصفة عامة(°°¹) تقوم المصلحة بالطعن على هذه التقديرات كلما تبين للمنطقة الضريبية أو مندوبها أن الوحدة مملوكة لعدة ورثة وأن طعن المكلف مقدم من أحدهم دون الباقيين على أن يتم اختصاص كافة الورثة فى الطعن الحكومى.

ويتم طعن الحكومة بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلى الوزير أو من يفوضه^{٥٠٢}.

ولا تلتزم الحكومة بأداء التأمين ، إذ ورد النص عليه فى الفقرة الأولى من المادة ١٦ المتعلقة بإجراءات تظلم المكلف، ولم يرد ذكره فى الفقرة الأخيرة من المادة ١٦ المشار إليها.

ولعل الحكمة من ذلك أنه لا يتصور أن تكون الحكومة غير جادة فى تظلمها، أو أن تكون لها مصلحة فى إطالة مدة الطعن وهى صاحبة المصلحة فى سرعة تحصيل الضريبة.

كما أن المبلغ الذى يدفعه المكلف تأميناً يدخل فى خزانة الحكومة، ولا يعقل أن تأخذ الحكومة من خزانتها مبلغاً لتؤيد أمانة إلى خزانتها، فضلاً عن المبلغ فى حد ذاته (الخمسـين جنيها) مجرد قيمة رمزية، لا يشكل عبئاً كبيراً على المكلفين حتى يمكن اعتباره عائناً فى وجه المكلف، يجب أن تواجه بمثله الحكومة حين تقدم تظلمها.

^{٥٠٠} أضيفت هذه الحالة بالكتاب الدورى رقم (١) لسنة ٢٠١٦ الصادر عن رئاسة المصلحة بتاريخ ٢٠١٦/٢/١١. ولقد أدى اسراف المصلحة فى تقديم تظلمها عند كل طعن يقدمه المكلف إلى إصدار العديد من قرارات لجان الطعن بقيمة إيجارية تقديرية أكبر مما تقدم المكلف أمامها بتظلم منها، مما أصاب المكلفون اليأس من أن يكون لهذه اللجان شأن فى إنهاء منازعاتهم. وأصبح تظلم المكلفين أمام لجان الطعن إجراء يقومون به كرهاً منهم، حتى تقبل طعونهم أمام القضاء.

وفى رأينا أنه يتعين أن يتسم تظلم الحكومة من التقديرات بالرشادة فلا تلجأ إليه إلا بالقدر الذى سمح به المشرع وهو أن يتبين لها أن القيمة الإيجارية المقدرة بمعرفة لجان الحصر والتقدير أقل من القيمة الحقيقية بناء على أدلة مقبولة، أو أن يلغى النص الذى يسمح للحكومة بالتظلم من هذه القرارات بحسبان أن لجان الحصر والتقدير وإن ضم تشكيلها أعضاء من غير العاملين بمصلحة الضرائب العقارية لا ينفى كونها لجنة حكومية، مشكلة أساساً بمعرفة الحكومة، وليس للمكلف دخل فى اختيارها، ومن ثم فلا يعقل أن تطعن الحكومة على تقديرات الحكومة ، مما يهدر كثيراً من الوقت، ويؤخر تحصيل الضريبة، ويطيل أمد النزاع بغير مبرر معقول.

^{٥٠١} كتاب رئيس المصلحة بتاريخ ٢٠١٥/٤/١٩.

^{٥٠٢} صدر قرار وزير المالية رقم ٥٧٥ لسنة ٢٠٠٩ بتفويض رئيس مصلحة الضرائب العقارية فيما يتعلق بتقديم الطعن الحكومى.

ميعاد الطعن : للمكلف بأداء الضريبة، وفقاً لنص المادة ١٦ من قانون الضريبة العقارية الصادر بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال السنتين يوماً التالية (٥٣) لتاريخ الإخطار طبقاً للمادة (١٥) من هذا القانون.

وكان المشروع المقدم من الحكومة ينص على أن يكون الطعن خلال سنتين يوماً التالية لتاريخ الإعلان طبقاً للمادة ١٦- التي تقابل المادة ١٥ من القانون- عن إتمام التقديرات بالجريدة الرسمية ، ثم صدر القانون بعد أن حذفت عبارة " عن إتمام التقديرات بالجريدة الرسمية" للتدليل على أن ميعاد الطعن يبدأ من تاريخ إخطار المكلف بالتقديرات كما تقضى بذلك الفقرة الأخيرة من المادة ١٥ بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، لما في ذلك الإخطار من ضمانات على تحقق العلم اليقيني للمكلف بالتقديرات التي على أساسها تتحدد الضريبة المستحقة عليه، لأن الإعلان بالجريدة الرسمية لا يحقق للكافة العلم اليقيني بهذه التقديرات، حيث لا يطلع على هذه الجريدة إلا المختصون أو من لأعمالهم صلة مباشرة تقتضى متابعتها أعدادها بانتظام.

وكان القانون قد أوجب على مأموريات الضرائب العقارية الالتزام بإخطار كل مكلف يقع عقاره في دائرة اختصاصها بالتقديرات المشار إليها والضريبة المقدرة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على عنوان المراسلة الثابت بسجلاتها أو

٥٣ كان القانون الملغى- رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤- يتيح للممول أن يتظلم من التقديرات خلال ستة أشهر من تاريخ نشر هذه التقديرات في الجريدة الرسمية ، الذي يعقبه إخطار الممول في التاريخ المحدد، فإن لم يتم الإخطار في الميعاد يكون التظلم خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إتمامه. وقد أكد القضاء - الطعن رقم ٩٨٣ لسنة ٣٧ ق ، جلسة ١٩٥٣/٣/١٩-، بأنه وإن كان المشرع قد نص على سريان ميعاد الطعن أمام مجلس المراجعة المختص من تاريخ نشر التقديرات في الجريدة الرسمية ، ورتب على انقضاء ستة أشهر من تاريخ هذا النشر صيرورة التقدير نهائياً ، فإن النشر المقصود هو النشر الذي يعقبه إخطار الممول بمقدار الضريبة التي ربطت عليه خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ النشر ، فإن لم يتم هذا الإجراء الجوهري ، ولم يخطر الممول بمقدار الضريبة على عنوانه المبين بالإقرار المقدم منه فإن ميعاد التظلم المشار إليه لا يسرى في حقه إلا بعد ثلاثة أشهر من تاريخ إتمام الإخطار ، باعتبار أن هذا الإخطار هو الذي تحقق به العلم اليقيني بمقدار الضريبة، وبتاريخ النشر في الجريدة الرسمية ، خاصة وأن ما ينشر هو تحديد القيمة الإيجارية للعقار ، وليس مقدار الضريبة المستحقة على كل ممول.

بالاقرار المقدم منه، على ان يوضح بالإخطار تاريخ حصول النشر بالجريدة الرسمية ورقم العدد المنشور فيه. وذلك بمجرد حصول النشر بالجريدة الرسمية. ثم أصبح^{٥٠٤} الإخطار بالتقدير قاصراً على المكلف إذا كان من شأن التقدير استحقاق الضريبة عليه.

واعتبرت اللائحة التنفيذية^{٥٠٥} أن الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر. على أساس أن المادة رقم (٣) من القانون تنص على أن تستحق الضريبة المربوطة عن أول تقدير..... مما يعنى أن المشرع اعتبر الضريبة المقدرة بمعرفة لجنة التقدير تعتبر ضريبة واجبة الأداء رغم الطعن عليها. وإذا لم يتظلم الممول من التقديرات فى الميعاد المقرر يصبح تقدير القيمة الإجارية للعقار نهائياً ، ولا تملك محكمة الموضوع بدعوى مبدئة إعادة النظر فى هذا التقدير^{٥٠٦}.

إجراءات الطعن: على المتظلم، أو ممثله القانوني، أن يتقدم بطلب على النموذج المعد بذلك لهذا الغرض يسلم لمديرية الضرائب العقارية أو المأمورية الواقع فى دائرتها العقار^(٥٠٨)، وذلك مقابل إيصال أو بكتاب موسى عليه بعلم الوصول يرسل إلى المديرية أو المأمورية، على أن يتضمن الطلب أسباب التظلم مشفوعاً بالمستندات المؤيدة له. وعليه أن يرفق بالطلب ما يدل على سداد مبلغ التأمين (الخمسين جنيهاً) لنظر طعنه. على أن يرد إليه هذا المبلغ كاملاً عند قبول الطعن من الناحية الموضوعية.

الاختصاص بنظر الطعن: وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تفصل فى الطعن لجنة أو أكثر تسمى (لجنة الطعن). ولقد قرر

^{٥٠٤} وفقاً لتعديل المادة ١٥ من القانون بموجب القرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢.

^{٥٠٥} المادة ١٣ من قرار وزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩.

^{٥٠٦} حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٧٢٧ لسنة ٧١ ق، جلسة ٢٠١٢/٦/١٤.

^{٥٠٧} المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية. المعدلة بقرار وزير المالية رقم ٣٨٧ لسنة ٢٠١٣.

^(٥٠٨) الطعن رقم ١٠٠٣ لسنة ١٢ ق جلسة ١٩٦٩/١٢/٢٠، إذ قضت المحكمة الإدارية العليا بأن "قرارات مجالس المراجعة الصادرة فى ظل حكم المادة ١٦ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا يتأتى اختصاصها قضائياً إلا فى مواجهة وزير الخزانة باعتباره الممثل القانونى للوزارة وما يتبعها من إدارات وأجهزة لم يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية ، ومن بينها مجالس المراجعة المشار إليها".

القانون (٥٠٩) أن تتشكل لنظر الطعون فى كل محافظة لجنة أو أكثر . وذلك تيسيراً على الطاعنين لتكون اللجان قريبة من مقر إقامتهم ، بدلاً من تكليفهم أعباء ومشقة الانتقال إلى مقر لجنة الطعن فى عاصمة المحافظة ، وخاصة إذا كانت بعيدة عن تلك المقار .

وقد يقال إن وجود لجنة طعن واحدة فى كل محافظة أفضل من تعدد لجان الطعن، لما فى وجود لجنة طعن واحدة من مزايا ، فهى تقلل التكلفة الإدارية التى تتكبدها الحكومة لإنشاء وإدارة اللجان المتعددة وما تحتاجه من مبالغ مالية للإنفاق على تجهيزاتها المادية ومكافآت أعضائها، كما أن وجود لجنة طعن وحيدة يضمن وحدة المبادئ التى تستند إليها هذه اللجان وما تحققه من مساواة فى المعاملة الضريبية بين جميع المكلفين ، وتحد من التضارب فى الآراء الناشئ عن تعدد اللجان .

وهذا القول مردود عليه بأن التكاليف التى تتكبدها الحكومة فى الإنفاق على أكثر من لجنة طعن له مردود إيجابى يتمثل فى تحسين العلاقة بين المكلف ومصالحه الضرائب بتحقيق العدالة التى تؤدى إلى مبادرة المكلف بدفع الضريبة وتقليل اللجوء إلى القضاء ، مما يزيد من حصيلة الضريبة التى تؤدى فى ميعادها ، ويقلل من التكلفة المالية التى تتحملها الحكومة نتيجة زيادة الدعاوى المنظورة أمام القضاء لعدم قبول قرار لجنة الطعن الوحيدة .

وأن وجود أكثر من لجنة طعن ، وإن كان سلطة جوازية لوزارة المالية تلجأ إليها عند الحاجة حيث أتى المشرع بكلمة (أو) وهى تدل على التخيير، يضمن أن تنظر كل لجنة فى محيط اختصاصها الجغرافى الطعون المتعلقة بالعقارات الكائنة فى هذا الاختصاص، على ضوء ما تتمتع به المناطق المختلفة من خصائص مميزة ، تجعل تقدير العقارات فى مركز أو مدينة معينة يختلف عن تقدير العقارات فى باقى المراكز والمدن بالمحافظة، وفى ذلك تحقيق للعدل .

(٥٠٩) كان مشروع القانون المقدم من الحكومة ينص فى المادة ١٨ منه على أن تفصل فى الطعن لجنة الطعن ، مما كان يتمشى مع ما كان سائداً فى القانون الملغى بوجود مجلس واحد للمراجعة فى كل محافظة .

وأن اتباع لجان الطعن المختلفة إدارة مركزية واحدة تابعة لوزارة المالية يقضى على التخوف من اختلاف المبادئ القانونية والمعايير الموضوعية التي يمكن أن تحدث بسبب تعدد لجان الطعن، حيث يقع على هذه الإدارة المركزية مهمة توحيد المبادئ وتعميمها على اللجان المختلفة.

تشكيل لجان الطعن : تشكل لجان الطعن (٥١٠) بقرار من وزير المالية (٥١١) في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة، وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة، ومهندس استشاري في المجال الإنشائي أو أحد خبراء التقييم العقاري، ترشحهما نقابة المهندسين أو الهيئة العامة للرقابة المالية أو البنك المركزي من بين المقيدين في سجلات النقابة أو الهيئة أو البنك ، بحسب الأحوال، على أن يكون المرشح منها في عضوية اللجنة من بين المكلفين في نطاق اختصاص اللجنة. ٥١٢

وإذا كان الطعن مقدماً من المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانئ والمناجم والمهاجر وما في حكمها من منشآت ذات طبيعة خاصة، فيجب ان يكون المرشح في عضوية هذه اللجنة بناء على ترشيح اتحاد

٥١٠ كان القانون الملغى يسند الاختصاص بالفصل في الطعون لمجلس يسمى مجلس المراجعة ، رأى القانون الجديد أن يطلق عليه اسم لجنة الطعن . ولعل تغيير الاسم يقصد به توحيد مسمى اللجان التي تنظر الطعون الضريبية في مجال ضرائب الدخل ، إذ أن اللجنة التي تنظر طعون ضرائب الدخل المنقول وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسمى بلجنة الطعن ، فقد روى أن تسمى كذلك اللجنة التي تنظر طعون ضرائب الدخل العقاري أو غير المنقول بلجنة الطعن . كما أن في وصف المجلس بمجلس المراجعة إشارة غير مقبولة قد يفهم منها أن غاية عمل هذا المجلس هو مجرد مراجعة التقدير لبيان مدى ملاءمتها ، مما يعني أنه في إطار هذه المراجعة يمكن أن تزيد التقديرات لا أن تخفض، بينما تدل عبارة لجنة الطعن على أن هذه اللجنة ذات اختصاص محدد هو بحث طعن المتظلم من التقديرات إحقاقاً للحق، وبما لا يؤدي إلى أن يضار الطاعن بطعنه إعمالاً للقواعد العامة لنظر الطعون.

٥١١ أصدر وزير المالية القرار رقم ٧٥ لسنة ٢٠١٥ بتشكيل لجان الطعن العقارية، وأصدر القرار رقم ١٢٧ لسنة ٢٠١٧ بتفويض رئيس مصلحة الضرائب العقارية في مباشرة اختصاصه بتعديل قائمة الأعضاء الاحتياطيين الواردة بالمادة العشرين من القرار رقم ٧٥ لسنة ٢٠١٧ المذكور.

٥١٢ المادة ١٧ من القانون بعد تعديلها بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ . وكان التشكيل قبل التعديل يصدر بقرار من وزير المالية في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة، وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة وممثل لوزارة الإسكان واثنين من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي أو من ذوي الخبرة في مجال تصميم العقارات المبنية يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

الصناعات أو اتحاد الغرف المختص أو بناءً على ترشيح الوزير المختص بالنسبة للنشاط الذى لا يضم الجهات القائمة به اتحاد، ويجب أن يكون المرشح من ذوى الخبرة.

كما أنشئت لجنة مركزية تختص بالفصل فى الطعون المقدمة من أفراد وضباط القوات المسلحة على تقديرات القيمة الإيجارية ، يكون مقرها هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة^{٥١٣}.

وفى حالة غياب عضو من أعضاء لجنة الطعن، أو وجود مانع لديه يحول دون توافر نصاب صحة الانعقاد يندب رئيس اللجنة من يحل محله من بين الأعضاء الاحتياطيين فى المحافظة الميمنة اسمائهم فى قرار وزير المالية بتشكيل لجان الطعن.

ولقد اختلف تشكيل لجنة الطعن كثيراً عما كان عليه تشكيل مجلس المراجعة، فحين كان مجلس المراجعة يتكون من من موظفين وملاك المباني، فقد أصبح تشكيل لجنة الطعن واسعاً ليشمل ممثلاً للمصلحة يكون من العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة والباقيين من ذوى الاختصاص الهندسى والاستشارى أو الخبرة فى المجال العقارى ، يتم ترشيحهم من الجهات المعنية ، وبذلك تكون لجنة الطعن أقرب إلى جهاز خبرة فنية منه كجهة إدارية مختصة بنظر طعن قضائى، حيث يغلب على تشكيلها أعضاء معنيين بشئون سوق العقارات.

وحتى لا تتأثر اللجنة بتبعيتها لوزير المالية الذى يصدر قرار إنشائها، فقد رؤى أن يرأسها أحد ذوى الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بمصلحة الضرائب العقارية.

وإذا كنا نفهم السبب وراء أن لا يكون رئيس لجنة الطعن من غير العاملين الحاليين بمصلحة الضرائب العقارية لتوفير قدر من حياد اللجنة مطلوب لسلامة أعمالها، إلا أننا لا نفهم الداعى وراء اشتراط أن لا يكون هذا الرئيس من بين العاملين السابقين بالمصلحة المذكورة ، وقد انقطعت علاقته بالعمل لديها ولم

^{٥١٣} وفقاً لقرار وزير المالية رقم ٤١٢ لسنة ٢٠١٥ المنشور بالوقائع المصرية، العدد رقم ١٩٦ تابع (أ) فى ٢٠٥/٨/٢٧.

يعد تابعاً لها، مع ما يتمتع به من خبرة اكتسبها طوال مدة عمله السابقة، وهي خبرة تقيّد في أعمال اللجنة، حرمت منها بسبب الشرط المتشدد الذي قرره مجلس الشعب عند إقرار النص^(٥٤).

وضماماً لحيدة هؤلاء الأعضاء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة ١٧ من القانون على أنه لا يجوز الجمع بين عضوية لجنة الحصر والتقدير وعضوية لجان الطعن.

ولقد استبعد القانون الجديد مشاركة الملاك في عضوية لجان الطعن، على خلاف ما رأته الحكومة في مشروعها وأيدها في ذلك مجلس الشورى، وكان هذا الاستبعاد استجابة لانتقاد بعض الكتابات^(٥٥) مشاركة الملاك في لجان الطعن أو لجان الحصر والتقدير لأنهم يعطلون عمل اللجان بسبب تخلفهم، وما يترتب عليه من إجراءات تعيين من يحلّ حلهم إذا تكرر ذلك، كما دلت التجربة على أنه يندر أن يوجد من بين الملاك من يلازم هذه اللجان باستمرار، ويتحمل أعباء معاينة العقارات والإطلاع على المستندات، فضلاً عن أنه يغلب على عمل اللجنة الطابع الإداري الذي يعتمد أساساً على عقود الإيجار، مما لا يحتاج تدخل الغير فيه.

وفي رأينا أن مشاركة الملاك في هذه اللجان ضرورية للتعبير عن وجهة نظر الممولين الذين يمثلون في التقدير والمراجعة، من خلال إطلاع هذه اللجان على الظروف الخاصة بكل بلدة، ومستوى الإيجارات فيها، وهو أمر لاغنى عنه إذا أحسن تطبيقه، لكي تأتي أعمال اللجان دقيقة ومتقنة مع الواقع كلما أمكن. ولم يكن للخوف من تغيير بعض الأعضاء أو امتناعهم عن التوقيع

^(٥٤) تعرض النص الخاص بتشكيل اللجنة لأكثر من تعديل، فقد جاء بمشروع القانون المقدم من الحكومة فقد نصت المادة ١٨ منه على أن تفصل في الطعن لجنة تسمى لجنة الطعن تشكل بقرار من الوزير في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة في مجال الضرائب العقارية يرشحه رئيس المصلحة وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة وممثل لكل من وزارتي المالية والإسكان وأحد العاملين بالوحدة المحلية الواقع في دائرتها العقار واثنين من المكلفين بأداء الضريبة يختارهما المحافظ المختص. وأجرى مجلس الشورى تعديلاً على هذا التشكيل ورد في المادة ١٨، حيث اكتفى بـ، يكون الممثل لوزارة الإسكان وحدها دون وزارة المالية.

ثم جاء نص المادة ١٨ من القانون بعد إقراره من مجلس الشعب وقد غاير بصورة جوهرية من تشكيل اللجنة على النحو الوارد بالمتن.

^(٥٥) كمال الجرف، ص ٥٠٤-٥٠٥.

من محل في ظل القانون الملغى، إذ كان يعين الأعضاء الاحتياطيون في نفس الوقت الذي يعين فيه الأعضاء الأصليين ، ومن ثم تأخذ إجراءات حلول العضو الاحتياطي محل العضو الأصلي وقتاً طويلاً ، كما أن امتناع العضو عن التوقيع لا يؤثر كثيراً في عمل هذه اللجان لأن قراراتها تصدر بالأغلبية.

إجراءات عمل لجان الطعن: بينت اللائحة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن فنصت المادة ١٦ منها على أن يكون مقر لجان الطعن في مديرية الضرائب العقارية^{٥١٦}، وللجنة معاينة العقارات المطعون في تقدير قيمتها الإيجارية والاطلاع على كل الأوراق والمستندات التي تقدم إليها أثناء انعقادها والتي تكون ذات علاقة بموضوع الطعن، ولها استدعاء الطاعن لمناقشته إذا لزم الأمر.

كما نصت المادة ١٧ من اللائحة على أن تشكل أمانة فنية لكل لجنة طعن يصدر بها قرار من رئيس المصلحة، ويجب أن تمسك السجلات الآتية:

أ - سجل قيد الطعون المقدمة من المكلفين بأداء الضريبة أو المديرية وتقيد به الطعون حسب تاريخ ووردها، ويجب ان يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن وإثبات المستندات المقدمة من المكلف بأداء الضريبة ومسمياتها ورقم قسيمة سداد التأمين وتاريخها.

ب - سجل محاضر الجلسات، وتدون فيه المداولات التي تدور في كل جلسة وسجل القرارات التي تنتهي إليها اللجنة.

ج - سجل لقيد إخطارات المكلفين بأداء الضريبة بقرار اللجنة.

د - أي سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة.

وتعمل لجان الطعن طوال أيام الأسبوع فيما عدا الجمعة. ويكون على لجنة أن تعقد جلسة واحدة على الأقل كل أسبوع ، وذلك في الموعد المحدد بالجدول المعتمد من رئيس المكتب الفني للجان^(٥١٧).

^{٥١٦} يجوز بموافقة رئيس المكتب الفني للجان انعقاد لجان الطعن خارج مديرية الضرائب العقارية في ضوء الاعتبارات التي تقتضى ذلك. وذلك وفقاً للفقرة الأخيرة من المادة الرابعة من قرار وزير المالية رقم

٢٨٥ لسنة ٢٠١٥.

^{٥١٧} المادة السادسة من قرار وزير المالية رقم ٧٥ لسنة ٢٠١٥.

ويجب على اللجنة إخطار كلاً من المتظلم ومديرية الضرائب العقارية المختصة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بثلاثة أيام على الأقل، بإحدى وسائل الإخطار المقررة.

ولا يجوز للجنة تغيير موعد أو مكان الانعقاد المحدد لها إلا إذا حال دون انعقاد إحدى جلساتها في الموعد أو المكان المحدد عنده قهري. وفي هذه الحالة يجب على رئيس اللجنة إخطار رئيس لجنة التنسيق والمتابعة للقطاع الذى تتبعه المحافظة بهذا القرار. ويتم التأجيل إدارياً للموعد الذى يحدده رئيس لجنة التنسيق والمتابعة بالتنسيق مع رئيس اللجنة. ويجب الإعلان عن هذا التأجيل والموعد أو المكان الجديد لانعقاد اللجنة على مقر انعقاد اللجنة الأسمى قبل الموعد الذى كان محدداً لانعقاد^{٥١٨}. ولا يكون انعقاد لجنة الطعن - فى ظل القانون الحالي^(٥١٩) - إلا بحضور كامل تشكيلها. فإذا تغيب أحدهم لأى سبب من الأسباب لا تتعد اللجنة، وإن انعقدت بالرغم من غيابه كان انعقادها باطلاً.

قرار لجنة الطعن: الأصل أن الجهة الاستئنافية التى يعرض عليها التظلم من عمل قانونى معين إنما ينحصر اختصاصها فى العمل المعروض عليها من حيث موضوعه وسببه وأطرافه. ولما كانت لجنة الطعن^(٥٢٠) جهة إدارية اختصاصها نظر التظلمات التى يقدمها ذوو الشأن من القرارات التى تصدرها لجان التقدير، ومن ثم تعتبر بمثابة هيئة استئنافية للجان التقدير، ولا يكون للجنة الطعن من الناحية الشكلية أن تعدل فى قرارات لجان التقدير، استناداً إلى

^{٥١٨} فى رأينا أنه لا يكفى الإعلان عن الموعد والمكان الجديد لانعقاد لجنة الطعن على مقر اللجنة الأسمى قبل الموعد الأسمى بوقت كاف إلا أن يكون الموعد الجديد لاحقاً على الموعد الذى حددته اللجنة من قبل، حتى تضمن إعلام الخصوم بالموعد الجديد يوم حضورهم مقر اللجنة الأسمى فى الموعد السابق الذى تم إعلامهم به. وبالتالي لا ينطبق ذلك الإجراء على حالة أن رأى رئيس اللجنة تعجيل موعد انعقادها لأى سبب، إلا أن يتم إعلام الخصوم بهذا الموعد بوسيلة قانونية (كتاب موصى عليه مثلاً) لضمان علم الخصوم يقينياً بهذا الموعد.

^{٥١٩} القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤، وكان النص قبل التعديل لا يعتبر انعقاد لجنة الطعن صحيحاً إلا بحضور أربعة أعضاء من بينهم الرئيس، وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الحاضرين. وعند التساوى يرجح الجانب الذى فيه الرئيس.

^(٥٢٠) وقد أفتى مجلس الدولة بهذا المضمون بالنسبة لمجلس المراجعة الذى حلت محله لجنة الطعن فى القانون الجديد، واختصت بالاختصاصات التى كانت موكولة له. راجع فى هذا الشأن: فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البديية والقروية رقم ٤٣٧ فى ١٩٥٧/١/٢.

أن القيمة الإيجارية للعقارات قد تغيرت بعد صدور قرارات لجان التقدير المطعون فيها^(٥٢١)؛ وإلا كان قرارها الصادر في هذا الشأن مشوباً بعيب تجاوز السلطة. ومن الناحية الموضوعية فإن ضريبة العقارات المبنية ، وإن كانت في الأصل من ضرائب الدخل ، ووعاؤها هو القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، قد حدد المشرع القيمة الإيجارية تحديداً حكماً على أساس ثباتها لمدة خمس سنوات من تاريخ الحصر الأول ، ولم يعتد المشرع بعد التقدير الأول بما يحدث من تغيير في هذه القيمة نتيجة لتقلب الأسعار أو تغير الظروف، إلا إذا كان يرجع لأحد الأسباب التي نص عليها في المادة ١٩ منه، وهو أن يصبح العقار معفى من الضريبة وفقاً لحكم المادة ١٨ منه، أو إذا هدم العقار أو تخرّب كلياً أو جزئياً إلى درجة حالت دون الانتفاع بالعقار كله ، أو جزء منه، أو إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة أو منتفع بها.

والعبرة بالقيمة الإيجارية للعقار في تاريخ صدور قرار لجان التقدير المنتظم منه، لا بالتقدير الذي عليه العقار وقت نظر لجنة الطعن هذا التظلم ، ذلك لأن لجنة الطعن تعتبر هي الجهة الاستئنافية التي يلجأ إليها المكلف للطعن على قرارات لجان التقدير. وفيما عدا هذه الأحوال لا يعتد بالقيمة الإيجارية الفعلية، وإنما بالقيمة الإيجارية المفترضة ، وطوال الخمس سنوات التالية، ومن ثم فإنه لا يجوز القول من الناحية الموضوعية بحق لجنة الطعن الطعن في تعديل قرارات لجان التقدير للعقار بعد صدور تلك العقارات وأثناء نظر التظلم. أى أن لجان الطعن محكومة بالنظر في التظلم على ضوء القيمة الإيجارية التي كانت قائمة عند إصدار قرار لجنة التقدير.

(٥٢١) قضت محكمة القضاء الإداري في الطعن رقم ١١٥٣ لسنة ١٢ ق ، جلسة ١٩٦٠/٦/١٤ بأن "القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤- يوجب أن يكون تقدير العوائد على أساس القيمة الإيجارية السنوية الواردة بعقود الإيجار إذا كانت خالية من شبهة الصورية ، أو على أساس المثل ، أما إذا لم يكن هناك عقود إيجار وتعذر الوقوف على إيجار المثل بسبب عدم وجود المثل له ، كما هو الحال في المباني التي تنشأ لأغراض غير سكنية كالمصانع والمدارس والمستشفيات فإنه لامناص في هذه الحالة من تقدير الإيجار على أساس نسبة مئوية من تكاليف المبنى تمثل فائدة رأس المال الذي انفق في تشييد المبنى.

واللجنة الطعن أن تطلب من كل من المكلف والمأمورية المختصة تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق اللازمة للفصل في الطعن^{٥٢٢}. ويجب أن يكون تعديل اللجنة للتقدير بناء على تظلم صاحب الشأن مستنداً إلى أسباب موضوعية تبرره^{٥٢٣}. ويجب أن يصدر هذا القرار بأغلبية الأصوات، وخلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن مستوفياً، ويكون هذا القرار نهائياً. وهذا الميعاد تنظيمي لم يرتب المشرع على الإخلال به أي جزاء، مما يعني أنه لا بطلان لقرار اللجنة الذي يصدر بعد ثلاثين يوماً من تاريخ الطعن. وغاية المشرع من تحديد الميعاد التنظيمي هو حث لجنة الطعن على التعجيل بالفصل في الطعن ضماناً لسرعة تحقيق المراكز الضريبية لكل من المكلف والمصلحة. وتقوم أمانة لجنة الطعن بإخطار المكلف بأداء الضريبة بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج المعد لذلك، مع إخطار المديرية المختصة بالتنفيذ.

وأجازت اللائحة التنفيذية^{٥٢٤} أن تخطر أمانة اللجنة المكلف بأداء الضريبة بالقرار بإيصال يفيد تسلمه، أو بالبريد المسجل الموصى عليه بعلم الوصول أو بإحدى الوسائل المقررة قانوناً بما يفيد علمه على النموذج المعد لذلك. وتبعاً لذلك كلفت^{٥٢٥} المصلحة صياغة مأموريات الضرائب المختصة كل فيما يخصه بالقيام بتسليم كافة الإخطارات الصادرة من لجان الطعن. وهو تكليف نراه مخالفاً للقانون من ناحيتين، أنه جعل مهمة تسليم الإخطار بقرار لجنة الطعن على عاتق هؤلاء الصيارفة متجاهلاً الوسائل الأخرى التي أتاحها القانون، مع ما فيه من خطر تهاون هؤلاء الصيارفة في التسليم الأمر الذي قد يضيع على المكلفين حقهم في الطعن على القرار أمام القضاء في المواعيد

^{٥٢٢} المادة التاسعة من قرار وزير المالية رقم ٧٥ لسنة ٢٠١٥.

^{٥٢٣} حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١١٩٩١ لسنة ٤٧ ق، جلسة ٢٠٠٦/١٢/٩.

^{٥٢٤} وفقاً للمادة ١٧ من اللائحة التنفيذية لقرار وزير المالية رقم ١١٩ لسنة ٢٠١٦ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

^{٥٢٥} أنظر الكتاب الموجه من المصلحة إلى رؤساء المناطق الضريبية في هذا الشأن، في: محمود جاب الله، ص ٢٦٤، وص ٣٤٥.

المقررة قانوناً. كما أنه لا يستقيم أن يناط بأمر هذه المهمة على خطرهما لرجال مصلحة الضرائب وهم خصوم المكلف في الطعن المقام أمام لجنة الطعن، مما يجعل لهم مصلحة في أن لا يطعن عليه أما القضاء، وهو أمر تأباه العدالة. وتكون قرارات لجان الطعن نهائية،^(٥٢٦) ولكنها كقرارات إدارية يجوز الطعن فيها أمام القضاء الإداري.

الطبيعة القانونية للجان الطعن: اختلف الرأي في ماهية الطبيعة

القانونية لمجلس المراجعة (المقابل في القانون الملغى للجان الطعن حالياً)، فذهب رأى إلى أن هذا المجلس جهة إدارية ذات اختصاص قضائي تقوم على الفصل في ثابته لأصحاب الشأن، وتحوز أحكامها قوة الشيء المقضى به، بحيث تعتبر عنوان الحقيقة فيما قضت به، وتحمل بذاتها القرينة على أنها صدرت صحيحة بناءً على إجراءات سليمة.

بينما يرى آخرون، وهو الراجح في نظرنا، أن مجلس المراجعة جهة إدارية يصدر بتشكيلها قرار إداري. وأن رئاسة اللجنة يتبوأها موظف من وزارة المالية، كما أن قراراتها تصدر بالأغلبية المطلقة فإذا تساوت رجح رأى الذى يؤيده الرئيس، مما يعنى أن وزارة المالية هى الخصم والحكم فى ذات الوقت ، ويسبغ الطبيعة الإدارية على عمل هذه اللجان. وهو الأمر الذى لا يختلف فى الطبيعة الإدارية بالنسبة للجان الطعن وفقاً للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨. ولا يحاج فى ذلك بأن عنصر الحياد متوافر فى كونه عضو مجلس الطعن لا يكون من بين الموظفين الذين يباشرون عمليات التقدير من قبل، لأن كلاً من عضو لجنة التقدير أو لجنة الطعن تابع للحكومة ، ويفصل فى نزاع الحكومة طرف فيه، وهو الذى يتلقى تعليماته من هذه الحكومة، وليست لديه الحصانة أو الضمانة القانونية التى للقضاة، مما يجعل عمله أدنى درجة من القضاء، فهو

^(٥٢٦) قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعون أرقام ٩٨٣ لسنة ٣٧ ق، و١٢٧٤ لسنة ٣٧ ق، و١٣١٢ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩ مارس ١٩٩٥ بأن" القرار الصريح الذى يصدره مجلس المراجعة عن التظلم بوصفه قراراً تهائياً، هو الذى يرد عليه الطعن بالإلغاء أمام القضاء الإداري فى المواعيد وفقاً للإجراءات المقررة ، و لا تسرى فى هذا الشأن فكرة القرار الضمنى بفوات سنتين يوماً من تاريخ تقديم التظلم دون الرد على المتظلم".

عمل إدارى يضمن تنظيمه بالقدر الذى يحقق الغاية منه، دون أن يرفعه إلى مرتبة الجهة الإدارية ذات الاختصاص القضائى كما فعل ذلك قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص صريح فيما يتعلق بلجان الطعن.

الطعن فى قرارات لجنة الطعن: يعتبر القرار الصادر من لجنة الطعن من القرارات الإدارية النهائية^{٥٢٧} يمكن الطعن عليه بالإلغاء أمام القضاء الإدارى فى المواعيد ووفقاً للإجراءات المقررة فى قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ باعتباره الشريعة العامة لتنظيم الطعون فى القرارات الإدارية.

ولقد نص القانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٧ صراحة فى المادة رقم (٧) منه على اختصاص القضاء الإدارى دون غيره فى المنازعات التى تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون.

ولقد رؤى النص على اختصاص القضاء الإدارى لا محكمة القضاء الإدارى بنظر المنازعة الضريبية ، لما فى النص على نوع القضاء لا المحكمة من ميزة تحديد طبيعة المنازعة بأنها إدارية تاركاً لمجلس الدولة شأن فى تحديد المحكمة المختصة على ضوء المنازعة المتعلقة بها.

كما حرص القانون على أن يقصر الاختصاص القضائى لنظر المنازعة على القضاء الإدارى دون غيره، حتى يوصد الطريق أمام من يحاول إثارة الخلاف على اختصاص جهة القضاء العادى ببعض المنازعات المتعلقة بهذه الضريبة. وإذا أسند المشرع إلى محكمة معينة الاختصاص بنظر نزاع معين فإنه يستهدف تحويلها دون سواها الفصل فى هذا النزاع وما يعلق به ويتفرع عنه من منازعات، وذلك تطبيقاً للأصل العام بأن قاضى الأصل هو قاضى الفرع بحيث تكون المحكمة المختصة بحيث تكون المحكمة المختصة بالدعوى الأصلية مختصة كذلك بالمسائل المرتبطة بها أو المتفرعة عنها إلا ما يستثنى بنصٍ خاص وذلك بهدف تركيز عناصر المنازعة فى اختصاص جهة قضائية واحدة

^{٥٢٧} يقصد بنهاية قرار لجنة الطعن أنه لا يحتاج لتنفيذه مراجعته أو اعتماده من سلطة إدارية عليا. وذلك تمثيلاً مع ما جاء فى حكم القضاء الإدارى رقم ١٥٢٣ لسنة ٦ ق بلسنة ١٩٥٤/١/٧ بأن "المقصود بنهاية القرارات الإدارية هو صدورها من جهة إدارية يكون القانون قد حولها سلطة البت النهائى فى أمر ما بغير حاجة إلى تصديق سلطة عليا."

أو محكمة واحدة بما يكفل سرعة الفصل فيها ويحول دون تقطيع أوصالها أو توزيعها بين محاكم أو جهات قضاء مختلفة قد تصدر أحكاماً متناقضة.

ومن ثم فإن الفصل في مسألة عدم اعتداد مصلحة الضرائب باتحاد الملاك الذي يرأسه المطعون ضده بغية تحديد المخاطب والمسئول عن أداء الضريبة المشار إليها فإن هذه المسألة تعد فرعاً من النزاع الأصلي وهو المنازعة الضريبية القائمة بين المطعون ضده والجهة الإدارية الطاعنة وتختص بها المحكمة الابتدائية هيئة تجارية باعتبار أن قاضي الأصل هو قاضي الفرع^(٥٢٨).

ويكون التظلم من هذا القرار خلال ستين يوماً من تاريخ صدوره ، ولايسرى فى هذا الشأن فكرة القرار الضمنى بالرفض بفوات ستين يوماً من تاريخ تقديم التظلم إلى قرار مجلس المراجعة^(٥٢٩). ومن ثم يكون للممول الحق فى الطعن أمام القضاء الإدارى على قرار لجنة الطعن إلى حين فوات ميعاد الستين يوماً على صدور هذا القرار، فإذا لم يصدر المجلس هذا القرار فلا يجوز لمصلحة الضرائب العقارية التذرع باعتبار قرار المجلس قد جاء لصالحها لأن تراخى اللجنة عن إصدار القرار لاتعنى قبولها لتقديرات المصلحة.

^(٥٢٨) حكم الإدارية العليا فى الطعن رقم ٦٣٦٢ لسنة ٤٥ ق ٠ عليا - جلسة ١٥ / ٣ / ٢٠٠٣ م - الدائرة الأولى عليا .

^(٥٢٩) راجع : حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعون أرقام ٣٨٩ لسنة ٣٧ ق، و١٢٧٤ لسنة ٣٧ ق ، ١٣١٢ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩ / ٣ / ١٩٩٥ ، مشار إليها فى مؤلف: د. شكرى محمد سيد : الوجيز فى أحكام الضريبة العقارية ، غير محدد اسم الناشر ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٩٧ - ص ٩٩ .

ولقد قضى بأن " التظلم من قرارات لجان التقدير أمام مجلس المراجعة المختص خلال الميعاد المشار إليه هو حق مقرر لكل من الحكومة والممولين على السواء وفق ما نصت عليه المادة (١٥) وقد بينت هذه المادة والمواد التالية لها وكذلك المادة ٤ وما بعدها من قرار وزير المالية والاقتصاد رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤ بتنفيذ أحكام القانون المشار إليه شروط وإجراءات تقديم التظلم وميعاد تحقيقه ووجوب إخطار المتظلم بذلك وتشكيل مجلس المراجعة والشروط اللازم توافرها فى أعضائه وكيفية اختيارهم وإجراءات عمل المجلس والأغلبية اللازمة لإصدار قراراته ونصت المادة ٢٠ على أن تكون قرارات مجلس المراجعة نهائية ومن ثم فإن القرار الصريح الذى يصدره مجلس المراجعة من التظلم بوصفه قراراً نهائياً هو الذى يرد عليه الطعن بالإلغاء أمام القضاء الإدارى فى المواعيد وفقاً للإجراءات المقررة ، ولا تسرى فى هذا الشأن فكرة القرار الضمنى بالرفض بفوات ستين يوماً من تاريخ تقديم التظلم دون الرد على المتظلم ، كما رتب المشرع على التظلم أمام مجلس المراجعة حكماً واجب التطبيق بقوة القانون وهو أن تؤدى الضريبة المقررة قبل التعديل فى المواعيد المحددة لها إلى أن يصدر قرار مجلس المراجعة فى التظلم حسبما أفصحت المادة ١٥ فى عجزها عن ذلك . أنظر حكم الإدارية العليا فى الطعن رقم ٤٥٣٤ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ٢٨ / ٢ / ٢٠٠٤ م - الدائرة الأولى

ومن ثم تضحى التقديرات نهائية إما بفوات ميعاد ستين يوماً على تاريخ إعلان المكلف بتقديرات القيمة الإيجارية للعقار دون طعن على هذه التقديرات أمام لجنة الطعن المختصة ، أو بفوات ميعاد ستين يوماً على تاريخ إعلانه بقرار هذه اللجنة دون طعن أمام المحكمة المختصة. وتتحصن قرارات التقدير تلك، وتستمر - استقراراً للأوضاع - خلال المدة المقررة للتقدير العام، مما مؤداه عدم جواز إعادة تقدير هذه القيمة^{٥٣٠}.

وترتيباً على ذلك فإن (٥٣١) كون العقار معفى بسبب ملكية الحكومة له، ثم انتقاله إلى ملكية القطاع الخاص ، يترتب عليه خضوع هذا العقار للضريبة على أساس آخر تقدير عام لقيمه الإيجارية وفق الحصر العام قبل انتقاله إلى ملكية القطاع الخاص، طالما كان عمل الحصر العام نافذاً فى تاريخ انتقال ملكية هذا العقار، ولم يطرأ عليه ما يلزم مالكة الجديد بتقديم إقرار سنوى يوجب الحصر الخاص لمراعاة ما طرأ عليه من تغيير.

^{٥٣٠} حكم محكمة القضاء الإدارى رقم ١٩٥ لسنة ١٠ ق جلسة ١٩٦٨/٢/٢٤.
(٥٣١) بذلك أفتت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بفتواها رقم ٦٢٩ بتاريخ ٢٨/٧/٢٠٠٤، جلسة ١١/٢/٢٠٠٤، الملف رقم ٢٢٣/٢/٧. وذلك فى حالة انتقال ملكية الشركة المصرية للاتصالات السلكية واللاسلكية ومحطات توليد الكهرباء وشبكات الجهد العالى والمنخفض بالإسكندرية من الدولة إلى شركة مساهمة بالقانونين رقم ١٨ و ١٩ لسنة ١٩٩٨.

الفصل الثالث

الإعفاء من الضريبة ورفعها

تمهيد وتقسيم

تقتضى متطلبات العدالة أن لاتخضع كافة العقارات المبنية للضريبة، بل يلزم التمييز بينها تبعاً لاختلاف المراكز الضريبية لملاكها أو المنتفعين بها؛ حيث تتفاوت مساحات العقارات ما بين الضيق والسعة، كما تختلف أوجه استعمالها ما بين السكن الشخصى أو العائلى والاستثمار. بل إن من العقارات ما يتجاوز نفعه حدود مصلحة مالكة إلى مصالح الغير كالعقارات المستعملة مقاراً للعبادة أو معاهد للتعليم ، مما يقتضى أن تخضع بعض العقارات للضريبة ويعفى بعضها الآخر تبعاً للسياسة التشريعية التي تنتهجها الحكومة.

كما أن التقرير بخضوع عقار للضريبة ليس قراراً مؤبداً يوجب على مالكة أو المنتفع به أن يؤدي الضريبة دائماً ابدأ، حيث تتطلب مقتضيات العدالة أيضاً مراعاة الواقع الذى آل إليه العقار، بحيث يمكن رفع الضريبة المقررة عليه إذ طرأ ما يستوجب ذلك.

ونبين فى هذا الباب قواعد الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة والتشريع المصرى وحالات رفعها.

وذلك فى مباحث ثلاثة على النحو التالى:

المبحث الأول

الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة

سياسة الإعفاءات فى الضريبة على العقارات المبنية

تقرر التشريعات الضريبية صوراً مختلفة للإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية، ولقد سار المشرع المصرى على هذا النهج.

ويميل المنظرون المعاصرون^(٥٣٢) للضريبة العقارية إلى اعتبارها ضريبة ذات هدف مالى بحت، الغرض منها توفير الموارد المالية للمحليات لتتعض بدورها، ولأىحبذ أن تتضمن إعفاءات أو مزايا لمجموعات معينة من الممولين أو أنواع خاصة من العقارات لتحقيق أغراض أخرى : سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.

وحجتهم فى ذلك أن وعاء هذه الضريبة هو العقار لا الممول الذى يملكه، وأن هذا العقار ينتفع بالخدمات التى تقدمها المحليات ومن ثم يجب أن يساهم صاحب العقار أو المنتفع به بقدر من الضريبة مقابل هذه الخدمات دون استثناء .

بيد أن هذا القول غير مقبول على إطلاقه، لأن امتلاك العقار أو حيازته لا يعنى شيئاً بذاته دون النظر إلى شخص من يملكه أو يحوزه بعين الاعتبار، فقد يكون المكلف بالضريبة العقارية فقيراً لا يملك دخلاً كافياً، بينما يكون المستأجر لديه أكثر غنى منه، ومن ثم فإن اقتطاع الضريبة من المالك الغنى تزيده فقراً ، فى الوقت الذى قد لا يخضع المستأجر لضريبة لمجرد أن يحوز دخلاً من ثروة غير عقارية لا تخضع للضريبة كأرباح الأسهم مثلاً. ولذلك تتجه معظم التشريعات إلى منح إعفاءات وامتيازات ضريبية، حتى ولو كانت محدودة،

^(٥٣٢) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p.20.

لمراعاة المكلفين منخفضى الدخل ، أو لطبيعة خاصة بالعقار كأن يكون مملوكاً للحكومة أو الهيئات العامة ، أو لاينتاج دخلاً كالعقار المشغول بمالكه (منزل الأسرة الخاص) ، أو المقابرإلخ.

وتتجه معظم التشريعات نحو إعفاء العقارات ذات الدخل المنخفضة، وذلك لأسباب تتعلق بالعدالة من ناحية ، ولاعتبارات إدارية من ناحية أخرى، حيث يحمل خضوع العقارات الصغيرة للضريبة الإدارة تكلفة تفوق مبلغ الضريبة المفروضة عليها ؛ وإن كان هذا القول ينقصه الدقة لأن^(٥٣٣) صغر قيمة العقار لا تعنى ابتعاد الإدارة الضريبية عن التعامل معه، فهو يأخذ منها جهداً كبيره من العقارات الكبيرة القيمة، ذلك لأن الإدارة تقوم على حصر كافة العقارات أيا كانت قيمتها فى السجل العام للحصر، وتتبعها من حيث التقدير والربط، ولا يبقى فى النهاية سوى إعفائها لأن المشرع قرر لها الإعفاء لصغر قيمتها، أو على الأقل تطبيق طرق مبسطة لتقدير وعائها تخفيضاً للتكلفة الإدارية.

أما العقارات الصناعية والتجارية فإنها تعامل بصورة مميزة بإحدى طريقتين، فإما أن تفرض الضريبة على هذه العقارات بصورة أكثر عبئاً من العقارات السكنية من خلال تقرير سعر مرتفع عليها ، أو بالعكس بأن تفرض عليها الضريبة المخففة فى صورة إعفاءات أو أسعار مخفضة.

ويميل التوجه نحو زيادة الضريبة على هذه العقارات إلى أن أصحاب المشروعات المرتبطة بها لديهم قدرة أكبر على الدفع من غيرهم من الممولين، وأن فى استطاعتهم نقل عبء هذه الضريبة إلى الغير فى صورة ارتفاع قيمة السلعة أو الخدمة التي يتم إنتاجها أو تقديمها فى تلك الصانع والمتاجر ، ولكن هذا القول لا يمكن إطلاقه، إذ تتوقف القدرة على نقل عبء الضريبة على عوامل عدة منها مدى مرونة السلعة أو الخدمة التي تقدم للجمهور . أما المؤيدون لتخفيض عبء الضريبة العقارية على العقارات الصناعية والتجارية فيرون أن

^(٥٣٣)William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , *The International Bank for Reconstruction and Development* , *The World Bank* , *Working Papers* , *WPs41*, August 1988.p.21.

فى ذلك التخفيض حافزاً لجذب هذه المشروعات للعمل فى الناطق التى توجد بها تلك العقارات.

كذلك تعفى معظم التشريعات المقارنة العقارات الحكومية من الضريبة، وإن كان هناك من يرفض هذا الإعفاء بحجة (٥٣٤) أنه ينطوى على عدم مساواة بين المبانى التى يشغلها موظفو الحكومة لتقديم الخدمات المكلفين بها، وبين غيرها من مباني يشغلها موظفو القطاع الخاص لتقديم الخدمات المكلفين بها أيضاً، وبالرغم من وحدة الغرض من شغل العقارات فى الحالتين إلا أن العقارات التى يشغلها موظفو الحكومة تتمتع بميزة الإعفاء دون غيرها من العقارات بغير مبرر معقول.

كما أن التقرير بإعفاء العقارات الحكومية يؤدى إلى حرمان الوحدات المحلية، التى تتمتع باستقلال مالى فى تحديد ما يناسبها من ضريبة عقارية، من حق هذه الوحدات فى تحصيل جزء من الضريبة على نوع من العقارات لأنها حكومية، بينما تقوم الوحدات المحلية بتقديم الخدمات إلى العقارات الحكومية كغيرها من العقارات.

وتزيد خسارة المحليات المختصة بإدارة العواصم والمدن الكبرى نتيجة عدم تحصيل الضريبة العقارية من الوحدات الحكومية، لأن أغلب العقارات الحكومية تقع فى هذه المناطق.

والإعفاء للعقار قد يكون مقدراً لطبيعة العقار ذاته كإعفاء المقرر للعقارات المستخدمة للمساجد و غيرها من أماكن العبادة دون النظر إلى مالك الأرض أو الإنشاءات ، وذلك بخلاف العقارات التى يطنها أشخاص معون من الضريبة بصفاتهم، فلا يمتد الإعفاء فى هذه الحالة إلى العقارات التى يقطنونها. وتطبيقاً لذلك رفض مجلس شورى الدولة (٥٣٥) فى لبنان إعفاء العقار الذى تشغله وكالة

(534) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000p. 12.

(٥٣٥) المراجعة رقم ٨٠٣١ لسنة ١٩٧٥ المنشورة بمجلة القضاء الإدارى اللبنانية ، العدد الخامس ١٩٨٨ ، ص ٢٥٨.

غوث اللاجئين من ضريبة الأملاك المبنية لأن الإعفاء مقرر للوكالة ذاتها لا للعقارات التي تشغلها.

إعفاء السكن الخاص: يمكن إعفاء مسكن الأسرة *homestead exemption* لحماية المقيمين فيه إقامة دائمة من دفع الضريبة باعتباره الحد الأدنى الذي يجب مراعاته اجتماعياً، وخاصة أن هذا المسكن لا ينتج دخلاً حقيقياً لصاحبه.

بل تمد بعض الدول، ومنها الولايات المتحدة، الحماية القانونية للمسكن الخاص ليكون بمنأى عن تتبع الدائنين له بالحجز والبيع، أو أن يجبر الورثة الزوج المقيم في السكن بعد وفاة زوجته من إجباره على ترك هذا المسكن. ولكن تلك الحماية لا تشمل بيع العقار ضماناً لرهن، أو وفاء لضريبة عقارية مستحقة على الممول.

ويقوم الإعفاء الضريبي للسكن الخاص على سند من القول بأن العقارات تزيد قيمتها مع مضي الزمن، ومن ثم فإن عبء الضريبة العقارية التي تأخذ من قيمة العقار أساساً لفرض الضريبة تخضع فئات من الممولين للضريبة لمجرد أنهم يملكون عقاراً، ولو لم يحققوا دخلاً منه. ومن هؤلاء الممولين ملاك العقارات التي يشغلونها بأنفسهم، أو يتخذونها سكناً خاصاً لهم، ومنهم من آل إليه هذا العقار بالميراث، أو اشتراه بكل ما يملك من مدخرات، فكان من العدالة أن يعفى هذا العقار من الضريبة.

ويعرف ذلك بإعفاء السكن الخاص أو مسكن الأسرة *homestead exemption*. وتشترب بعض التشريعات لمنحه أن يكون العقار مشغولاً بمالكه، أى لا يحقق دخلاً فعلياً، وأن يكون العقار بمثابة مقر الإقامة الرئيسي لشاغله، فلا تتمتع بالإعفاء العقارات الأخرى التي يشغلها مالكها ولكنها لا تعتبر مقاراً لإقامتهم الرئيسية، كالعقارات المملوكة في المشاتي والمصايف، ويقضى بها ملاكها بعض الوقت خلال السنة.

موقف التشريعات المقارنة من السكن الخاص

تذهب بعض الدول إلى تقرير معاملة تفضيلية للممولين ذوى المقدرة التكاليفية الأقل ، من خلال إعفاء العقار الذى يشغله الممول ولا يدر دخلاً فعلياً عليه^(٥٣٦).

وتقتصر الولايات المتحدة^(٥٣٧) الإعفاء على نسبة معينة من قيمة السكن الخاص ، فهو إعفاء لجزء من قيمته المقدرة ، وما يزيد عن هذه القيمة يخضع للضريبة.

وقد عدت المادة السابعة من قانون الرسوم البلدية فى لبنان الحالات التي يتم فيها تحديد القيمة التأجيرية بطريقة التخمين المباشر، ومن هذه الحالات حالة إشغال العقار من قبل المالك^(٥٣٨).

وتتمتع العقارات المشغولة بملاكها فى دول منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية *OECD* بمعاملة ضريبية تفضيلية^(٥٣٩)، ولاطبق فكرة الدخل التأجيرى الضمنى أو المفترض *Imputed rental income* (إلا فى بلجيكا وهولندا والنرويج والسويد)، مع أن ذلك يجب أن نراه فى معظم الدول التي تفرض الضريبة العقارية.

وفى نفس الوقت يمكن إعفاء فوائد الرهون من وعاء الضريبة على الدخل الشخصى فى العديد من دول منظمة التعاون ، (إلا فى كندا وألمانيا وفرنسا الى ستقبل هذا الخصم فى عام ٢٠٠٧) والمملكة المتحدة. وتسمح بعض الدول مثل بلجيكا وأسبانيا بخصم المدفوعات الأصلية التي تسترد (أصل القرض)، وأكثر من ذلك فإن الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من التصرف فى المنازل

⁽⁵³⁶⁾ William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , *The International Bank for Reconstruction and Development* , *The World Bank* , *Working Papers* , *WPs41*, August 1988.p.22.

⁽⁵³⁷⁾ Susan combs : *Texas Property tax code 2006*, Retrieved 22 May 2007.

^(٥٣٨) رقم الرأي : ٤٦ فى ١١/٥ ، ٩٧ رقم الأساس : ٩٧/٤٤.

⁽⁵³⁹⁾ Åsa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia: *TAX AND ECONOMIC GROWTH ECONOMICS DEPARTMENT WORKING PAPER NO.620, ECONOMICS DEPARTMENT, OECD, ECO/WKP(2008)28, 11-Jul-2008p. 13.*

المشغولة بملّاكها لا تخضع للضريبة على الأرباح الرأسمالية، مع أن قيمة هذه المنازل تدخل في وعاء الضريبة على المواريث أو التركات ، فيما عدا كندا والسويد، وتفرض بعض الدول ضريبة على الصفقات الكبرى *a high transaction tax* لشراء المنازل.

ومنح السودان (٤٠) ضباط قوات الشعب في كل الرتب إعفاء من ضريبة العقار لوحدة سكنية واحدة ، بشرط أن لا يقل عمر المنتفع بالإعفاء عن خمسين سنة، وأن توصى بإعفائه إدارة الشؤون القانونية المختصة.

وللمنتفع الحق في أن يحدد الوحدة التي يستحق عنها الإعفاء، كما لا يشترط أن المنتفع لا زال في الخدمة أو في المعاش.

أما القانون العراقي (٤١) فقد كان أكثر كرمًا حيث نص على أن :

١ - تعفى دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار المفروضة بموجب أحكام القانون، ويسري ذلك على الدار او الشقة السكنية التي يشغلها المشتري عن فترة الإشغال التي لا تزيد على سنة من تاريخ الإشغال.

٢ -

أ - تعفى من الضريبة دار سكن واحدة او شقة سكنية واحدة يشغلها والدا صاحب الدار أو احدها أو أولاده المتزوجون او احدهم، بشرط ان لا يملك الشاغل او زوجه دارا أو شقة سكنية على وجه الاستقلال .

ب - يعتبر الولد الأرملة وله أولاد، والبنات المطلقة ولها أولاد، والأخت الأرملة والأخت المطلقة ولهما أولاد، بحكم الولد المتزوج، لغرض تطبيق أحكام ١ من هذه الفقرة.

٣ - تعفى العقارات والطوابق التي تشيد حديثًا من الضريبة الأساسية والضريبة الإضافية لمدة ٥ خمس سنوات اعتبارًا من تاريخ إكمال تشييدها الذي تعينه لجنة التقدير. ٤ - تعتبر دور سكن العقارات المنشأة من دوائر الدولة

(٤٠) المادة رقم ٥/٤٦ من قانون قوات الشعب المسلحة.

(٤١) راجع المادة الرابعة من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ بعد تعديلها بالقانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١.

والشركات العامة أو الجمعيات أو الأشخاص لغرض إسكان منتسبيهم أو تملكها لهم بعد سداد كلفتها سواء أكانت مسجلة في دوائر التسجيل العقاري بأسمائهم ام باسم تلك الجهات أو الأشخاص، على أن كون هناك بين الطرفين عقد بيع مؤثر لدى دائرة التسجيل العقاري المختصة .

٥ -:

أ - إذا بقي العقار خاليا مدة ٣ ثلاثة اشهر فأكثر بصورة مستمرة، يعفى من الضريبة عن مدة الخلو التي لا تزيد على ٦ ستة اشهر، وعلى صاحب العقار ان يقدم إخبارا تحريريا بخلو عقاره، ويؤخذ به اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ تقديم الإخبار، وان يخبر السلطة المالية بإشغال العقار المدعى بخلوه .

ب - إذا تبين أن العقار المدعى بخلوه لم يكن خاليا، أو إذا اشغل العقار المدعى بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك، فلها ان تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية علاوة على الضريبة المتحققة في الحالة الاولى، وما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ إشغال العقار وتاريخ إطلاع السلطة المالية في الحالة الثانية

ج - للوزير أو من يخوله تمديد المدة المنصوص عليها في ا من هذه الفقرة ٦ ستة اشهر أخرى، إذا وجد أن هناك أسبابا تحول دون إشغاله .

٦ - لا يخضع للضريبة الإضافية الإيراد السنوي للأوقاف الملحقة .

وفى المملكة المغربية (٤٢) تعفى من ضريبة المباني التي يقطنها أربابها (ملاكها) أو المنتفعون بها ، والتي لا تزيد قيمتها الإيجارية قدرأ يتحدد دورياً بقرار إدارى ، بشرط أن لا يتجاوز قدر الإعفاء عن تسعة آلاف فرنك ، وأن لا يكون للمستفيد بالإعفاء إلا مبنى واحد.

(٤٢) راجع الفصل رقم ٧/٢ من الظهير الشريف رقم ١,٥٩,٠٨٤ فى تنظيم المباني ، المنشور بالجريدة الرسمية للملكة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١/٢٩/١٩٦٠.

ويعفى القانون الأردني^(٥٤٣) الملاك من أداء الضريبة على البناء الذي لم يشغل بأية صورة من الصور طيلة السنة.

ويسمح التشريع اللبناني^(٥٤٤) بإعفاء مالك العقار ، أو كل شريك فى عقار، بإعفاء فى حدود وحدتين سكنيتين يشغلهما من إجمالى وحداته على مستوى الدولة، وبشرط أن لاتزيد القيمة التأجيرية لكل وحدة منهما عن مليونى ليرة ، فإذا زادت القيمة الإيجارية عن ذلك سمح بإعفاء ٥٠% من الزيادة وبما لايتعدى إجمالى الخصم للوحدة السكنية الواحدة عن أربعة ملايين ليرة لبنانية.

تقدير إعفاء السكن الخاص: يعترض بعض الكتاب^(٥٤٥) على الإعفاء الضريبي الممنوح للمباني المشغولة بملاكها ، بدعوى أن هذا الإعفاء يشجع الأثرياء على بناء المساكن الكبيرة المعفاة ، كما أنه إعفاء تترتب عليه مشكلات إدارية لتحديد ما إذا كانت هذه العقارات مشغولة بالفعل ، أو أنها مستخدمة لأغراض السكن فقط.

ولذا تتجه بعض الدول إلى ربط الإعفاء بقاعدة معلومات ، ولتكن باستخدام الرقم القومى للممول ، لمنع إساءة مالك العقارات للإعفاء بالتمتع به فى أكثر من منطقة أو محافظة ، بالرغم من أنه يتخذ عقاراً واحداً على مستوى الدولة ليكون هو المقر الرئيسى له.

ويبرر المؤيدون لفرض الضريبة على العقار المشغول بمالكة بأن ذلك تطبيق لنظرية الدخل المفترض *imputed income* التي تبررها اعتبارات اقتصادية. وهذه النظرية تقوم على افتراض أن هناك عقارين (أ) و(ب)، يملكهما شخصان، فإذا ما قرر كلاً منهما أن يسكن فى عقار الآخر لوجب عليه أن يدفع إيجاراً عن هذا السكن ، أما إذا ما قررا أن يبقى كلاً منهما فى عقاره ليشغله فإنه لا يترتب على هذا القرار دخل ، بالرغم من أن العقارين موجودان فى الواقع. ومن ثم سقط

^(٥٤٣) راجع قانون ضريبة الأبنية والأراضى داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية الأردنى رقم ١١ لسنة ١٩٥٤.

^(٥٤٤) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبناني الصادر بتاريخ ١٧/٧/١٩٦٢.

^(٥٤٥) Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.

حساب الدخل المتوقع من هذين العقارين من بين حسابات الدخل القومي ، كما خسرت الحكومة الضريبة على دخل كلا العقارين لا لشيء إلا لأن المالكين لهما قد قررا أن يشغلاه بأنفسهما بدلاً من أن يؤجرانه للغير ، مما يفقد الضريبة حيادها.

أو بعبارة أخرى ؛ فإن الضريبة على العقار المشغول بصاحبه تفترض أن صاحب العقار قد تمتع بدخل غير منظور ، يتمثل في مبلغ النفقة التي كان عليه أن يؤديها في صورة أجرة ، فيما لو لم يكن يملك هذا العقار ، وكان حتماً عليه أن يدفع أجرة ليسكن عقاراً آخر.

ويعاب على هذه النظرية أنها تقوم على افتراض ، مما يجعل وعاء الضريبة غير يقيني ، يقوم على الحدس والتخمين ، فتكون غير دستورية، كما أنه يعاقب مالك العقار لا لشيء إلا لأن الظروف خدمته فامتلك عقاراً بالميراث مثلاً وشغله بنفسه، أو أن كان هذا العقار نتيجة جهد خاص به مكنه من ادخار مبلغ اشترى به العقار الذي يشغله، بخلاف غيره ممن لا يملكون عقارات، فساوى بينهما مع اختلاف الوضع القانوني لكل منهم ، مما يحتم أن تكون المعاملة غير متساوية. وفي الهند تعفى الأراضي الفضاء *vacant land* عموماً من الضريبة العقارية عدا الأراضي الفضاء الكائنة في بعض المدن مثل دلهي وكالكتا ، أما العقارات التي يشغلها مالكوها *owner- occupied prosperities* فتخضع لضريبة مخفضة من خلال التقدير المخفض لقيمة العقار أو سعر الضريبة المنخفض أو الخصومات الممنوحة للوعاء للضريبي^(٥٤٦).

وتعفى في الفلبين^(٥٤٧) وحدات السكن التي لا تزيد قيمتها العادلة عن ١٧٥٠٠٠ عملة فلبينية، والتي يبلغ الدولار حوالي ٢٥٠ منها. كذلك تعفى تايلاند السكن الذي يشغله مالكة من الضريبة العقارية.

(⁵⁴⁶) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

(⁵⁴⁷) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

إعفاء أماكن العبادة وغيرها من الأغراض ذات الطابع الإنساني

تعفى من الضريبة العقارية في كينيا^(٥٤٨) العقارات المستخدمة أماكن للعبادة، والمقابر، والمستشفيات، والمؤسسات التعليمية والخيرية، والأماكن الرياضية والحدائق والمنتجعات العامة.

ويمتد إعفاء المدافن العامة من الضريبة على الأملاك المبنية في لبنان إلى مساكن الحراس والخدم الملحقة بها مباشرة، و أبنية الميتم ودور العجزة، إلا إذا كانت هذه المساكن مؤجرة أو مستأجرة^(٥٤٩).

وفي تايلاند^(٥٥٠) تعفى من ضريبة المباني والأراضي العقارات الحكومية والدينية، وكذلك المباني التي يشغلها ملاكها، والمباني غير المشغولة لمدة اثني عشر شهراً أو أكثر.

وتمنح الفلبين^(٥٥١) إعفاء للعقارات التي تملكها الحكومة والهيئات الخيرية والكنائس والتعاونيات، وللعقارات التي تستخدم في إمدادات المياه والطاقة الكهربائية. ولا تخضع للضريبة المعدات التي تستخدم في السيطرة على التلوث وحماية البيئة.

وتعفى من ضريبة الأبنية في الأردن الأموال العامة والمؤسسات الخيرية والتعليمية والطبية، ويشترط لإعفاء هذه المؤسسات أن تستعمل الأبنية في تحقيق الغرض منها، أما إذا أجزتها للغير فلا تستحق الإعفاء وتخضع لذلك للضريبة^(٥٥٢). وتعفى من الضريبة في اليمن^(٥٥٣) العقارات المملوكة للحكومة ما عدا العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط.

(٥٤٨) Tom Konyimish ; *Aspects of Rating practice in Kenya, University of Nairobi*, p. 29.

(٥٤٩) مديرية الواردات : ضريبة الأملاك المبنية، مديرية المالية العامة بوزارة المالية، لبنان، ٨. (٥٥٠) Sakan Varanyu Watana: *Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

(٥٥١) Milwida Guerara : *Real property Taxation in Philippines, Ford Foundation, Manila.*

(٥٥٢) قرار التفسير رقم ٧ لسنة ١٩٨٦، بتاريخ ١٧/٤/١٩٨٦. (٥٥٣) المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل اليمنى رقم ٣١ لسنة ١٩٩١.

المبحث الثانى

الإعفاء من الضريبة فى التشريع المصرى

قرر المشرع إعفاء الممول من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات تتعلق بطبيعة ملكية العقار أو الغرض من استعماله^{٥٤}، أو لاعتبارات الممول الشخصية.

وقد عدت المادة ١٨ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حالات الإعفاء من الضريبة، فيما يلى :

١- الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقاً للقانون و المنظمات العمالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو ممارستها الأغراض التي أنشئت من أجلها. أبقى القانون الجديد من الضريبة العقارية الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المعترف بها قانوناً من خلال تسجيلها وفقاً لأحكامه، والمنظمات العمالية.

ولم يحدد القانون أنواعاً معينة من هذه الجمعيات، ومن ثم تعفى من الضريبة، أياً كان نوع هذه الجمعيات: تعاونية^(٥٥) أو ثقافية أو فنية، أو

^{٥٤} يلاحظ أن إعفاء العقار من الضريبة أو عدم خضوعه لها أصلاً يمتد إلى الجراجات والتراسات الملحقة به ، بشرط أن تكون هذه الملحقات منشأة بترخيص ومستغلة لخدمة ساكنيه، وألا تكون مستغلة فى أى نشاط خاضع للضريبة على الدخل. وذلك نزولاً على حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعين رقمى ١١٢٩٣ ز ١١٢٥٣ لسنة ٤٧ قى عليا ، تأسيساً على أن القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٧٦ فى شأن توجيه وتنظيم أعمال البناء قد ألزم مالك العقار بتوفير أماكن لإيواء السيارات، وبالتالي لا يجوز أن يلزم بتوفير تلك الأماكن ثم يدفع ضريبة عنها، فضلاً عن أنه لم يثبت للجهة الإدارية قد تم تأجير الجراج والتراسات الملحقة بالعقارات للعامة. وقد أذاعت مصلحة الضرائب العقارية هذا الحكم للعمل بمقتضاه، وذلك بكتابها الدورى رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٤.

^(٥٥) أثير الخلاف فى ظل قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٤٥ حول مدى تمتع الجمعيات التعاونية من الضريبة العقارية ، رأت الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٣/٣/١٩٩٥ ، وأيدتها مصلحة الضرائب العقارية بكتابها الدورى رقم ٢٦ بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٢٨ ، أنه فى سبيل تشجيع منظمات التعاون الإنتاجى على القيام بعملها قرر لها قانون التعاون الإنتاجى رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥ عدداً من التيسيرات والمزايا، ومن بينها الإعفاء من بعض الضرائب والرسوم . ولم تشمل هذه المزايا الإعفاء من الضرائب العقارية ، ذلك لأن نص البند ٢ من المادة ٤٠ من القانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥ قد قصرت إعفاء هذه المنظمات من الضرائب والرسوم التي تقررها المجالس المحلية طبقاً لقانون الإدارة المحلية . ولما كانت الضريبة على العقارات المبنية من قبيل الضرائب العامة المقررة بمقتضى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ولا يغير من طبيعتها العامة هذه أن تقوم المجالس المحلية بتحصيلها بمقتضى القانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ بنظام الإدارة المحلية، إذ لا تزال إجراءات ربط الضريبة وتحديد سعرها وجبايتها والاضطلاع بأعبائها من قبيل اختصاص الإدارة المركزية ، وهى مصلحة الضرائب العقارية التابعة لوزارة المالية.

تعليمية^{٥٥٦} ، طالما أسبغ على أعمالها الطابع الخيري ، أى الذى يسعى لتقديم الخير للمجتمع ، دون أن يهدف إلى تحقيق ربح.

ويقصد بالمنظمات العمالية المنظمات النقابية المشكّلة وفقاً لأحكام قانون النقابات العمالية رقم ٣٥ لسنة ١٩٧٦ ، والذى خول لها القانون القيام بأعمال تنفيذية وتعليمية وصحية واجتماعية للعمال وعائلاتهم.

ولقد اكتفى المشرع لمنح الإعفاء أن تكون الجمعية أو المنظمة مسجلة وفقاً للقانون^{٥٥٧} ، و أن تخصص هذه العقارات لمكاتب إدارتها ، أو لممارستها الأغراض التي أنشئت الجمعيات الخيرية من أجلها.

والعبرة فى إعفاء عقارات هذه الجمعيات بشخص مالك العقار بأن يكون جمعية. وأن تحقق هذا الوصف لازم لتحقيق الإعفاء مع توافر شرط الغرض من استعمال العقار الذى تملكه الجمعية ، حيث أن الإعفاء فى حالتها محدود بعقارات بذاتها، وهى العقارات التي تخصصها الجمعية لتكون مقراً لنشاطها الإدارى ، حيث توجد بها مكاتب الإدارة الرئيسية أو المالية أو القانونية وغيرها. أو أن هذه العقارات مخصصة لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها ، كالعقارات التي تقدم فيها المعونات العينية أو تتلقى التبرعات الخيرية ، أو تقدم من خلالها الخدمات للغير كفصول محو الأمية ودروس التقوية إلخ.

وقد رفض البرلمان الشرط الذى اقترحه مشروع الحكومة بأن تكون هذه العقارات غير مستغلة لأغراض تجارية ، بما يوحي بأنه لا مانع من أن إعفاء

^{٥٥٦} حكمت محكمة النقض فى ظل القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بأن مناط إعفاء العقارات المملوكة للجمعيات الخيرية للضريبة على العقارات المبنية هو أن تكون مستغلة فى نشاط علمى سواء كانت مجانية أو بمصروفات ، وكان نشاط المدرسة الخاصة لا يعتبر من قبيل الأعمال التجارية ، إذ إن الهدف الرئيسى منه هو التعليم لا المضاربة - على نحو ما سلف بيانه - وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وأيد الحكم الابتدائى الذى أقام قضاءه بخضوع نشاط المدرسة الخاصة المملوكة للجمعية الخيرية التي يمثلها الطاعن " بصفته " للضريبة العقارية على العقارات المبنية تأسيساً على عدم توافر شروط الإعفاء الواردة بالمادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ باعتبار أن نشاط المدرسة الخاصة هو نشاط ذو ربح ، فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيق القانون . (الطعن رقم ١٩٩٧ لسنة ٧٠ جلسة ٢٠١٢/٣/٨).

^{٥٥٧} لا ينطبق هذا الإعفاء على الأبنية المملوكة لما يعرف بالنقابات المستقلة، وذلك على هدى فتوى الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع رقم ٩٠٩ جلسة ٢٠١٦/٩/٥ ملف ٣٠٢/١/٤٧ بأن "المشرع فى قانون النقابات العمالية لا يعرف ما يسمى بالنقابات المستقلة ، وهى تلك التي يتم الزعم بتأسيسها دون أن يتبع فى ذلك أحكام القانون، ومن ثم لاحق لها فى التمتع بممارسة أية سلطات، أو منحها أية مكنة من المكنات المقررة قانوناً لوحدات البنين التعاونى الواردة بقانون النقابات العمالية وغيره من القوانين"

هذه العقارات ولو كانت مستغلة لأغراض تجارية ، طالما كانت هذه الأغراض لخدمة نشاطها الخيري ، ومع ذلك فقد نصت المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية على أن العقارات المملوكة لتلك الجمعيات أو المنظمات العمالية وتحقق ريعاً، وكذلك الشقق أو الدكاكين الملحقة والمؤجرة للغير فلا تعفى من الضريبة. وفى رأينا أنه تستمر هذه الجهات فى التمتع بإعفاء هذه المباني طالما كان النشاط الذى يتم مزاولته من خلال هذه المباني مرخصاً به ، كما أنه لا يشترط أن يؤدي هذا النشاط بالمجان. إذ العبرة بأن يكون المبنى مملوكاً للجمعية أو المنظمة العمالية ، ومخصصاً لإدارة أو ممارسة أى من أغراضها التى أنشئت من أجلها.

ولم يعلق المشرع الإعفاء على شرط القيام بالعمل المجانى . وبالتالي لا يؤثر فى الحق فى الإعفاء كون الجمعية أو المنظمة تحصل على إيراد، سواء كان الإيراد فى صورة إعانة من الدولة^{٥٥٨}، أو تبرع من الأهالي، أو مقابل خدمة مرخص لها بأدائها.

ولا يسرى الإعفاء على المباني التى تقيمها تلك الجهات على أرض مملوكة للغير أو للحكومة، لأن المباني التى يقيمها شخص فى أرض لا يملكها، وتصبح وفقاً لأحكام القانون لمالك الأرض بمجرد الالتصاق، سواء كان الباني حسن النية، يعتقد أن الأرض مملوكة له، أو سئى النية بأن أقام المنشآت على أرض يعلم أنها مملوكة لغيره. ومن ثم لا تعتبر هذه المباني مملوكة للجهة طالبة الإعفاء، لأن الملكية من طبيعتها اتسامها بصفة والاستمرار ، فلا تقبل التوقيت^{٥٥٩}. وبالتالي لا تستحق تلك الجهات الإعفاء فى هذه الحالة.

٢-أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات

والملاجئ والمبرات أعى المشرع العقارات التى تستخدمها المؤسسات

^{٥٥٨} أفتى مجلس الدولة فى ظل المادة ٢١ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بأن الإعانة التى تدفعها الوزارة لاتعتبر من قبيل الربح ، ولايتنافى مع كون المدرسة معدة لمباشرة نشاط خيري، ولا يغير من ماهيتها فيجعلها معدة للاستثمار. راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية، الفتوى رقم ٢٤٧ بتاريخ ١٩٥٥/٥/٩.

^{٥٥٩} فتوى مجلس الدولة: إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية، رقم ٧٤٣، بتاريخ ١٩٥٦/٢/٢٩.

التعليمية ، أياً كان نوع التعليم الذى توفره ، وأياً كان شخص مالك هذه المؤسسات فرداً أو شخصاً معنوياً.

واشترطت اللائحة التنفيذية للقانون أن تكون المؤسسات التعليمية خاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم أو التعليم العالى أو الأزهر الشريف.

كما أعفيت من الضريبة العقارية المستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات المعدة لقبول جميع المرضى، بأجر أو بالمجان، خلافاً لما كان يقرره القانون الملغى بقصر الإعفاء على الجهات التي تقبل المرضى بالمجان^(٥٦٠).

ويهدف هذا النص إلى تشجيع إقامة المؤسسات التعليمية والعلاجية، بشرط أن تكون المستشفيات والمستوصفات والمبرات مرخصا بها من وزارة الصحة، والملاجئ القائمة على الرعاية الاجتماعية لليتامى والمشردين التي يجب أن تكون خاضعة لإشراف وزارة الشؤون الاجتماعية، يستوى أن يقوم على إنشائها فرد أو شخصية معنوية ، لمعاونة هذه الفئات على الحصول على خدمات تعليمية وصحية واجتماعية مرغوب فيها، ولمعاونة الدولة على تحمل جزء من الإنفاق على هذه الخدمات العامة بطبيعتها.

وكان القانون عند صدوره قد نص على إعفاء هذه المؤسسات وغيرها من الجهات سائلة الذكر دون تخصيص، ثم عدل النص^{٥٦١} ليقصر الإعفاء على أبنية تلك المؤسسات والجهات، ليؤكد على أن الإعفاء عينى للمبنى الذى تملكه المؤسسة التعليمية أو الطبية أو الاجتماعية دون أن يمتد إلى الأماكن الأخرى التى تشغلها دون أن تكون مالكة لها.

كما أضاف التعديل التشريعى شرطاً لإعفاء هذه الجهات وهو أنها لا تهدف إلى الربح. أى أن لا يكون أى من هذه المؤسسات يزاول نشاطاً بغرض أساسى

^{٥٦٠} رأت الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع - فتواها بالملف رقم ٦٦٥/٢/٣٧ جلسة رقم ٢٩/٤/٢٠٠٦ أن مستشفى الاقصر الدولى من المراكز الطبية المتخصصة التابعة لوزارة الصحة التى تدار بأساليب استثمارية شأنها كشأن بعض المستشفيات المنشأة بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٥٦ لسنة ١٩٩٨ ، ومن ثم فهى ليست مرصودة للنفع العام الأمر الذى ينأى بها عن التمتع بالإعفاء الوارد بالمادة ٢١ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

^{٥٦١} تم التعديل بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ .

هو تحقيق الربح من ورائه، كالمستشفيات الخاصة أو الاستثمارية^{٥٦٢}، ومعاهد تعليم اللغات، وأماكن إقامة كبار السن التي تنشئها مؤسسات خاصة، التي تخضع لهذا السبب للضريبة.

وقد ثار الخلاف حول مدى خضوع المدارس الخاصة للضريبة العقارية فقضت محكمة القضاء الإداري^{٥٦٣} إلى أن الإعفاء المقرر بالمادة (١٨) من قانون الضريبة على العقارات المبنية يسرى على المؤسسات التعليمية المملوكة للأشخاص الاعتبارية المملوكة للدولة، مثل المدارس والجامعات المملوكة للدولة، ولأخيرة هيئات عامة ذات طابع علمي وثقافي بنص القانون.

أما إذا كانت المؤسسات التعليمية خاصة كالمدارس الخاصة والمعاهد المتوسطة والعليا الخاصة والجامعات الخاصة فإنها لاتعد من قبيل الأشخاص الاعتبارية العامة، وإنما هي أشخاص اعتبارية خاصة، حتى ولو كانت تقوم بخدمة عامة كالتعليم. وبهذه المثابة فهي لا تتمتع بالإعفاء من الضريبة العقارية، ولأنه لا غاية مشروعة من وراء إعفاء المدارس والمعاهد والجامعات الخاصة من أداء تلك الضريبة، فليس من المقبول أو المعقول من إلزام المواطنين عن الوحدات العقارية التي يتخذها المكلفون سكناً خاصاً رئيسياً لهم ولأسرتهم والتي يزيد صافي قيمتها الإيجارية السنوية على ٢٤ ألف جنيه، في الوقت الذي تعفى فيه المدارس الخاصة والمعاهد والجامعات الخاصة على منشأتها، وإلا عد إعفاء الفئة الأخيرة إخلالاً بالمبدأ الدستوري الوارد في المادة ١٨ من الدستور.

وهذا الحكم في رأينا يخالف صريح نص البند (ب) من المادة ١٨ من قانون الضريبة على العقارات المبنية بعد تعديله بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ إذ جاءت شاملة لإعفاء "أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات

^{٥٦٢} رأيت الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع - ملفها رقم ٢٦٥/٢/٣٧ بتاريخ ٢٩/٤/٢٠٠٦ - أن مستشفى الأقصر الدولى يخضع للضريبة - المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - لأنه من المراكز الطبية المتخصصة التابعة لوزارة الصحة التى تدار بأساليب استثمارية، ومن ثم فهى ليست مرصودة للنفع العام، الأمر الذى بنأى بها عن التمتع بالإعفاء، ويتعين إخضاعها للضريبة على العقارات المبنية. وقد أذاعت مصلحة الضرائب العقارية هذا الحكم بكتابها الدورى رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦.

^{٥٦٣} محكمة القضاء الإدارى بالأسكندرية، الدائرة الأولى، بالبحيرة، جلسة ٢٠١٦/٣/١٤ (غير منشور).

والملاجئ والمبرات التي لا تهدف إلى الربح". وهو نص عام مطلق يشمل إعفاء كافة المباني التي تملكها تلك الجهات سواء كانت تابعة للدولة أو للقطاع الخاص دون تمييز بينهما طالما لا تهدف إلى الربح ، كما أن مباني تلك الجهات تخضع أيضاً للضريبة إذا كانت تهدف إلى الربح.

وحيث أراد المشرع أن يميز بين العقارات التي تملكها الدولة والتي يملكها الأفراد نص على ذلك في المادة (١١) من ذات القانون بأن لا تخضع للضريبة العقارات المبنية والمملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام .

وعند الربط بين النصوص، نجد أن المادة ١١ قد أخرجت العقارات المبنية المملوكة للدولة إذا كانت مخصصة لغرض ذي نفع عام، ومن ثم يمكن اعتبار العقارات التي تشغلها المدارس والجامعات والمعاهد الحكومية التي تقدم خدمة التعليم بالمجان أو برسوم زهيدة لا تخضع للضريبة، أما العقارات المملوكة للدولة أو للقطاع الخاص التي تشغلها المدارس وغيرها من المؤسسات التعليمية التي تهدف إلى الربح فإنها تخضع للضريبة، باعتبار أن السعي لتحقيق الربح يحقق غرضاً ذي نفع خاص للجهة الساعية إليه. ما عدا ما ينشأ منها ولايهدف إلى الربح كالجامعات الأهلية^{٥٦٤} فإن عقاراتها تتمتع بالإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية.

وترتيباً على ذلك نرى أن خضوع العقارات المدارس الخاصة وغيرها من المؤسسات التعليمية التي يملكها أو يديرها القطاع الخاص تخضع للضريبة، ليست لأنها مملوكة لغير الدولة كما ذهب الحكم المذكور، وإنما لأن هذه العقارات مشغولة بمؤسسات تعليمية تهدف إلى الربح بما يخرج عن شرط الإعفاء المقرر قانوناً. فالمعيار الأساسي لإعفاء المؤسسات التعليمية والصحية والخيرية المنصوص عليها في البند(ب) من المادة ١٨ المشار إليها هو أن

^{٥٦٤} تنص المادة ١١ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٩ بإصدار قانون الجامعات الخاصة والأهلية على أن "الجامعات الأهلية لا تهدف إلى الربح ، ويجوز إنشاؤها بناء طلب شخص طبيعي أو اعتباري أو منهما معاً أو مؤسسة ذات نفع عام طبقاً لقانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية".

تزاوّل هذه الجهات نشاطها دون أن تهدف إلى الربح ، بغض النظر عن شخص مالكها، أى سواء كان من الدولة أو من القطاع الخاص.

٣- المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية بشرط أن

يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها قررت بعض القوانين الخاصة بتنظيم النقابات المهنية كنقابة المهن الزراعية ونقابة التجار ونقابة المهندسين ونقابة المهن التطبيقية ونقابة مصممي الفنون التطبيقية ونقابة مهنة التمريض واتحاد نقابة المهن الطبية إعفاءات ضريبية لتشجيع هذه النقابات على أداء رسالتها في خدمة أعضائها.

كما كان القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٧٩ يعفى من الضريبة المقار والمنشآت والأموال المملوكة للأحزاب السياسية من جميع الضرائب والرسوم العامة والمحلية^(٥٦٥)، فجاء النص في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلغاء هذه الإعفاءات لتعارضها أو مخالفتها لأحكام الإعفاءات المقررة به، وقرر لها إعفاء خاصاً، يتعلق بالمقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية ، بشرط أن يتم استخدام هذه العقارات كمقار للأحزاب السياسية والنقابات المهنية في الأغراض المخصصة لها ، فإذا تجاوزت الأحزاب والنقابات المهنية هذه الأغراض كتأجير العقار للغير أو استخدامه في مزاوله نشاط تجارى مثلاً خضع العقار للضريبة.

٤- كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن يقل صافي قيمتها

الإيجارية السنوية عن ٢٤٠٠٠ جنيه: قرر المشرع بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ إعفاء الممول من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات تتعلق بظروفه الشخصية ، وذلك استثناء من الطبيعة العينية التي تتميز بها هذه الضريبة. ولقد حدد المشرع الإعفاء الشخصي لكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن بما لا يجاوز ستة آلاف جنيه سنوياً ، ومن ثم فإن الإعفاء

^(٥٦٥) كان القانون ٤٠ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٧٩ تشترط لاستفادة الحزب من الإعفاء الضريبي أن لا تقل عدد مقاعده بمجلس الشعب عن عشرة.

الشخصي، يتعدد بتعدد الوحدات المستعملة للسكن في العقار الواحد ، أو بتعدد العقارات في الأماكن المختلفة^(٥٦٦).

وكان الظاهر من هذا الإعفاء أنه يتعلق بشخص الممول لمراعاة انخفاض دخله، فلا يخضع للضريبة الدخل العقارية الذي يقل عن ستة آلاف جنيه، إلا صياغته جاءت لتسمح بتكرار بتعدد الوحدات والعقارات السكنية مما يعنى أنه يمكن أن يتمتع الفرد بإعفاء يزيد عن ستة آلاف جنيه إذا كان يملك أكثر من وحدة أو عقار للسكن.

ويعتبر هذا الإعفاء الشخصي البديل الذي اختاره المشرع عن إعفاء العقارات التي تتشغل بملاكها ، فهي لا تحقق دخلاً فعلياً مباشراً لهم ، وإنما يمكن اعتبار أنها تحقق دخلاً غير مباشر ، وذلك لأن شغلهم للعقار الذي يملكونه يوفر عليهم مبلغاً من المال كان عليهم دفعه نظير استئجار عقار آخر .

ولقد رفض البرلمان^{٥٦٧} عند إقرار القانون عام ٢٠٠٨ إعفاء السكن العائلي لمالك العقار من الضريبة العقارية ، واكتفى بتقرير إعفاء شخصي بواقع ستة

^(٥٦٦) وذلك على خلاف النص الذي اقترحتة الحكومة بأن تمنح العقارات، لا الوحدة في كل عقار، التي تقل قيمتها عن ستمائة جنيه بشرط ألا تزيد القيمة الإيجارية لجملة عقارات المالك بأداء الضريبة على هذا المبلغ على أن يخضع ما زاد عليه للضريبة . ولما كان هذا الإعفاء ضئيلاً جداً لا يزيد عن خمسين جنيه شهرياً ، يستوى في ذلك أن يكون المالك لوحدته عقارية في عقار ، أو مالكا لعقار بالكامل أو عدد كبير من العقارات، لذلك رفض مجلس الشورى هذا النص واقترح أن يكون الإعفاء لكل وحدة في عقار تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن خمسة آلاف جنيه على أن يخضع ما زاد للضريبة. ثم وقف مجلس الشعب موقفاً وسطاً فهو لم يعف كل العقارات أياً كان الغرض منها في حدود ستمائة جنيه سنوياً كما رأت الحكومة ، ولا قرر إعفاء جميع العقارات في حدود خمسة آلاف جنيه سنوياً كما رأى مجلس الشورى، وإنما قرر أن يقتصر الإعفاء على العقارات التي تستعمل لأغراض السكن فقط ، وأن يكون الإعفاء في حدود ستة آلاف جنيه سنوياً.

^(٥٦٧) سبق للدولة في العديد من القوانين المتواترة تقرير إعفاء الأيراد المفترض عن المملوك للممول أو المنزل الذي له في حق الانتفاع أو السكن فقد نصت المادة الأولى من القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بتقرير بعض الاعفاءات من الضريبة علي العقارات المبنية وخفض الإيجارات بمقدار الاعفاءات والنص في المادة الرابعة من المادة سالفه الذكر والنص في المادة من التفسير التشريعي الملزم الصادر بالقرار رقم ١ لسنة ١٩٦٣ في شأن تفسير أحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة علي العقارات المبنية يدل علي ان المشروع قد قرر بعض الاعفاءات من الضريبة علي العقارات المبنية واعفي الملاك وهم الملزمون أصلاً بها من ادائها سواء كانت المباني منشأة أصلاً لأغراض السكني أو لغيرها من الاغراض وذلك مقابل قيام الملاك بتخفيض الاجرة بما يوازي الاعفاء المذكور بقصد التخفيف عن كاهل المستأجرين اعتباراً من أول يناير ١٩٦٢ علي التفصيل الوارد به.

وقد نصت المادة السادسة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بعد تعديلها بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٩ والتي تقرر أنه لا يدخل في الحساب ايراداً ومصروفات عند تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة الأيراد المفترض عن المنزل المملوك للممول متي كان يشغله فعلاً وان الاعفاء يقتصر علي منزل واحد ويشترط لاعفاء هذا الجزء من الأيراد ان يشغل الممول المنزل بالسكن فيه أما إذا شغله بغير طريق السكن فلا يسري

الآف لكل وحدة عقارية ، سواء استغلت هذه الوحدة كسكن عائلي لمالكها، أو قرر تأجيرها للغير .

وكانت الحجة في رفض إعفاء السكن العائلي لمالك العقار (٥٦٨) أن الدول التي تقرر الإعفاء تضع قيوداً صارمة لكي يتمتع المالك المقيم في هذا السكن بالمعاملة الضريبية التفضيلية التي تقرها قوانين تلك الدول، لذا رؤى عدم إعفاء هذا السكن في القانون الجديد لصعوبة تطبيقه ، حيث يصعب تتبع وإثبات إقامة الشخص وأسرته بعقاره ، كما أن هذا الإعفاء يؤدي إلى ظهور نزاعات ضريبية بين الممولين والإدارة الضريبية في تلك الدول، نظراً لأن البعض يتخذ كوسيلة لتجنب الضريبة أو التهرب منها. فضلاً عن أن العقار في مصر هو الضامن للضريبة في القانون الجديد، و بالتالي فإن الضريبة ترتبط بالعقار وليس مالكة، وأن من الثابت في دفاتر مصلحة الضرائب العقارية بيانات العقار نفسه، لأن المالك يتغير في حين يبقى العقار قائماً بذاته، وقد يكون هناك صعوبة كبيرة

الإعفاء وكذلك إذا شغل جزء منه بالسكن واجر جزءاً اخر أو أقام به محلاً تجارياً أعفي جزء من ايراد العقار بنسبة الجزء الذي يسكنه إلي الاجزاء الاخرى.

وقد نصت المادة ٦٦ من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن تأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر المنشور بالجريدة الرسمية العدد "٣٦" في ١٩٧٧/٩/٨ علي انه مع عدم الاخلال بأحكام القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بتقرير بعض الاعفاءات الضريبية علي العقارات المبنية وخفض الاجارات بمقدار الاعفاء والقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ في شأن النظافة العامة والقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ باستثناء بعض الاماكن من الاعفاءات الضريبية المقررة بالقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ المشار إليه يعفي شاغلو المساكن من أداء الضرائب العقارية الاصلية والاضافية كما يعفي اصحاب العقارات التي انشئت قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ من ضرائب الدفاع والأمن القومي ونصت المادة ٦٧ من ذات القانون علي ان تسري هذه الاعفاءات المقررة بالمادة السابقة اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٧٧ علي المساكن المنشأة أو المشغولة لأول مرة بعد ١٨/٨/١٩٦٩. وقد نصت المادة ١١ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر المنشور بالجريدة الرسمية العدد رقم "٣١" ج في ١٩٨١/٧/٣٠ علي انه "فيما عدا المباني من المستوي الفاخر يعفي اعتباراً من أول يناير التالي لتاريخ العمل بهذا القانون مالكو وشاغلو المباني الوُجدة لاغراض السكن التي انشئت أو تنشأ من ١٩٧٧/٩/٩ من جميع الضرائب العقارية الاصلية والاضافية ولا تدخل ايرادات هذه المساكن وعاء الضريبة العامة علي الايراد" مفاد ذلك ان الاعفاء الوارد بهذا النص من الضرائب العقارية الاصلية والاضافية قاصر علي المساكن دون المستوي الفاخر ويبدأ سريانه من أول يناير سنة ١٩٨٢ وما بعدها ذلك ان هذا القانون قد صدر في ١٩٨١/٧/٢٧ ونشر في ١٩٨١/٧/٣٠ إلا أنه نص في خصوص المادة ١١ منه علي ان يعمل بها من أول يناير التالي لتاريخ نشر القانون أي أن بدء سريانه يكون اعتباراً من ١٩٨٢/١/١ وان الأصل سريان القانون منذ نشره ما لم ينص القانون علي موعد اخر. نقلاً عن: المستشار محمد الجابري : تناقضات في تطبيق الضريبة العقارية ، الجمهورية ٢٠٠٩/٩/٢٢ .

(٥٦٨) أنظر: تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لدراسة مشروع قانون الضريبة علي العقارات المبنية ، المرفق رقم (١).

حالياً في تحديد ملكية العقارات في مصر ومعرفة ما إذا كان مالكو تلك العقارات هم المقيمين فيها أم لا.

كما جاءت عبارة النص في القانون إبان صدوره عام ٢٠٠٨ بما يستفاد منها أنه لا يشترط ، للحصول على الإعفاء الشخصي في حدود ستة آلاف جنيه لكل وحدة ، أن يكون العقار مشغولاً بمالكه ، بل يكفي أن يكون مستعملاً للسكن ولو من غير المالك ، وبأجر .

ومن ثم لا تعفى من الضريبة الوحدة العقارية التي تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن الحد الأدنى وهو ستة آلاف جنيه إذا كانت مستعملة في غير أغراض السكن كالوحدة التي تستخدم ، مثلاً، كمكتب للمحاماه أو عيادة طبية. كما لا تستفيد بهذا الإعفاء المحلات التجارية والورش والمصانع الموجودة بالعقار. وإذا كانت الوحدة تستخدم لغرض السكن وغرض آخر ، فإن العبرة في منح الإعفاء بالغرض الغالب ، ذلك لأن المشرع استخدم عبارة " مستعملة لأغراض السكن " كشرط لمنح الإعفاء، أى أن تكون الوحدة مخصصة أصلاً لتستعمل في السكن.

وعلى هذا الأساس فإن وجود غرفة بشقة المحامى التي يسكن فيها ، ويخصصها لمكتبته ومراجعة أبحاثه القانونية أثناء إقامته بالشقة لا تمنع من منحه الإعفاء، أما الشقة التي يستخدمها أصلاً كمكتب لاستقبال عملائه ، ويخصص بها غرفة يستريح فيها أثناء القليلة أو بعضاً من الوقت فلا تمنح الإعفاء.... وهكذا.

ويتحدد مبلغ الإعفاء لكل وحدة بستة آلاف جنيه بعد خصم النسبة المقررة مقابل جميع التكاليف ، حتى يخضع الباقي ، بعد خصم مقابل التكاليف والإعفاء الشخصي، للضريبة.

تعديل موقف المشرع تجاه الوحدة السكنية: نظراً للانتقادات التي

واجهت إعفاء الوحدة السكنية، وصياغتها غير المنضبطة، فقد قرر أولاً^{٥٦٩} زيادة حد الإعفاء لكل وحدة في عقار تكون مستعملة في أغراض السكن إذا قلت قيمتها الإيجارية السنوية عن أربعة وعشرين ألف جنيه، ونصت صراحة على أن يكون هذا الإعفاء لوحدة واحدة لكل مالك.

ثم قرر المشرع^{٥٧٠} عام ٢٠١٢ رفع حد الإعفاء لكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن أربعة وعشرين ألف جنيه، مع النص على أن يكون هذا الإعفاء لوحدة واحدة لكل مالك. لمنع تعدد الإعفاءات بتعدد الوحدات العقارية المستعملة من ذات المالك في السكن.

ثم أجرى المشرع^{٥٧١} عام ٢٠١٤ فأبقى حد الإعفاء المقرر للسكن الخاص عند أربعة وعشرين ألف جنيه، ولكن من صافي القيمة الإيجارية السنوية للوحدة العقارية السنوية وليس من إجمالي قيمتها، وبالتالي يكون حد الإعفاء قد زاد بعد حسابه على أساس صافي القيمة الإيجارية، أى بعد خصم جميع المصروفات التي يتكبدها المالك، بما فيها مصاريف الصيانة، وليس على أساس إجمالي هذه القيمة. ولكنه اشترط لإعفاء هذه الوحدة أن يخذها المالك سكناً خاصاً رئيساً له ولأسرته. ويقصد بالأسرة هنا المالك وزوجه وأولاده القصر.

ويثبت اتخاذ الوحدة العقارية سكناً رئيسياً بأى مستند أو دليل مقبول، ومنها العقود الرسمية والعرفية وإيصالات المرافق.

وعبارة السكن الرئيسي تدل على أن المشرع لا يعفى إلا وحدة سكنية واحدة للمالك، حتى ولو تملك أكثر من وحدة عقارية يسكن فيها وأسرته في مناطق جغرافية أو في فترات زمنية مختلفة. لذا يلزم أن يرفق المالك بطلبه هذا الإعفاء بيان يوضح ما يمتلكه من وحدات سكنية بجميع أنحاء الجمهورية، وعنوان كل منها بالتفصيل، وذلك على النموذج رقم (٦ مكرر).

^{٥٦٩} المادة ١٨ من القرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢.

^{٥٧٠} القرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢.

^{٥٧١} القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤.

أما الأبناء البالغ الذين يثبت أن لهم حق انتفاع فى وحدة أو أكثر فى هذا العقار، أو غيره من عقارات، إحدى والديهم، ويتخذون وحدة منها سكناً رئيسياً لأسرتهم (الأبن والزوجة والأولاد) فإن حق الانتفاع يجعل الابن مكلفاً بالضريبة، ومن ثم يكون له الحق فى التمتع بإعفاء هذه الوحدة^{٥٧٢}.

والعبرة فى تحديد القيمة الإيجارية للوحدة السكنية المعفاة بالقيمة التى تحددها لجان الحصر والتقدير لا بالقيمة الفعلية التى تؤجر بها الوحدة فعلاً، والتى تعبر عنها العقود المبرمة بين المالك والمستأجر مثلاً، ذلك لأن المشرع قد أطلق تعبير صافى القيمة الإيجارية دون أن يلحقها بوصف " الفعلية"، مما مؤداه أنه يقصد القيمة الإيجارية التى يعينها فى القانون عامة، وهى القيمة التقديرية أو الاعتبارية. ويرجع فى تحديد الوحدة العقارية المتخذة سكناً رئيسياً والتى تستحق الإعفاء، إلى المكلف ذاته؛ إذ يجب أن يحدد هذه الوحدة فى الطلب الذى يقدمه إلى المأمورية التى تقع فى نطاقها هذه الوحدة فى نطاقها الجغرافى.

وتعامل الوحدات المتصلة وما يلحق بها من مبان كوحدة واحدة فى تطبيق

هذا الإعفاء.

ويتم معاملة الملاك على المشاع (الورثة أو الشركاء) معاملة المالك الواحد، فإذا كانت حصصهم مفرزة يعامل كل منهم على كمالك.

وبالنسبة للعقار الذى يتضمن عدداً من الوحدات السكنية المملوكة لعدد من الملاك، بما يحتويه من أجزاء مشتركة يستعملها جميع الشاغلين كالسلم والمصاعد والمناور وغيرها، فإن القيمة المقدرة للأجزاء المشتركة توزع على عدد الوحدات السكنية، بحيث تضاف إلى كل وحدة النسبة التى تخصها من هذه القيمة قبل خصم مقابل التكاليف وحدود الإعفاء المقرر. وإذا زاد صافى قيمة

^{٥٧٢} نهبت الضريبة العقارية موظفيها فى الكتاب الموقع من رئيس المصلحة إلى قبول طلب إعفاء السكن الخاص للابن المقيم فى المسكن العائلى، والذى له الحق فى الانتفاع والاستغلال للوحدة من وحدات هذا المسكن-إذا قدم أى مستند دال على إقامته بهذه الوحدة، مثل: بطاقة الرقم القومى، صورة من إيصالات المرافق(الكهرباء-المياه-الصرف الصحى-الغاز، وفتورة التليفون...)، فضلاً عن تقديمه لنموذجى ٦،٦ مكرر اللازمين لنظر الإعفاء. راجع: محمود جاب الله أبو المجد: المرجع فى قانون الضريبة على العقارات المبنية، مطبوعات مكتب مصطفى شوقى، القاهرة، ٢٠١٧، ص ١٠٣.

الوحدة السكنية المقرر إعفاؤها على أربعة وعشرين ألف جنيه سنوياً فإن هذه الوحدة تخضع للضريبة عن هذه الزيادة^{٥٧٣}.

وإذا طرأ تغير في الوحدة السكنية المعفاة يترتب عليه عدم تمتع المكلف بالإعفاء، كأن يهجر المكلف وأسرته هذه الوحدة ويتخذ وحدة أخرى سكناً رئيساً له، يكون على المكلف أن يتقدم للمأمورية بإخطار عن ذلك قبل نهاية ديسمبر من كل عام موضحاً فيه تلك التغيرات.

٥- الوحدة العقارية المستعملة في الأغراض غير السكنية: استحدث

المشروع بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ إعفاء لكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن ألف ومائتي جنيه، على أن يخضع ما زاد للضريبة. ويهدف هذا الإعفاء إلى تخفيف العبء الضريبي على العقارات المستعملة لأغراض اقتصادية.

ويشترط للإعفاء في هذه الحالة :

١- أن تكون الوحدة العقارية مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية. سواء استعملها مالكوها أو غير مالكوها. وذلك خلال فترة استعمالها بالفعل، إذ لا يكفي أن تكون مهياً للاستعمال، ولم يشغلها من يستعملها.

٢- أن يقل صافي القيمة الإيجارية للوحدة عن ألف ومائتي جنيه سنوياً، وذلك بعد خصم جميع المصروفات المهنية التي يتكبدها المكلف بما فيها مصاريف الصيانة. فإن بلغت قيمتها هذه القيمة أو زادت عنها فإن ما يخضع للضريبة هو القيمة التي تزيد عن هذا الحد.

^{٥٧٣} أنظر البند ٢ من المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية، ولكننا نرى أن صياغة النص بالمادة ١٨ من القانون يستفاد منها أن الإعفاء للعقارات التي تقل قيمتها فقط عن أربعة وعشرين ألف جنيه، أما من تزيد قيمتها على هذا الحد تخضع بكامل قيمتها للضريبة، وليس عن الفرق بين قيمتها والقيمة المعفاة من الضريبة، لأن المشروع لم يورد الإعفاء على الحد المقرر وهو الأربعة والعشرين ألف جنيه، وإنما ألحق الإعفاء بالوحدة العقارية التي تقل صافي قيمتها الإيجارية عن هذا المبلغ، فإن زادت قيمتها على ذلك خضعت هذه الوحدة بالكامل للضريبة. ولو أراد المشروع أن يخضع الفرق بين القيمتين لنص على ذلك صراحة كان ينص على أن تعفى من الضريبة كل وحدة سكنية يتخذها المكلف سكناً... بما لا يجاوز أربعة وعشرين ألف جنيه من صافي قيمتها الإيجارية السنوية.

٣-يشمل الإعفاء كل وحدة في عقار يتوافر فيها الشرطان السابقان، وبذلك يمكن أن يتعدد الإعفاء بتعدد الوحدات العقارية المستعملة في الأغراض الاقتصادية، وإن وجدت في عقار واحد.

كما يعتبر العقار المستخدم بالكامل لغرض اقتصادي أو أكثر بمعرفة شخص واحد بمثابة وحدة عقارية تتمتع بالإعفاء في إطار الحد المذكور، كما تعامل الوحدات المتصلة وما يلحق بها من مبان على أنها وحدة واحدة في تطبيق هذا الإعفاء، كالمدارس والمستشفيات الخاصة والبنوك والسنزالت ومزارع الدواجن^{٥٧٤}.

أما إن كان العقار يملكه شخص واحد ويزاول من خلال وحداته أغراضاً مستقلة غير مرتبطة أو متصلة ببعضها، فإن كل وحدة منها تعفى في حدود القدر المذكور لكل منها. ذلك أن المشرع اعتد في تعيين الإعفاء بكل وحدة عقارية، وليس بكل عقار، وجعل لكل وحدة منها الحق في إعفاء بواقع ألف ومائتي جنيه، وما زاد يخضع للضريبة.

٦- أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة

لها: ألقى المشرع من الضريبة العقارية المباني التي تخص مراكز الشباب والرياضة. ويشترط أن تكون العقارات المعفاة في هذه الحالة من العقارات المبنية، لأن المشرع قصر الإعفاء على الأبنية، وأن يكون مالك المبنى مركزاً للشباب منشأ وفقاً للقوانين المنظمة لها.

ويعرف^{٥٧٥} مركز شباب بأنه كل هيئة مجهزة بالمباني والإمكانات تقيمها الدولة أو المجالس المحلية أو الأفراد منفردين أو متعاونين في المدن أو القرى بقصد تنمية الشباب في مراحل العمر المختلفة واستثمار أوقات فراغهم في

^{٥٧٤} تبنت مصلحة الضرائب العقارية هذا الرأي وطلبت من موظفيها في كتابها المؤرخ ٢٠١٥/١/٢٦ حصر هذا الكيان كوحدة واحدة، مع تبيان مشتملاته تفصيلاً بالدفاتر والسجلات، ويقدر له قيمة إيجارية واحدة (وعاء ضريبي واحد)، ويخصم من صافي هذه القيمة حد الإعفاء المقرر (١٢٠٠)، ويتم إرسال إخطار ضريبي واحد لهذا الكيان. أما إذا احتوى هذا الكيان على وحدات مباعة أو مستأجرة فسيتم التعامل ضريبياً مع كل وحدة من هذه الوحدات على حدة.

^{٥٧٥} أنظر المادة ٩٨ من قانون ٧٧ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون الهيئات الاهلية لرعاية الشباب والرياضة.

ممارسة الانشطة الروحية والاجتماعية والرياضية والقومية وما يتصل بها تحت اشراف قياده متخصصة.

ولما كانت مراكز الشباب بهذا التحديد إما أن تكون مراكز حكومية ، وأومراكز خاصة فإن كانت مراكز حكومية فإن مبانيها لا تخضع للضريبة على العقارات المبنية طالما مخصصة لمنفعة عامة، ويبقى الإعفاء المنصوص عليه فى المادة ١٨ من قانون الضريبة على العقارات المبنية خاصاً بمراكز الشباب التى ينشئها الأفراد وفقاً للقوانين المنظمة لذلك.

وتطلب اللائحة التنفيذية لمنح الإعفاء أيضاً أن تكون المراكز مسجلة وفقاً للقانون، و أن تكون الأبنية معدة لمزاولة النشاط الشبابي او الرياضي. ولا تعفى من الضريبة الأراضى المملوكة للغير والتي تقام عليها مباني مراكز الشباب. كما لاتعفى من الضريبة العقارات والمحلات الملحقة بمراكز الشباب والمؤجرة للغير .

ويقتصر الإعفاء على أبنية مراكز الشباب والرياضة دون غيرها من الأندية الرياضية العامة أو الخاصة، والمساحات الرياضية التى يخصصها القطاع الخاص لممارسة بعض الألعاب الرياضية، أو الصالات الرياضية التى تكون داخل الوحدات الرياضية كصالات ممارسة الرياضة والرشاقة والتدريب على الالتحاق ببعض الكليات والمعاهد وغيرها، سواء كانت تزاوّل فيها هذه الأنشطة بمقابل أو بدون مقابل.

الإعفاء المقرر بقانون الرياضة الجديد: وفقاً لقانون الرياضة الجديد^{٥٧٦} رقم ٧١ لسنة ٢٠١٧ تعفى^{٥٧٧} من الضريبة العقارية الهيئات الرياضية المشهورة وفقاً لأحكامه من الضرائب العقارية، وهو إعفاء يشمل كل من ضريبتى الأبطالان والعقارات المبنية حيثما تكون هذه الهيئات مكلفاً بالضريبة على الأبطالان أو العقارات المبنية.ويقصد بالهيئة الرياضية فى تطبيق هذا القانون كل مجموعة

^{٥٧٦} نشر القانون رقم ٧١ لسنة ٢٠١٧ بإصدار قانون الرياضة بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢١ مكرر(ب) بتاريخ ٣١ مارس ٢٠١٧. ووفقاً للمادة الرابعة من هذا القانون تلغى الأحكام الخاصة بالرياضة المنصوص عليها بالقانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٧٥ كما يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون.
^{٥٧٧} البند رقم (٣) من المادة رقم (٩) من القانون رقم ٧١ لسنة ٢٠١٧.

تتألف من عدة أشخاص طبيعيين أو اعتباريين أو من كليهما، بغرض توفير خدمات رياضية، وما يتصل بها من خدمات. ويعتبر النادي الرياضى والاتحاد الرياضى النوعى هيئة رياضية . وبذلك تكون قد خرجت الأندية الرياضية وغيرها من الهيئات الرياضية من نطاق الخضوع للضريبة على العقارات المبنية وصارت معفاة ، كأبنية مراكز الشباب والرياضة.

ولايحاج فى هذا الشأن بما هو مقرر بالفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد إصدار القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلغاء كل نص يخالف أحكامه، لأن النص على الإعفاء للهيئات الرياضية صدر بقانون لاحق على القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، ومن ثم يقدم عليه فى التطبيق.

٧- العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة

بالمثل: تنص المادة ٣٢ من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ - والتي انضمت إليها مصر بالقرار الجمهورى رقم ٧٧٤٩ لسنة ١٩٦٤ - على أن " تعفى مبانى القنصلية ومسكن رئيس البعثة القنصلية العامل إذا كانت ملكاً أو مؤجرة للدولة الموفدة أو لأى شخص يعمل لحسابها ، من جميع الضرائب والرسوم مهما كانت أهلية أو بلدية أو محلية ن بشرط الا تكون مفروضة مقابل خدمات خاصة.

ولا يطبق هذا الإعفاء إذا كان تشريع الدولة الموفد إليها يفرضها على الشخص الذى تعاقده مع الدولة الموفدة أو مع الشخص الذى يعمل لحسابها. ومفاد ذلك أن الاتفاقية تعفى مبانى البعثة القنصلية ومسكن رئيسها العامل من كافة الضرائب والرسوم غير المفروضة مقابل خدمات خاصة . ومناطق هذا الإعفاء أن تكون هذه الضرائب والرسوم مفروضة قانوناً على الدولة التابع لها البعثة ، بمعنى أن يكون عبء الضريبة أو الرسم واقعاً على عاتق الدولة لا على شخص الدبلوماسى أو القنصل مثلاً.

ولقد نص المشرع بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأن تعفى من الضريبة العقارات التي تملكها الحكومات الأجنبية فى مصر ، بشرط المعاملة بالمثل

بالنسبة للدور التي تملكها الحكومة المصرية في الدول الأجنبية التابعة لها العقارات المعفاة.

ويسرى هذا الإعفاء حتى ولو كان بعض أجزاء المبنى مشغولاً بسكنى السفراء والوزراء والمفوضين والقناصل أو بعض أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي، أو غيرهم ممن لا ينطبق عليهم الصفة الدبلوماسية أو القنصلية، كالمستشارين والسكرتارية، إذا توافر شرط المعاملة بالمثل.

وكان النص في القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يعفى العقارات المملوكة للدولة الأجنبية، ثم تغير النص بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فأعفى العقارات المملوكة للجهات الحكومية، مع ما هو معلوم من اختلاف في المدلول بين الحكومة والدولة، لأن لفظ الدولة أعم ويشمل إذ يتضمن الجهات الحكومية والهيئات العامة، مما مؤداه أن الإعفاء في القانون الحالي قاصر على إعفاء العقارات المملوكة للجهات الحكومية أي التي تملكها الوزارات والإدارات والحكومية الأجنبية، ولا يشمل الإعفاء العقارات التي تملكها الهيئات العامة الأجنبية.

وعلى الرغم من أن مناط الإعفاء هو توافر شرط المعامل بالمثل للعقارات التي تملكها الحكومة المصرية في الخارج، بحيث تعفى العقارات التي تملكها حكومات الدول التي تمنح إعفاء للعقارات التي تملكها الحكومة المصرية، فإن المشرع بالقانون الحالي قد أجاز لوزير المالية، بعد أخذ رأى وزير الخارجية، أن يمنح إعفاء للعقارات المملوكة لحكومات دول لا تتمتع فيها العقارات المملوكة للحكومة المصرية بإعفاء لسبب وحيد وهو أن تلك الدول لا توجد فيها، أو لا تطبق، الضريبة العقارية، المماثلة للضريبة العقارية المصرية.

ويقصد بالمماثلة هنا أن لا توجد ضريبة على العقارات في الدولة الأجنبية يكون وعاءها القيمة الإيجارية للعقار، سواء كانت هذه القيمة حكومية أو حقيقية، دون أن يعنى ذلك عدم وجود ضرائب على العقارات على الإطلاق.

ومن ثم فلا مانع من أن يستخدم وزير المالية الرخصة المقررة له قانوناً بإعفاء عقار مملوك لحكومة أجنبية إذا كانت الدولة التابعة لها هذه الحكومة تفرض ضريبة على العقار المصرى الكائن بها ، ولكن بوعاء لا يماثل وعاء الضريبة العقارية المصرية ، كأن يكون وعاء الضريبة الأجنبية مثلاً صافى الثروة، أو القيمة الرأسمالية للعقار عند التصرف فيه للغير .

ولتطبيق هذا الإعفاء نصت اللائحة التنفيذية^{٥٧٨} للقانون على أن تتولى مصلحة الضرائب العقارية طلب الإعفاء الخاص بالحكومة الأجنبية إلى وزارة الخارجية للاستعلام حول معاملة العقارات المملوكة للجهات الحكومية المصرية فى الدولة طالبة الإعفاء للتحقق من شرط المعاملة بالمثل، فإذا لم يكن للضريبة مثل فى أى من الدول الأجنبية جاز لوزير المالية، بعد أخذ رأى وزير الخارجية، إعفاء العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية من الضريبة.

٨- العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية المحيطة بها: كان

المشروع بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد أبقى من الضريبة العقارات التي تخصص لمنفعة الأراضى الزراعية كالأجران والشون والصوامع المستخدمة لخدمة الأرض الزراعية ، والتي يفترض أن تكون كائنة داخل البلد التي توجد فيه هذه الأراضى ، وأن لا يتم استغلالها بمقابل يحصل عليه مالكيها. ويعتد في منح الإعفاء بالمعينة على الطبيعة، التي تقوم بها مصلحة الضرائب العقارية ، وما يرد من بيانات في الاقرار المقدم من المكلف بإداء الضريبة وفقاً لهذا القانون والمؤيد بشهادة معتمدة من الجمعية الزراعية المختصة.

وقد ألقى هذا الإعفاء بصدور القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤.

٩- الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون

استهداف الربح: أبقى المشروع من الضريبة العقارية الدور التي تخصص للمناسبات الاجتماعية ، مثل صالات الأفراح ، ومقاعد تلقى العزاء، التي تخدم الجمهور دون أن تستهدف الربح.

^{٥٧٨} البند رقم (٤) من المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون.

وتعفى هذه الدور سواء قدمت خدماتها بالمجان ، أو بأجر رمزي لتغطية تكاليفها أو ترشيد استخدامها، دون أن يكون الهدف منها الربح. واشترطت اللائحة التنفيذية لإعفاء هذه الدور أن لا تهدف الى تحقيق الربح ويتبين ذلك بمقتضى شهادة صادرة من مصلحة الضرائب المصرية. أما الصالات التي تخصصها الفنادق والمؤسسات التجارية لإقامة الأفراح أو للاجتماعات العامة بأجر يتجاوز التكلفة ، أو يغلب عليها الطابع التجارى فإنها تخضع للضريبة.

٩- العقارات الخاصة بالقوات المسلحة: استحدثت المشرع بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ إعفاء من الضريبة لأندية وفنادق القوات المسلحة والمجمعات والمراكز الطبية والمستشفيات والعيادات العسكرية والعقارات المبنية فى نطاقها، وغيرها من الوحدات التى تقترحها هيئة عمليات القوات المسلحة، على أن يصدر بتحديدتها قرار من وزير الدفاع بالاتفاق مع الوزير المختص^{٥٧٩}. ويرجع ذلك الإعفاء إلى خصوصية هذه العقارات واتصالها بأمن البلاد، فقد قرر لها إعفاء خاصاً من الضريبة العقارية، بالرغم من أنها مملوكة للدولة التى تعفى مبانيها من هذه الضريبة، حتى لا يثور الجدل فى مدى تقديمها لمنفعة عامة.

ولعل الغاية الحقيقية من النص بالإعفاء هو ما ورد بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ صراحة على أن لا تخضع هذه الجهات لأعمال لجان الحصر والتقدير وفقاً لما تقتضيه اعتبارات شئون الدفاع ومتطلبات الأمن القومى.

إجراءات الحصول على الإعفاء: تطلبت اللائحة التنفيذية للقانون^{٥٨٠} للحصول على الإعفاء أن يقدم المكلف بأداء الضريبة طلباً على كل عقار أو وحدة يطلب إعفاءها إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع فى نطاق اختصاصها

^{٥٧٩} صدر بهذا الشأن قرار وزير الدفاع والإنتاج الحربى رقم ٦٨ لسنة ٢٠١٥ وقد نشر بعدد الوقائع الرسمية رقم ١٢٧ بتاريخ ٢٠١٥/٦/٣.
^{٥٨٠} المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية.

العقار أو الوحدة على النموذج المعد لذلك، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الإخطار بالتقدير من المأمورية المختصة أو علمه به.

ويجب أن يتضمن هذا الطلب بيان اسم المكلف وبيانات العقار أو الوحدة محل طلب الإعفاء ووجه استخدامها وصلته بها، وسبب طلب الإعفاء مشفوعاً بالمستندات إن وجدت.

ويقيد هذا الطلب في سجل قيد الطلبات المعد لهذا الغرض بالمأمورية، ويحدد تاريخ تقديمه.

وتتولى مأمورية الضرائب العقارية إحالة الطلبات المقدمة إليها إلى الإدارة المختصة بها للفصل فيها، على أن يعتمد قرارها من مدير الضرائب العقارية التابعة لها المأمورية.

زوال الإعفاء: إذا زالت عن أى عقار أسباب الإعفاء من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار^{٥٨١} للمأمورية الواقع في دائرتها العقار، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء عنه.

إلغاء الإعفاءات: وفقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد إصدار القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلغاء كل نص يخالف أحكامه ، فإن الإعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية التي تقررت بقوانين أخرى ، ولم ينص عليها قانون الضريبة المذكور ، تكون قد ألغيت اعتباراً من تاريخ العمل باستحقاق الضريبة العقارية الجديدة ، أى اعتباراً من أول يناير التالي لإخطار المكلف بالتقديرات الجديدة^{٥٨٢}.

^{٥٨١} ألزمت الفقرة الأخيرة من المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون المأمورية المختصة إمسك سجل قيد هذه الإقرارات ، على أن يوضح به تاريخ تقديم الإقرار وما تم بشأنه.

^{٥٨٢} خلافاً لهذا الرأي ذهبت اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة بجلسة ٢٦/١١/٢٠١٤ ، ملفها رقم ٦٨/٣٩٦ ق إعفاء الأبنية المملوكة للأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري استناداً إلى أن المشرع بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ لم يقرر صراحة ثمة إلغاء لما عسى أن تكون قد قررته قوانين أخرى سابقة من إعفاءات من الضريبة العقارية. وذلك بالرغم من المادة الثانية من مواد إصدار القانون المذكور قد نصت على أن يلغى كل حكم يخالف أحكامه، ومن ثم صار الإعفاء المقرر للأكاديمية المذكورة منسوخاً بموجب هذا النص . ويؤيد هذا الرأي حكم محكمة النقض بأنه " لما كان القرار الجمهوري

ومن ثم فإنه تلغى الإعفاءات المقررة، مثلاً^(٥٨٣)، لدور العرض السينمائي والواردة بالقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٤، والإعفاءات المقررة لمشروعات التنمية السياحية ومشروعات استصلاح الأراضي المعاملة بقانون الأراضي الصحراوية رقم ٤٣ لسنة ١٩٨١. أما الإعفاءات المقررة للمناطق الحرة بموجب قانون الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ فقد ألغيت بموجب النص اللاحق^(٥٨٤) بإلغاء الإعفاءات في قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، ولكن هذا الإعفاء قد عاد مرة أخرى بصدور قانون لاحق لقانون الضريبة المذكور، وهو قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧.

وقد أثير الخلاف حول ما إذا كانت الإعفاءات المقررة للعقارات المؤجرة وفق العقود غير محددة المدة بقانون تأجير الأماكن رقم والقانون قد ألغيت، اكتفاء بما هو مقرر من إعفاءات للعقارات المبنية عموماً بالمادة ١٨ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، فأجاب المشرع على ذلك بالقرار بقانون رقم ١٠٣ عام ٢٠١٢ حين^(٥٨٥) استهل المادة رقم ١٨ - بعد تعديلها- بالنص على أن لا تخل أحكام الإعفاءات الوارد بها ، بما هو مقرر في المادة (٤) من ذات القانون

بالقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٦١ المعمول به إعتباراً من ١٢/٨/١٩٦١ ينص في المادة الثالثة منه على أنه " لا يجوز لأحد بصفته نائباً عن الغير أن يجمع بين عضوية مجلس إدارة أكثر من شركة واحدة من الشركات المساهمة " و في المادة الرابعة على أنه " يلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القرار بقانون" فإن المادة الثالثة المذكورة تعتبر ناسخة للمادة ٢٩ المشار إليها وتسرى طبقاً لما تقدم على مدير شركة التوصية بالأسهم ،. (الطعن رقم ٤٨ لسنة ٤٠ ق جلسة ١٩٧٦/٦/١).. إلا أنه لما كان الإعفاء المقرر لهذه الأكاديمية قد ورد ضمن اتفاقية دولية ، ونظراً لما للاتفاقية من سمو على القوانين الداخلية للدولة فإننا نرى سريان الإعفاء عليها استناداً إلى الإعفاء المقرر لها بموجب اتفاقيتها المبرمة مع مصر، والصادر بها قرار رئيس الجمهورية رقم ٦٣ لسنة ٢٠٠٤.

(٥٨٣) محمود جاب الله أبو المجد: الضريبة العقارية بين التشريع والأزمة المالية، المؤتمر الضريبي الخامس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٤- ٢٧ يونيو ٢٠٠٩. ^(٥٨٤) فتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٦٠٢، جلسة ٢٠١٧/٣/٨، ملف رقم ٧٧٣/٢/٣٧.

^(٥٨٥) تعرضت هذه الفقرة للتعديل مرتين الأولى بالقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠٢ حين نصت على أنه "دون إخلال بالإعفاءات المنصوص عليها في المادة الرابعة يلغى كل إعفاء ورد في قانون آخر. ثم تبين أن هذه الصياغة بها خطأ الأول أن المادة الرابعة، وهي من مواد الإصدار تتناول العفو الضريبي المؤقت لذا انتهى العمل به في ٢٣ يونيو ٢٠٠٩، وأن النص المقصود جاء في المادة رقم (٤٩) من القانون، كما أن عبارة " يلغى كل غ" جاء ورد في قانون آخر منصوص عليها بحكم أكثر شمولاً في الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، ولذا جاءت صياغة الفقرة الأولى المعدلة من المادة ١٨ بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ أكثر انضباطاً، إذ جاءت نصاً على "مع عدم الإخلال بالإعفاءات المنصوص عليها في المادة ٤ من هذا القانون تعفى من الضريبة...".

من إعفاءات مقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقاً 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 بينالمؤجر والمستأجر، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة ، إلى أن تنقضى العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية . للدلالة على أن هذه العقارات تسرى عليها كل من الإعفاءات المقررة بالقانونين المذكورين بجانب ما هو مقرر من إعفاءات عينية لهذه العقارات في قانون الضريبة على العقارات المبنية، فلا ينتقص منها إعفاء، بحيث لو أمكن الجمع بينهما لجاز الجمع، ولو كان أحد الإعفاءات يحتوى الإعفاء الآخر، أو كان أفضل له، لحصلت على هذا العقارات على الإعفاء الأشمل أو الأفضل.

المبحث الثالث

رفع الضريبة

بينت المادتان ١٩ - ٢٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أحكام رفع الضريبة على بعض العقارات لاعتبارات تتعلق بظروف تطرأ عليه، والإجراءات اللازمة للنظر في طلب الرفع والفصل فيه، وما يترتب على زوال الظروف التي أدت إلى رفع الضريبة.

ونبين ذلك فيما يلي :

أحوال رفع الضريبة

وفقاً لنص المادة ١٩ من القانون (٥٨٦) ترفع الضريبة في الأحوال الآتية:

١- إذا أصبح العقار معفياً طبقاً للمادة (١٨) من هذا القانون:

تناولنا فيما تقدم نص المادة ١٨ من القانون، والتي تتعلق بحالات عدم الخضوع للضريبة ، وإن كان المشرع قد أطلق عليها إعفاء .

وقد أثير التساؤل عن مجال التفرقة بين حالات الإعفاء المقررة في المادة ١٨ وبين حالات رفع العقار لكونه أصبح معفى وفقاً لنص المادة ١٩ ، ولماذا لم يشملهما حكم واحد ، خاصة وأن الإعفاء وصف للعقار في الحالتين؟ .

ولقد أجاب مجلس الدولة (٥٨٧) بأن المادة الخاصة برفع الضريبة عن العقار الذي أصبح معفى تعطى حكماً للاستقبال ، وهي بذلك تنصرف إلى العقارات التي تتوافر فيها حالة من حالات الإعفاء بعد تاريخ العمل بالقانون ، أما العقارات التي توافرت فيها شروط الإعفاء عند العمل بالقانون فإنها تندرج تحت حالة الإعفاء المنصوص عليها في المادة الخاصة بالإعفاء، وبذلك يصير إعمال كل نص في مجاله الذي عناه المشرع ؛ فالإعفاء يكون بالنسبة إلى العقارات المبنية التي كانت معفاة أصلاً ، أو استحدثت إعفاؤها وكانت شروط

(٥٨٦) تقابل المادة ٢١ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد إلغاء حالتين من حالات رفع الضريبة ، هما حالة ما إذا خلا العقار أو جزء منه من السكن أو مما يحتويه مدة ثلاثة أشهر متتالية على الأقل ولم ينتفع به بأى وجه من الوجوه ، وحالة العقارات التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، بجانب بعض التعديلات الأخرى التي أدخلت على المواد الأخرى المتصلة برفع الضريبة.

(٥٨٧) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٤٦١ في أغسطس ١٩٥٧.

الإعفاء متوافرة فيها وقت العمل بالقانون، ويكون هذا الإعفاء تلقائياً، إذ أن مادة الإعفاء لم تستلزم شروطاً معينة لإعمال هذا الإعفاء .

أما المباني التي توافرت فيها حالة من حالات الإعفاء بعد العمل بالقانون المذكور فإنها لا تعفى من الضريبة، بل ترفع عنها إعمالاً لأحكام رفع الضريبة، وبالإجراءات والشروط المنصوص عليها في القانون.

ومع تأييدنا لمعيار التفرقة بين حكم الإعفاء ورفع الضريبة في هذه الحالة، وهى أن الرفع يتعلق بحكم تعلق بالعقار في المستقبل ، إلا أننا لا نقبل أن نربط تطبيق النص على حالة العقار في تاريخ العمل بالقانون، لأن معنى ذلك أن المادة الخاصة بالإعفاء لا تطبق إلا على العقارات القائمة في تاريخ العمل بالقانون ، بينما يكون الحال بالسنة لجميع العقارات التي أنشئت أو تغير حالها بعد تاريخ العمل بالقانون هو رفع الضريبة ، أى لا مجال لإعفاء تلقائى بالنسبة لها ، وهو قول لايسانده نص صريح فى قانون الضريبة.

وإن غاية التفرقة بين حكمى الإعفاء ورفع الضريبة فى رأينا ، هو فى أن حكم الإعفاء يتعلق بعقار توافرت فيه شروط الإعفاء فى بداية تعامله ضريبياً، أى فى تاريخ إتمام بنائه أو صيرورته قابلاً للانتفاع به، وسواء تم ذلك فى تاريخ العمل بالقانون أو فى تاريخ لاحق له؛ فمثل هذا العقار يعفى من الضريبة تلقائياً طالما توافرت فيه شروط الإعفاء ، أما حالات رفع الضريبة فتتعلق بالعقار الذى كان خاضعاً للضريبة، فى أى وقت كذلك، ثم طرأت عليه حالة من حالات رفع الضريبة، مما استلزم رفعها بالشروط والإجراءات المقررة قانوناً. تدل على ذلك كلمة "رفع" التي تعنى أن عبء الضريبة واقع على العقار بسبب عدم تمتعه بالإعفاء، ثم طرأت عليه ظروف جعلته جديراً بالإعفاء ، مما يستلزم رفع الضريبة عند التأكد من هذه الظروف ، من خلال مراجعة الشروط واتباع الإجراءات المقررة قانوناً.

وترفع الضريبة على العقارات التي تغير ملكيتها من الأفراد إلى الأشخاص التي قرر القانون فى المادة ١٨ عدم خضوع العقارات التي تملكها للضريبة.

فإذا تصرف المالك في عقاره إلى الحكومة، أو إلى السفارة، الأجنبية لتستعمله كمقر لسفارتها في مصر ، أو إلى هيئة دينية لتخصصه لإقامة الشعائر الدينية، أو لغير ذلك من الأحوال التي تبرر عدم الخضوع للضريبة وفقاً لنص المادة ١٨ المشار إليها ، فإنه ترفع الضريبة على هذه العقارات اعتباراً من التاريخ الذي تتوافر فيه شروط إعمال المادة ١٨ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، إذ بينت المادة ٢٠ أن تحقق حالات الرفع لا تؤدي إلى تقرير إعفاء تلقائى للعقار عند انقطاع الإيراد^(٥٨٨)، بل يلزم تقديم طلب للإعفاء ، وإعمال الرفع من أول الشهر الذي قدم فيه طلب الرفع.

٢- إذا تهدم أو تخرب العقار كلياً أو جزئياً إلى درجة تحول دون

الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه: في هذه الحالة ترفع الضريبة عن العقار ، لأنه لم يعد صالحاً ، كله أو جزء منه، للانتفاع ، بسبب الهدم أو التخريب. ولا يكفي لتقرير هذا الإعفاء أن يكون العقار قد أخلى لمدة من الزمن طالت أو قصرت مع بقاءه دون تهدم أو تخرب ، لأنه لم يعد لمثل هذه الحالة من سبب للإعفاء بعد أن صدر القانون الجديد ولم يتضمنها على خلاف ما قرره القانون الملغى في الفقرة ب من المادة ٢٢ منه، مما يدل على أن هذه الصورة من التعطل الوقتي لم تعد سبباً للإعفاء .

ويشترط لإعمال نص البند ٢ من المادة ١٩ من القانون الجديد أن يكون العقار قد هدم أو تخرب كلياً أو جزئياً ، ويتطلب لتقرير هذا الإعفاء أن تقوم الجهة الإدارية المختصة بمعاينة العقار على الطبيعة للوقوف على حالته، وتحديد الجزء الذي تهدم أو تخرب منه.

كما يشترط كذلك لرفع الضريبة أن يؤدي التهدم أو التخريب إلى عدم الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه، ومن ثم فلا ترفع الضريبة إذا كان العقار قد تهدم أو تخرب جزء منه ، ومع ذلك فقد أمكن الانتفاع به على نحو آخر، كأن يستخدم

(٥٨٨) كمال الجرف، ص ٥٦٦.

الجزء المتهدم أو الذى خرب للتخزين أو كجراج للسيارات، وما إلى ذلك من أوجه الانتفاع.

القاعدة : يكون رفع الضريبة عن العقار كله أو جزء منه بحسب الأحوال: إن رفع الضريبة يرتبط بالحالة التي يكون عليها العقار المطلوب رفع الضريبة عنه ، فلو كان سبب الرفع يلحق بالعقار كله، تقرر رفع كامل الضريبة على جميع العقار ، اما إذا كان سبب الرفع يلحق بجزء من العقار، مع صلاحية باقى أجزائه للاستعمال أو الانتفاع، ولو لم يكن مستعملاً أو منتفعاً به بالفعل فإن الضريبة ترفع على الجزء المتضرر فقط، اما باقى أجزاء العقار فنقضى الضريبة عليه ، ويلتزم المكلف بأدائها.

٣- إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير

مستقلة: ويجمع هذه الحالة مع سابقتها الحكمة من رفع الضريبة وهى عدم الاستغلال، إذ تفقد الأرض الفضاء غير المستعملة شرط استحقاق الضريبة، ولم تعد بهذا الوضع فى حكم العقارات المبنية التي تخضع للضريبة ، وفقاً لنص المادة (٨) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

العقارات التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة: وفقاً لنص المادة (١١) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ترفع الضريبة بمقدار ما يدخل من العقار فى المنفعة العامة ، اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية، وذلك لأن القدر المنتزع ملكيته للمنفعة العامة لم يعد فى ملك الممول ، وبذلك يكون الممول قد فقد جزءً من إيرادات عقاره فوجب أن تخفض الضريبة بمقدار هذا الجزء المفقود.

رفع الضريبة كأثر لتصحيح ربط الضريبة: كانت المادة ٢٠ من الأمر العالى الصادر عام ١٨٨٤ تجيز لكل من ربطت عليه الضريبة غراً (أى خطأ)، أو كانت بها زيادة عن مقدارها الحقيقى أن يطلب تصحيح الخطأ أو رفع الزيادة، ولكن القانون الحالى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لم يتضمن نصاً مماثلاً، ومن ثم

يكون قد اكتفى بالقواعد العامة التي تجيز تصحيح الأخطاء المادية ممن وقع فيها، وعدم حصانة الأعمال القانونية المخالفة للقانون ضد الإلغاء.

كذلك يمكن أن ترفع الضريبة التي ربطت على الممول بالخطأ لتطبيق القانون، تطبيقاً للقواعد العامة ، لأن الإجراء الذي يصدر مخالفاً للقانون لا يكتسب أى حصانة، ويجوز العدول عنه أو تصحيحه ، دون حاجة إلى أن ينص القانون صراحة على ذلك.

ومن ثم ترفع الضريبة التي تربط خطأ على عقار غير تام ، أو على عقار معفى، كذلك ترفع الضريبة التي تربط بالزيادة لخطأ مادي أو حسابي، أو لعدم تنفيذ قرارات لجنة الطعن بتخفيض القيمة الإيجابية^(٥٨٩).

إجراءات رفع الضريبة

لا ترفع الضريبة فى هذه الأحوال من تلقاء ذاتها ، وإنما يشترط لرفع الضريبة، وفقاً للمادة ٢٠ من القانون، أن يقدم صاحب الشأن طلباً بذلك. إذ ترفع الضريبة في الأحوال المقررة قانوناً بناء على طلب من المكلف بأداء الضريبة، وذلك اعتباراً من أول الشهر الذي قدم فيه الطلب وحتى التاريخ الذي يزول فيه سبب الرفع.

ولا يقبل طلب الرفع إلا إذا أودع الطالب تأميناً مقداره خمسون جنيهاً، وما يدل على أداء آخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب، كأن يكون الطلب مصحوباً بقسيمة دالة على أداء آخر قسط من الضريبة وقت تقديم الطلب. على أن يرد مبلغ التأمين له إذا قبل طلبه. وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات الرفع.

البت فى طلبات رفع الضريبة: وفقاً لنص المادة ٢١ من القانون ، والمادة ١٩ من لائحته التنفيذية تتولى مأمورية الضرائب العقارية المختصة احالة الطلبات المقدمة اليها للجان الحصر والتقدير المنصوص عليها بالمادة ١٣ من القانون لنظرها والفصل فيها، على أن يعتمد هذا القرار من رئيس مصلحة

^(٥٨٩) مصلحة الضرائب العقارية، التعليمات المنظمة، ص ٧٨.

الضرائب العقارية أو من يفوضه، فيما عدا حالات الرفع الآتية والتي يتم اعتمادها من مديري مديريات الضرائب العقارية، كل في نطاق اختصاصه^(٩٠):

- حالات رفع الضريبة التي لا يتجاوز فيها اجمالي طلب الرفع ٥٠٠ جنيه.

- حالة تهدم او تخرب العقار كلياً او جزئياً.

- حالة صدور قرار من لجنة الطعن برفع الضريبة عن العقارات المبنية.

ويجوز للمكلف بأداء الضريبة الطعن في قرار لجنة الحصر والتقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اخطاره بالقرار بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول، وذلك أمام لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة ١٧ من القانون والتي تتولى نظر الطعن وفقاً لقواعد وإجراءات عمل لجان الطعن المنصوص عليها بهذه اللائحة.

وعلى اللجنة إصدار قرارها في الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه.

ولا يترتب على طلب الرفع وقف أداء الأقساط المستحقة ما لم يمض على

الطلب ستة أشهر دون الفصل فيه.

مدة رفع الضريبة: تكون مدة رفع الضريبة من أول الشهر الذي قدم فيه

الطلب ، وحتى التاريخ الذي يزول سبب الرفع ، فيما عدا حالة رفع الضريبة

لنزع ملكية العقار للمنفعة العامة، فيكون الرفع اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلي

بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية.

^(٩٠) كان قرار وزير المالية رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٨٤ يجعل مصلحة الضرائب العقارية ، ممثلة في رئيسها، هي الجهة المختصة بمراجعة واعتماد رفع وإسقاط الضرائب العقارية وملحقاتها اعتباراً من ٣٠ أكتوبر ١٩٨٤ على مستوى كافة المحافظات عدا محافظات القاهرة والأسكندرية وبور سعيد حيث تقوم هذه المحافظات ببحث طلبات الرفع واستيفاء كافة المستندات وإجراء المعاينات والتحققات اللازمة ، وإعداد مذكرة بموضوع الرفع وتسوية حسابية بالمبالغ المرفوعة وتحرير قرار الرفع لهذه التسوية ، وترسل كافة الأوراق للمصلحة لمراجعتها حسابياً وقانونياً واعتماد القرار ، ثم إعادته للمديرية المختصة لتنفيذه بجريدة الحساب ، وبالمكلفة والتأشير بالمبالغ المرفوعة واستنزائها بأمر التحصيل والحجز (النموذج رقم ١٠ ضرائب عقارية) .

ثم صدر قرار وزير المالية رقم ٤٤٨ لسنة ١٩٩٨ (والذي نشر في عدد الوقائع المصرية رقم ١٠١ في ١٠/٥/١٩٩٨ ويعمل به اعتباراً من ١١/٥/١٩٩٨) بتعديل بعض أحكام القرار الوزاري رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٨٤ مقررأ عدم اختصاص مصلحة الضرائب العقارية في مراجعة القرارات الصادرة عن لجان الاستئناف ومجلس المراجعة برفع الضريبة عن الأطنان والعقارات المبنية ، ونقل الاختصاص بشأنها إلى مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات.

أثر زوال حالات الرفع: إذا زالت عن عقار أسباب رفع الضريبة وجب على المكلّف بأدائها أن يخطر مأمورية الضرائب العقارية المختصة خلال ستين يومًا من تاريخ زوال سبب الرفع لإعادة ربط الضريبة التي كانت مفروضة قبل الرفع، وذلك اعتبارًا من أول السنة التالية للسنة التي زال فيها سبب الرفع وحتى نهاية المدة المقررة للتقدير.

الفصل الرابع

تحصيل الضريبة

تقسيم

تحاول التشريعات الضريبية المقارنة وضع قواعد خاصة لتحصيل ضريبة الأطنان تتفق وطبيعة الضريبة وخصائصها. ولم يغب ذلك عن فطنة المشرع المصرى الذى أتى بدوره بأحكام خاصة لتحصيل هذه الضريبة ونبين ذلك في مبحثين على النحو التالى:

المبحث الأول

تحصيل الضريبة في التشريعات المقارنة

يمكن تحصيل الضريبة العقارية بطرق عدة ، منها ^(٥٩١) تحديد نقاط للتحصيل تقرب مواقع التحصيل من أماكن العقارات الخاضعة للضريبة فتييسر على الممولين أدائها ، كما هو الحال في كالكتا بالهند ، أو السماح بدفع الضريبة في فروع البنك التي يتعامل معها الممول ، كما هو الحال في كراتشى بباكستان.

كما يمكن السماح بأداء الضريبة على أقساط أو دفعات ربع أو نصف سنوية.

وفى سوريا تستحق الضريبة على ريع العقارات والعرضات دفعة واحدة بعد إصدار قرار التكليف ^(٥٩٢) . وإذا قام المكلف بتسديد هذه الضريبة خلال شهرى يناير وفبراير استناد من خصم على هذه الضريبة بواقع ٤% أما إذا سددتها فى الشهرين التاليين، مارس وأبريل ، حصل على خصم قدره ٣% من الضريبة. ثم أصدر المشرع السورى ^(٥٩٣) عفواً عن جميع الفوائد والجزاءات والغرامات على

^(٥٩١)William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.34.

^(٥٩٢) المرسوم التشريعى رقم ٥٣ الصادر بتاريخ ١٠/١/٢٠٠٦.
^(٥٩٣) راجع المرسوم التشريعى رقم ٢٢ الصادر فى ٢٣ /٤/ ٢٠٠٩.

اختلاف أنواعها ، المتوجبة على بعض المكلفين بالضرائب والرسوم المباشرة بما في ذلك ضريبة ريع العقارات، المستحقة عن عام ٢٠٠٧ وما قبلها ، بشرط أن يتم تسديد الضرائب المستحقة بالكامل في موعد غايته ٣١ أكتوبر ٢٠٠٩ .
وصدر في لبنان عام ١٩٩٩ قانوناً^(٩٤) خفض بصفة استثنائية حوالى ٨٠% من الغرامات المستحقة على المخالفين ، بما فيهم مكلفى ضريبة الأملاك المبنية، بما لايجاوز التخفيض مليار ليرة.

ويخير المكلف بضريبة المبانى فى السودان^(٩٥) بأن يدفع الضريبة المتأخرة إما بطريقة القسط الشهرى ، وذلك بدفع الضريبة على اثنتى عشر قسطاً متساوية خلال سنة، وذلك فى اليوم الأخير من كل شهر، أو أن يدفعها على أربعة أقساط متساوية خلال السنة على الوجه الذى تحدده جهة الإدارة.

وفى اندونيسيا^(٩٦) يكون قطاع البنوك مسئولاً عن استلام وتدوين حساب الإيرادات الضريبية ، على أن تتحد مسبقاً بنوك معينة وفق تقسيم جغرافى لتكون بمثابة نقاط تحصيل ن وتودع الإيصالات المطبوعة فى كل نقطة من نقاط الدفع لتخفيض تكاليف الامتثال الضريبى على الممولين وعلى الإدارة ، وبموجب هذه الإيصالات تعد قوائم المخالفين عن توريد الضريبة. كذلك الحال فى اليابان^(٩٧) فإنه يمكن تحصيل الضريبة التى يتأخر الممولون عن سداها بالحجز على هذه العقارات وبيعها فى المزاد.

وتتدرج العقوبات فى أرمينيا^(٩٨)، حيث يضع المتأخرون عن أداء الضريبة لجزاء مالى ، هو الغرامة التى تقدر بواقع ٠,١% يومياً خلال التسعين يوماً الأولى للتأخير عن الميعاد ، ثم تزداد إلى ٠,٣% عن الفترة التى تزيد عن تسعين يوماً إلى نهاية السنة. ويجوز توقيع الحجز على حسابات البنوك والمبالغ النقدية

^(٩٤) القانون رقم ٥٥ بتاريخ ١٩٩٩/١/٣٠ .

^(٩٥) قانون ضريبة المبانى الصادر فى ١٩٨٨/١/٦ .

^(٩٦) Roy Kelly : *Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper ,No.3,2003,p6.*

^(٩٧) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

^(٩٨) Richard Almy : *Property taxation in Armenia, p.5.*

للمتأخرين، وكذلك الكمبيالات المقبوضة لصالح الممول ، ويمكن أن يلحق الحجز العقار ذاته إذا لم تف أموال البنوك بأداء الضرائب المتأخرة، كما يتاح للإدارة لضريبية بيع هذا العقار بالمزاد.فضلاً عن الجزاءات الجنائية التي تتراوح ما بين السجن ستين إلى خمس سنوات.

كما تدرج الغرامة في القانون الفلسطيني رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ ، ووفقاً لنص المادة رقم ١٥ منه إذا لم تدفع الضريبة خلال التسعة أشهر الأولى من السنة المالية يستوفى من المكلف مبلغ إضافي كغرامة بنسبة ٥% من المبلغ المستحق الأداء إذا دفعت الضريبة خلال المدة الباقية من عام التحقق ، وتزيد الغرامة إلى ١٠% إذا تأخر دفعها عن عام التحقق.

وتوزع الحصيلة الضريبية في أرمينيا بواقع ٩٥% على المحليات ، وتؤول إلى الحكومة المركزية الخمسة في المائة الباقية^(٥٩٩).

(^{٥٩٩})Richard Almy :Property taxation in Armenia, p.5.

المبحث الثانى

تحصيل الضريبة فى التشريع المصرى

بين المشرع المصرى فى القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قواعد تحصيل الضريبة على العقارات المبنية ومجالات التتيسير التي أتاحها للمتعسرين أو غير القادرين على الالتزام بها ، ونبين ذلك فى مطلبين، أولهما لبيان قواعد التحصيل والآخر للتسيارات فى التحصيل على النحو التالي:

المطلب الأول

قواعد التحصيل

نظم قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قواعد تحصيل الضريبة على العقارات المبنية ، فبين وجوب أدائها فى تاريخ معين، وطريقة تحصيلها، كما قرر بعض الضمانات التي تكفل تحصيل هذه الضريبة وعدم التهرب من أدائها.

متى تكون الضريبة واجبة الأداء ؟

وفقاً لنص المادة (٣) من القانون تستحق الضريبة على العقارات المبنية فى الأول من يناير من كل عام، ويكون دين الضريبة واجب الأداء فى مقر مأموريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة فى مقر المدين (١٠٠)، وفقاً لنص المادة (٦) من ذات القانون. ولقد اعتنق المشرع بهذا النص مبدأ : دين الضريبة محمول لا مطلوب، ومعناه أن على الممول أن يبادر بحمل الضريبة المستحقة عليه، أى أدائها إلى مصلحة الضرائب عند استحقاقها، ولا ينتظر حتى تطالبه المصلحة بها، وذلك حتى لا يستفيد الممول من مبلغ دين الضريبة فى تحقيق مصلحة خاصة به خلال الفترة من استحقاق الضريبة إلى تاريخ مطالبته بها ، وحتى لا يكون تأخر مطالبة المصلحة بالضريبة سبباً لإثراء المكلف أو الدائن بها دون مقتضى.

(١٠٠) نصت الفقرة الثانية من المادة ٢٥ من القانون الملغى على أن " يكون أداؤها فى مكاتب التحصيل الواقع فى دائرتها العقار ، والتي يصدر بتعيينها قرار من وزير المالية والاقتصاد".

وتعتبر الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر والإعلان إتمام التقديرات في الجريدة الرسمية.

ولا يمنع وجوب أداء الضريبة تقدم الممول ، أو صاحب الشأن بتظلم من هذه التقديرات أمام لجنة الطعن، وذلك حتى لا يتخذ من التظلم سبباً لتأجيل دين الضريبة أو المماطلة في دفعها، عملاً بقاعدة الدفع أولاً ثم التظلم.

طريقة تحصيل الضريبة: تنص المادة (٢٣) على أن "تحصل الضريبة المستحقة وفقاً لهذا القانون على قسطين متساويين يستحق الأول منهما حتى نهاية شهر يونيو، ويستحق الثاني حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة، ويجوز للممول سداد كامل الضريبة في ميعاد سداد القسط الأول. وتقسط الضريبة التي يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها لأي سبب على مدة مساوية لمدة التأخير".

وفي تقليل عدد الأقساط إلى اثنين مصلحة لكل من الخزنة العامة والممول، فهي بالنسبة للخزنة العامة تتمثل في تيسير عملية التحصيل، وتقليل تكلفتها الإدارية ، وتحقق بالنسبة للممول مصلحة في أنها تمكنه من أداء الضريبة مجزأة مرة كل نصف سنة، بدلاً من إلزامه بأدائها مرة واحدة.

ولم يشأ المشرع أن يجعل أداء الضريبة شهرياً حتى لا يكون في ذلك إضاعة لوقت الممول وجهده، وإرهاق للإدارة الضريبية في المتابعة الشهرية لهذه المبالغ بما لا يتناسب مع الحصيلة المتوقعة منها.

ويكون أداء كل قسط من قسطين الضريبة في مكاتب التحصيل الواقع في دائرتها العقار ، والتي يصدر بتعيينها قرار من وزير المالية .

ولقد جعلت المادة ٩ من القانون الحالي دين الضريبة العقارية محمولاً لا مطلوباً، وذلك بالنص على أن يكون دين الضريبة وفقاً لهذا القانون واجب الأداء في مقر مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة في مقر الدين.

وأما الضريبة التي يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها لأي سبب من الأسباب فتقسط على مدة مساوية لمدة التأخير^(٦٠١).

ومع ذلك فقد أجاز القانون للممول سداد كامل الضريبة في ميعاد سداد القسط الأول ، إذا رغب في ذلك تخفيفاً عن كاهله ، أو كان له في ذلك مصلحة يقدرها.

ضمانات التحصيل

قرر القانون عدداً من الضمانات التي تكفل تحصيل الضريبة في المواعيد المقررة وتحول دون التهرب من أدائها ، وهذه الضمانات هي:

أ- التضامن في أداء الضريبة: وفقاً لنص المادة (٢٤) "يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن عن أداء الضريبة، مع المكلفين بأدائها، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم وبعد إخطارهم بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول. وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة وملحقاتها التي تسلم إليهم بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما تم تحصيله، وبمطابقة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما أداه المستأجر .

ولما كان الالتزام بالتضامن يأتي تابعاً وتالياً للالتزام الأصلي ، إذن فالملتزم الأصلي أو المدين بالضريبة هو صاحب العقار ، والذي يمكن أن يكون مالكاً للعقار ، أو صاحب حق الانتفاع عليه. أي أن (٦٠٢) المدين بالضريبة هو الشخص الذي يستفيد من إيراد العقار ."

وكان النص في القانون الملغى لا يعفى المستأجر من المسؤولية التضامنية عند قيامه بأداء ما زاد على أجرة ثلاثة أشهر معجلاً إلى المالك، إذ يشترط لإعفاء المستأجر من المسؤولية التضامنية أن يقوم المستأجر بأداء الأجرة مقدماً،

(٦٠١) كان قد صدر القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٨٠ وأجاز لرئيس مصلحة الضرائب العقارية ، تيسيراً على بعض الممولين، أن يقرر تقسيط ضريبة العقارات المبنية والضرائب الإضافية الملحقة بها والمستحقة عن سنة ١٩٧٨ والسنوات السابقة عليها والتي يتأخر أدائها أو بعضها . ويتم تقسيط هذه المبالغ على خمسة أقساط سنوية ، اعتباراً من أول يناير ١٩٧٨ وحتى نهاية سنة ١٩٨٣ ، ويؤدي كل قسط مع الضريبة السنوية ، وفقاً للقواعد والأوضاع المقررة لتحصيل هذه الضريبة ، على أن يعمل بها اعتباراً من مارس ١٩٨٠.

(٦٠٢) د. عاطف صدقي ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ٩٣.

وأن لا يتجاوز مقدار الأجرة المدفوعة مقدماً على ثلاثة أشهر ، وأن يكون أداء الأجرة بموجب مخالصة ثابتة التاريخ قبل موعد استحقاق الضريبة المطلوبة. والأصل أن التضامن بين المدينين لا يجوز افتراضه، ويجب أن لا يكون محل شك في العبارة التي تضمنته، فإذا لم يكن واضحاً فسرت العبارة لمصلحة المدينين، لأن الأصل هو عدم تضامنهم^{٦٠٣}. ولقد قضى بأن (٦٠٤) صاحب الأرض يعتبر متضامناً مع صاحب المبنى في أداء الضريبة المستحقة، باعتبار أن التزام مالك الأرض تابع لالتزام مالك المبنى أصلاً بالضريبة. ولا يبدأ التزام المستأجر بالتضامن بدين الضريبة العقارية إلا بعد أن تخطره مصلحة الضرائب، بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول بالضريبة التي يلزمون بأدائها.

ب- التحصيل عن طريق الحجز الإداري: نصت المادة (٢٥) من القانون

على أن : "يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري، وذلك دون الإخلال بحق المصلحة في اتخاذ إجراءات تحصيلها بطريق الحجز القضائي طبقاً لقانون المرافعات المدنية والتجارية".

وتعامل الغرامات المستحقة عند الإخلال بأحكام القانون معاملة الضريبة في جواز تحصيلها بطريق الحجز الإداري عند عدم أدائها في الميعاد.

ج- حق الامتياز: منحت المادة (٢٦) من القانون للخرانة العامة فيما

يختص بتحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة حق الامتياز على العقارات المبنية المفروض عليها الضريبة، وعلى أجرة هذه العقارات، وعلى المنقولات المملوكة للمكلف بأداء الضريبة والموجودة في العقار. وواضح من هذا النص أن محل الامتياز العقار أو العقارات المفروض عليها الضريبة ، والإيجار، والمنقولات التي يملكها المكلف بأداء الضريبة والتي تكون موجودة في العقار محل الامتياز.

^{٦٠٣} الطعن بالنقض رقم ٢٩٨ لسنة ٣٣ ق جلسة ١٩٦٨/١/٩.
^{٦٠٤} قضاء النقض في الطعن رقم ٢٠ لسنة ١٩ ق ، جلسة ١٩٦٩/١/٩.

وقضت محكمة النقض (٦٠٥) بأن حق الامتياز المقرر في المادة ٢٧ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا يعدو أن يكون حقاً تبعياً ضامناً للوفاء بالحق الأصلي ولا تنزع عنه صفة الكفيل عن صاحب الأرض ويجعله مديناً أصلياً بهذه الضريبة". ولم يتبين المشرع ما قرره المادة ٢٧ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بمد نطاق حق الامتياز ليشمل المباني والأراضي المقامة عليها أو الملحقة بها، سواء كانت هذه الأراضي ملكاً لأصحاب المباني أو لغيرهم.

كما أن حق الامتياز المقرر يقع على ما يملكه المكلف بالضريبة دون غيره، ومن ثم لا يمتد هذا الحق ليشمل حصة باقى الملاك أو شركاء المكلف فى العقار، ولا فى المنقولات التى تملكها الزوجة، بعد إثبات ذلك بدليل مقبول.

د- استحقاق مقابل تأخير: وفقاً لنص المادة (٢٧) من القانون يستحق

مقابل تأخير على ما لا يتم أدائه من الضريبة وفقاً لهذا القانون وذلك اعتباراً من أول يناير التالى لسنة المستحق عنها الضريبة.

ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه وذلك عن فترة التأخير، ولا يترتب على الطعن أو الالتجاء إلى القضاء وقف استحقاق هذا المبلغ.

ويعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة دين الضريبة.

ولقد نصت المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه إذا تقاعس المكلف بأداء الضريبة عن الوفاء بها فى المواعيد المقررة وفقاً للقانون، يستحق عليه مقابل تأخير على ما لم يتم أدائه من الضريبة، ويراعى ما يأتى:

أ- اتخاذ جميع الإجراءات القانونية ضد المكلف بأداء الضريبة الذى تقاعس عن أداء الضريبة فى المواعيد المقررة لها وذلك تطبيقاً لأحكام المواد ٢٤ و ٢٥ و ٢٦ من القانون دون الإخلال بالعقوبات المقررة فى الباب السادس منه.

(٦٠٥) الطعن رقم ٢٩٨ لسنة ٣٣ ق نقض منى جلسة ١٩٦٨/١/٩.

- ب - يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة وجميع المبالغ المقررة في القانون معاملة دين الضريبة عند اتخاذ إجراءات تحصيلها.
- ج- إخطار المستأجرين بخطاب موصى عليه بعلم الوصول بمسئوليتهم بالتزامن مع المكلف بأداء الضريبة بسداد الضريبة، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم على أن يتم ذلك قبل نهاية الشهر بعشرة أيام.
- د- يستمر تحصيل الضريبة من المستأجرين في حدود الأجرة إلى أن يتم أداء كامل الضريبة المستحقة أو قيام المكلف بأداء الضريبة بأدائها أو ثبوت انتهاء العلاقة الإيجارية.

توزيع حصيلة ضريبة العقارات المبنية

- وفقاً لنص المادة (٢٨) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تؤول حصيلة الضرائب العقارية والمبالغ المقررة في هذا القانون للخزانة العامة يخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة وبما لا يقل عما تم تحصيله من هذه الضريبة في العام المالي ٢٠٠٦/٢٠٠٧م ويجوز عند الاقتضاء تعديل هذه النسبة بالزيادة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على عرض من وزير المالية.
- وقد عدل هذا النص بالقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ فأكد أيلول ٢٠١٢
- حصيلة الضريبة العقارية والمبالغ المقررة الأخرى للخزانة العامة، وأن يخصص خمسون في المائة من هذه الحصيلة على النحو التالي:
- يخصص للمحافظات ٢٥% من الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة لصالح المحافظة الذي تم التحصيل في نطاقها.
 - ٢٥% من كامل الحصيلة لأغراض تطوير وتنمية المناطق العشوائية على الوجه الذي يصدر بتنظيمه قرار من مجلس الوزراء.

المطلب الثاني

تيسيرات التحصيل

تضمن قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ عدداً من التيسيرات لتحصيل الضريبة، بيانها كالاتي:

أولاً: التخفيف على الممولين

استحدث القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ صورتين من صور التخفيف على الممولين، الأولى ترفع عن المكلف الالتزام بدين الضريبة أو جزء منه بغض النظر عن قدرته على أدائه، ويعرف ذلك بالعمو الضريبي، والثانية إبراء ذمة المكلف عن دين الضريبة أو جزء منه لعدم قدرته على أدائه من خلال تحمل الخزانة العامة بهذا الدين بدلاً منه. ونبين ذلك فيما يلي :

الصورة الأولى: العفو الضريبي: استحدثت المواد الرابعة والخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ نظاماً للعفو الضريبي، يتم بمقتضاه رفع الالتزام الضريبي على المكلف بالضريبة على العقارات المبنية المقررة بالقوانين السابقة عفواً كلياً أو عفواً جزئياً.

وهذا العفو بنوعية عفو مؤقت، بمعنى أنه يسرى تطبيقه على المكلفين الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية ، وخلال المدة الزمنية التي حددها القانون، ولا يكون له أثر على غير هؤلاء الممولين، أو من تتوفر فيهم شروطه ولكنهم تقاعسوا للمطالبة بتطبيقه بعد انقضاء مدته القانونية.

١- العفو الكلي: قرر المشرع منح الممول عفواً كلياً إذا لم يكن قد سبق تسجيله بدفاتر مصلحة الضرائب العقارية، عملاً بقاعدة عفا الله عما سلف لفتح صفحة جديدة بيضاء بين المكلف ومصلحة الضرائب.

وعلى ذلك نصت المادة الرابعة على أن يعفى كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على عقاراته المبنية، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون وما يرتبط بتلك الضريبة من غرامات أو ضرائب إضافية وغيرها.

- وفى تطبيق أحكام هذه المادة يشترط^(١٠٦) لمنح العفو الضريبي مايلي:
- ١- ألا يكون المكلف بأداء الضريبة قد سبق تسجيله بدفاتر أجهزة الضرائب العقارية.
 - ٢- أن يتقدم المكلف بطلب للاستفادة من الإعفاء الضريبي وفقا لأحكام هذه المادة قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون أي قبل ٢٤/٦/٢٠٠٩ .
 - ٣- يلتزم المكلف بأن يتقدم بإقراره -وفقا للمادة (١٤) من القانون المرفق -إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار في المواعيد ووفقا لحالات الحصر المنصوص عليها فيها وذلك خلال سنة من تاريخ العمل به.
 - ٤- مع مراعاة ما ورد في البند رقم (١) سالف البيان يلتزم المكلف بأداء الضريبة بأن يضمن طلبه إقراراً منه بأنه لم يسبق تسجيله لدى أجهزة الضرائب العقارية وتقوم المأمورية بالتأكد في وقت لاحق من صحة هذه البيانات عن الفترة السابقة حتى تاريخ تقديم الطلب.
- وعلى المأمورية أن تسجل هذا الطلب في سجل خاص تثبت فيه رقم وتاريخ تقديم الطلب وصفة من تقدم به ، وعلى أن تنتهي المأمورية من دراسة الطلب وإصدار شهادة بالإعفاء الضريبي من المديرية خلال مدة أقصاها ٣٠ يوم من تاريخ تقديم الطلب وإلا تقدم المكلف بطلب إلى رئيس المصلحة لبحث أسباب عدم إبداء الرأي في طلبه والرد عليه.
- وإذا تأكدت المأمورية من توافر شروط الإعفاء ، عليها أن تعد مذكرة برأيها بأحقية المكلف للحصول على الإعفاء الضريبي لاعتمادها من مدير المديرية لإصدار قرار بذلك.
- وتسجل المأمورية قرار الإعفاء من الضريبة في سجل خاص وتسلم المكلف بأداء الضريبة صورة منه.

(١٠٦) أنظر الكتاب الدورى رقم ٤ لسنة ٢٠٠٨ الموقع من وزير المالية.

٢- العفو الجزئي: كما منح القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ عفواً جزئياً

على من سبق تسجيلهم وعليهم ديون ضريبية ومقابل تأخير لم يتم دفعها بسبب النزاع حول وعائها الضريبي ، ولإزالة النزاع منظوراً بشأنها أمام الجهة الإدارية المختصة أو أمام القضاء، حيث عمل المشرع على إنهاء هذه المنازعات من خلال تحديد مبلغ معين يكتفى بدفعه بدلاً من السير في إجراءات التقاضي التي قد تطول مدتها.

ولقد تناولت المادتان الخامسة والسادسة العفو الجزئي للمنازعات القضائية. ووفقاً للمادة الخامسة تنقضي الخصومة في جميع الدعاوى التي لم يفصل فيها بحكم بات، والمقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨ بين المصلحة والمكلفين بأداء الضريبة والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لحساب الضريبة على العقارات المبنية، وذلك إذا كانت القيمة الإيجارية السنوية محل النزاع لا تتجاوز ألفي جنيه، وتمتتع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى (٢٠٧).

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على القيمة الإيجارية المتنازع عليها.

وذلك كله ما لم يتمسك المكلف بأداء الضريبة باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم إلى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون.

(٢٠٧) كان من الأجدر أن يستجيب مجلس الشعب لاقتراح مجلس الشورى بأن يترتب على العفو أن تمتنع المطالبة بالمبالغ الأخرى المرتبطة بالضريبة ، وخاصة مقابل التأخير ، حتى لا يفقد العفو غاية الحكمة من تقرير وهو سقوط كافة الالتزامات المالية الواقعة على كاهل المكلف بسبب القوانين القديمة وفتح صفحة جديدة له بدون ملاحقات أو منازعات قضائية، إذ أن قصر العفو عن الضرائب المتأخرة وحدها وحده دون غرامات التأخير الناتجة عن التأخر من أداء هذا العبء ذاته، تعنى أن المنازعة على الفرع يمكن أن تستمر بالرغم من عدم وجود منازعة على الأصل وهي المطالبات الضريبية، وخاصة إذا كانت غرامات التأخير تفوق مبالغ الضريبة ذاتها.

ونصت المادة السابعة على أنه في غير الدعاوى المنصوص عليها في المادة السابقة من هذا القانون يكون للمكلفين بأداء الضريبة على العقارات المبنية في المنازعات القائمة بينهم وبين المصلحة والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨م طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها وفقاً للشرائح الآتية: (١٠ %) من قيمة الضريبة على العقارات المبنية والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا لم تجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه.

(٢٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا تجاوزت القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١).

ويترتب على وفاء المكلف بأداء الضريبة المقررة وفقاً للبندين السابقين براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم المكلف بأداء الضريبة إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء. وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها.

أما المادة السابعة فقد تناولت حكم العفو الجزئي بالنسبة للمنازعات الإدارية المتعلقة بالقانون الملغى، والتي كانت تنظرها مجالس المراجعة قبل بداية عام ٢٠٠٨ بأن نصت على أن للممولين المكلفين بأداء الضريبة في التظلمات المقدمة قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨ إلى مجالس المراجعة المنصوص عليها في المادة (١٦) من القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ من قرارات لجان التقدير، أن يطلبوا خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، حفظ التظلمات المقدمة منهم مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية النسوية المتظلم منها وفقاً للشرائح الآتية:

(١٠%) من قيمة الضريبة على العقارات المبنية والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتظلم منها إذا لم تجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه.

(٢٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتظلم منها إذا تجاوزت القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١).

ولا يترتب على حفظ التظلم حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده طبقاً للتقدير المتظلم منه.

وتحفظ بقوة القانون التظلمات المشار إليها إذا كانت مقدمة من الحكومة.

ويترتب على تطبيق نظام العفو أن لا يجوز للمكلف بأداء الضريبة، متى حكم بانتهاء الخصومة في المنازعة المتعلقة بتقدير القيمة الإيجارية السنوية المتخذة أساساً لحساب الضريبة، بعد وفائه بالنسب المقررة وفقاً للقانون، أن يطالب باسترداد أى مبالغ سبق له سدادها تحت حساب الضريبة.

وقد استخدم المشرع لفظ (استرداد) فى سياق النص ليفهمه به بطريق اللزوم أنه قد يترتب على الوفاء بالنسب المشار إليها التزاماً على عاتق مصلحة الضرائب برد باقى المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة إن كانت تزيد على هذه النسب.

والرد لا يكون إلا فى حالة الوفاء بغير المستحق، وهو لا يتصور إلا إذا كانت المبالغ التى سبق سدادها تحت حساب الضريبة أكبر من مبلغ نسب الضريبة الواجب الوفاء به لإنهاء الخصومة وفقاً للقانون، إلا أنه خشية إرهاب الخزانة العامة اتجهت إرادة المشرع إلى حرمان المكلف من المطالبة باسترداد المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة، والزائدة عن النسب المقررة قانوناً. ومن ثم يتعين الربط بين هذه النسب، والمبالغ المسددة تحت حساب الضريبة. وباعتبار ذلك فإنه متى زادت المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة على قيمة النسب اللازم الوفاء بها لبراءة ذمة المكلف وانتهاء الخصومة يمتنع على المكلف

المطالبة بحقه فى الاسترداد لوجود النص القانونى المانع. الأمر الذى يستتبع بحكم الزوم ، فى الفرض العكسى الذى تقل فيه المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة على قيمة النسب المقررة قانوناً، أن تخصم المبالغ من النسب المذكورة، بحيث يقوم المكلف بأداء الضريبة بسداد الفرق وصولاً إلى قيمة النسب المحددة قانوناً للحكم بانتهاء الخصومة^{٦٠٨}.

ثانياً: تحمل الخزنة العامة لدين الضريبة

بين المشرع فى المادة (٢٩) الصورة الثانية من تخفيف دين الضريبة، حين استحدث نصاً يقرر بأن تتحمل الخزنة العامة الضريبة المستحقة على المكلف بأدائها وفقاً لأحكام هذا القانون، وذلك إذا طرأت تغيرات اجتماعية على المكلف أو وراثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة.

ويجب التفريق فى هذا الصدد بين الإعفاء من الضريبة و تحمل الخزنة العامة للضريبة، فالإعفاء من الضريبة يعنى أن الأصل هو خضوع الوعاء للضريبة غير أن المشرع رأى لاعتبارات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو مالية قدرها عدم إلزامه بالضريبة تخفيفاً للعبء أو تشجيعاً لمزاولة النشاط الذى تقرر إعفاء وعاءه من الضريبة. ولا يكون هذا الإعفاء إلا فى الأحوال التى يبينها القانون عملاً بنص المادة ١١٩ من الدستور.

أما تحمل الخزنة العامة بالضريبة فتعنى أن المكلف ملزم أصلاً بالضريبة وخضع لها ، وتحدد وعاءها، وصار التزامه بها نهائياً وغير قابل للطعن بأى صورة من الصور ، ولأجل إعفائه منها، لإلأنه طرأت على ظروف الممول الشخصية أو الاجتماعية ما جعلته غير قادر على الوفاء بكل هذه الضريبة أو بعضها، مما استلزم تحديد شخص ما يتحمل عبئها نيابة عنه، فعين المشرع الخزنة العامة لتقوم بها الدور. أى أن ظاهر النص يوحى بأن تقوم الخزنة العامة بسداد الضريبة التى يعجز المكلف عن أدائها إلى الدائن بها بدلاً عنه.

^{٦٠٨} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٨٧٨ ، جلسة ٢٠١٢/١٠/٣ ، ملف رقم ٧١٥/٢/٣٧.

ولما كانت الخزانة العامة هي هذا الدائن بالضريبة التي عجز المكلف عن أدائها ، فإن القول بتحمل الخزانة العامة بالضريبة نيابة عنه، يعني أن يقوم المتحمل بالضريبة وهو الخزانة العامة بدفعها إلى الدائن بها وهو الخزانة العامة أيضاً، وهو عبث نناى عن المشرع أن يقصده .

ومن ثم فإننا نرى أن النص على تحمل الخزانة العامة بالضريبة في هذه الحالة ما هي إلا صورة من صور الإبراء أو التنازل عن الدين الضريبي . أو عبارة أخرى هي صورة من صور الإسقاط الضريبي ، اختار لها المشرع وصف تحمل العبء ، حتى تعطى مدلولاً إنسانياً يحسن صورة القانون أمام المجتمع.

ولقد ربط المشرع تحمل الخزانة العامة بالضريبة بشرط أن تطرأ تغيرات اجتماعية على المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة، كأن يعجز المكلف عن العمل ويفقد مصدر دخله ، أو يتصرف في عقاره بالبيع للإففاق على مرضه أو كارثة حاقت به ، أو أن يتوفى المكلف ويترك ورثته دون عائل أو دون مصدر دخل كاف لسداد الضريبة.

وتدل عبارة التغيرات الاجتماعية على أن تحمل الخزانة العامة بالضريبة لا يكون إلا عندما يكون المكلف فرداً أو شخصاً طبيعياً ، خاصة وأن المشرع أجاز تحمل الضريبة كذلك نيابة عن ورثة المكلف، وهو ما يعني أنه لاجال لتحمل العبء في حالة ما إذا كان المكلف شخصاً معنوياً: كالشركة إذا أفلس أو حققت خسائر تجعلها عاجزة عن دفع الضريبة العقارية الملزمة بها.

ولقد نصت المادتان ٢١ و ٢٢ من اللائحة التنفيذية للقانون على إجراءات المطالبة بتحمل الخزانة العامة عبء الضريبة العقارية ، وذلك بأن تمسك كل مديرية من مديريات الضرائب العقارية سجلاً تقيد فيه الطلبات التي يتقدم بها المكلفون بأداء الضريبة العقارية أو ورثتهم الذين عليهم طرأت تغيرات اجتماعية من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة، يطلبون فيها تحمل الخزانة العامة بالضريبة المستحقة عليهم.

ويجب أن يتضمن الطلب بياناً وافياً للتغيرات الاجتماعية المشار إليها، وأن ترفق به المستندات الرسمية المؤيدة له، ويتم القيد تباعاً بحسب تاريخ وساعة تقديم الطلب، ويمنح الطالب إيصالاً يفيد قيد طلبه.

وعلى المديرية بعد قيد الطلب دراسة ما ورد به وإعداد مذكرة برأيها فيه تعتمد من مدير المديرية، وتقوم بإحالة الطلب والمستندات المرفقة به ومذكرتها إلى رئيس المصلحة.

وعلى المصلحة قيد الطلبات الواردة إليها من المديرية في سجل خاص يعد لذلك، وعرضها على اللجنة المنصوص عليها في المادة ٢٢ من هذه اللائحة. وتشكل بقرار من رئيس المصلحة لجنة أو أكثر لدراسة تلك الطلبات، وذلك برئاسة أحد أعضاء مجلس الدولة، مستشار على الأقل، وعضوية اثنين من العاملين بالمصلحة لا تقل درجة كل منهما عن درجة مدير عام، وللجنة أن تطلب من صاحب الشأن تقديم المستندات التي تراها ضرورية للفصل في الطلب، ولا تكون قرارات اللجنة في الطلبات المعروضة عليها نافذة إلا بعد اعتمادها من وزير المالية أو من يفوضه^{٦٠٩}.

وفي حالة رفض الطلب يجب أن يكون قرار الرفض مسبباً، وفي جميع الأحوال يجب إخطار صاحب الشأن والمديرية المختصة بالقرار.

ثالثاً: سقوط الضريبة بالتقادم

الأصل أن الديون تسقط بالتقادم طويلاً الأجل، ومدته خمسة عشر عاماً، ولا يقل عن هذه المدة، ولا يزيد، إلا بنص خاص.

ولم يرد في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، ولا في القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، نص خاص بمدة تقادم الضريبة، أو تقادم حق الممول في استرداد ما دفعه منها بغير وجه حق. ومن ثم يرجع في ذلك

^{٦٠٩} صدر القرار الوزاري رقم ٥٧٥ لسنة ٢٠٠٩ بشأن التفويض في بعض الاختصاصات، وأصبح الاختصاص بتشكيل لجنة نظر طلبات تحمل الخزائن العامة للضريبة من اختصاص وزير المالية، لذا نتفق مع ما ذهب إليه بعض الفقه من أن القرار الوزاري الأخير قد نسخ سلطة رئيس مصلحة الضرائب العقارية، وأصبح تشكيل اللجنة المذكورة واعتماد قراراتها من سلطة وزير المالية. أنظر: د. محمد عمران: لجان الطعن: تشكيلها واختصاصها في الضريبة على العقارات المبنية، نشرة جمعية الضرائب المصرية، المجلد رقم ٢٤، العدد رقم ٩٤، القاهرة ٢٠١٤، ص ٥١.

للقواعد العامة للتقادم المقررة فى القانون المدنى. ووفقاً لنص المادة ٣٧٧ من القانون المدنى ، بعد تعديلها بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ ، فإنه يسقط حق الحكومة فى المطالبة بضريبة العقارات المبنية وملحقاتها بمضى خمس سنوات من نهاية السنة التى تستحق فيها.

ولا يبدأ سريان التقادم ، فيما لم يرد فيه نص خاص إلا من اليوم الذى يصبح فيه الدين مستحق الأداء ، وأنه لا يسرى التقادم ، بل يوقف ، إذا وجد مانع يتعذر معه على الدائن أن يطالب بحقه فى الوقت المناسب ، وقد يرجع هذا المانع لاعتبارات تتعلق بشخص الدائن ، أو لظروف اضطرارية اقرب ما تكون إلى القوة القاهرة ، بحيث لا يعد مانعاً كل سبب يكون ناشئاً عن خطأ الدائن أو جهله أو تقصيره فى المطالبة.

ويترتب على وقف التقادم عدم حساب المدة التى وقف سريان التقادم خلالها ضمن مدة التقادم ، وتحسب المدة السابقة والمدة التالية ، كما ينقطع التقادم لأسباب عدة ، من بينها المطالبة القضائية وأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه اثناء السير فى إحدى الدعاوى . ويترتب على ذلك بقاء الانقطاع قائماً ما دامت الدعوى قائمة ، فإذا انتهت بحكم نهائى للدائن بطلباته بدأ سريان تقادم جديد من وقت صدور هذا الحكم ، أما إذا انتهت الدعوى برفض طلبات الدائن فيعتبر انقطاع التقادم كأن لم يكن^(٦١٠).

ويقطع التقادم بأى إجراء من الإجراءات المنصوص عليها فى هذا القانون ، كالمطالبة القضائية أو الإخطار أو غيره ، بحيث يبدأ معها تقادم جديد. وتطبيقاً لذلك فقد أفتى^(٦١١) بأنه يبدأ سريان تقادم رسم السجل العينى الذى دفع بغير

^(٦١٠) حكم المحكمة الإدارية العليا جلسة ٢٠٠١/١/٣٠.

^(٦١١) فتوى الجمعية العمومية لقسمة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملفها رقم ٤٧٩/٢/٣٧ ، بجلسته ١٠/٥/١٩٩٤ ، ونفاذاً لها فقد أصدرت مصلحة الضرائب العقارية كتابها رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٤ بينت فيه أنه يمكن رد رسوم السجل العينى التى دفعت بغير وجه حق فى الحالتين الآتيتين:

١- إذا قدم طلب الاسترداد خلال ثلاث سنوات من تاريخ دفع الرسوم.
٢- الرسوم التى مضى على دفعها أكثر من ثلاث سنين ، فيشترط لردّها أن يكون صاحب الشأن قد بادر بتقديم طلب الرد خلال ثلاث سنوات من تاريخ دفع الرسوم ، ثم أعقب ذلك إخطاره بحقه فى طلب الرد ، فتقدم طالباً الرد خلال ثلاث سنوات من تاريخ الإخطار ، أو نشر الإعلان فى الجريدة بحق الممولين فى الرد فى ١٩٩٢/٩/٢ أيهما أقرب.

وجه حق من يوم دفعه ،إلا إذا قدم الممول طلباً للرد ، وظهر الحق بعد اتخاذ إجراءات من الجهة التي قامت بالتحصيل.

ولقد قضى (٦١٢) بأنه "لما كانت نصوص القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضريبة والقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قد خلت من تحديد تاريخ بدء تقادم ما قد يستحق للدولة من هذه الضريبة فإنه يتعين الرجوع إلى الأحكام العامة في القانون المدني عملاً بالمادتين ١/٣٧٧، و١/٣٨١ منه بأن يبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي يستحق عنها . وفى الأحوال التي يكون فيها تحديد ميعاد الوفاء متوقفاً على إرادة الدائن يبدأ سريان التقادم من الوقت الذى يتمكن فيه الدائن من المطالبة بالوفاء وذلك درءاً لتحكمه من تحديد هذا الميقات".

تقادم الحق فى استرداد الضريبة

الأصل وفقاً للمادة ١٨١ من القانون المدني أن كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس له وجب عليه رده، وبذلك يكون المرع قد ألزم كل من تسلم ما ليس مستحقاً له بأن يرد ما أخذه بدون حق إلى الموفى . وهذا تطبيق خاص للقاعدة العامة فى الإثراء بلا سبب ، لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل صادر منه، لأنه بخذه ما لا حق له فيه يكون قد أثرى على حساب الموفى بدون سبب لكون الأمر يتعلق بوفاء تخلف فيه أحد أركانه. وهو ركن السبب، الأمر الذى يجعل هذا الوفاء أداء لدين غير مستحق. ويستوى فى ذلك أن يكون هذا السبب لم يتحقق، أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

وتطبيقاً لذلك يكون للمكلف أن يسترد ما سبق أن حصلته منه الجهة الإدارية لحساب الضريبة العقارية إذا كنت قد حصلت بغير وجه حق^{٦١٣}، أو بالزيادة عما هو مستحق لها قانوناً.

(٦١٢) الحكم فى الطعن رقم ١٨٣٠ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٥/٣/٢٠.
٦١٣ فتوى لجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٦٠٨ ، جلسة ٢٠١٢/٦/٦ ، ملف رقم ٤٠٧٢/٢/٣٢.

ويتقادم حق المكلف في المطالبة برد ما أداه من ضريبة عقارية بغير وجه حق فإنه يتقادم بمضى خمس سنوات . وتبدأ هذه المدة من تاريخ دفع هذه الضرائب^{٦١٤} . وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن التقادم في هذه الحالة يبدأ من يوم دفع الرسوم المطالب بردها ودون توقف على علم الممول بحق في الرد ذلك لأن حكم هذه المادة يعتبر استثناء وارداً على القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة ١٨٧ من القانون المدني والتي تقضى بأن سقوط دعوى استرداد مادفع بغير حق بثلاث سنوات تبدأ من اليوم الذي يعلم فيه من دفع غير المستحق بحقه في الاسترداد^(٦١٥) .

^{٦١٤} وفقاً لنص لبند (٢) من المادة (٣٧٧) من القانون المدني الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ بعد تعديلها بالمرسوم بقانون رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١١ .
^(٦١٥) الطعن بالنقض رقم ٢٧٢٥ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢٥ / ١٢ / ١٩٩٧ س ٤٨ ص ١٥٣٢ .

الفصل الخامس

العقوبات

تمهيد وتقسيم

اعتمد المشرع الضريبي في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية فلسفة عقابية جديدة ، تختلف كثيراً عن تلك الفلسفة التي كان تبناها سلفه، القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، حيث حدد القانون الحالي الجرائم التي توجب جزاءً جنائياً تحديداً واضحاً، كما اعتبر الغرمة المالية هي الجزاء المفضل توقيعه على المكلف، ما لم يقرر قانون العقوبات جزاءً أشد لجريمة التهرب من الضريبة، كما نص صراحة على ضرورة أن تتلقى النيابة العامة طلباً من خص لرفع الدعاوى الجنائية الضريبية وإلا كانت يدها مغلولة عن رفع هذه الدعوى لحين حصول الطلب ، كما فتح الباب واسعاً أمام المكلف للتصالح مع الإدارة الضريبية لانقضاء الدعوى الجنائية في أى مرحلة تكون عليها الدعوى ولو بعد صدور حكم بات فيها.

وتغلب هذه السياسة مبدأ النفعية على العقاب، استناداً إلى أنه من صالح الخزنة العامة ، ومن ثم المجتمع كله التي تمثله، أن يحصل على حقه في مبلغ الضريبة المستحق على المخالف مضافاً إليه الغرامات والتعويضات المقررة لإثراء مالية الدولة، بدلاً من أن تقيد حرية المكلف المخالف بعقوبة السجن أو الحبس ، وما قد يترتب على هذه العقوبة من آثار اقتصادية واجتماعية ضارة، أهمها أن يتعسر الممول ولا يتمكن من دفع مستحقات الخزنة العامة من ضريبة، وتوقف نشاطه أو فشل إدارته فتضار بذلك أسرته والعاملون في منشأته، والمجتمع ككل .

ونبين في هذا الباب : أحكام الجرائم الضريبية والتصالح ، وذلك في بحثين

على النحو التالي :

المبحث الأول الجرائم الضريبية

نصت المادتان ٣٠ و ٣١ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على نوعين من الجرائم، اختصت المادة ٣٠ بجريمة الامتناع عن تقديم الإقرار أو تقديمه على غير حقيقته، وبينت المادة ٣١ جريمة التهرب من أداء الضريبة. ونبين ذلك فيما يلي :

أولاً : جرائم الإقرار

كانت المادة السابعة من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على أنه: " إذا تضمن الإقرار بيانات غير صحيحة ألزم الممول بأداء غرامة تعادل مثل الضريبة العقارية أو المعفى منها ، اما إذا لم يقدم الممول الإقرار فى الميعاد فيلزم بغرامة تعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها". وبذلك يكون هذا القانون قد فرق بين حالتين (١١٦):

الحالة الأولى : حالة تقديم الإقرار متضمناً بيانات جوهرية غير صحيحة من شأنها التجهيل بوعاء الضريبة مما قد يترتب عليه الخطأ فى ربط الضريبة ، وقد افترض المشرع سوء نية الممول فى هذه الحالة ، وفرض غرامة كبيرة تعادل مثل الضريبة المقررة أو المعفى منها.

الحالة الثانية : حالة عدم تقديم الإقرار فى الميعاد، وقد رأى المشرع أن الممول قد يكون له عذره ، فلم يفترض فيه سوء النية ، ولذلك فرض عليه غرامة مخففة تعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها.

وأجازت المادة الثامنة من القانون الملغى لكل من المالك والمنتفع المكلف بأداء الغرامة ، أن يتظلم إلى رئيس مصلحة أو مدير عام جهة ربط وتحصيل الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ تكليفه بالأداء ، ويكون القرار الصادر فى التظلم نهائياً.

(١١٦) أحمد فؤاد السعيد وجمال عبد الغنى إبراهيم وسلامة حسن محمود: الضريبة على العقارات المبنية، من مطبوعات معهد المحصلين والصارفة ، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٣١.

كما أجازت لرئيس المصلحة وللمدير العام المختص الإعفاء من الغرامة دون تقديم تظلم ، وذلك بالنسبة للعقارات المعفاة من الضريبة وفقاً للمادة ٢١ من ذات القانون.

ثم جاءت المادة ٣٠ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بالنص التالي: "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائتي جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه كل من امتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه في المادة (١٤) من هذا القانون أو قدمه متضمناً بيانات غير صحيحة تؤثر بما لا يجاوز ١٠% من دين الضريبة. وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات".

ولقد جرم المشرع بالنص الجديد الفعل السلبي من المكلف وهو الامتناع عن تقديم الإقرار الدورى الذى يلزم به فى موعد غايته النصف الثانى من السنة السابقة للحصر ، وهو الإقرار اللازم لمباشرة لجان الحصر والتقدير أعمال الحصر العام .

كما جرم القانون الفعل السلبي المتمثل فى امتناع المكلف عن تقديم الإقرار اللازم قبل نهاية شهر ديسمبر من السنة التى طرأت على عقاراته أحداث مؤثرة لم تكن قائمة فى تاريخ الحصر العام ، كأن تستجد له عقارات أو يضيف أجزاء إلى عقاراته السابق حصرها أو أن تجرى تعديلات على أجزاء هذه العقارات أو على بعضها غيرت من معالمها أو من طريقة استعمالها بحيث اثرت إيجاباً أو سلباً على قيمتها الإيجارية ، أو أن تكون هذه العقارات أو الأراضى الفضاء المستقلة عنها قد أزيل سبب إعفائها.

ولم يكتف المشرع بأن جرم الفعل السلبي المذكور وحده، بل جرم أيضاً العفل الإيجابى المتمثل فى تقديم المكلف للإقرار فى مواعيده المقرره ، إذا كان هذا الإقرار مخالفاً للحقيقة ، من خلال تضمين الإقرار بينات غير صحيحة ، من شأنها أن تؤدى إلى تخفيض فى قيمة الضريبة المستحقة على المكلف بما يزيد عن ١٠% من دينها.

مما مفاده أن المشرع قد تسامح بشأن الإقرار المخالف للحقيقة إذا كانت قيمة المخالفة لاتصل إلى ١٠% من دين الضريبة ، حتى تتفرغ الإدارة الضريبية للمخالفات الجسيمة أو ذات القيمة المؤثرة ، بدلاً من المخالفات التافهة أو البسيطة التي تزيد تكلفة جبايتها عن القيمة المحصلة منها أو تقترب. وتقع الجريمة بمجرد قعود المكلف عن الوفاء بالالتزام المقرر عليه ، فلا يقدم الإقرار خلال الميعاد المقرر قانوناً ، أو بتضمنين هذا الإقرار بيانات تخالف الحقيقية.

ويكفى أن يفوت الميعاد دون تقديم الإقرار ، فلا يرتفع الجرم عن المكلف بمقولة أنه وكل غيره للقيام بهذا الالتزام ، أو أنه أخطأ في حساب الميعاد اللازم لتقديمه ، حيث أن المكلف هو الملزم أصلاً بتقديمه وعليه واجب متابعة تقديم الغير للإقرار نيابة عنه حتى يصل الإقرار إلى المصلحة في الميعاد ، كما أنه لايعذر أحد بهل أو خطأ القانون. ويكون العقاب قائماً في حقه، ما لم يثبت أن هناك عذر قهري منعه من الوفاء بتقديم الإقرار في الميعاد ، أو يثبت بالأدلة أنه قدمه بالفعل في الميعاد ولكن تأخرت المصلحة في استلامه لسبب لايد له فيه، كتأخير البريد أو خطأ المصلحة ذاتها.

وإذا كان الممول قد قدم الإقرار بعد الميعاد متضمناً بيانات غير صحيحة فإنه بذلك يكون قد اقترف جريمتين استحق عن كل منهما عقوبة مستقلة ، ذلك لأن المشرع فرق بين عقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار ، وبين عقوبة تقديمه غير صحيح بلفظ (أو) وهى التي تعنى المغايرة ، وذلك حتى لايفلت المكلف الذى تأخر عن تقديم الإقرار من إحدى العقوبتين باختياره على نحو يخالف قصد المشرع^(١١٧).

ويختلف الرأى حول طبيعة جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار ، حيث يميل فريق من الباحثين إلى أنها جريمة وقتية تتكون من أمر يحدث فى وقت محدد،

(١١٧) قرب هذا المعنى : راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد ووزير الشؤون البلدية والقروية رقم ٨٢٣، الملف رقم ٣٤٩/١/١٨٣، بتاريخ ١٩٥٨/٥/٥ ، مشار إليها فى :د.عبد المولى محمد مرسى، ص ١٩٨.

وتنتهي بمجرد ارتكاب هذا الأمر ، وما دام المشرع قد حدد أجلاً معيناً لتقديم الإقرار فإن الجريمة تقع وتنتهي بانتهاء الميعاد المحدد لها.

وتنتصر محكمة النقض للرأى الثانى القائل بأنها جريمة مستمرة، حين قضت^(٦١٨) بأن جريمة عدم تقديم الإقرار هى جريمة مستمرة، تتجدد حالة الاستمرار بما تنشئه إرادة المتهم أو تتدخل فى تجدها ، وذلك إلى حين تقديم الإقرار أو إلى ما بقى حق الخزانه العامة قائماً ، وذلك إلى حين سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة ، إذ يظل لمصلحة الضرائب حتى هذا التاريخ الحق فى تقدير أرباح الممول عن أرباحه

ومن ثم فإن التزام تقديمه يرتب التزام بالضريبة ذاتها ، فإذا ما لحقها السقوط سقط معها، وتبعاً لذلك فإن مدة سقوط الدعوى العمومية فى جريمة الامتناع عن تقديم هذا الإقرار إنما تبدأ من تاريخ سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة حسب الأحوال.

وجزاء المخالفة هو الغرامة التي لا تقل عن مائتي جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه ، وعند العود بارتكاب الجريمة تضاعف الغرامة المنصوص إذا عاد المتهم إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

و لقد انتقد هذا النص^(٦١٩) على أساس أن المشرع اكتفى فى هذه المادة بتوقيع الغرامة الجنائية بدلاً من الجزاء الإدارى فى حالة عدم تقديم الإقرار. ومن المعلوم أن الغرامة الجنائية لا توقعها إلا المحاكم ، مما يعنى عملاً استحالة رفع الدعوى الجنائية على جميع المكلفين الذين يمتنعون عن تقديم هذه الإقرارات، فضلاً عن التكلفة الإدارية والمالية التي يتحملها كل من المكلف والإدارة الضريبية نتيجة رفع الدعاوى وما يتبعها من إجراءات لحين صدور الأحكام، وذلك بخلاف الجزاء الإدارى الذى يكون سريعاً وفعالاً ورادعاً. ولذلك فضل مجلس الشورى توقيع الجزاءات المالية عن طريق مصلحة الضرائب العقارية،

^(٦١٨) نقض جنائى رقم ٢٤٨٢ لسنة ٢٤ ق جلسة ١٩٥٦/٦/٥.
^(٦١٩) راجع : تقرير اللجنة المشتركة لمجلس الشورى لدراسة مشروع القانون.

وبعد معين (٦٢٠)، مما رأته معه توقيع هذا الجزاء فى المواد ١٤ و١٨ و٢٢. على أن تلغى مادة الغرامة الجنائية، ولكن مجلس الشعب لم يستجب لهذا الرأى وقرر الإبقاء على هذه العقوبة الجنائية. ويذهب بعض الكتاب^{٦٢١} إلى أن النص فى المادة ٣٠ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وقد ساوى بين من امتنع عن تقديم الإقرار، أى من تعمد إتيان الفعل المؤثم وهو يشكل جريمة تهرب كلى، وبين من قدم الإقرار متضمناً ببيانات غير صحيحة أى من تهرب من الضريبة تهرباً جزئياً، يكون وقع فى شبهة دستورية، حيث تؤكد المحكمة الدستورية العليا على وجوب^{٦٢٢} ألا يكون الجزاء على الجريمة إفراطاً، بل متناسباً معها ومتدرجاً بقدر خطورتها ووطأتها على الصالح العام.

ثانياً: جريمة التهرب الضريبى

نصت المادة رقم ٣١ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أنه "مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر، يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التى لم يتم أدائها كل ممول خالف أحكام هذا القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه فى الحالات الآتية:

أ- تقديم أوراق أو مستندات غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير على قرارتهما. ب- تقديم مستندات غير صحيحة بقصد الاستفادة بإعفاء من الضريبة بدون وجه حق.

ج- الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

^{٦٢٠} () جاء اقتراح مجلس الشورى بتوقيع جزاءات إدارية فى المواد الآتية: الفقرة الثانية من المادة ١٤: عقوبة عدم تقديم الإقرار: " ويلتزم المكلف بأداء مبلغ يعادل نصف الضريبة المستحقة عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد أو تقديمه متضمناً ببيانات غير صحيحة. المادة ١٨: عقوبة عدم تقديم الإقرار عند زوال أسباب الإعفاء: " ويلتزم المكلف بأداء الضريبة بأداء مبلغ ثلاثمائة جنيه عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد. المادة ٢٢: عقوبة عدم تقديم الإقرار عند زوال أسباب رفع الضريبة: " ويلتزم المكلف بأداء الضريبة بأداء مبلغ ثلاثمائة جنيه عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد. د. محمد عمران: شرعية بعض الجزاءات فى الضريبة على العقارات المبنية، نشرة جمعية الضرائب المصرية، المجلد رقم ٢١، العدد رقم ٨٤، القاهرة ٢٠١١، ص ٧٩. ^{٦٢٢} المحكمة الدستورية العليا: القضية رقم ٨ لسنة ١٦ قضائية دستورية، جلسة ١٩٩٥/٨/٥.

د- تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضريبة دون وجه حق.

ولقد حدد المشرع بهذا النص التهرب من الضريبة بارتكاب أفعال محددة تتمثل في الاتجاه العمدى نحو مخالفة القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة، عن طريق اقتراف أفعال إيجابية أو سلبية ، باصطناع مستندات مزورة أو غير صحيحة ، لحصول المكلف على استفادة غير مشروعة تؤدي إلى عدم تحميله بالضريبة المستحقة عليه أو تخفيف عبئها، وذلك للتأثير على قرارات لجان الحصر والتقدير أو لجان الطعن أو مصلحة الضرائب العقارية، هادفاً من ذلك إلى تخفيض التقديرات أو الحصول على إعفاءات غير قانونية، أو أن يتمتع المكلف عن تقديم الإقرار عند زوال سبب إعفاء عقاره من الضريبة حتى يستمر هذا الإعفاء على غير سند مشروع.

وجعل المشرع عقوبة هذه الجريمة الغرامة بما لاقل عن ألف جنيه ولا يزيد عن خمسة آلاف جنيه ، بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم يتم الممول بأدائها نتيجة هذا التهرب. وذلك كله ما لم يقرر قانون العقوبات، أى أى قانون آخر عقوبة أشد ، وفى هذه الحالة توقع العقوبة الأشد بدلاً من العقوبة التي قررها قانون الضريبة على العقارات المبنية.

ولا يفضل النص على تقرير تعويض إضافي لعقوبة التهرب ، إعمالاً لحكم المحكمة الدستورية العليا (١٢٣) الذى قضى بعدم دستورية التعويض كعقوبة فى مجال الضريبة العامة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات. ولقد رأى البرلمان للتغلب على هذا الخطر الدستوري تخفيض التعويض ليكون مثل الضريبة بدلاً من مثليها كما ورد فى المشروع المقدم من الحكومة ، حتى يكون الجزاء متناسباً وغير مفرط ، مما يجنبه الحكم بعدم دستوريته.

(١٢٣) قضت المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٣٣٢ لسنة ٢٣ ق دستورية عليا جلسة ٢٠٠٥/٥/٨ بعدم دستورية المادة ١٨١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أساس أن التعويض المقرر بالنص الطعين جزاء على المخالفات الواردة بالمادة ١٧٨ من القانون جاء مفرطاً وغير مناسب للنوعيات المختلفة من هذه المخالفات ، منافياً بالتالى لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي فى الدولة ، ومنتقياً من العناصر الإيجابية للذمة المالية للممولين الخاضعين لأحكامه، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً لأحكام المواد ٣٤ و٣٨ و٦٥ من الدستور. كما تقرر نفس المبدأ فى القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ دستورية عليا جلسة ٢٠٠٧/١١/٤ فى مجال الضريبة العامة على المبيعات.

إجراءات رفع الدعوى الجنائية

حظرت المادة ٣٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون ، أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه. وبذلك قيد المشرع سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية الضريبية ، فلا يجوز للنيابة العامة أن ترفع هذه الدعوى من تلقاء نفسها ، وإنما يجب عليها أن تنتظر حتى تتلقى طلباً كتابياً بذلك من وزير المالية أو من يفوضه برفع الدعوى ، وذلك حتى تترك فسحة من الوقت أمام كل من الإدارة الضريبية والمكلف لحث المخالف عن عدم التمادي في مخالفته والرجوع إلى جادة الصواب بالتصالح عليها إدارياً ، بدفع الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة ، حفظاً لسمعة المكلف وتوفيراً للوقت والجهد، و ضماناً لرد حقوق الخزنة العامة في أسرع وقت بدلاً من انتظار زمن قد يطول بسبب الإجراءات القضائية المعقدة. ولا يمنع هذا القيد من أن تباشر النيابة العامة إجراءات الاستدلال للتعرف على حقيقة نشاط المكلف ، ولها أن تطلع على كافة المستندات والوثائق اللازمة في هذا الشأن.

المبحث الثاني

التصالح الضريبي

النص القانوني

أجازت المادة ٣٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، إذ نصت على : " للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها في المواد السابقة في أي حالة تكون عليها الدعوى ولو بعد صدور حكم بات فيها، وذلك مقابل أداء مبالغ الضريبة المستحقة ومقابل التأخير المقرر في المادة (٢٧) من هذا القانون بالإضافة إلى التعويض المنصوص عليه في المادة (٣١) منه. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

وجعل القانون أمر التصالح بيد وزير المالية أو من يفوضه ، فهو معلق على إرادته ، إن شاء أعمله ، وإن شاء رفضه وقرر المضى فى إجراءات التقاضى، تبعاً لظروف كل حالة على حدة.

و يمكن أن يتم التصالح فى أى مرحلة من مراحل اكتشاف الجريمة أو التقاضى ، إذ يمكن التصالح إدارياً قبل رفع الدعوى ، أو بعد رفعها وقبل صدور حكم فيها، أو بعد صدور حكم ولو كان نهائياً باتاً.

ويشترط إبرام التصالح أن يؤدى المتهم مبلغ الضريبة المستحق ومقابل التأخير عليها بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم تبتدأ أدائها بسبب الجرم المرتكب.

فإذا تصالح المتهم مع الإدارة الضريبية انقضت الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها ، أما إذا تأخر التصالح إلى حين تنفيذ العقوبة المقضى بها فإن النيابة العامة تأمر بوقف تنفيذ هذه العقوبة بسبب الصلح.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين