

جمعية الضرائب المصرية
EGYPTIAN TAX SOCIETY
E. S. T.



جمعية الضرائب المصرية
EGYPTIAN TAX SOCIETY

مسجلة تحت رقم ٣٧٢٢ لسنة ١٩٩٠
طبقا للقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٤، ٨٤ لسنة ٢٠٠٢

النشرة الدورية

السنة الثانية والعشرون
(العدد السادس والثمانون)
مايو ٢٠١٢

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

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جمعية الضرائب المصرية

أسسها المرحوم الأستاذ / مصطفى شوقي عام ١٩٩٠
رئيس مجلس الإدارة : الأستاذ / الدكتور أحمد مصطفى شوقي
أمين عام الجمعية : الأستاذ / ياسر محارم
مدير عام الجمعية : الأستاذ / حسن كامل

هيئة تحرير النشرة الدورية

- ١ - الأستاذ / عبد العزيز أحمد فتوح
- ٢ - الأستاذ / الدكتور يحيى أبو طالب

مجلس إدارة جمعية الضرائب المصرية

رئيس مجلس الإدارة	الأستاذ / الدكتور أحمد مصطفى شوقي
نائب رئيس مجلس الإدارة	الأستاذ / محمد فتحي عبد الباقي
أمين عام	الأستاذ / ياسر محارم
أمين صندوق	الأستاذ / طارق المنشاوي
عضو	الأستاذة / الدكتورة سميحة القليوبي
عضو	الأستاذ / شريف الكيلاني
عضو	الأستاذ / محمد النفراوي
عضو	الأستاذ / الدكتور يحيى أبو طالب
عضو	الأستاذ / حمدي هيبه
عضو	الأستاذ / محمد طارق يوسف
عضو	الأستاذ / عمرو المنير
عضو	الأستاذ / الدكتور مصطفى عبد القادر
عضو	الأستاذ / حازم سعيد صالح
عضو	الأستاذ / محمود جاب الله
عضو	الأستاذ / الدكتور عبد الرسول عبد الهادي

حكمة العدد

﴿وَمَا تَشَاءُونَ إِلَّا أَنْ يَشَاءَ اللَّهُ﴾
﴿إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلِيمًا حَكِيمًا﴾

سورة الإنسان : الآية (٣٠)

أهل ورجاء

عزيزي عضو جمعية الضرائب المصرية .

عزيزي قارئ النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية .

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

المعرفة الضريبية .

فإنه يسعدنا تلقي أي بحث تقوم بإعداده في الأمور الضريبية أو المالية أو

الاقتصادية وسوف ينشر هذا البحث إن شاء الله .

كما يسعدنا إبداء رأيك - الذي سيكون محل احترام وتقدير منا - في

أسلوب تحرير النشرة من حيث إضافة أبواب جديدة أو الاستغناء عن أبواب

حالية أو على الأقل الإقلال من المساحة المقررة لها .

نرجو إرسال بحثك أو رأيك إلى الأستاذ الدكتور / رئيس مجلس إدارة

جمعية الضرائب المصرية على العنوان الآتي : ٤١ ش طلعت حرب - القاهرة .

الفهرس العام
(العدد السادس والثمانون - مايو ٢٠١٢)

الصفحة	الموضوع	مسلسل
١١	افتتاحية العدد عن: جمعية الضرائب المصرية أولاً : الدراسات والبحوث الاقتصادية	
١٥	كيف يقرأ المعيار المحاسبي المصري رقم (٧) وموضوعه الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	١
٢٥	للاستاذ / الدكتور يحيى أبو طالب أستاذ المحاسبة المالية - كلية التجارة - جامعة عين شمس	
٢٥	جواز الحجز على الشركات الخاضعة لأحكام قوانين الاستثمار	٢
٣٥	للاستاذ/ عبد العزيز أحمد فتوح المستشار بمكتب مصطفى شوقي وشركاه	
٣٥	مسئولية المحاسب في ظل أحكام المادة ١٣٢ / ٩١ / ٢٠٠٥ من الواجهة القانونية	٣
٥١	للاستاذ/ محمد عمران المستشار بمكتب مصطفى شوقي وشركاه	
٥١	فكرة مبسطة عن قانون ضريبة المبيعات	٤
٨١	للاستاذ / رأفت صبحي زميل جمعية الضرائب المصرية	
٨١	ثانياً: من استفسارات الزملاء (إعداد الأستاذ عبد العزيز أحمد فتوح)	
٨٤	متى يسقط حق المقرض في المطالبة بالقرض الخاص به؟	١
	مدى خضوع أرباح بيع إحدى الشركات لعقار للضريبة على التصرفات العقارية.	٢
		٨٤

الصفحة	الموضوع	مسلسل
٨٧	مدى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تخارج شريك متضامن للضريبة في ظل أحكام القانون ٩١ / ٢٠٠٥ .	٣
٩١	مدى خضوع قيام أحد البنوك ببيع عقار لحساب عميل عنده لضريبة التصرفات العقارية.	٤
	ثالثاً: الأحكام والمبادئ القانونية (إعداد الأستاذ عبد العزيز أحمد فتوح)	
٩٥	عدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة ١٧ / ١١ / ١٩٩١ قبل تعديله بالقانون ٩ / ٢٠٠٥ فيما تضمنه من تخويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل.	١
١٠٣	الأصل أنه يجب إعلان الممول بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن وإلا تكون الإحالة باطلة لعدم إعلانه بها ولكن حضور الممول إلى لجنة الطعن وتقديمه مذكرة بدفاعه يجعل هذه الإحالة صحيحة (حكم نقض).	٢
١٠٨	مناطق فرض الضريبة على الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم بقصد بيعها هو توافر ركن الاعتياد (حكم نقض).	٣
١١٠	التزام الجمعيات الأهلية بالحصول على التراخيص اللازمة لمزاولة الأنشطة الخدمية والإنتاجية وفقاً لأحكام القانون ٤٥٣ / ١٩٥٤ (فتوى جمعية عمومية).	٤
١١٩	رابعاً : كيف تصبح عضواً بجمعية الضرائب المصرية	
١٢٥	خامساً : كيف تصبح عضواً بجمعية الضرائب الدولية	

افتتاحية العدد

بسم الله الرحمن الرحيم

الزميل العزيز ...

ألتقي بك اليوم في عدد شهر مايو ٢٠١٢ من نشرة جمعية الضرائب المصرية ولقد قامت جمعية الضرائب بعمل برنامج تدريبي اعتباراً من شهر يناير ٢٠١٢ يتضمن محاضرات في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل وكيفية تطبيقه التطبيق الصحيح وذلك بمعرفة نخبة ممتازة من المتخصصين في الضرائب بجانب القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة والقانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بشأن رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

هذا بجانب الندوات التي تعقدتها جمعية الضرائب كل أسبوعين بنادي التجارة بالقاهرة لشرح قوانين الضرائب.

الزميل العزيز ...

سوف تعقد الجمعية العامة العادية لجمعية الضرائب المصرية يوم (٦) يونية ٢٠١٢ الساعة السادسة مساءً بجانب الجمعية العامة غير العادية التي سوف تعقد في نفس اليوم الساعة السابعة، وذلك للنظر في بعض الأمور الهامة. ونرجو حضورك هذه الاجتماعات للتعرف على رأيك الذي سيكون محل تقدير منا. وفقنا الله جميعاً لما فيه الخير لمصر ولكل المهتمين والمشتغلين بالضرائب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،

٢٠١٢ / ٥ / ١

دكتور / أحمد مصطفى شوقي

رئيس مجلس إدارة

جمعية الضرائب المصرية

- أولاً -
الدراسات والبحوث الاقتصادية

كيف يقرأ

المعيار المحاسبي المصري رقم (٧)

وموضوعه

الأحداث التالية لتاريخ الميزانية

إعداد

الأستاذ الدكتور/ يحيى أبو طالب

أستاذ المحاسبة المالية

بكلية التجارة - جامعة عين شمس

كيف يقرأ المعيار المحاسبي المصري رقم (٧) وموضوعه الأحداث التالية لتاريخ الميزانية

أولاً: لماذا سمي هذا المعيار بمعيار الأحداث التالية لتاريخ الميزانية؟
سمي هذا المعيار "الأحداث التاريخية لتاريخ الميزانية" لأن الأحداث المالية التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صالحها.
ثانياً: يقع هذا المعيار في (٢٢) فقرة بخلاف دليل توضيحي مرفق مع هذا المعيار ولكنه لا يعتبر جزء منه.
ثالثاً: يمكن قراءة هذا المعيار وتطبيقه من خلال تقسيمه إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:

القسم الأول

مقدمة المعيار

ويقع هذا القسم في الفقرات من (١) إلى (٧) ويشمل النقاط التالية:

- ١ - هدف المعيار
- ٢ - نطاق المعيار
- ٣ - تعريفات (أي المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار).

٧ - ٣

القسم الثاني

يتناول الاعتبارات العامة

التي يجب الالتزام بها عند الاعتراف والقياس

ويقع هذا القسم في الفقرات من (٨) إلى (١١)، ويشمل النقاط التالية:

- ١ - أحداث تالية لتاريخ الميزانية تستوجب تعديل القوائم المالية
- ٢ - أحداث تالية لتاريخ الميزانية لا تستوجب تعديل القوائم المالية

٩ - ٨

١١ - ١٠

القسم الثالث

ويشمل هيكل ومحتويات الأحداث

التالية لتاريخ الميزانية

ويقع في الفقرات من (١٢) إلى (٢٢) ويشمل ما يلي:

- | | |
|-------|----------------|
| ١٢-١٣ | ١- التوزيعات |
| ١٤-١٦ | ٢- الاستمرارية |
| ١٧-٢٢ | ٣- الإفصاح |

وفيما يلي دراسة للأقسام الثلاثة للمعيار المحاسبي المصري (الدولي) السابع وموضوعه "الأحداث التالية لتاريخ الميزانية":

القسم الأول

مقدمة المعيار

أولاً: أهداف المعيار:

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح ما يلي:

أ- متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناء على أحداث تالية لتاريخ الميزانية.

ب- الإفصاحات التي يجب أن توفرها المنشأة في تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية وكذلك عن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.

كما يتطلب المعيار أيضاً عدم قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تالية لتاريخ الميزانية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسباً.

ثانياً: نطاق تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.

ثالثاً: المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار (٣-٧)

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
الأحداث التالية لتاريخ الميزانية:

هي تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صالحها.

ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

أ- أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة في تاريخ الميزانية وتتطلب تعديل في القوائم المالية.

ب- أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تعديل في القوائم المالية، وقد تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٤- تختلف الإجراءات التي تتبع لاعتماد إصدار القوائم المالية باختلاف هيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات التي تتبع في إعداد والانتهاج من القوائم المالية.

٥- تلتزم الشركات بتقديم القوائم للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدار القوائم المالية وبهذا فإن القوائم المالية تكون قد تم إصدارها في تاريخ إصدارها وليس في تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.

٦- في بعض الحالات تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد، في هذه الحالات فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها.

٧- تتضمن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.

القسم الثاني

الاعتبارات العامة التي يتعين تطبيقها

والالتزام بها عند الاعتراف والقياس (٨ - ١١)

أولاً: أحداث تالية لتاريخ الميزانية تستوجب تعديل القوائم المالية:

٨- يجب على المنشأة أن تعدل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية لتاريخ الميزانية التي تستوجب تعديل القوائم المالية.

٩- فيما يلي أمثلة للأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتي تستوجب تعديل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت:

أ- صدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية يكشف وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل في تاريخ الميزانية وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام لأن الحكم القضائي يعتبر دليلاً إضافياً.

ب- ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعترافاً انخفض في تاريخ الميزانية عن القيمة المثبتة في الميزانية أو أن قيمة خسارة الانخفاض السابق إثباتها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك ما يلي:

١- إفلاس أحد العملاء والذي قد يحدث بعد تاريخ الميزانية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل في تاريخ الميزانية في حساب العملاء وأن المنشأة في حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء.

٢- بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية قد يوفر دليلاً على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية.

ج- التحديد الذي يتم بعد تاريخ الميزانية لتكلفة شراء أصل أو المتحصلات من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ الميزانية.

د- التحديد الذي يتم بعد تاريخ الميزانية لمبالغ المشاركة في الأرباح أو

مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانوني أو استدلالي على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ الميزانية.

هـ- اكتشاف غش أو خطأ ويشير إلى القوائم المالية لم تكن سليمة.

ثانياً: أحداث تالية لتاريخ الميزانية لا تستوجب تعديل القوائم المالية:

١٠- لا تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية لتاريخ الميزانية التي لا تستوجب تعديل القوائم المالية.

١١- من أمثلة الأحداث التالية لتاريخ الميزانية التي لا تستوجب تعديل القوائم المالية، الانخفاض في القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ الميزانية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية، فالانخفاض في القيمة السوقية هنا لا يتعلق بحالة الاستثمار في تاريخ الميزانية ولكن يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة. وبناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية الخاصة بالاستثمارات، وبالمثل فليس على المنشأة أن تحدث مبالغ الاستثمارات لتفصح عنها في تاريخ الميزانية على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر طبقاً للفقرة " ٢١ " من هذا المعيار.

القسم الثالث

هيكل ومحتويات الأحداث

التالية لتاريخ الميزانية

يتناول هذا القسم هيكل ومحتويات الأحداث التالية لتاريخ الميزانية بصفة عامة في الفقرات من (١٢) إلى (٢٢).

ويتصف هذا القسم باعتبارات عامة أيضاً لها علاقة بهيكل الأحداث التالية لتاريخ الميزانية، كالتوزيعات، والاستمرارية، والإفصاح عن بعض البنود، كذلك تاريخ الإصدار، ولذلك يمكن عرض هذا القسم كما يلي:

هيكل ومحتويات الأحداث التالية لتاريخ الميزانية (١٢ - ٢٢).

أ- التوزيعات:

١٢- إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لحائزي أدوات الملكية بعد تاريخ

الميزانية فإنه لا يجوز للمنشأة أن تدرج هذه التوزيعات كالتزام في تاريخ الميزانية.

١٣- إذا كانت التوزيعات قد تم إعلانها (تم اعتمادها بواسطة الإدارة المعنية) بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، فإنه لا يتم إثبات هذه التوزيعات كالتزامات في تاريخ الميزانية لأنها لا تفي بشرط التعهد الحالي الوارد بمعيير المحاسبة المصري رقم (٢٨) مثل هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيير المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية.

ب- الاستمرارية:

١٤- لا يجوز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوي بعد تاريخ الميزانية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاوله النشاط ولا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى ذلك.

١٥- قد يستدعى التدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد تاريخ الميزانية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه. فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً في أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المثبتة وفقاً لأساس المحاسبة المتبع.

١٦- يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية إفصاحات محددة عما إذا كان:

أ- لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية.

ب- إذا كانت الإدارة على دراية بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاوله النشاط. وقد تنشأ هذه الأحداث أو الظروف - والتي تتطلب الإفصاح عنها - بعد تاريخ الميزانية.

الإفصاح تاريخ الإصدار

١٧- يجب على المنشأة أن تفصح عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التي قامت باعتمادها وإذا كان لمالكي المنشأة أو الآخرين الحق في تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

١٨- من المهم لمستخدمي القوائم المالية معرفة تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية حيث إن القوائم المالية لا تعكس الأحداث التي قد تتم بعد ذلك. تحديد الإفصاح عن الحالات التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية.

١٩- إذا حصلت المنشأة على معلومات بعد تاريخ الميزانية عن حالات كانت قائمة في تاريخ الميزانية، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الأحداث في ضوء المعلومات الجديدة.

٢٠- في بعض الحالات تحتاج المنشأة التي تحديث الإفصاحات بالقوائم المالية لتعكس المعلومات التي حصلت عليها بعد تاريخ الميزانية، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المدرجة بالقوائم المالية للمنشأة. ومن أمثلة ذلك توافر دليل بعد تاريخ الميزانية عن التزام محتمل كان قائماً في تاريخ الميزانية. وبالإضافة إلى الأخذ في الاعتبار ما إذا كان ذلك يستدعي تكوين مخصص أو تعديله طبقاً لنص معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الخاص بالتخصصات فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل في ضوء هذا الدليل.

أحداث تالية لتاريخ الميزانية لا تستوجب تعديل القوائم المالية.

٢١- إذا كان الأحداث التالية لتاريخ الميزانية لا تستوجب تعديل القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث.

(أ) طبيعة الحدث .

(ب) تقدير الأثر المالي للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره .

٢٢- فيما يلي أمثلة على أحداث تالية لتاريخ الميزانية لا تستوجب تعديل القوائم المالية والتي من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدمي القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة .

(أ) عملية اندماج كبيرة بعد تاريخ الميزانية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة .

(ب) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاولة جزء من النشاط أو الدخول في عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات .

جواز الحجز على الشركات
الخاصة لقانون الاستثمار

إعداد
الأستاذ / عبد العزيز أحمد فتوح
المستشار بمكتب مصطفى شوقي وشركاه

جواز الحجز الإداري على الشركات الخاضعة لقانون الاستثمار

مقدمة:

(١) انتهجت مصر منذ سنة ١٩٥٢ سياسة الاقتصاد الموجه واستمرت هذه السياسة حتى أواخر الستينات ونتج عنها انكماش الاستثمار الخاص الداخلي والأجنبي.

وقد بدأت مصر منذ أوائل السبعينات في انتهاج سياسة الاقتصاد الحر والانفتاح الاقتصادي حيث قامت باتخاذ مجموعة من الإجراءات الكفيلة بخلق المناخ المناسب لدفع عجلة الاستثمار الخاص ليشارك في عملية التنمية الاقتصادية وحرصاً من الدولة على مواكبة التطورات الدولية فقد أولت عناية فائقة بالتشريعات التي تشجع الاستثمار والعمل على زيادة العوامل الجاذبة له وذلك بإصدار مجموعة من التشريعات هي:

١- القانون رقم (٦٥) لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربي والمناطق الحرة.

٢- القانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ في شأن استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة - وكان الهدف من إصدار هذا القانون تشجيع تدفق الاستثمارات العربية والأجنبية إلى مصر من أجل دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما يتواءم مع المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في مصر.

٣- القانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ بشأن الاستثمار ليحل محل القانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ مستهدفاً عدة مبادئ سياسية رئيسية منها منح المستثمر المصري كافة المزايا التي يحصل عليها المستثمر العربي والأجنبي وتخطي المعوقات الإدارية والإجرائية التي تؤثر على نمو حجم الاستثمار بتوحيد الجهة

التي يتعامل معها المستثمر ومعالجة المشاكل بالنسبة للمشروعات القائمة وتشجيع الاستثمار في المجالات ذات الأولوية القومية في الدولة.

٤- القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار ويهدف هذا القانون إلى توحيد الضمانات والحوافز الاستثمارية في قانون مستقل.

(٢) تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية ودون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية ولا بد أن تتوفر للضريبة ثلاثة عناصر رئيسية.

١- العدالة وذلك بتوزيع العبء الضريبي بين كافة المواطنين على أساس المقدرة التكاليفية لكل منهم.

٢- وفرة الحصيلة التي تتطلب عمومية الضريبة بسريانها على جميع المواطنين حسب ما يتوافر لديهم من عناصر الإخضاع.

٣- التوجه الاجتماعي والاقتصادي فالضريبة أداة رئيسية في المجتمع المعاصر تستفيد بها الدولة لتعديل الهيكل الاجتماعي والاقتصادي على نحو يحقق أكبر قدر من الرفاهية لمختلف فئات المجتمع ويبدو تعظيم دور الضرائب في تنمية المجتمع في تحصيلها بأبسط الوسائل ودون الدخول في منازعات بين الدولة وبين الممولين تؤخر تحصيل الضرائب وبالتالي تؤخر الاستفادة منها في الوقت المناسب.

وسائل تشجيع الاستثمار:

(١) تلعب الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة دوراً هاماً ومؤثراً في تشجيع الاستثمار الداخلي والخارجي وذلك عن طريق تخفيض سعر الضريبة كما حدث في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل حيث تم تخفيض سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية من ٤٠٪ تقريباً إلى ٢٠٪ أو عن طريق الإعفاء من الضرائب كلية أو لفترات محددة.

والضرائب باعتبارها تمثل النسبة الكبيرة من موارد الدولة السيادية فمن المهم أن تقوم الدولة بتحصيلها وإلا كان فرض الضريبة وبدون تحصيل لا جدوى منه.

وتحصيل الضرائب عادة يبدأ بالإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول في نهاية كل فترة ضريبية وسداد الضرائب المستحقة عليه من واقع الإقرار. ثم تقوم مصلحة الضرائب بعد ذلك بفحص هذا الإقرار وأما أن تأخذ بما جاء به أو تقوم بتعديله أو لا تأخذ به كلية وتقدر الأرباح بطريق التقدير ومن هنا تنشأ فروق الضرائب المستحقة على الممول وتنشأ مشاكل تحصيلها. (٢) وبجانب الضرائب كعنصر فعال في جذب الاستثمارات - لجأ المشرع إلى وسائل أخرى وهي:

أ- نصت المادة (٧) من القانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ بأنه:

" لا يجوز تأميم المشروعات أو مصادرتها، ولا يجوز الحجز على أموال هذه المشروعات أو تجميدها أو مصادرتها أو فرض الحراسة عليها عن غير الطريق القضائي " .

ب- تنص المادة رقم (٨) من القانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ على:

" لا يجوز تأميم المشروعات أو مصادرتها، كما لا يجوز الحجز على أموالها أو الاستيلاء عليها أو تجميدها أو مصادرتها أو التحفظ أو فرض الحراسة عليها عن غير طريق القضاء " .

ج- تنص المادة (٨) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ على:

" لا يجوز تأميم الشركات والمنشآت أو مصادرتها "

د- وتنص المادة رقم (٩) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ على:

" لا يجوز بالطريق الإداري فرض الحراسة على الشركات والمنشآت أو الحجز على أموالها أو الاستيلاء أو التحفظ عليها أو تجميدها أو مصادرتها " .

وهكذا نجد أن أهم وسائل تشجيع الاستثمار الداخلي أو الخارجي هما:

أ- الإعفاء من الضرائب لفترات معينة.

ب- عدم جواز الحجز على أموال المشروعات إلا عن طريق القضاء.

الالتزامات الضريبية على شركات الاستثمار:

أ- أثناء فترة الإعفاء الضريبي

(١) تلتزم الشركات الخاضعة لأحكام قوانين الاستثمار بما في ذلك المقامة بنظام المناطق الحرة بحجز ضريبة المرتبات وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً لنص المادة رقم (١٤) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل والتي تنص على:

" على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة (الضريبة على المرتبات) بما ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.

وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال في الرجوع على الممول بما هو مديناً له .

وهكذا فإن أول التزام على الشركات المنشأة وفقاً لقوانين الاستثمار بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الحرة حجز ضريبة المرتبات من العاملين الخاضعين لهذه الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب في مواعيد محددة.

(٢) تلتزم الشركات الخاضعة لأحكام قوانين الاستثمار بما في ذلك المقامة بنظام المناطق الحرة بتطبيق الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة مع الجهات التي تتعامل معها وفقاً لنص المادة (٥٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص على:

" على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنية تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص ويصدر بتحديد هذه القيمة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥٪ من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي قد تستحق على هؤلاء الأشخاص ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين.

وزارات الحكومة ومصالحها ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام وشركات الأموال والشركات والمنشآت الخاضعة لقوانين الاستثمار والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة.....".

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية - وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدي إلى المصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط به من مقابل التأخير".

وهكذا فإن الالتزام الثاني هو تطبيق نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وتوريد المبالغ التي قامت الشركة بخصمها إلى مصلحة الضرائب.

(٣) تلتزم الشركات الخاضعة لأحكام قوانين الاستثمار دون المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بخصم ٢٠٪ من المبالغ التي تدفعها هذه الشركات والمنشآت سواء كانت فردية أو أشخاص اعتبارية مقيمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها وتشمل هذه المبالغ.

أ- العوايد. ب- الإتاوات.

ج- مقابل الخدمات. د- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان.

وذلك على النحو الوارد تفصيلاً بالمادة (٥٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ مع التزام هذه الجهات التي قامت بالخصم بتوريد ما قامت بخصمه إلى

مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

وهكذا فإن الالتزام الثالث هو قيام الشركات المنشأة وفقاً لأحكام قوانين الاستثمار دون المقامة بنظام المناطق الحرة بتطبيق أحكام المادة (٥٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على النحو سالف الذكر.

ب- بعد فترة الإعفاء الضريبي

تلتزم جميع الشركات والمنشآت المقامة وفقاً لأحكام قوانين الاستثمار دون المقامة بنظام المناطق الحرة بأداء الضرائب المستحقة عليها نتيجة مباشرتها للنشاط سواء من واقع الإقرار المقدم منها عن كل فترة ضريبية أو نتيجة فحص المأمورية لهذا الإقرار وتعديله أو عدم الأخذ به وذلك بجانب الالتزامات الأخرى السابق بيانها في البند (أ).

كيف يتم تحصيل الالتزامات الضريبية:

(١) سبق أن أشرنا من قبل إلى أنه هناك التزامات ضريبية على الشركات والمنشآت المقامة وفقاً لأحكام قوانين الاستثمار.

والأصل أن هذه الالتزامات الضريبية هي مبالغ تخص الدولة وطبقاً لنص المادة رقم (١) من القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والتي تنص:

"يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإداري المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات الآتية في مواعيدها المحددة بالقوانين والمراسم والقرارات الخاصة بها وفي الأماكن والأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصين.

أ- الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها.

ب- المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمات عامة.

ج- المصروفات التي تبذلها الدولة نتيجة أعمال أو تدابير تقضي بها القوانين.

د- الغرامات المستحقة للحكومة قانوناً.

ي- المبالغ الأخرى التي نصت القوانين الخاصة بها على تحصيلها بطريق الحجز الإداري .

ومن حق الدولة وطبقاً لأحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري أن تحجز على الشركات والمنشآت المقامة وفقاً لقوانين الاستثمار عند عدم قيام هذه الشركات بسداد ما عليها من التزامات ضريبية سواء أثناء فترة الإعفاء الضريبي أو بعده.

ولكن طبقاً للنصوص القانونية الواردة في القوانين رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ و(٢٣٠) لسنة ١٩٨٩، (٨) لسنة ١٩٩٧ فإنه لا يجوز الحجز على أموال هذه الشركات والمنشآت وفقاً لهذه القوانين بغير طريق القضاء ووفقاً لأحكام القانون رقم (١٣) لسنة ١٩٦٨ بشأن المرافعات المدنية والتجارية.

بمعنى أن تقوم مصلحة الضرائب وبعد أن تصبح الضريبة المستحقة على هذه الشركات واجبة الأداء بالتقدم إلى المحكمة المختصة بطلب الحجز على أموال الشركة قضائياً وبعد صدور الحكم بذلك يتم الحجز على أموال الشركة وفقاً للحكم الصادر بذلك.

(٢) ساير القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل قوانين الاستثمار السابق ذكرها فيما قضت به من عدم جواز الحجز على الشركات والمنشآت المنشأة وفقاً لهذه القوانين حيث نص في المادة ١٠٦ منه على:

" يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون، أحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون ."

ولم تتعرض المادة (١٠٦) سالف الذكر إلى سريان أحكامها على الشركات المنشأة وفقاً لأحكام قوانين الاستثمار.

(٣) أمام الصعوبات التي واجهت مصلحة الضرائب في تحصيل مستحقاتها

قبل الشركات والمنشآت المنشأة وفقاً لأحكام قوانين الاستثمار بسبب عدم جواز الحجز على أموال هذه الشركات إلا عن طريق القضاء - فقد تم تعديل المادة (١٠٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بإضافة فقرة ثانية لها تنص: "وتسري أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أيًا كان النظام القانوني المنشأة وفقاً له، ويلغى كل حكم يخالف ذلك".

وقد تم هذا التعديل بالقانون رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ الصادر بتاريخ ١٨ / ١ / ٢٠٠٧ ويعمل به اعتباراً من ٢١ / ١ / ٢٠٠٧ اليوم التالي لتاريخ نشره بالجريدة الرسمية.

خلاصة الدراسة:

- ١- حتى يوم ٢٠ / ١ / ٢٠٠٧ لا يجوز لمصلحة الضرائب استثناء حقوقها من ضرائب وخلافه لدى الشركات والمنشآت المنشأة وفقاً لأحكام القوانين (٤٣) لسنة ١٩٧٤، (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩، (٨) لسنة ١٩٩٧ إلا عن طريق القضاء أولاً وفقاً لما جاء بقانون المرافعات المدنية والتجارية رقم (١٣) لسنة ١٩٦٨ وعلى نحو ما سبق ذكره من قبل.
- ٢- اعتباراً من ٢١ / ١ / ٢٠٠٧ تستطيع مصلحة الضرائب استثناء حقوقها لدى الشركات المشار إليها في البند السابق بطريق الحجز الإداري وفقاً لأحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥.

مسئولية المحاسب
في ظل أحكام المادة (١٣٢)
من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
من وجهة النظر القانونية

إعداد
الأستاذ / محمد عمران
المستشار بمكتب مصطفى شوقي وشركاه

مسئولية المحاسب في ظل أحكام المادة ١٣٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من وجهة النظر القانونية

مقدمة:

بدأت المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع عن طريق تسجيل العمليات ذات القيم المالية العديدة التي لا يمكن أن تعيها الذاكرة حسب تواريخ حدوثها من واقع المستندات المتعلقة بها، ومع تطور الوحدات الإنتاجية وظهور الشركات المساهمة بجانب قيام الدول بفرض ضرائب على الدخل ظهرت الحاجة إلى خدمات المحاسب تجاه أطراف عديدة في المجتمع، منها مصلحة الضرائب، وفي سبيل المحافظة على المصلحة الضريبية للدولة ومن أجل ضمان صدق ما يتقدم به الممول من إقرارات أو مستندات لمعاملته ضريبياً فإن المشرع سمح للممول بأن يستعين بمن يعاونه في إعداد هذه المستندات والدفاتر وترتيبها وإجراء الحسابات لكي تعبر بصدق عن حقيقة نشاطه.

ومن الأشخاص الذين أجاز المشرع للممول الاستعانة بهم في هذه المهمة هو المحاسب المقيد بجدول المحاسبين والمراجعين.

وقد رأى المشرع أن المحاسب بهذه الصفة وما يتمتع به من خبرة فنية يكون أقدر من غيره على ضبط أعمال الممول ومستنداته في علاقته مع مصلحة الضرائب.

كما أن المحاسب بعد أن تم قيده في سجل المحاسبين والمراجعين يكون قد وصل إلى درجة من العلم والخبرة المحاسبية يستطيع بموجبها أداء هذه المهمة الموكلة إليه على أحسن وجه ويكون الأمر كذلك متى أدى هذا المحاسب مهمته بالذمة والأمانة والنزاهة ولم يخل بالواجبات المفروضة عليه بل اتصف عمله بالمشروعية والبعد عن الانحراف.

هذا وقد نصت المادة ١٣٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - الضريبة على الدخل - على أن يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد في جدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

ومما تقدم يتضح أن نص المادة ١٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تضمن الجرائم المنسوبة إلى المحاسب المقيد بجدول المحاسبين والمراجعين حيث جرم اعتماد إقرار ضريبي أو وثائق أو مستندات مؤيدة له وارتكب إحدى الصورتين الآتيتين:

الصورة الأولى: وهي التي وردت في البند رقم (١) من الفقرة الثانية من المادة ١٣٢ منه والتي تتجسد في إخفاء وقائع علمها المحاسب أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

الصورة الثانية: وهي التي وردت في البند رقم (٢) من نفس الفقرة والتي تتجسد في إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

أركان الجريمة:

تقوم الجرائم المنسوبة للمحاسب بتوافر أركان ثلاثة:

١- الشرط المفترض (صفة الجاني).

٢- الركن المادي.

٣- الركن المعنوي.

سوف نتناول الأركان الثلاثة للجريمة المحاسبية بالشرح والتحليل ثم نتبع ذلك ببيان العقوبة المقررة لهذه الجريمة ورأينا الخاص في نص المادة ١٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

الشرط المفترض (صفة الجاني)

هناك جرائم افترض المشرع ضرورة توافر صفة في فاعلها فهي بدورها تفترض مركزاً قانونياً لوقوعها. فصفة الموظف العام تعلق بشاغل الوظيفة العامة التي هي في حقيقتها مركزاً قانونياً (مادة ١٠٣ وما بعدها من قانون العقوبات فقد نصت المادة المشار إليها على أن يعتبر مرتشياً كل موظف عمومي طلب لنفسه أو لغيره أو قبل أو أخذ وعداً او عطية لأداء عمل من أعمال وظيفته يعد مرتشياً.

وصفة التاجر تعلق بمن يشغل المركز القانوني للتاجر في جريمة الإفلاس المادة ٣٢٨ عقوبات فقد نصت المادة المشار إليها كل تاجر وقف عن دفع ديونه يعتبر في حالة تفالس بالتدليس في الأحوال الآتية:

١- إذا أخفى دفاتره أو أعدمها أو غيرها.

٢- إذا اختلس أو خبأ جزءاً من ماله إضراراً بدائنيه.

٣- إذا اعترف أو جعل نفسه مدينًا بطريق التدليس بمبالغ ليست في ذمته

حقيقة ...

ومما تقدم يتضح أن هناك شرط أو عنصر مفترض presupposition هو الصفة الخاصة في المرتشي إذ يشترط أن يكون موظفًا عمومياً مختصاً بالعمل

أو الامتناع أو يعتقد خطأ أو يزعم أنه مختص به.
والصفة الخاصة بالتاجر في جريمة التفالس.
هذا هو مفهوم الشرط المفترض الذي يسبق وقوع الجريمة تستكمل به هذه
الجريمة أركانها وتغدو فكرة قانونية.
هذه الأمثلة التي سقناها لبيان أهمية الشرط المفترض في بعض الجرائم.

ماهية هذه الصفة في الجريمة المحاسبية؟

اشتراط المشرع في المادة ١٣٢ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة
٢٠٠٥ توافر صفة معينة في الجاني وهي أن يكون محاسباً مقيداً بجدول
المحاسبين والمراجعين ويعطي الفقه الجنائي لهذه الصفة (محاسباً مقيداً بسجل
المحاسبين والمراجعين وصف الشرط المفترض الذي يسبق وقوع الجريمة.
والعبرة بتوافر هذه الصفة وقت ارتكاب الجريمة ولا يشترط التمتع بها وقت
اكتشافها أو وقت تحريك الدعوى الجنائية بشأن الوقائع المجرمة.
وإذا تعدد المحاسبون والمراجعون فيلزم توافر هذه الصفة لهم جميعاً
باعتبارهم فاعلين، أي إذا تعدد الفاعلين فيلزم توافرها فيهم جميعاً ولكن لا
يلزم توافرها في الشريك سواء كان وحدة أو مع الفاعل الأصلي.
ويتحقق الشرط المفترض في جرائم المحاسبين (الجريمة المحاسبية) بتوافر
عنصرين:

الأول: أن يكون الجاني محاسباً أي يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة.

الثاني: أن يكون مقيداً بجدول المحاسبين والمراجعين وهذا العنصر الثاني
مكمل للعنصر الأول.

- تعريف المحاسب

لم يرد تعريف المحاسب في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على
الدخل وإن كان المشرع قد نظم هذه المهنة بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بشأن
مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وربط مزاولة هذه المهنة بالقيود في جدول

المحاسبين والمراجعين.

- القيد في جدول المحاسبين والمراجعين

نصت المادة الأولى من قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة على أنه لا يجوز أن يزاول مهنة المحاسبة أو المراجعة إلا من كان اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة التجارة والصناعة ويشمل هذا السجل ثلاثة جداول:

١- جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

٢- جدول المحاسبين والمراجعين.

٣- جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين.

وبينت المادة الثانية شروط القيد في السجل العام وحددت المادتان السادسة والسابعة شروط القيد في جدول المحاسبين تحت التمرين وبينت المادة الثامنة شروط نقل الاسم إلى جدول المحاسبين والمراجعين.

وبينت المواد من ١٥ إلى ٢٠ إجراءات القيد في السجل وحقوق المحاسبين والمراجعين وواجباتهم.

وبينت المادة ٢٤ حق المحاسب أو المراجع في اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعاً وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو الإيراد العام إطلاقاً وله الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها.

وبينت المادة ٢٥ من القانون شروط اعتماد وميزانيات الشركات المساهمة. ولا يسري نص المادة ١٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلا على صنف معين من المحاسبين هم المقيدون بجدول المحاسبين والمراجعين وحدهم دون غيرهم.

وبناء على ذلك لا يسري نص المادة ١٣٢ من القانون على:

١- الشخص الحاصل على بكالوريوس التجارة ولم يكن مقيداً في جدول

المحاسبين والمراجعين حتى ولو كان يزاول مهنة المحاسبة.
٢- الشخص الذي يتمتع بصفة المحاسب ثم زالت عنه هذه الصفة لأي سبب كالشطب من الجدول وقت مباشرته للسلوك الإجرامي.

الركن المادي:

عناصر الركن المادي لجريمة المحاسب (الجريمة المحاسبية) لكي تقوم جرائم المحاسب المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ينبغي أن يتوافر الركن المادي في الجريمة ويتحقق هذا الركن بقيام المحاسب باعتماد إقرار ضريبي أو وثائق أو مستندات مؤيدة له وكان هذا الاعتماد مصحوباً بوقائع علم بها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان كشف هذه الوقائع ضرورياً للتعبير عن حقيقة نشاط الممول أو تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

وبناء على ذلك يلزم لتحقيق الركن المادي في جريمة المحاسب توافر أربعة عناصر هي:

- ١- النشاط المادي: ويتحقق بارتكاب فعل الإخفاء.
- ٢- محل الإخفاء: وهي الوقائع المادية التي لم تفصح عنها هذه المستندات أو تتعلق بالتعديل أو التغيير في هذه الدفاتر أو الحسابات.
- ٣- علم المحاسب بهذه الوقائع أثناء تأدية مهمته وهي اعتماده للإقرار الضريبي والوثائق المؤيدة له.
- ٤- أن يكون من شأن هذا الإخفاء عدم التعبير عن حقيقة نشاط الممول أو الإيهام بقلة الأرباح وزيادة الخسائر.

وسوف نتناول بالشرح والتحليل كل عنصر من هذه العناصر

١- الإخفاء كنشاط مؤثم للمحاسب:

لم يبين المشرع ماهية المقصود بفعل الإخفاء ونعتقد أنه يقصد بالإخفاء التستر العمدي على وقائع غير مشروعة علم بها المحاسب وتتعلق بمستندات

الممول ونشاطه الخاضع للضريبة بعيداً عن أعين مصلحة الضرائب كما يدخل في إطار الإخفاء أن يكتشف المحاسب ممارسة الممول لبعض الأنشطة الخفية والمشرع استعمل تعبير الإخفاء وهذا يفترض سلوكاً إيجابياً أو حيلة يضمن بها المحاسب عدم كشف الحقيقة بخصوص الوقائع الغير مشروعة التي علم بها وهذا التعبير يختلف عن تعبير الإغفال الذي يتحقق بمجرد الامتناع من قبل المحاسب عن تضمين تقريره البيات أو الواقعة التي علم بها.

ويتحقق فعل الإخفاء بأن يكتشف المحاسب من خلال المستندات المقدمة من الممول وجود نسخة حقيقية وأخرى وهمية من عقود العمل كما يحدث بين بعض المنتجين السينمائيين وبعض الفنانين.

وقد يكتشف المحاسب أيضاً عدم قيام أصحاب المهن الحرة بقيد أجورهم أو أتعابهم الحقيقية في دفاترهم مقابل ما يجرونه من علاج المرضى أو عمليات جراحية مما يؤدي إلى إخفاء جانب كبير من النشاط المهني.

وقد يكتشف المحاسب أيضاً أن الممول قد تعاقد مع شركات أجنبية لاستيراد أو ناش ومعدات ثقيلة لحسابه الخاص مدعياً انه وكيل بالعمولة على خلاف الحقيقة.

هذا ولما كان الأصل أن تؤدي الضريبة من واقع الإقرار المقدم من الممول في الميعاد المحدد وللمصلحة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم قبوله ويقع عليها عند عدم موافقتها على الإقرار المعتمد من أحد المحاسبين عبء إثبات كل ما يتعلق بالتصحيح أو التعديل أو التقدير.

٢- محل الإخفاء:

يقصد بمحل الإخفاء في جريمة المحاسب ما يرد عليه فعل الإخفاء الصادر منه وهو في المادة ١٣٢ من القانون: وقائع علم بها المحاسب أثناء تأدية مهمته وتأخذ الوقائع محل الإخفاء إحدى صورتين:

أ- وقائع لم تفصح عنها المستندات التي شهد المحاسب بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

ب- وقائع تتعلق بالتعديل أو التغيير في الدفاتر أو الحسابات أو المستندات للإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٣- علم المحاسب بالوقائع أثناء تأدية مهمته:

اعتماد الإقرار هي مهمة المحاسب:

المقصود بالاعتماد لم يحدد قانون الضريبة على الدخل المقصود بالاعتماد الذي يقوم به المحاسب وإن كان قد أورد في المادة ٨٣ / ٢ / ٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما يقوم به المحاسب بالنسبة للإقرارات الضريبية.

وقد خاطب المشرع في المادة ٨٣ صنفين من المحاسبين، الأول هو المحاسب المستقل وذلك في نص الفقرة الثانية من المادة ٨٣ من القانون المشار إليه وهذا يقتصر عمله على إعداد التقرير والتوقيع عليه مع الممول أو من يمثله قانوناً وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

الثاني هو المحاسب المقيّد بجدول المحاسبين والمراجعين حيث وجه إليه الخطاب في الفقرة الثالثة من نفس المادة وجعل مهمته هي التوقيع على الإقرار، ولكن عود على بدء ما هو المقصود باعتماد الإقرار الضريبي للممول؟

وإذا كان المشرع قد أناط بالمحاسب المقيّد بالجدول مهمة التوقيع على الإقرار فهل يعني أن توقيع المحاسب على الإقرار يعني اعتماده أم أن الاعتماد هو أمر آخر غير مجرد التوقيع على الإقرار؟

في الواقع أنه انطلاقاً من تحديد وظيفة المحاسب على النحو السالف الذكر نرى أن:

(أ) اعتماد المحاسب للإقرار لا يقف عند حد وضع توقيعه عليه وإنما يتعين عليه مراجعة الإقرار قبل التوقيع عليه.

(ب) إذا كان وضع التوقيع على الإقرار بالحالة التي يقدمه به الممول إليه يجعل المحاسب مسؤولاً عما ورد في الإقرار فلا أقل من أن يقوم بمراجعة ما جاء في هذا الإقرار حتى يضع توقيعه وهو مطمئن إلى أن ما ورد في الإقرار يعبر بصدق عن حقيقة نشاط الممول وما حققه من ربح أو خسارة.

(ج) علاوة على ذلك كيف يمكن أن نقيم مسؤولية المحاسب عن اعتماده للإقرار دون أن نسمح له بمراجعة هذا الإقرار.

(د) إن وضع المحاسب توقيعه على الإقرار الضريبي يعد إقرار منه هو ذاته بأن ما جاء فيه من بيان لحقيقة المركز المالي للممول أو أن ما حققه من ربح أو خسارة جاء مطابقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها ومتفقاً مع أحكام قانون الضريبة على الدخل.

٤ - الأثر المترتب على الإخفاء:

بنيت المادة ١٣٢ من القانون المشار إليه هذا الأثر المترتب على الإخفاء المكون للنشاط المادي المرتكب من المحاسب وهو يأخذ صورتين:

الأول: أن يكون من شأن الوقائع عدم التعبير عن حقيقة نشاط الممول.

الثاني: الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

ويكمن في هذا الشرط حكمة تجريم النشاط غير المشروع الصادر عن المحاسب.

فإما أن يتبين لمصلحة الضرائب أن ما تضمنه الإقرار الضريبي والمستندات المصاحبة له يعبر بصدق عن حقيقة نشاط الممول ومركزه المالي وفي هذه الحالة لا يكون ثمة مسؤولية على المحاسب.

وإما أن يكون ما اشتمل عليه الإقرار أو المستندات والوثائق المؤيدة له تنطوي على ما يخالف الحقيقة أي ثبت أنه يوجد إخفاء في حجم إيرادات الممول أو المستندات لا تفصح عن حقيقة مركزه المالي أو تبين أن تلك المستندات عند ضبطها تخفي تلاعباً في المستندات التي استند إليها الإقرار وثبت علم المحاسب بها وبحقيقة إيرادات الممول بالتلاعب بالتعديل أو التغيير في المستندات ودون الإقرار بها على غير الحقيقة وأخفى ذلك عن مصلحة الضرائب وعندئذ يصبح المحاسب مسئولاً جنائياً عن الجريمة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من قانون الضريبة على الدخل باعتباره فاعلاً أصلياً لها علاوة

على اعتباره شريكاً في جريمة التهرب الضريبي التي ارتكبها الممول بتقديمه إقراراً ضريبياً ينطوي على ما يخالف الحقيقة والمعتمد من المحاسب.

- أحوال انتفاء مسئولية المحاسب:

- ١- إذا كان ما وقع منه مجرد خطأ مادي غير مقصود. كما لو قدم الممول كشفاً ببيان مرتبات العاملين لديه واعتمده المحاسب وهو مشمول بهذا الخطأ.
 - ٢- إذا أخطأ المحاسب خطأ مهيناً في إقرار الممول أدى إلى التهرب الضريبي فإن هذا الخطأ لا تقوم به مسئوليته الجنائية وإن كان يكفي لمساءلته تأديبياً.
 - ٣- لا تقوم مسئولية المحاسب إلا عن الإقرار الذي اعتمده عند تقديمه إلى مصلحة الضرائب فلا يسأل عن إقرار آخر لم يعتمده ولا على مستندات أخرى لم تعرض عليه ولم يعتمدها.
 - ٤- تقوم الجريمة في صورتها التامة عند ضبط الإقرار والمستندات المؤيدة له بعد الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار. ويذهب رأي إلى أنه في حالة ضبط هذه المستندات قبل انتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار فتقف الجريمة عند حد الشروع في الجريمة.
- ونرى عدم تأييد هذا الرأي لأن العبرة بوقت ضبط هذه المستندات التي تعبر عن حقيقة المركز المالي للممول والمعتمدة من المحاسب فإن كان ذلك بعد انتهاء الأجل المحدد قانوناً لتقديم هذا الإقرار معتمداً من المحاسب تقوم الجريمة ويسأل عنها المحاسب جنائياً. أما إذا تم الضبط قبل انتهاء هذا الأجل فلا توجد في هذه الحالة ثمة جريمة لا تامة ولا شروعاً فيها.
- ومما يخفف من الرأي السابق ما ذهب إليه أن الضبط قبل انتهاء الأجل وإن كان يعد شروعاً فإن هذا الشروع لا عقاب عليه لكونه جنحة ولم يرد نص في القانون يعاقب على الشروع في هذه الجريمة أو غيرها وذلك وفقاً لنص المادة ٤٧ من قانون العقوبات التي تنص على أن تعين قانوناً الجرح التي يعاقب على الشروع فيها وكذلك عقوبة الشروع.

الركن المعنوي:

طبيعة الركن المعنوي في جرائم المحاسب:

تدرج الجرائم المنسوبة للمحاسب في المادة ١٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ضمن الجرائم العمدية التي يأخذ الركن المعنوي فيها صورة القصد الجنائي والقصد المطلوب هنا هو القصد العام الذي يتحقق بتوافر عنصرية العلم والإرادة.

١- العلم:

يجب أن يتوافر لدى المحاسب العلم بالواجب الذي يفرضه عليه القانون وهو ما يتجسد فيما يلي:

(أ) أن يتوافر لدى المحاسب العلم بالمهمة الموكلة إليه وهي التوقيع على الإقرار المقدم من الممول واعتماده وأن عليه أيضاً أن يراجع المستندات والوثائق المؤيدة لذلك.

(ب) وأن يعلم بأن عليه أن يكشف عن المركز المالي للممول من حيث حقيقة نشاطه التجاري والصناعي وما حققه من ربح أو خسارة.

(ج) أن يعلم بتقديم الإقرار والمستندات المؤيدة له وهو لا يفصح عن حقيقة هذا المركز المالي أو ما حققه من ربح أو خسارة ولم يذكر هذه الوقائع ويكشفها لمصلحة الضرائب.

(د) وأن يعلم بأن إخفاء هذه الوقائع عن مصلحة الضرائب من شأنه إيهامها بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر وأن يخالف الحقيقة.

وإذا انتفى هذا العلم لدى المحاسب بأن لم يكن يعلم بالوقائع المغايرة للحقيقة ولا بما تفصح عنها المستندات وقت اعتماده للإقرار أو المستندات المؤيدة له. ولا يتوافر العلم ويتنفي القصد الجنائي بالتالي إذا إثبات تلك البيانات المخالفة للحقيقة يرجع إلى خطأ مادي أو نتيجة إهمال من المحاسب أو كان تقديمها إلى مصلحة الضرائب راجعاً إلى عدم العلم بما تفصح عنه المستندات ومن ثم لا تقوم الجريمة.

٢- الإرادة:

يجب أن تكون إرادة الجاني وهو المحاسب قد اتجهت إلى إخفاء الوقائع التي علم بها بما تحمله من مخالفة للحقيقة بشأن حقيقة نشاط الممول أو تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو المستندات بما يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

على سبيل المثال أن يعلم المحاسب بما تضمنه الإقرار والمستندات والوثائق المؤيدة له واتجهت إرادته إلى عدم الإفصاح عما جاء فيها فهو يعلم بأن الممول لم يدرج في إقراره قيامه ببعض عمليات البيع والشراء التي حققت له أرباحاً كان يتعين أن يؤدي عنها الضريبة ومع ذلك اتجهت إرادته إلى إخفاء هذه الوقائع.

كما أن إرادته قد انصرفت إلى اعتماد الوثائق والمستندات التي لم تفصح عن هذه الوقائع على الرغم من علمه بما يترتب عليها من تهرب ضريبي. وقد أورد الشراح مثلاً لذلك يتعلق بالمول الذي يمسك دفاتر أو مستندات حقيقية وأخرى غير حقيقية ويقدم الإقرار الضريبي مستنداً إلى هذه المستندات غير الحقيقية واعتمد المحاسب هذا الإقرار مع علمه بالتغيير الوارد فيها بالنسبة للحجم الحقيقي للأرباح أو الخسائر.

وطالما أن جريمة الإخفاء المرتكبة من المحاسب تعتبر جريمة مستمرة فإنه ينبغي أن تظل حالة الاستمرار قائمة بإرادة الجاني أي أن تسيطر إرادته على ماديات الجريمة وأن تظل الحالة محل التجريم بتدخل إرادي متجدد أو متتابع من جانب المتهم فإذا انتفت الصفة الإرادية لحالة الاستمرار فقدت الجريمة صفة الاستمرار، واعتبرت جريمة وقتية إذا كان القانون يعاقب عليها بهذا الوصف.

وخلاصة ما تقدم أن المحاسب أخفى هذه الوقائع مع علمه بذلك واتجهت إرادته إلى هذا الإخفاء عن مصلحة الضرائب وتقدير ما إذا كان الفعل ناتجاً عن عمد أو أنه لا يعدو أن يكون سوى خطأ مادي يرجع إلى قاضي الموضوع يستخلصه من ظروف الواقعة ومستنداتها.

* العقوبة المقررة لهذه الجريمة (الجريمة المحاسبية) أدرج المشرع الصورة التجريبية الواردة في نص المادة ١٣٢ من القانون ضمن الجرائم المعدودة من الجرح وأورد في ذات النص العقوبات المقررة للمحاسب كفاعل أصلي في الجريمة.

ومتى توافرت أركان الجريمة المنسوبة إلى المحاسب فإنه يكون للقاضي الحكم بالعقوبات الآتية:

الحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين.

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً أي يكون للقاضي الجمع بين عقوبتي الحبس والغرامة.

وقد يسأل المحاسب بوصفه شريكاً مع الممول في جريمة التهرب الضريبي متى ترتب على اعتماده للإقرار والمستندات المخالفة للحقيقة وتهرب الممول من أداء الضريبة كلها أو جزء منها نتيجة استعماله للأوراق والمستندات التي اعتمدها المحاسب فيوقع عليه العقوبات المقررة لجريمة الاشتراك في التهرب الضريبي إذا كانت هي الأشد.

ومن جماع ما تقدم فإن حقيقة الأمر أن نص المادة ١٣٢ الوارد بقانون الضريبة على الدخل قد شابه الغموض مما يتناقض مع ضرورة وضوح النصوص العقابية في شأن التجريم والعقاب بمعنى ضرورة ذكر الجريمة تفصيلاً مادياً ومعنوياً.

ولما كان النص قد ذكر بأن إخفاء وقائع علمها المحاسب أثناء تأدية مهمته بمعنى أن هناك جريمة عمدية بالامتناع فهل يعد المحاسب فاعلاً للجريمة أم شريكاً فيها وهو أمر غير واضح بالنص ويضاف إلى ذلك أن الإقرار الضريبي يوقع عليه الممول وليس المحاسب ومن ثم فلا مسئولية جنائية على المحاسب إذا أخفى الممول معلومات عنه.

ولكل ما تقدم نرى أن النص معيب وفي حاجة إلى إعادة النظر حيث أن النص بالوصف المتقدم يعد اتهاماً متسرعاً للمحاسب وهو نوع من الاتهام

المبتسر الذي يولد قبل أوانه وقبل استكمال نضجه الإجرائي حيث يمثل هذا الاتهام بالوصف المتقدم الصدمة النفسية الأولى التي يواجهها المتهم بصفة عامة والمحاسب أو المهني بصفة خاصة وما تولده هذه الصدمة من ضغوط نفسية وانفعالات عديدة متباينة: ترقب، تهديد، تداخل المعاني، خزي فقد قوة الشخصية واحترام الذات ميلاد متعثر للأفكار والرؤى تصور له أنه محط للأنظار وأن الجميع يشيرون إليه بأصابعهم الإحباط الذي يتلاعب بعواطفه فيجعله يائساً مستسلماً فقد تبين من الإحصائيات أن الفرد بعد اتهامه يصبح أكثر ضعفاً وأقل طاقة للمقاومة أمام قاضي التحقيق والظروف التي يعيشها هذا الفرد تعتمد على ظروفه الاجتماعية والمهنية وعلى قدر ما يكون مركزه الاجتماعي مرموقاً على قدر ما يتأثر ويتألم من جراء التهمة المنسوبة إليه فالأحاديث الصحفية والتحقيقات التي تتناول كل تفاصيل حياته وتنتهك الحق في الخصوصية كل أولئك لن يختفي بسهولة من ذاكرته.

وتزداد قسوة الاتهام وضراوته إذا اقترن بحبس المتهم فالمتهم المحبوس يتتابه الخوف من أجهزة العدالة الخشبية من الحكم بالإدانة الذي قد يقضي على سمعته وعلى مركزه في أسرته وعلى شرفه واعتباره بين الناس هذا الخوف من الإدانة يتولد عنه حالة من الاكتئاب والقلق باختصار يدخل المتهم في مشهد مأسوي مؤثر تزداد حدته لدى الشخص البريء فيصبح الجرح لديه أبعث أثراً وأدق غوراً.

كذلك يكون لقرار الاتهام آثار اجتماعية وخيمة بالنسبة للمتهم خاصة إذا اقترن بحبسه على ذمة التحقيق فقد يحدث ردود أفعال متعددة في غير مصلحته في معظم الحالات ومن أهمها فتور العلاقات الاجتماعية بينه وبين الآخرين والتي يمكن أن تصل إلى حد قطع وشائج القربى وصلات الرحم.

والسؤال الذي نود أن نطرحه بعد هذا الذي تقدم، أليس من الأفضل إعادة النظر في نص المادة ١٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليس باعتباره نصاً معيباً فحسب بل باعتباره اتهاماً متسرعاً للمحاسب؟! *

فكرة مبسطة عن
قانون ضريبة المبيعات
وكيفية التطبيق للمراحل الثلاث

إعداد

رأفت صبحي

زميل جمعية الضرائب المصرية
عضو اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب

فكرة مبسطة عن قانون ضريبة المبيعات وكيفية التطبيق للمراحل الثلاث

مقدمة عامة عن الضرائب غير المباشرة:

* الضرائب عبارة عن نوعين مباشرة وغير مباشرة وتنقسم الضرائب المباشرة إلى ضرائب على الأشخاص الطبيعيين وضرائب على أرباح شركات الأموال وتنقسم الضرائب غير المباشرة إلى ضرائب على المبيعات والضريبة الجمركية وضريبة الدمغة.

* وقد عرفت مصر الضرائب غير المباشرة في النصف الأخير من القرن التاسع عشر وذلك من خلال الأوامر العالية بتحصيل رسوم على قيمة الواردات لجمرك الإسكندرية فعلى سبيل المثال صدور رسوم على الدخان الوارد لمصر في ٣/١/١٩١٤ . وكانت الجهة الإدارية المسؤولة عن التنفيذ حتى ذلك الوقت هي مصلحة الجمارك. وقد صدرت قرارات مختلفة شبيهة بذلك تتولى مصلحة الجمارك تنفيذها.

* وقد صدر القرار الجمهوري رقم ٢٦٢٧ لسنة ١٩٧١ بإنشاء مصلحة الضرائب على الإنتاج والأعمال كمصلحة مستقلة عن الجمارك لتتولى تنفيذ القوانين والقرارات الصادرة في هذا الشأن.

ونظراً لكثرة القرارات التي تنظم رسوم الإنتاج وفروق الأسعار وضريبة الجهاد والإتاوة على إنتاج التليفزيون كان لابد من بلورة مثل هذه القرارات والقوانين، لذلك بدأ التفكير في إدخال ضريبة المبيعات عام ١٩٧٧ إلا أنه رؤى تأجيل ذلك على أن يتم تطوير تلك القرارات والقوانين في ذلك الوقت في تشريع واحد أطلق عليه الضرائب على الاستهلاك وصدر به القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ في ٢٥/٧/١٩٨١ لتغيير اسم المصلحة إلى مصلحة الضرائب

على الاستهلاك.

* إلا أن التطبيق العملي لهذا القانون أظهر كثير من المشاكل أهمها عدم الدستورية، لذلك كان التطور الطبيعي للضرائب غير المباشرة داخل مصر هو صدور قانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بالضرائب العامة على المبيعات وتغيير اسم المصلحة إلى مصلحة الضرائب على المبيعات.

أولاً: من هو متحمل عبء الضريبة والمكلف بتحصيلها؟

متحمل الضريبة هو المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة ومن يتولى تحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة وهم في:
المرحلة الأولى: المنتج الصناعي أو مؤدي الخدمة إذا بلغت مبيعاته ٥٤,٠٠٠ جنيه والمستورد.

المرحلة الثانية: تاجر الجملة إذا بلغت مبيعاته ١٥٠,٠٠٠ جنيه.

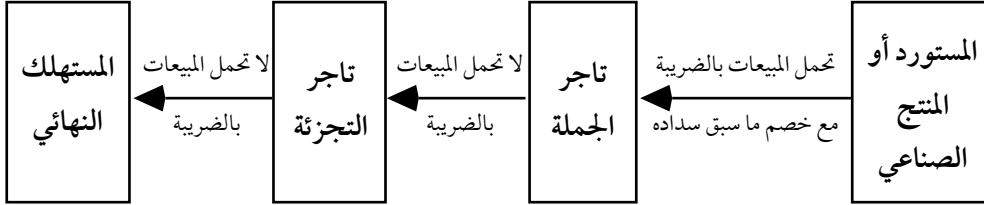
المرحلة الثالثة: تاجر التجزئة إذا بلغت مبيعاته ١٥٠,٠٠٠ جنيه.

مراحل تطبيق الضريبة:

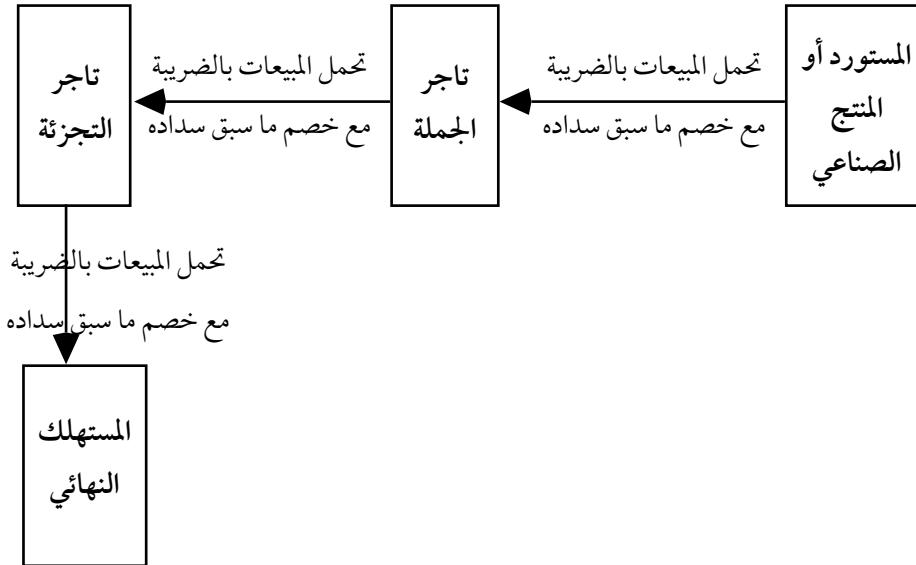
بصدور قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ كمرحلة أولى أصبح لزاماً على المستورد سداد ضريبة مبيعات عند الإفراج الجمركي وعند البيع في السوق المحلي مع خصم ما سبق سداده في الجمارك وأيضاً بالنسبة للمنتج الصناعي سداد الضريبة على مشترياته وبعد التصنيع يتم تحميل مبيعاته بالضريبة مع خصم ما سبق سداده للموردين.

وبتطبيق المرحلة الثانية والثالثة من ١/٧/٢٠٠١ أصبح على التاجر أن يحصل ضريبة مبيعات ثم يقوم بخصم ما سبق سداده عند الشراء سواء كان ذلك من المستورد أو المنتج الصناعي أو تاجر الجملة أو التجزئة ويمكن تلخيصها كالآتي:

المرحلة الأولى:



المرحلة الثانية والثالثة:



فئات الضريبة والسلع المعفاة:

فئة الضريبة على كافة السلع هي ١٠٪ قد استثنى القانون بعض السلع بالجدول كالتالي:

جدول (١): يشمل ١٢ نوع من السلع ذات فئات وأسعار ضريبية مختلفة مثل (الشاي والسكر والتبغ والكحوليات ... الخ).

جدول (٢): يشمل ١٧ خدمة منها خدمات التشغيل للغير التي صدر عنها أخيراً القانون ١١ لسنة ٢٠٠٢ وسعر الضريبة للخدمات ما بين ٥٪ و ١٠٪.

جدول (أ): يشمل السلع المعفاة ومدرجة على سبيل الحصر. مثل (منتجات صناعة الألبان والزيوت النباتية والخضر والفواكه والبقول والغاز الطبيعي ... الخ).

جدول (ب): يشمل السلع الخاضعة فئة ٥٪ ومنها (البن والصابون والأسمدة ... الخ).

جدول (ج): للسلع الخاضعة بسعر ٢٥٪ مثل (التليفزيون أكثر من ١٦ بوصة والثلاجات أكثر من ١٢ قدم وأخرى).
سلعة السيارات: وتتراوح ما بين ١٥٪ إلى ٤٥٪ حسب السعة وجهة الإنتاج.

وتسري الضريبة في المرحلتين الثانية والثالثة على كافة السلع الخاضعة التي يتم تداولها ويتم خصم مدخلات الضريبة خلال مراحل التوزيع متى توافرت شروط الخصم.

ثانياً: فرض الضريبة واستحقاقها:

١ - بالنسبة للمجال السلعي:

فإنها تفرض على جميع السلع الصناعية المحلية والمستوردة باستثناء ما ورد بقوائم الإعفاءات.

٢ - الخدمات الخاضعة للضريبة:

وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون.

٣ - موقف السلع المصدرة للخارج:

يكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج والمناطق الحرة وبالتالي يحق للمنتج الصناعي أو المستورد أو التاجر استرداد ما سبق سداده على المدخلات.

استحقاق الضريبة:

"تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون".

والبيع كما عرفه القانون هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري، ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيهما أسبق:

- إصدار الفاتورة.
- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه أو دفعة تحت الحساب، أو بالأجل أو بغير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة.

حالات خاصة في حكم البيع واستحقاق الضريبة عليها وهي:

١- استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية:

- ولا يعتبر استعمالاً للسلعة في أغراض خاصة أو شخصية:
- انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه.
- انتقال السلعة المصنعة من أماكن التصنيع أو المخازن التجارية إلى منافذ التوزيع المملوكة لذات المسجل.
- ٢- التصرف في السلعة التي تكون في حوزة المسجل بسبب التوقف عن ممارسة نشاطه أو كان بسبب تصفية النشاط.

٣- الخدمات المستمرة:

قررت المادة (٣٣) من القانون بأنه يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدي الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة.

وقد أصدر وزير المالية القرارات باعتبار خدمات التلكس والفاكس والتليفون وخدمات المقاولات وخدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة وخدمات النقل من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة.

٤- حالات خاصة بسلع الجدول رقم (١):

أ- تستحق الضريبة على هذه السلع عند البيع الأول للسلع المحلية أو عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة فقط.
ولا تستحق الضريبة مرة أخرى في مراحل التوزيع إلا إذا حدث تغير في حالة السلعة.

ب- في حالة إخضاع سلعة جديدة تضاف إلى سلع الجدول رقم (١) أو في حالة زيادة فئات الضريبة على سلعة معينة من هذه السلع يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من السلع المشار إليها في اليوم السابق لسريان الضريبة الجديدة أو المزيدة.

ثالثاً: ما هي القيمة - الوعاء - الذي سيتم احتساب الضريبة عليه:

تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة، هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلى شخص آخر مستقل عنه، وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

المقصود بالقيمة المدفوعة فعلاً:

هي القيمة الثابتة بالفاتورة. وأن يكون بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلى شخص آخر مستقل عنه، فلا يكون البيع لنفسه أو إلى أحد شركائه وغير ذلك من الصور التي قد يشكك فيها، ويكون القصد منها تخفيض قيمة البيع إلى أقل قدر ممكن وبالتالي يقل الوعاء الخاضع للضريبة. أن تكون الصفقة بين البائع المسجل والمشتري وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

تخضع خدمات الضمان للضريبة العامة على المبيعات بواقع ١٠٪ من القيمة باعتبارها من خدمات التشغيل للغير.

إذا ظهرت قيمة خدمة الضمان في بند مستقل في الفاتورة وبشكل منفصل عن قيمة السلعة فتحصل الضريبة بواقع ١٠٪ على القيمة الفعلية لخدمة الضمان مع مراعاة ألا تتجاوز قيمة خدمة الضمان المتخذة أساساً لحساب

الضريبة عن ١٠٪ من قيمة السلع المباعة بأي حال من الأحوال (وفقاً لما انتهى إليه رأي وزارة الصناعة المبلغ للمصلحة).

إعادة تقدير القيمة:

أعطى القانون للمصلحة الحق في تقدير ثمن السلعة أو قيمة الخدمة الخاضعة للضريبة مسترشدة بالسياسات البيعية والتسويقية للمسجل، وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة، وسنة الصنع، والمواصفات.

الخصومات التي يعتد بها:

نص القانون على قبول الخصومات التجارية المتعارف عليها وذلك في حالة ما إذا كان البيع من مسجل إلى مشتري مستقل عنه بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً.

تقدير القيمة للسلع المستوردة:

القيمة المتخذة أساساً لاحتساب ضريبة المبيعات على السلع المستوردة هي القيمة الفعلية لها، أو قيمة الصفقة أو الثمن المدفوع مضافاً إليه النفقات التي تدفع بمعرفة المستورد وكانت غير مدرجة بالثمن المدفوع فعلاً مثلاً:

١- النفقات التالية إذا دفعت بمعرفة المستورد، وكانت غير مدرجة بالثمن المدفوع فعلاً:

أ- العمولات والسمسرة فيما عدا عمولة الشراء.

ب- تكلفة الوعاء الذي يعتبر جزءاً من تكلفة السلع المستوردة ويعامل معها كوحدة واحدة.

ج- تكلفة التعبئة وتكلفة مواد التعبئة والعمالة.

٢- قيمة السلع والخدمات التي يقدمها المشتري مجاناً أو بتكلفة مخفضة، وتدخل في إنتاج السلع المستوردة.

رابعاً: الفواتير والدفاتر المحاسبية:

ألزم القانون المسجل في ضرائب المبيعات بالدفاتر والسجلات والفواتير الضريبية والاحتفاظ بها لفترة ثلاث سنوات بعد انتهاء السنة المالية التي تم فيها القيد:

الفواتير:

- يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة. ويجب أن تشمل على:
- ١- أرقام مسلسلة طبقاً لتاريخ التحرير.
 - ٢- اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل.
 - ٣- اسم المشتري وعنوانه ورقم التسجيل إذا كان مسجلاً.
 - ٤- بيان السلعة أو الخدمة المباعة وقيمتها وقيمة الضريبة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة ولا يلتزم الخاضعين لنظام التجزئة في المرحلتين الثانية والثالثة بإصدار الفواتير الضريبية كما يعتمد لديهم شريط تسجيل النقدية إذا كانت متوفرة عندهم آلة تسجيل النقدية.

السجلات والدفاتر:

والمسجل يلتزم بالدفاتر والسجلات التالية:

- ١- دفتر اليومية العامة الأصلي (من يكون رأس ماله ٢٠,٠٠٠ ألف جنيه فأكثر).
- ٢- دفتر الجرد (من يكون رأس ماله ٢٠,٠٠٠ ألف جنيه فأكثر).
- ٣- سجل بيان المشتريات لبيانات فواتير الشراء.
- ٤- سجل بيان المبيعات لبيانات فواتير المبيعات (سلع/ خدمات) أو دفتر المتحصلات اليومية بالنسبة لنظام التجزئة في المرحلتين الثانية والثالثة.
- ٥- سجل المردودات لبيان مردودات المبيعات والمشتريات المرتدة (سلع) وهو غير مطلوب للخاضعين لنظام التجزئة في المرحلتين الثانية والثالثة.
- ٦- سجل الصادرات لبيان الرسائل الصادرة لمن يقوم بنشاط التصدير.
- ٧- سجل المخازن وبيد فيه حركة المخزون أول بأول.
- ٨- سجل ملخص الضريبة العامة على المبيعات وبيد فيه التسويات الضريبية لإجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات وتحديد الضريبة الواجب سدادها مع الإقرار الشهري.

ويعتبر عدم الالتزام بإصدار الفواتير الضريبية جريمة تهرب ضريبي يتم إحالتها للمحكمة.

كما يعتبر عدم إمساك الدفاتر مخالفة تخضع للغرامة التي لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تزيد عن ٢٠٠٠ جنيه.

ملحوظة:

يتم إخطار مصلحة الضرائب على المبيعات بأية تغييرات في بيانات التسجيل قد تطرأ بعد ذلك.

خامساً: خصم الضريبة:

أ- التعريف بالخصم الضريبي:

يعتبر الخصم الضريبي أحد القواعد الأساسية لنظام الضريبة على القيمة المضافة، وتسمى أيضاً بالضريبة على المبيعات، وتستهدف عدم تحمل المنشأة بأية أعباء ضريبية باعتبار أن الضريبة على المبيعات من يتحملها هو المستهلك النهائي وبالتالي لا تتحملها المنشأة في أي مرحلة من مراحل البيع ويتم ذلك عن طريق استرداد ما تم سداده عند الشراء كضريبة على المدخلات من الضريبة المحصلة على المخرجات حتى لا يحدث أيضاً ازدواج ضريبي.

ب- الحالات التي يجوز فيها الخصم:

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية بشيء من التفصيل بأن الخصم للضريبة على:

- المردودات من المبيعات وفقاً لثلاثة شروط.

- المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار.

- تعديل القيمة سواء تم تعديل القيمة بالزيادة أو النقصان وتم توضيح ذلك.

وحتى يكون تطبيق قواعد الخصم الضريبي صحيحاً يجب علينا أن نفرق أولاً بين ثلاثة أنواع من الضرائب المحصلة على المبيعات وهم كالآتي:

١- ضريبة على السلع العامة سواء عند شراء المكونات من الداخل أو الخارج

ثم الإنتاج أو بيع هذه المكونات كما هي أو بيع السلع أيضاً بدون إدخال أية تعديلات سواء كان البيع يتم عن طريق تجارة الجملة أو التجزئة.

٢- ضريبة مسددة على سلع تم إدراجها على سبيل الحصر بالجدول رقم (١).

٣- الضريبة المسددة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢).

ويجوز الخصم للبند رقم (١) فقط وذلك في الحالات الآتية:

١- للضريبة السابق تحميلها على المدخلات القابلة للخصم من سلع وسيطة في إنتاج السلع الخاضعة أو الضريبة المسددة على مواد التعبئة أو التغليف وكل ما يخص السلعة مباشرة بخلاف الضريبة على الخدمات تطبيقاً للائحة التنفيذية.

٢- للضريبة السابق تحميلها على ذات السلعة بدون أية إضافات (بغرض الاتجار).

٣- للضريبة السابق تحميلها على مردودات المبيعات.

٤- للضريبة السابق تحميلها على حالات تعديل القيمة البيعية.

٥- الضريبة على الآلات والمعدات أو قطع الغيار الخاصة بها.

ولتوضيح قواعد الخصم نطرح هذا المثال:

اشترى تاجر (أ) عدد ١٠ مكوى كهربائية بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وقام بسداد ضريبة مبيعات قدرها ٢٠٠ جنيه ثم قام ببيعهم بالكامل بمبلغ ٣٠٠٠ وقام بتحصيل ٣٠٠ جنيه كضريبة مبيعات وكان عدد الأجهزة المباعة للمشتري (س) عدد (٦) وللمشتري (ص) عدد (٤) وقد قام المشتري (س) برد عدد ١ للتاجر (أ) كما قام المشتري (ص) بتعديل القيمة ليكون سعر الشراء ٢٨٠ جنيه للوحدة وهذا التعديل مثبت بالدفاتر وتم إخطار التاجر (أ) به وتم الاتفاق عليه.

ما هي المعالجة الضريبية طبقاً لقواعد الخصم الضريبي في دفاتر التاجر (أ)؟

الضريبة القابلة للخصم وهي في حالتنا هذه الضريبة المسددة على أجهزة
المكاوى الكهربائية = ٢٠٠ جنيه

يحق للتاجر خصم هذا المبلغ من الضريبة المحصلة عند البيع.
كيفية حساب الضريبة المحصلة

جنيه

٣٠٠

عند البيع الضريبة التي تم تحصيلها

نظراً لوجود عدد (١) مكوى مردودات مبيعات وقد أجاز القانون هذا الخصم.

لذلك يتم خصم هذه الضريبة على المردودات من الضريبة المحصلة

(٣٠)

$$٣٠٠ \times ١ \text{ جنيه} \times ١٠\% = ٣٠$$

قيمة التخفيض من تعديل القيمة للمشتري (ص)

(٨)

$$٢٠ \times ٤ = ٨٠ \text{ جنيه} \times ١٠\%$$

٢٦٢

وبذلك تكون الضريبة المحصلة

(٢٠٠)

ويطرح منها الضريبة المسددة عند الشراء

٦٢

وعليه تكون الضريبة الواجبة السداد بالإقرارات

خصم الضريبة على السلع والخدمات المصدرة أو رد الضريبة:

ويتم ذلك بعد التأكد من:

* توافر أصول الفواتير الضريبية الموضح بها الضريبة المسددة على المدخلات أو المشتريات.

* أصل إذن الإفراج الجمركي أو شهادة الوارد مرفقاً بها أصل قسيمة التحصيل الجمركي وذلك إذا كانت السلعة مستوردة.

* أصل شهادات الصادر الجمركية من الجمرك المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقدم مقامها.

* ألا تكون السلعة مستعملة.

ج- سلع وخدمات لا ينطبق عليها قواعد الخصم:

١- السلع والخدمات بالجدولين رقمي ١، ٢، هذا وقد استثنى المشرع سلعة الدخان من عدم الخصم حيث تم تزييل الجدول بالعبارة التالية "تخصم

الضريبة المحصلة عن هذا الصنف في حالة دخوله في منتج محلي من الضريبة المستحقة على هذا المنتج المحلي الذي يدخل الصنف في تكوينه " وعليه فإن سلعة الدخان هي السلعة الوحيدة التي يحق خصم ما تم سداده في الجمارك عنها مما يحصل من ضريبة عند بيع هذا المنتج " السجائر على سبيل المثال .

٢- كذلك مدخلات السلع التي يتم محاسبتها بالاتفاقيات التحاسبية مثل الغزل والنسيج والأثاث ... الخ.

٣- مدخلات صناعة خامات ومستلزمات إنتاج الدواء المعفاة أو ذات السعر التحاسبي.

٤- المدخلات المستخدمة في تأدية خدمات التشغيل للغير.

٥- مدخلات السلع المعفاة أو المباعة إلى جهات معفاة (استثناء الجهات المبينة بالمادة ٢٩ / إعفاءات الدفاع والأمن القومي). ولازال الأمر أيضاً منظور أمام القضاء بخصوص عدم خصم الضريبة للجهات المعفاة لأن القانون أوضح ذلك بالنسبة للسلع المعفاة وليس الجهات المعفاة.

سادساً: الإعفاءات:

١- للاتفاقيات الدولية أو البترولية أو التعدينية المبرمة بين الحكومة المصرية والدول والمنظمات الأجنبية.

٢- للسلع المدرجة بقائمة الإعفاءات.

٣- للسفارات الأجنبية أو للدبلوماسيين بشرط الاعتماد من وزارة الخارجية.

٤- لذوي المكانة الدولية بقرار من وزير المالية.

٥- للعينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية.

٦- للهبات والتبرعات وما يستورد للأغراض العلمية بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص.

٧- لكافة السلع والخدمات لأغراض التسليح والأمن القومي.

ويشترط في هذه الإعفاءات أن تعتمد من الإدارة المختصة بالمصلحة.
ويمكننا من خلال نصوص القانون واللائحة التنفيذية والتعليمات المصلحية
تلخيص حقوق وواجبات كل من المسجل والمصلحة.

حقوق المسجل:

- ١- الحق في خصم الضريبة السابق سدادها عن المشتريات من الضريبة
المستحقة على مبيعاته.
- ٢- استرداد ضريبة المبيعات.
أ- عند التصدير.
ب- التي حصلت بالخطأ.
- ٣- التظلم خلال ٣٠ يوم من إرسال تعديل الإقرار، في حالة عدم التقدم
بالتظلم يعتبر التقدير نهائياً.
- ٤- طلب التصالح في حالة الوقوع في مخالفة.
- ٥- إطلاع على ملفه الضريبي وطلب صورة من تقرير الفحص.

واجباته:

- ١- وضع شهادة التسجيل في مكان ظاهر.
- ٢- إخطار المصلحة في حالة وجود تغيير في بيانات التسجيل.
- ٣- تحرير فاتورة ضريبة.
- ٤- إمساك الدفاتر والسجلات.
- ٥- تمكين مأمور الضرائب المختص من الفحص.

حقوق مصلحة الضرائب على المبيعات:

- ١- الفحص خلال ٣ سنوات من انتهاء السنة المالية وتعديل الإقرارات.
- ٢- الإطلاع والمعاينة.
- ٣- في حالة عدم أداء الضريبة تستحق ضريبة إضافية بواقع ٠,٠٠٥ .

واجباتها:

١- توضيح أسس التقدير التي استند عليها المأمور الفاحص وعدم التقدير الجزافي.

٢- الالتزام بزيارة واحدة للفحص وعدم تكرار الزيارات.

٣- الالتزام بعدم إعادة الفحص إلا إذا ظهرت مستندات لم تظهر بالفحص.

سابعاً: أهم النماذج:

نموذج ٣: شهادة التسجيل برقم تسجيل المنشأة ببداية تاريخ التسجيل بمصلحة الضرائب على المبيعات.

نموذج ٥: إخطار بإلغاء التسجيل ومن تاريخ ذلك الإخطار يتم التوقف عن تقديم الإقرارات وإذا لم يصدر قرار الإلغاء وبالتالي إرسال هذا الإخطار فعلى المسجل الاستمرار في تقديم الإقرارات.

نموذج ١٠: ويعتبر من أهم النماذج والذي يقر فيه المسجل بكافة معاملاته سواء كانت إيرادات أو مشتريات أيّاً كان نوعهما.

نموذج ١٤: وهو إخطار بتقدير ضريبة المبيعات للمسجل عند عدم تقديمه للإقرار الشهري.

نموذج ١٥: ويتم إرساله بعد فحص الشركة وهو ما يمثل التعديل الذي تراه المصلحة من وجهة نظرها ويحق للمسجل التظلم منه والاستمرار في الإجراءات التالية.

نموذج ١٦: بالضريبة الإضافية المستحقة على المسجل نتيجة التأخير في سداد المستحقات بواقع ٠,٠٠٥٪ عن كل أسبوع من الضريبة المستحقة.

ثامناً: العقوبات:

أ- أحكام المخالفة:

مادة (٤١)

"يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تتجاوز ٢٠٠٠ جنيه فضلاً عن الضريبة الإضافية في الحالات الآتية:

- ١- تأخر في تقديم الإقرار بما لا يجاوز ٦٠ يوم.
- ٢- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات إذ ظهر فيها زيادة لا تجاوز ١٠٪ ويعاقب بالتهرب إذا تم التجاوز.
- ٣- عدم إمساك سجلات ودفاتر محاسبية.
- ٤- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة بالمناطق والأسواق الحرة بما لا يجاوز ١٠٪ ويعاقب بالتهرب إذا ظهر التجاوز.
- ٥- عدم إخطار المصلحة بالتغيرات الواردة بطلب التسجيل.
- ٦- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم.

ب- أحكام التهرب:

مادة (٤٣)

" مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ... وإذا تعذر تقدير الضريبة قدرت المحكمة التعويض بما لا يجاوز خمسين ألف جنيه ... وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال "

مادة (٤٤)

يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة السابقة ما يلي:

- ١- عدم التقديم للتسجيل ...
- ٢- عدم الإقرار عن البيع ...
- ٣- خصم الضريبة دون وجه حق ...
- ٤- استرداد ضريبة دون وجه حق ...
- ٥- تقديم مستندات مزورة ...
- ٦- " تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات إذا ظهرت فيها زيادة تجاوز ١٠٪ عما ورد بالإقرار " ...

٧- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة تجاوز ١٠٪ ...

٨- عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته ...

٩- عدم إقرار المسجل ...

١٠- انقضاء ٦٠ يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الإقرار عنها وسدادها ...

١١- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة ...

تاسعاً: الإعداد للفحص الضريبي:

كان هناك الكثير من الاستفسارات بشأن ما هي المستندات والتحليلات المطلوبة عند فحص ضرائب المبيعات لذلك نرى بأنه يتعين الإعداد لهذا الفحص على الوجه الآتي:

١- تفرغ محتوى كافة الإقرارات

ويكون ذلك في شكل جدول موضحاً به كافة البيانات التي بالإقرارات وهي:

١- الفترة (الشهر) وتاريخ تقديم الإقرار.

٢- المبيعات التي تم الإقرار عنها سواء كانت خاضعة أو غير خاضعة أو معفاة، أو مبيعات مصدرة.

٣- المشتريات سواء مستوردة أو محلية.

٤- الضريبة المسددة وقسيمة السداد وتاريخها وذلك في حالة السداد أو يذكر إن كان الرصيد دائناً.

٢- تحليل المبيعات

يتم تحليل المبيعات بالميزانية سواء كانت خاضعة أو غير خاضعة أو إعفاء أو مبيعات مصدرة بحيث يكون كل بيان على حده مع توضيح أية إيرادات أخرى مدرجة بالميزانية سواء كانت عن فروق عمله أو عمولة توكيلات خارجية أو أي نوع من أنواع الإيرادات مع دراسة مدى خضوعها للضريبة.

ملحوظة (١):

أ- في حالة مبيعات الجيش والشرطة المعفاة:

لابد من توافر أصل شهادة الإعفاء التي تحصل عليها الشركة من الإدارة العامة للإعفاءات لصدور تعليمات بأنه في حالة عدم توافرها يتم مطالبة الشركات بها ضمن فروق الفحص في نموذج ١٥ على الرغم من توافر أصل شهادة الجيش بالشركة إلا أن هذا لا يكفي من وجهة نظر المصلحة حيث تصر على وجود أصل الشهادة الممنوحة منها.

ب- في حالة مبيعات التصدير:

عندما تكون الشركة هي المنفذة للتصدير فلا بد من توافر نموذج ١٣ باسمها حيث إن نموذج ١٣ هو النموذج الرسمي الدال على التصدير باسم الشركة المصدرة.

وعندما يكون التصدير تم عن طريق شركة أخرى لابد من توافر صور مستندات التصدير

حيث إن عدم توافر هذه المستندات - على الرغم من إتمام التصدير - سيجعل المأمورية تقوم بإخضاع هذه المبيعات للضريبة والمطالبة بها كفروق فحص بنموذج ١٥ .

ج- في حالة مبيعات الشركات المعفاة والسفارات:

حالياً وطبقاً لفتوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة لا يجوز خصم ضريبة المدخلات لمبيعات شركات البترول والسفارات ولازال الأمر معروض أمام القضاء حيث لم يفصل فيه نهائياً بعد، لذلك يجب حصر تلك الضريبة وسدادها في خانة التسويات بإقرار شهر ديسمبر لأن عدم سدادها سيعرض الشركة إلى سدادها كضريبة أصلية وتعويض أيضاً فضلاً عن الضريبة الإضافية علماً بأنه من الممكن رفع قضية بحق الشركة في خصم تلك المدخلات حتى بعد سدادها.

٣- تحليل المشتريات

١- يتم تحليل تكلفة المبيعات المدرجة بالميزانية أو ما يخصها من مصروفات مباشرة واردة بحساب المصروفات العمومية:

ويتم تقسيمها إلى مشتريات محلية أو مستوردة ويتم مطابقتها بما ورد بالإقرار وفي حالة وجود مشتريات لم يتم إدراجها بالإقرار يقدم إقرار معدل.

ملحوظة (٢):

يجب أن تكون كافة أصول مستندات الاستيراد وفواتير المشتريات المحلية متوفرة وليس صور لأن عدم توافرها قد يعرض الشركة إلى المطالبة بالضريبة عنها كفروق فحص.

٢- تحليل أي مصروفات أخرى أدرجت في تكلفة المبيعات مثل مواد التعبئة والتغليف ومصاريف الحملات الإعلانية وخلافه.

ملحوظة (٣):

قد يختار المأمور الفاحص بعض من فواتير المشتريات المحلية ويتم الاستيفاء عنها.

وفي أغلب الأحيان يطابق المأمور الرسائل الجمركية الواردة بالإقرارات بالبيان المرسل إليه من المنافذ الجمركية بكافة الرسائل التي تم استيرادها بمعرفة المسجل سواء كانت بغرض الاتجار أو ليست بغرض الاتجار.

٤- مطابقة الحسابات الختامية

١- يجب توضيح أسباب استبعادات أو إضافات الأصول والتأكد من سداد ضريبة المبيعات على الإضافات أو ما تم استبعاده وما إذا كانت الاستبعادات نتيجة تخريد أو بيع، وموقف الضريبة على المبيعات في كل حالة.

٢- تحليل الأرصدة الدائنة والمدينة والتأكد من صحتها وموقف الموردين والعملاء فيها.

٣- التأكيد من خضوع الدفعات المقدمة عن السلع العامة للضريبة وإنها أدرجت في جانب التسويات بالإقرار على أن يتم خصمها بعد ذلك عند إصدار الفواتير بها.

علمًا بأن الدفعات المقدمة عن الخدمات ذات الطبيعة المستمرة فهي غير خاضعة للضريبة مثال (خدمات المقاولات - الاتصالات التليفونية).

٤- تحليل حساب جاري الشركات الشقيقة، حيث يتم التأكد من سداد الضريبة المستحقة على المعاملات مع الشركات الشقيقة سواء كانت عن مشتريات أو مبيعات.

٥- ملاحظات عامة

أي تصرف بين الشركات الشقيقة لاسيما في نقل ملكية الأصول يعتبر من التصرفات القانونية لانفصال الذمة المالية لكل شركة ولأن كل منهما كيان مستقل حيث تعتبر هذه التصرفات في حكم البيع طبقاً للمادة (٦) من قانون ضريبة المبيعات كما أن الهدايا أو الاستخدامات الشخصية تخضع للضريبة طبقاً لما ورد بالمادة المذكورة.

هذا عرض عام لمجمل أعمال التحضير للفحص وقد يكون هناك خطوات أخرى ربما أكون قد تجاوزتها فأرجو إضافتها.

بعض التساؤلات

س: من هم المخاطبين بأحكام قانون ضريبة المبيعات وما هي المستندات المطلوب تقديمها للمصلحة؟

ج: أولاً: المنشآت المخاطبة بأحكام قانون ضريبة المبيعات هي:

١- كل منتج صناعي أو مورد خدمة بلغ أو جاوز إجمالي مبيعاته الخاضعة والمعفاة مبلغ وقدره ٥٤٠٠٠٠ جنيه.

٢- كل تاجر جملة أو تجزئة بلغ أو جاوز إجمالي مبيعاته الخاضعة والمعفاة مبلغ وقدره ١٥٠٠٠٠٠ جنيه.

٣- كافة المستوردين.

ملحوظة:

يجوز تسجيل المنشآت جوازياً لمن لا تتوافر فيه الشروط الموضحة سابقاً (وفي الأغلب يكتب إقراراً بموافقتة على التسجيل جوازياً).

ثانياً: المستندات المطلوب توافرها لتسجيل المنشأة:

- ١- البطاقة الضريبية.
- ٢- البطاقة الشخصية لصاحب المنشأة أو من له حق الإدارة.
- ٣- عقد الشركة بالنسبة لشركات الأشخاص أو قرار التأسيس.
- ٤- السجل التجاري.
- ٥- ترخيص مزاولة المهنة (إن وجد) مثل (البطاقة الاستيرادية، القيد في سجل اتحاد المقاولين ...).
- ٦- بيان بأسماء وعناوين الفروع أو المخازن والأنشطة الأخرى إن وجدت.
- ٧- عقد الإيجار أو التمليك.
- ٨- حضور صاحب المنشأة أو من يمثله قانوناً بموجب توكيل رسمي أو بتفويض معتمد بصحة التوقيع من البنك الذي يتعامل معه (في بعض الأحيان يعترض على التفويض).

ملحوظة:

- يجب أن تقدم أصول المستندات السابقة للإطلاع مع صورة منها للمأمورية.
- يتم تسجيل المنشآت بالمأموريات التابع لها المقر الرئيسي للإدارة والمثبت عنوانها بالمستندات.

ثالثاً: مستندات إلغاء التسجيل:

- ١- الإخطار بالتوقف النهائي عن ممارسة النشاط.
- ٢- ما يفيد تسليم البطاقة الضريبية إلى مصلحة الضرائب.
- ٣- تسليم البطاقة الاستيرادية أو إلغاء القيد بسجل اتحاد المقاولين أو ...

٤ - سداد كافة المستحقات على المنشأة (إن وجدت).

٥ - التقدم بطلب إلغاء التسجيل ومرفق به صور المستندات السابقة.

ملحوظة:

- بعد تقديم طلب إلغاء التسجيل يتم فحص الشركة حتى آخر فترة وفي حالة وجود فروق فحص لا بد من سدادها حتى يتم إلغاء التسجيل.
- هناك حالات لا يتم التوقف النهائي عن النشاط ولكن يتم تغيير الشكل القانوني وبالتالي تأخذ المنشأة بطاقة ضريبية جديدة وعليه رقم تسجيل جديد، وبناء على ذلك يحق للمنشأة التسجيل بالرقم الجديد والتقدم بطلب لإلغاء تسجيل الرقم السابق.

رابعاً: مستندات رد الضريبة:

- ١ - أصل فواتير الشراء المطلوب رد الضريبة عنها (فواتير المشتريات المحلية - شهادات الإفراج عن رسائل الاستيراد) والتي يجب أن تكون واضحة وأيضاً إيصال سداد الضريبة لشهادات الإفراج.
- ٢ - أصل نموذج ١٣ جمارك - الدال على التصدير - المعتمد من الجمارك والخاص بضرائب المبيعات.
- ٣ - أصل بوليصة الشحن.
- ٤ - صورة فاتورة البيع المعتمدة من جمرك الصادر.
- ٥ - إقرار بعدم استرداد ضريبة المبيعات من قبل.
- ٦ - بيان بكيفية حساب ضريبة المبيعات المطلوب استردادها.
- ٧ - التقدم بطلب إلى المأمورية المختصة المسجل بها المنشأة أو التابع لها المصدر لاسترداد الضريبة ومرفق بها أصل وصورتين لتلك المستندات.

ملحوظة:

يجب أن تكون السلع المصدرة والمطلوب استرداد الضريبة عنها جديدة ولم يسبق استعمالها.

س: هل يحق للمنشآت تعديل الإقرارات وما هي وقائع التهرب؟
ج: صدرت في ٢٦ / ١ / ٢٠٠٤ تعليمات من رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات رقم ٣ لسنة ٢٠٠٤ الآتي نصها:
" إلحاقاً للتعليمات الصادرة في ٣١ / ٥ / ١٩٩٥ بشأن جواز قيام المسجل أو من يمثله قانوناً التقدم من تلقاء نفسه بطلب تصحيح أية بيانات خاصة بإقراره الضريبي عن فترة سابقة.

يراعى في ضوء أحكام المادة ٤٤ من القانون ١١ لسنة ٩١ الآتي:
- ألا تتجاوز الضريبة المقر عنها بالإقرار المعدل عن ١٠٪ عما ورد بالإقرار السابق تقديمه.

- ألا تزيد فترة تقديم الإقرار المعدل عن الستين يوم التالية لمهلة تقديم الإقرار الأصلي " .

ويتضح من هذه التعليمات أن أي تعديل للإقرار المقدم من المسجل يجاوز ١٠٪ يصبح هذا التعديل - المبلغ الذي يتجاوز ١٠٪ مطالب بسداده - وفضلاً عنه الضريبة الإضافية وتعويض مثل هذا التعديل عن طريق تحرير محضر تهرب بهذه الواقعة وإن لم يتم المسجل بالسداد سيتم إحالة المستندات - محضر المواجهة وصورة هذا الإقرار المعدل أو خطاب المسجل بتصحيح بيان الإقرار - إلى وزير المالية لأخذ موافقة بإحالة الموضوع إلى نيابة مكافحة التهرب لاستكمال باقي الإجراءات القانونية.

والتساؤل الذي يفرض نفسه هل هذه التعليمات تتفق مع صحيح القانون؟ وللإجابة على هذا التساؤل لابد من توضيح ما ورد بشأن تقديم الإقرار سواء كان ذلك في القانون أو اللائحة التنفيذية.

أولاً: قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ٩١ وتعديلاته:

ورد بالمادة (١٦) " على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة فيما عدا سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون

يقدم الإقرار خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة، ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاقتضاء.

- كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة.

- وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية.

وبتنفيذ هذه المادة يتعين على كل مسجل:

١- تقديم الإقرارات بصفة عامة خلال شهرين من انتهاء شهر المحاسبة.

٢- هذه الإقرارات تقدم حتى ولو لم تكن هناك مبيعات أو مشتريات.

٣- إقرار سلع الجدول (رقم ١) يقدم خلال ٣٠ يوماً - ٣٠ يوم وليس شهراً - بعد انتهاء شهر المحاسبة مثال إقرار شهر ديسمبر يقدم حتى يوم ٣٠ من شهر يناير الذي يليه وليس يوم ٣١ من شهر يناير.

٤- في حالة عدم تقديم الإقرار يحق للمصلحة تقدير الضريبة.

كما ورد بالمادة (٣٢) من ذات القانون ١١ "على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي ذات الموعد المنصوص عليه في المادة (١٦) وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية".

ثانياً: ما ورد في اللائحة التنفيذية:

صدر قرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ باللائحة التنفيذية حيث ورد بالمادة (١١) أنه: "على كل مسجل أن يقدم إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة لها على النموذج رقم (١٠) ض.ع. م المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاء كل فترة ضريبة مقترناً بسداد الضريبة وفقاً لأحكام المادة (٣٢) من القانون، على أنه إذا وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار وتسديد الضريبة عطلة رسمية ينعقد أول يوم عمل تالي للعطلة متمماً لهذه المدة ...".

إن ما أضافته هذه المادة هو تعجيل تقديم إقرار شهر إبريل من كل عام حيث يقدم في موعد أقصاه ٦/١٥ .

كما يحق للمسجل في حالة وجود أجازة رسمية لأخر يوم في الشهر التقدم بالإقرار في أول يوم بعد هذه الأجازة على أنه لو تجاوز المسجل تقديم هذا الإقرار في اليوم التالي بعد أول يوم عمل أصبح بذلك مخالفاً ويطبق عليه أحكام المادة (٤١) من القانون.

ثالثاً: أحكام التهرب:

كما ورد في البند ثامناً ص ١٤، ١٥ فإننا نجد أن المادة (٤٤) تخاطب:

١- المسجل الذي لا يقر عن المبيعات أو المشتريات متعمداً ذلك - كما هو واضح بالمسلسل رقم ٢، ٨، ٩، ١٠، ١١ .

٢- المسجل الذي يتعمد الخطأ في بياناته وذلك بالمسلسل رقم ٣، ٤، ٥، ٦، ٧ .
ومن المعروف أن كلمة تهرب تخاطب المسجل الذي لا يقر أو الذي يخفي بيانات أو الذي يتعمد الخطأ أو الذي يتوافر فيه الركن المادي والمعنوي لاعتبار تلك التصرفات تهرباً ومن غير المقبول على الإطلاق أن يتقدم المسجل من تلقاء نفسه بتصحيح خطأ ويفاجأ تطبيقاً لتعليمات رئيس المصلحة رقم ٣ لسنة ٢٠٠٤ بأنه متهم بالتهرب وعليه فإن هذه التعليمات بهذا التطبيق يجانبها الصواب ودليلنا على ذلك ما جاء بالمادة ٤١ من ذات القانون وهو أن التأخر في تقديم الإقرار بما لا يجاوز ستين يوماً يعد مخالفة.

فهل الأفضل للشركة أن تتأخر عن تقديم الإقرار بالكامل حين تحصيل ضريبة كافة المبيعات ثم بعد ذلك تتقدم بالإقرار عن كافة مبيعاتها خلال فترة المخالفة ويطبق عليها المادة ٤١ أم أن تتقدم بإقرار المبيعات التي قامت بتحصيل الضريبة عنها ثم بعد ذلك بعد تحصيل الضريبة عن باقي المبيعات تتقدم بإقرار معدل أو تصحيح للبيانات السابق تقديمها وأيضاً في فترة المخالفة !!!

مثال توضيحي:

قامت شركة " يوسف للمقاولات " باستصدار عدد ٣ مستخلصات الأول

عن أعمال كهربوميكانيكية (يوجد مقاول باطن) لوزارة الصحة بمبلغ مليون جنيه والثاني عن أعمال مدنية لوزارة الصناعة بمبلغ مليون جنيه وعن أعمال مرافق وطرق لوزارة النقل (لا يوجد مقاول باطن) بمبلغ مليون جنيه وذلك في ٢٠/١٢/٢٠٠٣ وقام الاستشاري باعتماد هذه المستخلصات في ٥/١/٢٠٠٤ .

علمًا بأن وزارة الصحة ووزارة الصناعة قامت بسداد المستحقات في ٢٨/٣/٢٠٠٤ وقامت وزارة النقل بسداد المستحقات في ٢/٤/٢٠٠٤ فما هي المعالجة الصحيحة لسداد ضريبة المبيعات بالإقرارات؟؟

الإجابة:

الضريبة المستحقة:

الأول = ١,٠٠٠,٠٠٠ × ٢٪ = ٢٠,٠٠٠ ويستحق سداده في موعد أقصاه ٣١/٣/٢٠٠٤

الثاني = ١,٠٠٠,٠٠٠ × ٢,٩٪ = ٢٩,٠٠٠ ويستحق سداده في موعد أقصاه ٣١/٣/٢٠٠٤

الثالث = ١,٠٠٠,٠٠٠ × ٢٪ = ٢٠,٠٠٠ ويستحق سداده في موعد أقصاه ٣١/٣/٢٠٠٤

طبقًا لأحكام القانون يجب سداد هذه الضريبة بإقرار شهر يناير في موعد أقصاه ٣١/٣/٢٠٠٤، ولكن نظرًا لعدم تحصيل الشركة للمستخلص الثالث فهناك حلان:

الحل الأول:

عدم الإقرار عن هذه الإيرادات وعدم سداد الضريبة المستحقة حتى ٣١/٣/٢٠٠٤ ويحق للشركة الإقرار عنها خلال الشهرين التاليين بعد فترة السماح أي حتى ٣١/٥/٢٠٠٤ وتعتبر هنا مخالفة فقط حيث يتم تحرير محضر مخالفة وتسدد الغرامة بحدها الأدنى ١٠٠ جنيه أو حدها الأقصى ٢,٠٠٠ جنيه فضلًا عن الضريبة الإضافية.

الحل الثاني:

الإقرار عن المستخلص الأول والثاني في شهر يناير في ميعاده القانوني وتوريد الضريبة المستحق وقدرها ٤٩,٠٠٠ جنيه في موعد أقصاه ٢٠٠٤/٣/٣١ ثم التقدم بتعديل هذا الإقرار عن شهر يناير في الشهر الذي يليه وسداد الضريبة المستحقة المتبقية وقدرها ٢٠,٠٠٠ جنيه فضلاً عن الضريبة الإضافية في موعد أقصاه ٢٠٠٤/٥/٣١ .

وطبقاً لتعليمات المصلحة رقم ٣ لسنة ٢٠٠٤ فسيختار المسجلين الحل الأول لأنه إذا تم اختيار الحل الثاني لأصبحوا متهمين بالتهرب - محضر تهرب وسداد مثل الضريبة (تعويض) والضريبة الإضافية - وهناك احتمالات تكرار ذلك وهذا الاحتمال قائماً ففي هذا التكرار احتمال توقيع عقوبة أشد كما جاء بنص القانون.

فكيف تكون الحالة واحدة وتعالج بذات القانون بمعالجتين مختلفتين مرة متهمة بالتهرب وأخرى متهمة بالمخالفة !!! لذلك نرى أن هذه التعليمات لا تتفق مع صحيح القانون ومع ذلك يجب مراعاة تقديم الإقرارات في المواعيد القانونية تجنباً للتعرض لأي مشكلات قد تسيء إلى المسجلين.

- ثانياً -
من استفسارات الزملاء

إعداد
الأستاذ/ عبد العزيز أحمد فتوح

السؤال الأول

قام أحد الأشخاص الطبيعيين الذين لا يزاولون نشاطاً تجارياً بتقديم قرض إلى إحدى الشركات وقامت الشركة بقبول هذا القرض بدفاترها ومضت مدة طويلة لم تقم الشركة بسداد هذا القرض - كما لم يطالب به الدائن.
والسؤال المطروح - متى يسقط حق الدائن في المطالبة بهذا القرض، وما مصير هذا القرض بالنسبة للشركة في حالة سقوط حق الدائن في المطالبة به؟

الدراسة والرأي

النصوص القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة:

(١) تنص المادة (٣) من قانون التجارة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ على:

"إذا كان العقد تجارياً بالنسبة إلى أحد طرفيه، فلا تسري أحكام القانون التجاري إلا على التزامات هذا الطرف وحده، وتسري على التزامات الطرف الآخر أحكام القانون المدني ما لم ينص القانون على غير ذلك".

(٢) تنص المادة (٨) من القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ على:

"١- الأعمال التي يقوم بها التاجر لشؤون تتعلق بتجارته تعد أعمالاً تجارية.

٢- كل عمل يقوم به التاجر يعد متعلقاً بتجارته ما لم يثبت غير ذلك".

(٣) تنص المادة رقم (٢٧) من القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ على:

"القيود التي تدون في الدفاتر التجارية من قبل مستخدم التاجر المأذونين في ذلك، تعتبر في حكم القيود التي يدونها التاجر بنفسه، ويفترض فيها أنها دونت بعلمه إلا إذا أقام الدليل على خلاف ذلك".

(٤) تنص المادة (٥٠) من القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ على:

"تعتبر تجارية القروض التي يعقدها التاجر لشؤون تتعلق بأعماله التجارية".

(٥) تنص المادة (٦٨) من القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ على:
" تتقدم الدعاوى الناشئة عن التزامات التجار قبل بعضهم البعض والمتعلقة
بمعاملاتهم التجارية بمضي سبع سنوات من تاريخ حلول ميعاد الوفاء بالالتزام
إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك وكذلك تسقط بمضي عشر سنوات
الأحكام النهائية الصادرة في تلك الدعاوى ".

(٦) تنص المادة (٧٠) من القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ على:
" تكون البيانات الواردة بالدفاتر حجة على صاحبها. ومع ذلك لا يجوز لمن
يريد أن يستخلص من هذه الدفاتر المطابقة لأحكام القانون دليلاً لنفسه أن
يجزئ ما ورد بها من بيانات ".

(٧) تقضي المادة (٣٧٤) من القانون رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨ بإصدار
القانون المدني بأن:

" يتقدم الالتزام بانقضاء خمس عشر سنة فيما عدا الحالات التي ورد عنها
نص خاص في القانون.

(٨) تنص المادة رقم (١٤٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن
الضريبة على الدخل على:

" تؤول إلى الخزنة العامة جميع المبالغ والقيم المالية التي سقط حق
أصحابها فيها بالتقدم بحكم بات وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد:

١- الأرباح والعوائد الناتجة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون قد
أصدرته أي شركة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة.

٢- الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة
بالشركات أو الهيئات أو الجهات المذكورة.

٣- ودائع الأوراق المالية وبصفة عامة كل ما يكون مطلوباً من تلك الأوراق
لدى البنوك وغيرها من المنشآت التي تتلقى مثل هذه الأوراق على سبيل
الوديعة أو لأي سبب آخر.

٤- كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين لأي سبب كان إلى أي شركة مساهمة أو
هيئة أو جهة عامة أو خاصة.

وتلتزم الشركات والبنوك والمنشآت والهيئات وغيرها من الجهات المنصوص عليها في هذه المادة بأن توافي المصلحة في ميعاد لا يجاوز آخر مارس من كل سنة ببيان عن جميع الأموال والقيم التي لحقها التقادم خلال السنة السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقاً لهذه المادة وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزنة العامة خلال الثلاثين يوماً التالية لتقديم هذا البيان".

ومن العرض السابق نرى الآتي:

- ١- يعتبر القرض الذي قدمه الشخص الطبيعي الذي لا يزاول أي نشاط تجاري إلى الشركة عملاً تجارياً (مادة ٥٠ من القانون ١٧ لسنة ١٩٩٩).
- ٢- يثبت هذا القرض في ذمة الشركة بمجرد قيده بدفاتر الشركة (مادة ٢٧ من القانون ١٧ لسنة ١٩٩٩).
- ٣- حيث أن المقرض شخص طبيعي لا يزاول أي نشاطاً تجارياً فيعتبر غير تاجر طبقاً لأحكام القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ ويسقط حقه في المطالبة بالقرض بمضي خمسة عشر سنة من تاريخ استحقاق القرض (مادة ٣ من القانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ ومادة (٣٧٤) من القانون المدني).
- ٤- إذا سقط حق المقرض في استئداء قرضه فيؤول قيمة هذا القرض إلى الشركة لا إلى الخزنة العامة لأن الشركة ليست من الجهات المخاطبة بالمادة (١٤٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- ٥- سقوط حق المقرض في استئداء قرضه - لا يمنع الشركة المقترضة أن أرادت بحض إرادتها من الوفاء بالقرض إلى المقرض أو ورثته إذا كان قد توفي.

السؤال الثاني

أرسل إلينا أحد الزملاء والمحاسبين السؤال الآتي:
منشأة فردية خاضعة لأحكام القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ وهي في فترة
الإعفاء الضريبي لمدة عشر سنوات وتاريخ بدء النشاط ١/٦/٢٠٠٨ .
والسؤال المطروح هو في حالة نقل النشاط إلى عنوان آخر وتم بيع الأرض
وما عليها من إنشاءات - هل يتم احتساب أرباح رأسمالية على القيمة البيعية
للمكان أم تخضع عملية البيع لضريبة التصرفات العقارية بواقع ٥,٢٪؟

الدراسة والرأي

مقدمة:

من السؤال المطروح يتضح أن المنشأة الفردية الخاضعة لأحكام القانون رقم
(٨) لسنة ١٩٩٧ تتمتع بالإعفاء الضريبي طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة
الثالثة من مواد إصدار القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على
الدخل والتي تنص على:

" أما الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقاً لأحكام القانون المشار إليه
(٨/١٩٩٧) ولم تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون
(٩/٦/٢٠٠٥) فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقررة بذلك القانون
(٨/١٩٩٧) أن تبدأ مزاوله نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث
سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون (٩/٦/٢٠٠٥).

وتنقسم الإجابة على السؤال المطروح في ثلاث نقاط كالاتي:

أولاً: مدى جواز نقل المشروع من مكان لآخر وبيعه.

يجب على صاحب المنشأة الفردية الخاضعة لأحكام القانون رقم (٨) لسنة
١٩٩٧ عند نقل النشاط إلى مكان آخر وبيع الأرض المقام عليها النشاط - أن

يأخذ موافقة الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة أولاً، وإلا تعرض للعقوبات الواردة في المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ والتي تنص على:

"لمجلس إدارة الهيئة في حالة مخالفة المشروع لأحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ولائحته التنفيذية أو عدم الالتزام بالشروط والضوابط المقررة اتخاذ أيًا من الإجراءات التالية بعد التحقق من ارتكاب المشروع للمخالفة وفقاً لطبيعتها وجسامتها ومدى الأضرار الناتجة عنها:

أ- إيقاف تمتع المشروع بالضمانات والحوافز.

ب- تقصير مدة تمتع المشروع بالضمانات والحوافز.

ج- إنهاء تمتع المشروع بالضمانات والحوافز مع ما يترتب على ذلك من آثار بالنسبة للقرارات والتراخيص الصادرة للمشروع.

ثانياً: مدى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع المكان المقام عليه المشروع للضريبة.

١- تنص المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على

الدخل على:

"تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١، ٢، ٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم".

ملاحظة:

الأصول الواردة بالبند ١، ٢، ٤ من المادة ٢٥/٩١/٢٠٠٥ هي:

أ- شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

ب- الأصول المعنوية.

ج- الأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات.

٢- تنص المادة (١٦) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ على:

"تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي ... وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط".

٣- قضت محكمة النقض في القضية رقم (١٦) لسنة ٢٤ ق بجلسة ١٢/٣/١٩٥٩ بأن الربح الذي يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو الربح الصافي الناتج عن قيام المنشأة بنشاطها أو التنازل عن عنصر من أصولها أثناء قيام المنشأة أو عند إنهاء عملها.

* من النصوص القانونية السابقة - يتضح أن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أرض المنشأة وما عليها من إنشاءات تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي والمعفاة منها المنشأة طبقاً لنص المادة (١٦) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ والساري مفعولها على المنشأة.

ثالثاً: مدى خضوع بيع أرض المنشأة للضريبة على التصرفات العقارية

تفرض ضريبة بسعر ٥, ٢٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن وذلك طبقاً للمادة (٤٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل وعلى ذلك يخضع العقار الذي باعته المنشأة للضريبة على التصرفات العقارية بواقع ٥, ٢٪ من ثمن البيع.

السؤال الثالث

أرسل إلينا أحد زملاء المحاسبين الاستفسار الآتي:
برجاء الإفادة عن قيام شريك بشركة تضامن بالتخارج من الشركة والحصول على فرع من فروع الشركة مقابل نصيبه في رأسمال الشركة. ونود الاستفسار عن مدى خضوع هذا الإجراء والأرباح الرأسمالية الناتجة عن التخارج للضريبة طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. علماً بأن الشريك المتخارج شخص اعتباري (شركة مساهمة مصرية).

الدراسة والرأي

النصوص القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة:

١- تنص المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل والواردة بالباب الثالث (النشاط التجاري والصناعي) من الكتاب الثاني (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين) على:
" تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١، ٢، ٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم. ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه " .

٢- تنص المادة رقم (٥١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على:

"يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة (الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالبواب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون - وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب".

٣- تنص المادة (٥٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على:

"في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر، لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وتحويل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.

٢- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.

وعلى ضوء ما تقدم فإننا نرى الآتي:

١- شركة التضامن (موضوع التساؤل) من بين الشركاء المتضامنون بها شركة مساهمة مصرية قائمة وقت الانضمام كشريك متضامن وقد أرادت هذه الشركة المساهمة القائمة فعلاً التخرج من الشركة في مقابل حصولها على فرع شركة التضامن.

٢- المفروض أن عملية تخرج الشريك المتضامن (الشركة المساهمة) يستلزم إعادة تقييم أصول وخصوم شركة التضامن لتحديد نصيب الشريك المتخرج وسوف ينتج عن إعادة التقييم هذه أرباح أو خسائر رأسمالية تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٣- استثنى القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٥٣) منه خضوع الأرباح

أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بشروط معينة وردت في المادة المذكورة واعتبر حالات الاندماج بين الشركات وحالات تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين من ضمن حالات تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.

٤- لا تنطبق أحكام المادة (٥٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على حالة خروج الشركة المساهمة كشريك متضامن من شركة التضامن لأن الشركة المساهمة موجودة قبل الانضمام إلى شركة التضامن كشريك بها ولا يؤدي خروجها من شركة التضامن إلى وجود كيان قانوني جديد لم يكن موجوداً من قبل.

وبذلك لا يعتبر خروج الشركة المساهمة كشريك متضامن في شركة التضامن تقسيماً لشركة التضامن ويتبع ذلك عدم انطباق أحكام المادة (٥٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على هذا التخارج.

٥- لم يرد في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعالجة الضريبية لخروج شريك من شركة أشخاص على عكس ما كان متبعاً في القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وسابقة القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ حيث أنه في تلك القوانين كانت ترتبط الضريبة باسم الشريك المتضامن ويعتبر مسؤولاً عنها. أما في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فترتبط الضريبة باسم الشركة ولا علاقة للشريك المتضامن بها.

٦- تسري أحكام القانون رقم (١٢١) لسنة ١٩٤٨ بإصدار القانون المدني - الفصل الرابع من الباب السادس من القانون في المواد من رقم ٥٠٧ إلى ٥٣٧ على شركات الأشخاص من حيث التكوين والحل والتصفية وخروج شريك.

وعلى ضوء هذه المواد فإننا نرى لتحقيق رغبة الشركة المساهمة كشريك متضامن في شركة التضامن من التخارج من الشركة والاستقلال بأحد فروعها

إتباع الآتي:

أ- يتم حل شركة التضامن وتظل شخصية الشركة قائمة بالقدر اللازم للتصفية وذلك إلى أن تنتهي هذه التصفية.

ب- يقوم بالتصفية إما جميع الشركاء وإما مصفي واحد أو أكثر تعينه أغلبية الشركاء، وإذا لم يتفق الشركاء على تعيين مصفي - يتولى القاضي تعيينه بناء على طلب أحدهم.

ج- يتولى المصفي بيع أصول الشركة بالسعر العادل وتقوم الشركة المساهمة باعتبارها شريك متضامن بشراء الأصول الخاصة بالفرع الذي يريد الاستيلاء عليه. وإذا لم يتم البيع بالسعر العادل أو المحايد يكون لمصلحة الضرائب تحديد البيع على أساس هذا السعر.

ويقوم باقي الشركاء المتضامنون بشراء باقي أصول الشركة إن أرادوا تكوين شركة جديدة.

د- وبذلك فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول الشركة سوف تخضع للضريبة عند تصفية الشركة.

السؤال الرابع

قام أحد البنوك المصرية ببيع عقار كان قد قدمه إليه احد عملائه المدينين ضماناً لقرض حصل عليه من البنك - وقد قامت مأمورية الضرائب المختصة بمطالبة البنك بضريبة تصرفات عقارية بواقع ٥, ٢٪ من قيمة العقار المباع، ويسأل البنك عن مدى قانونية هذا الإجراء؟

الدراسة والرأي

(١) تنص المادة (٤٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل على:

"تفرض ضريبة بسعر ٥, ٢٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً للعقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو الغير.

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

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

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجير

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

(٢) يستفاد مما جاء بالبند السابق أن ضريبة التصرفات العقارية يخضع لها التصرفات التي تتم من الأشخاص الطبيعية فقط دون الأشخاص الاعتبارية بمعنى أن الأشخاص الاعتبارية الوارد ذكرهم في المادة (٤٨) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لا تسري على تصرفاتهم في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كرو دون المدينة ضريبة التصرفات العقارية.

وذلك لأن المادة (٤٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ (وهي مادة الخضوع) قد وردت ضمن الكتاب الثاني من قانون الضريبة على الدخل وهو خاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بينما الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وأحكامها قد وردت في الكتاب الثالث من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتبدأ مواد هذا الكتاب من المادة رقم (٤٧) وما بعدها.

(٣) أن العقار الذي قام البنك ببيعه يخص شخص طبيعي وهو ملك له وكان قد قدمه إلى البنك كضمان لقرض أو عملية بنكية تحتاج إلى ضمان وقد قام البنك ببيع هذا العقار نيابة عن مالكة وبموجب تفويض منه لاستيفاء دين البنك وهذا لا ينفي ملكية الشخص الطبيعي للعقار المباع وأن ما قام به البنك من بيع للعقار كان نيابة عن مالكة.

وعلى هذا الأساس يخضع بيع العقار للضريبة على التصرفات العقارية بواقع ٥, ٢٪ من ثمن بيع العقار على أساس أن مالك العقار شخص طبيعي وعلى البنك توريد قيمة الضريبة العقارية إلى مأمورية الضرائب المختصة واستثناء دينه من باقي ثمن العقار.

ثالثاً

الأحكام والمبادئ القانونية

إعداد

(الأستاذ / عبدالعزيز أحمد فتوح)

الأحكام القضائية والمبادئ القانونية

الحكم الأول

عدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ قبل تعديله بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ فيما تضمنه من تخويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل.

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد الثالث عشر من نوفمبر سنة ٢٠١١ م.
الموافق السابع عشر من ذي الحجة سنة ١٤٣٢ هـ.
برئاسة السيد المستشار/ فاروق أحمد سلطان.....رئيس المحكمة
وعضوية السادة المستشارين: عدلي محمود منصور ومحمد خير طه وسعيد
مرعي عمرو وتهاني محمد الجبالي وبولس فهمي إسكندر ومحمود محمد
غنيم.....نواب رئيس المحكمة
وحضور السيد المستشار/ حاتم محمد بجاتو.....رئيس هيئة المفوضين
وحضور السيد/ محمد ناجي عبد السميع.....أمين السر

أصدرت الحكم الآتي:

في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١١٣ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية".

المقامة من:

السيد/ نسيم جوزيف فرنسيس.

ضد:

- ١- السيد رئيس الجمهورية.
- ٢- السيد رئيس مجلس الوزراء.
- ٣- السيد وزير المالية.
- ٤- السيد رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات.

الإجراءات

بتاريخ الثاني والعشرين من يونيو سنة ٢٠٠٦، أقام المدعي هذه الدعوى بإيداع صحيفتها قلم كتاب المحكمة الدستورية العليا، طلباً للحكم بعدم دستورية نص المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، فيما تضمنه من تفويض وزير المالية مد ميعاد تعديل الإقرار الضريبي، وسقوط قراري وزير المالية رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١ و١٤٣ لسنة ١٩٩٢. وقدمت هيئة قضايا الدولة أربع مذكرات بدفاعها، طلبت فيها الحكم برفض الدعوى.

وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين ثلاثة تقارير برأيها. ونظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة، وقررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة.

حيث إن الوقائع - على ما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تتحصل في أن المدعي كان قد تم تسجيله لدى مصلحة الضرائب على المبيعات بالإسكندرية عن نشاطه في بيع الذهب، وقام بتقديم إقراراته الضريبية عن المدة من شهر سبتمبر سنة ٢٠٠٢ إلى شهر ديسمبر سنة ٢٠٠٤، وسدد ضريبة المبيعات المستحقة من واقع تلك الإقرارات. وبتاريخ ٢١ / ١١ / ٢٠٠٥، أخطرت مصلحة الضرائب بالنموذج (١٥ ضرائب عامة مبيعات)، وطالبت بسداد مبلغ (٤٤, ٧١١٠) جنيه، فروق ضريبة المبيعات المستحقة على نشاطه خلال المدة المشار إليها، بعد التعديلات التي أدخلتها المصلحة على إقراراته الضريبية، كما طالبت بسداد الضريبة الإضافية على النحو المقرر قانوناً. فتظلم المدعي من تلك المطالبة، ثم طلب إحالة الأمر إلى لجان التوفيق بالمصلحة، والتي أصدرت قرارها بتاريخ ١٩ / ٣ / ٢٠٠٦ بعدم اختصاصها بنظر الطلب، فأقام المدعي الدعوى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٦ مدني جزئي، أمام محكمة العطارين بالإسكندرية، بطلب الحكم ببراءة ذمته من المبلغ المالي محل المطالبة، وبطلان إخطاره بالنماذج الضريبية، وحال نظر الدعوى، دفع بعدم دستورية المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع، وصرحت له بإقامة الدعوى الدستورية، فقد أقام الدعوى الماثلة.

وحيث أن نص المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، مقروءاً في ضوء الحكم الصادر من هذه المحكمة بجلسته ٦ / ١ / ٢٠٠١ في القضية رقم ٦٥ لسنة ١٨ قضائية "دستورية" كان يقضي بأن "للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة، ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة.

وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليم

الإخطار.

وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدد بقرار من الوزير. ويعتبر تقديم المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم خلال المواعيد المشار إليها". واستناداً لنص الفقرة الثالثة من النص المتقدم، فقد أصدر وزير المالية قراره رقم ٢٣١ لسنة ١٩٩١، بمد مدة الستين يوماً التي يجوز فيها للمصلحة تعديل الإقرار المقدم من المسجل، إلى مدة سنة، ثم أصدر قراره رقم ١٤٣ لسنة ١٩٩٢ بمد هذه المدة إلى ثلاث سنوات.

وحيث إن المصلحة الشخصية المباشرة في الدعوى الدستورية، وهي شرط لقبولها، مناطها - وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية، وذلك بأن يؤثر الحكم في المسألة الدستورية على الطلبات المرتبطة بها والمطروحة على محكمة الموضوع. ويتحدد مفهوم هذا الشرط باجتماع شرطين، أولهما: أن يقيم المدعي - في الحدود التي اختصم فيها النص المطعون عليه - الدليل على أن ضرراً واقعياً قد لحق به، وليس ضرراً متوهماً أو نظرياً أو مجهولاً، ثانيهما: أن يكون مرد الأمر في هذا الضرر إلى النص التشريعي المطعون عليه.

متى كان ما تقدم، وكانت رحي النزاع في الدعوى الموضوعية تدور حول مدى أحقية المدعي في طلب الحكم ببراءة ذمته من فروق مبلغ ضريبة المبيعات، وما يستحق من ضريبة إضافية، التي تطالبه مصلحة الضرائب بسدادها عن نشاطه في بيع الذهب، خلال المدة من سبتمبر سنة ٢٠٠٢ إلى ديسمبر سنة ٢٠٠٤، وفقاً للتعديلات التي أجرتها على إقراراته، بعد انقضاء مدة الستين يوماً المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه، قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، تأسيساً على أن تلك المدة، تم مدّها إلى ثلاث سنوات بموجب قرار وزير المالية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٩٢، الذي صدر استناداً للفقرة الثالثة من النص ذاته، وترتيباً على ذلك فإن الفصل في دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة المذكورة، سوف

يرتب انعكاساً على الطلبات المطروحة على محكمة الموضوع، ومن ثم تتوافر للمدعي مصلحة شخصية ومباشرة في الطعن بعدم دستوريته. ويتحدد نطاق الدعوى الماثلة فيما تضمنه هذا النص من تخويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل، ولا يمتد إلى باقي أجزاء المادة المذكورة.

وحيث إن المدعي ينعي على النص المطعون عليه - محدداً نطاقاً على النحو المتقدم - أنه إذ ناط بوزير المالية مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار الضريبي المقدم من المسجل، فإنه يكون قد خوله سلطة تعديل ميعاد يتعلق بقواعد ربط الضريبة، التي لا يجوز تنظيمها إلا بقانون، وذلك بالمخالفة لأحكام المواد ٣٨ و٨٦ و١١٩ و١٢٠ من دستور سنة ١٩٧١ .

وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن " حماية هذه المحكمة للدستور، إنما تنصرف إلى الدستور القائم، إلا أنه إذا كان هذا الدستور ليس ذا أثر رجعي، فإنه يتعين إعمال أحكام الدستور السابق الذي صدر القانون المطعون عليه في ظل العمل بأحكامه، طالما أن هذا القانون قد عمل بمقتضاه إلى أن تم إلغاؤه أو استبدال نص آخر به خلال مدة سريان ذلك الدستور ". متى كان ذلك، وكان نص الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه (النص المطعون عليه)، قد تم تعديله بموجب القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، قبل نفاذ الإعلان الدستوري الصادر بتاريخ ٣٠ مارس سنة ٢٠١١ بعدة سنوات، ومن ثم فإنه لا يمكن الاحتكام إلى ما ورد بأحكام ذلك الإعلان الدستوري فيما يتعلق بالنص المطعون عليه، وإنما يتعين الاحتكام بشأنه إلى ما ورد بدستور سنة ١٩٧١، الذي صدر القانون المشتمل على النص المطعون عليه في ظل العمل بأحكامه، وتم العمل بذلك النص إلى أن تم استبدال نص آخر به، خلال مدة سريان ذلك الدستور.

وحيث إن المادة (٨٦) من دستور سنة ١٩٧١ نصت على أن " يتولى مجلس الشعب سلطة التشريع ... "، ونص في المادة (١١٩) منه على أن " إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من

أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون". وكان هذا النص ترديداً لذات الأحكام التي تبنتها الدساتير المصرية السابقة.

ومؤدى هذا النص الأخير - وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - أنه مايز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية من حيث أداة إنشاء كل منها، فنص على أن أُولاهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأن ثانيتهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي يبينها القانون. بما مفاده أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أو ضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد نطاقها، وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون.

وحيث أن المشرع، بموجب أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه، بعد أن ألزم المسجل بتقديم إقرار شهري عن الضريبة المستحقة، نص في الفقرة الأولى من المادة (١٧) من ذلك القانون - قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ - على أنه " للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة"، وأجازت الفقرة الثانية من تلك المادة للمسجل التظلم من ذلك التعديل لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلامه الإقرار، ورتبت الفقرة الرابعة منها جزاء مخالفة المواعيد المشار إليها، بنصها على أن " ويعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم خلال المواعيد المشار إليها"، ولازم ذلك أن الميعاد الذي يجوز لمصلحة الضرائب خلاله تعديل إقرار المسجل وإخطاره بذلك التعديل، إنما يتعلق بقواعد ربط الضريبة، خاصة وأن عدم التظلم من التعديل الذي يتم خلاله، يترتب عليه حتماً - وبنص القانون - اعتبار تقدير المصلحة نهائياً، متى كان ذلك، وكانت الفقرة الثالثة من المادة

(١٧) من القانون ذاته قد أجازت لوزير المالية إصدار قرار بمد هذا الميعاد (مدة الستين يوماً)، دون تحديد سقف زمني لهذه الرخصة، بما مؤداه أن هذا المدد قد صار طليقاً بيد القائمين على تنفيذ القانون، وهو ما حدا بوزير المالية لإصدار قراره رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١ و١٤٣ لسنة ١٩٩٢ بمد مدة الستين يوماً إلى سنة، ثم إلى ثلاث سنوات. وإذا كان هذا الميعاد يتعلق - وعلى ما سلف - بقواعد ربط الضريبة، وهو الأمر المحجوز للسلطة التشريعية، ولا يجوز تنظيمه إلا بقانون يصدر منها، وليس بأداة أدنى، وإلا عد ذلك إغراضاً من جانبها عن مباشرة ولايتها التشريعية في هذا الشأن، فإن ما ورد بالنص المطعون عليه من تخويل الوزير سلطة مد هذا الميعاد بقرار يصدر منه، يكون قد وقع في حماة مخالفة نص المادة (١١٩) من دستور سنة ١٩٧١، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم دستوريته.

وحيث أنه لا يقبل النص المطعون عليه من عشرته، التحدي بأنه لا يخول وزير المالية غير إصدار اللوائح التنفيذية اللازمة لتنفيذ هذا القانون، فذلك مردود بأن الأصل في هذه اللوائح التنفيذية التي تصدر وفقاً لنص المادة (١٤٤) من دستور سنة ١٩٧١، أنها تفصل ما ورد إجمالاً في النصوص القانونية، بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها، ولا كذلك النص المطعون عليه، إذ خول وزير المالية سلطة مد الميعاد الذي حدده القانون على نحو ما سلف بيانه.

وحيث إن القضاء بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه، يستتبع بحكم اللزوم سقوط قرار وزير المالية رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١ و١٤٣ لسنة ١٩٩٢ الصادرين استناداً إليه.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة:

أولاً: بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من قانون الضريبة

العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، قبل تعديله
بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، فيما تضمنه من تخويل وزير المالية سلطة مد المدة
التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل.
ثانياً: بسقوط قرار وزير المالية رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١ و ١٤٣ لسنة
١٩٩٢ .

ثالثاً: إلزام الحكومة المصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

رئيس المحكمة

أمين السر

المبدأ الثاني

الأصل أنه يجب إعلان الممول بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن ...
إلا تكون الإحالة باطلة لعدم إعلانه بها - ولكن حضور الممول إلى
لجنة الطعن وتقديمه مذكرة بدفاعه يجعل هذه الإحالة
صحيحة.

باسم الشعب

محكمة النقض

الدائرة التجارية

برئاسة السيد القاضي / صلاح سعادوي سعد نائب رئيس المحكمة
وعضوية السادة القضاة/ عبد العزيز إبراهيم الطنطاوي ، محمد بدر عزت
نائب رئيس المحكمة
عصام توفيق فرج و أحمد محمد عامر
وبحضور السيد رئيس النيابة لدى محكمة النقض / ياسر بهاء الدين .
والسيد أمين السر / عاطف أحمد القطامي .
في الجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة بدار القضاء العالي بالقاهرة .
في يوم الأربعاء ١٧ من جمادى الأولى سنة ١٤٣٢ هـ الموافق ٢٠ من إبريل
سنة ٢٠١١ م.

أصدرت الحكم الآتي:

في الطعن المقيد في جدول المحكمة برقم ١٠٤٥ لسنة ٧٠ قضائية.

المرفوع من:

- السيد وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب ومأمورية ضرائب أسيوط أول.

يعلن بهيئة قضايا الدولة، مجمع التحرير، قسم قصر النيل، محافظة القاهرة.

حضر عنه المستشار بهيئة قضايا الدولة/ السيد بسيوني جعدر.

ضد

١- السيد/ مورييس ذكي عطية.

٢- السيد/ سمير ذكي عطية.

٣- السيدة/ سميرة عزيز سلامون.

مقيمون شارع ٢٦ يوليو، محافظة أسيوط.

لم يحضر عنهم أحد.

الوقائع

بتاريخ ١٧/٨/٢٠٠٠ طُعن بطريق النقض في حكم محكمة استئناف أسيوط الصادر بتاريخ ٢٨/٦/٢٠٠٠ في الاستئناف رقم ٢٩٣ لسنة ٧٤ق، وذلك بصحيفة طلب فيها الطاعن بصفته الحكم بقبول الطعن شكلاً وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه، وبذات التاريخ أودع مذكرة شارحة للطعن.

وفي ٢٨/٨/٢٠٠٠ أعلن المطعون ضدهم بصحيفة الطعن.

أودعت النيابة العامة مذكرة طلبت فيها قبول الطعن شكلاً وفي الموضوع برفضه.

وفي ١٦/٢/٢٠١١ عُرض الطعن على المحكمة في غرفة مشورة فرأت أنه جدير بالنظر حددت جلسة ٢٠/٤/٢٠١١ لنظره وفيها سُمع الطعن أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة. صمم محامي الطاعن والنيابة كل على ما جاء بمذكرته، والمحكمة قررت إصدار الحكم بجلسة اليوم.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذي تلاه السيد القاضي المقرر/
أحمد محمد عامر والمرافعة وبعد المداولة.

حيث إن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية.

وحيث إن الوقائع - على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق
الطعن - تتحصل في أن مأمورية الضرائب المختصة قدرت صافي أرباح
المطعون ضدهم عن السنوات من ١٩٨٤ حتى ١٩٩٠ وإذا اعترضوا أحيل
الخلافاً إلى لجنة الطعن التي قررت تخفيض التقديرات. أقام المطعون ضدهم
الدعوى رقم ٧٨٥ لسنة ١٩٩٧ ضرائب أسيوط الابتدائية طعنًا على هذا
القرار، نذبت المحكمة خبيراً وبعد أن أودع تقريره حكمت بتاريخ
١٩٩٩/١١/١ بتخفيض صافي الربح لكل من المطعون ضدهم على حدة عن
السنوات محل الطعن، فاستأنفوا هذا الحكم بالاستئناف رقم ٢٩٣ لسنة ٧٤ ق
أمام محكمة استئناف أسيوط التي قضت بتاريخ ٢٨/٦/٢٠٠٠ بإلغاء الحكم
المستأنف وقرار اللجنة المطعون فيه. طعن الطاعن في هذا الحكم بطريق
النقض، وأودعت النيابة مذكرة أبدت فيها الرأي برفضه، وإذ عرض الطعن
على هذه المحكمة في غرفة مشورة حددت جلسة لنظره وفيها التزمت النيابة
رأيها.

وحيث إن مما تنعاه المصلحة الطاعنة على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون
والخطأ في تطبيقه وتأويله، لأنه قضى بإلغاء الحكم المستأنف وقرار لجنة الطعن
لعدم إخطار المطعون ضدهم بإحالة الخلافاً إلى لجنة الطعن بالمخالفة لنص
الفقرة الثالثة من المادة ١٥٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بما يؤدي إلى
بطلان تلك الإحالة في حين أن الغاية من الإخطار قد تحققت بحضور المطعون
ضدهم أمام لجنة الطعن وإبدائهم لدفاعهم، وهو مما يعيب الحكم ويستوجب
نقضه.

حيث إن هذا النعي سديد، ذلك بأن النص في المادة ٢٠ من قانون المرافعات على أن " يكون الإجراء باطلاً إذا نص القانون صراحة على بطلانه أو إذا شابه عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء، ولا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا ثبت تحقق الغاية من الإجراء " يدل على حرص المشرع على الإقلال من دواعي البطلان بتغليب موجبات صحة الإجراء واكتمالها على أسباب بطلان الإجراءات وقصورها متى كانت في خدمة الحق وليست سبباً لفقده، ذلك بأن الشكل ليس سوى وسيلة لتحقيق غاية معينة في الخصومة، فربط شكل الإجراء بالغاية منه يؤدي إلى جعل الشكل أداة نافعة في الخصومة وليس مجرد قالب تتأذى منه العدالة في بعض الأحيان، ولذلك سمح المشرع باستكمال العمل الإجرائي عوضاً عن استبداله، وقرر في المادة ١١٤ من قانون المرافعات أن حضور المعلن إليه في الجلسة المحددة أو إيداع مذكرة بدفاعه يصحح بطلان تكليفه بالحضور، كما جرى قضاء هذه المحكمة أن المشرع قد أوجب على لجان الطعن الضريبي مراعاة الأصول والمبادئ الأساسية العامة لإجراءات التقاضي التي يتعين على أية جهة أنيط بها الفصل في خصومة مراعاتها ومنها ما يسري على الأحكام من قواعد إجرائية باعتبار أن ما تصدره من قرارات يعد بمثابة أحكام صادرة في خصومة. لما كان ذلك، وكان البين من الأوراق أن مأمورية الضرائب المختصة قدرت صافي أرباح المطعون ضدهم عن نشاطهم التجاري فاعتراضوا وأحيل الخلاف إلى لجنة الطعن دون أن يتم إخطار المطعون ضدهم بالإحالة إلا أن حضور وكيل عنهم أمام اللجنة وإبدائه ما عَن له من دفاع على مدى سير الخصومة أمامها حتى صدور قرارها، كافياً لانعقادها ولا يترتب عليه بطلان لعدم الإعلان بالإحالة، وإذ قضى الحكم المطعون فيه - رغم ذلك - بإلغاء قرارها لمجرد عدم إخطار المأمورية للمطعون ضدهم بعرض الخلاف على لجنة الطعن، فإنه يكون معيباً بما يوجب نقضه.

وحيث إن الموضوع صالح للفصل فيه، ولما تقدم، وكانت المحكمة مطمئن إلى ما انتهى إليه الحكم المستأنف من تقديره لأرباح كل من المطعون ضدهم عن سنوات النزاع من سنة ١٩٨٤ إلى ١٩٩٠ بمبلغ ٨١٤٩، ٨١٢٨، ٣٣١٨،

٤٣٣٢، ٤٦٥٥، ٤٩٢٣، ٤٨٠٠ جنيه على التوالي، وكان مؤدى نص المادة الخامسة من مواد إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل أن تنقضي الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين التي يكون موضوع الخلاف في تقدير الضريبة إذا كان الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يتجاوز عشرة آلاف جنيه ... وذلك كله ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم إلى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، وكان النص متعلقاً بالنظام العام تعمله المحكمة من تلقاء نفسها، وكان الثابت بالأوراق أن الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لكل شريك على حدة حسبما انتهى إليه الحكم المستأنف عن فترة المحاسبة خلال السنوات من ١٩٨٤ وحتى ١٩٩٠ لا يتجاوز عشرة آلاف جنيه وانحصر الخلاف فيه بين المطعون ضدهم ومصلحة الضرائب حول تقدير الضريبة ومن ثم فإنه يتعين معه القضاء بانقضاء الخصومة.

لذلك

نقضت المحكمة الحكم المطعون فيه وألزمت المطعون ضدهم بالمصروفات وحكمت في موضوع الاستئناف رقم ٢٩٣ لسنة ٧٤ ق أسيوط بانقضاء الخصومة.

نائب رئيس المحكمة

أمين السر

المبدأ الثالث

**ضريبة عامة - المادة ١٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ -
مناطق فرض الضريبة على الأرباح التي يحققها من يشيدون
أو يشترون العقارات لحسابهم بقصد بيعها هو توافر ركن الاعتياد
بما لزمه وجوب تكرار عمليات التشييد أو الشراء واعتيادها بنية
البيع بيان ذلك.**

المبدأ:

وحيث إن مما ينعاه الطاعنون على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه وتأويله إذ أقام قضاءه بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على نشاطهم في سنوات النزاع - شراء وبيع العقارات - إعمالاً لأحكام المادة ١٨ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ استدلالاً منه بشرائهم قطعة أرض وتشييدهم عليها عقاراً وبيعهم لوحدة واحدة منه وكذا المحلات لأشخاص مختلفة في تواريخ مختلفة معتبراً أن كل وحدة عقاراً مستقلة عن الآخر مستخلصاً من ذلك توافر ركن الاعتياد في حقهم رغم عدم توافر شرطي الاعتياد على الشراء بقصد البيع أو الاعتياد على التشييد والبناء بقصد البيع استهدافاً للمضاربة وتحقيق الربح بما يعيب الحكم ويستوجب نقضه.

وحيث إن هذا النعي سديد ذلك أن النص في المادة ١٨ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه "تسري الضريبة على الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم عادة

بقصد بيعها ... " يدل وعلى ما يبين من المذكرة الإيضاحية أن المشرع استحدث في المادة ١٨ من القانون النص على إخضاع الأرباح التي يحققها من يشيدون العقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك لما ينطوي عليه القيام بهذه الأعمال من قصد تحقيق الربح عن طريق المضاربة، وجعل مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد بما لازمه وجوب تكرار عمليات التشييد أو الشراء واعتيادها بنية البيع سواء تم البيع في صفقة واحدة بتاريخ واحد أم تم مبعضاً في تواريخ متتالية واستخلاص ركن الاعتياد من المسائل المتصلة بالواقع تستقل بتقديره محكمة الموضوع متى كان استخلاصها سائغاً وكانت الوقائع التي ساققتها تبريراً لذلك تؤدي إلى ما استخلصته.

لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءه بتأييد قرار لجنة الطعن بإخضاع تصرفات الطاعنين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عملاً بالمادة ١٨ من قانون الضرائب على الدخل تأسيساً على قيامهم بشراء قطعة أرض وتشبيدهم عقار النزاع عليها وبيعهم وحدات منه خلال سنوات النزاع معتبراً كل وحدة مبيعة عقاراً تم تشييده استقلالاً - حال أن الثابت من الأوراق أنهم لم يشيدوا إلا عقاراً واحداً وإن تعددت وحداته التي تم التصرف فيها على فترات متتابة وخلت الأوراق من دليل يخالف ذلك بما مؤداه عدم توافر عمليات تكرار تشييد العقارات بنية البيع وتحقيق الربح فلا يثبت في حقهم ركن الاعتياد مناط فرض الضريبة وبالتالي تنأى هذه التصرفات عن الخضوع للضريبة وهو ما تنكبه الحكم المطعون فيه مما يعيبه بالفساد في الاستدلال الذي جره للخطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه دون حاجة إلى بحث باقي أوجه الطعن.

(محكمة النقض - الدائرة المدنية والتجارية - الطعن رقم ٤٦٥٠ لسنة ٦٥ ق - جلسة ١٢/١١/٢٠٠١).

المبدأ الرابع

التزام الجمعيات الأهلية بالحصول على التراخيص اللازمة لمزاولة
الأنشطة الخدمية والإنتاجية وفقاً لأحكام القانون رقم (٤٥٣)
لسنة ١٩٥٤

بسم الله الرحمن الرحيم

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

ملف رقم: ٦٧١ / ٢ / ٣٧

السيد / محافظ الإسكندرية

تحية طيبة وبعد

فقد اطلعنا على كتاب السيد / سكرتير عام محافظ الإسكندرية رقم ٣٧٨ بتاريخ ١ / ٤ / ٢٠٠٣ بطلب الرأي من إدارة فتوى الوزارات والمصالح العامة بالإسكندرية في مدى التزام الجمعيات الأهلية بالحصول على تراخيص من الأحياء بمزاولة الأنشطة الخدمية والإنتاجية ومدى خضوع هذه الأنشطة للضريبة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن مديرية الشئون الاجتماعية تقوم بمنح تراخيص لعدد من الجمعيات التي تضم مشروعات خدمية وإنتاجية مثل ورش النجارة والخياطة والتي تقوم من خلالها بتدريب الفتية والفتيات على الحرف المختلفة، وهذه المشروعات ولئن كانت لا تهدف إلى الربح إلا أنها قد تحقق فائضاً ناتجاً عن ممارستها للأنشطة المشار إليها، ومن هذه المشروعات المشغل ومركز التدريب المملوك لجمعية صافية جماعي لرعاية

مرضى الجزام وأسرههم حيث ثار بشأنها التساؤل حول مدى التزامها بالحصول على ترخيص بمزاولة نشاط المشغل المشار إليه، ومدى خضوع ذلك النشاط لقانون الضريبة على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ومدى التزام الجمعية المشار إليها بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات بخصوص نشاط المشغل المشار إليه فعرضت إدارة الفتوى الموضوع على اللجنة الأولى لقسم الفتوى التي أحالته إلى الجمعية العمومية لأهميته.

ونفيد أن الموضوع عُرِضَ على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ١ من مارس سنة ٢٠٠٦م الموافق ١ من صفر سنة ١٤٢٧هـ فتبين لها أنه فيما يتعلق بمدى التزام الجمعيات المعروضة حالتها بالحصول على تراخيص لمزاولة أنشطتها فإن القانون رقم ٤٥٣ لسنة ١٩٥٤ في شأن المحال الصناعية والتجارية وغيرها من المحال المقلقة للراحة والمضيرة بالصحة ينص في المادة (١) منه على أن "تسري أحكام هذا القانون على المحال المنصوص عليها في الجدول الملحق بهذا القانون سواء كانت منشأة من البناء أو الخشب أو الألواح المعدنية أو أي مادة بناء أخرى أو في أرض فضاء أو في العائمتات وتنص المادة (٢) منه على أنه "لا يجوز إقامة أي محل تسري عليه أحكام هذا القانون أو إدارته إلا بترخيص بذلك. وكل محل يقام أو يدار بدون ترخيص يغلق بالطريق الإداري أو يضبط إذا كان الإغلاق متعذراً" وتنص المادة (٧) منه على أن "الاشتراطات الواجب توافرها في المحال الخاضعة لأحكام هذا القانون نوعان: (أ) اشتراطات عامة: وهي الاشتراطات الواجب توافرها في كل المحال أو في نوع منها وفي موقعها (ب) اشتراطات خاصة: وهي التي ترى الجهة المختصة بصرف الرخصة وجوب توافرها في المحل المقدم عنه طلب الترخيص " وتبين للجمعية العمومية أن قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ ينص في المادة (١١) منه على أن "تعمل الجمعيات على تحقيق أغراضها في الميادين المختلفة لتنمية المجتمع وفقاً للقواعد والإجراءات التي يحددها القانون واللائحة التنفيذية " وأن قرار وزير الشؤون الاجتماعية رقم ١٧٨ لسنة

٢٠٠٢ باللائحة التنفيذية لقانون الجمعيات ينص في المادة ٥٩ منه على أنه "يجوز للجمعية دعماً لمواردها المالية على نحو يمكنها من تحقيق أغراضها الاجتماعية أن: (أ) تقيم المشروعات الخدمية والإنتاجية وتخضع هذه المشروعات للقوانين والقرارات المنظمة للنشاط بحسب طبيعته"

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع حفاظاً منه على النظام والصحة والسكينة العامة فقد قرر - وهو بصدد وضع تنظيم قانوني للمحال التجارية والصناعية وغيرها من المحال المقلقة للراحة والمضرة بالصحة - أن تبسط أحكامه على كافة المحال التي أوردتها حصراً في الجداول المرفقة بهذا القانون أيًا كانت مادة بنائها وأيًا كان مكان وجودها أو مزاولتها لنشاطها وبغض النظر عن شخص المرخص له بمزاولة ذلك النشاط، بحسبان أن ذلك القانون قد عني أساساً بنوع النشاط المراد مزاولته، والاشتراطات التي يتعين توافرها في المحال التي يزاول فيها ذلك النشاط سواء كانت اشتراطات عامة يتعين توافرها في كل المحال أو نوع منها وفي موقعها، أو اشتراطات خاصة ترى الجهة الإدارية المختصة بإصدار الترخيص ضرورة توافرها في المحل المقدم عنه طلب الترخيص.

ولما كان ذلك فإن الجمعيات والمؤسسات الأهلية وإذ تمارس - وهي بصدد تنمية مواردها المالية - نشاطاً خاضعاً للقانون رقم ٤٥٣ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه، فلا مناص من أن التزام المحال التابعة لها - والتي تمارس فيها تلك الأنشطة - بأحكام ذلك القانون سواء من حيث الاشتراطات العامة والخاصة الواجب توافرها في تلك المحال أو من حيث التزامها باستصدار التراخيص اللازمة لمزاولة تلك الأنشطة بعد إتباع الإجراءات المنصوص عليها في ذلك القانون وذلك على النحو الذي أكدته المادة (٥٩) سالفه البيان من اللائحة التنفيذية لقانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية والتي استلزمت خضوع المشروعات الخدمية والإنتاجية التي تقيمها تلك الجمعيات للقوانين والقرارات المنظمة للممارسة للأنشطة التي تقوم عليها تلك المشروعات.

وهدياً بما تقدم فإن جمعية صافية جمعي لرعاية مرضى الجزام تلتزم

باستصدار ترخيص بمزاولة نشاط المشغل الذي تديره وفقاً للقانون رقم ٤٥٣ لسنة ١٩٥٤ لكون المشغل يحتوي على مجموعة من ماكينات الخياطة والتطريز ويعمل به عدد ٢٨ أسرة وعدد ١١ متدرّباً من مرضى الجزام ويقوم على تصنيع الملابس وهو من الأنشطة الواردة بالبند رقم (٢٦) من القسم الثاني من جداول المحال التجارية والصناعية الملحق بالقانون رقم ٤٥٣ لسنة ١٩٥٤ والذي جرى نصه على أنه " محال تشغيل المنتجات النسيجية ... إذا كان يعمل به خمسة عمال فأكثر أو كانت تستعمل ماكينة واحدة أو أكثر ... " .

كما تبين للجمعية العمومية أنه فيما يتعلق بمدى خضوع الجمعيات المشار إليها للضريبة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات أن دستور مصر الدائم الصادر عام ١٩٧١ ينص في المادة (١١٩) منه على أن " إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون ... " وأن قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ينص في المادة (٧١) منه على أن " يعفى من الضريبة: ١ - ٢ - الجمعيات وما في حكمها التي لا ترمي إلى الكسب وذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي " وأن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ينص في المادة (١) منه على أن " يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها: المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً ... البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري المنتج الصناعي: كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع. المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون، وتنص المادة (٢) منه على أن " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة

إلا ما استثني بنص خاص " وتنص المادة (٥) منه على أن " يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة ... " وتنص المادة (٦) منه على أن " تستحق الضريبة بتحقق واقعة بين السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون، ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية " وتنص المادة (١٨) منه على أنه " على كل منتج صناعي بلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض ... ويعتبر منتجاً صناعياً في حكم هذا القانون كل أسرة منتجة مسجلة بوزارة الشؤون الاجتماعية ... وعلى كل شخص طبيعي أو معنوي أصبح مكلفاً وفقاً لكل مرحلة من مراحل تطبيق هذا القانون بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل أو جاوزته في أية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بهذا القانون أن يتقدم إلى المصلحة بالطلب المشار إليه " وتنص المادة (٣٠) منه على أنه " لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الإعفاء منها صراحة، وأن قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ ينص في المادة (١١) منه على أن " تعمل الجمعيات على تحقيق أغراضها في الميادين المختلفة لتنمية المجتمع وفقاً للقواعد والإجراءات التي يحددها القانون واللائحة التنفيذية ... ويحظر إنشاء الجمعيات السرية، كما يحظر أن يكون من بين أغراض الجمعية أن تمارس نشاطاً مما يأتي: ١- ٢- ٣- ٤- استهداف تحقيق الربح أو ممارسة نشاط ينصرف إلى ذلك، ولا يعد إتباع الضوابط التجارية لتحقيق ناتج يساهم في تحقيق أغراض الجمعية نشاطاً مخالفاً " وتنص المادة (١٣) من هذا القانون على أنه " مع عدم الإخلال بأية مزايا منصوص عليها في قانون آخر وتتمتع الجمعيات الخاضعة لأحكام هذا القانون بالمزايا الآتية: (أ) الإعفاء من

رسوم التسجيل والقيود ... وكذلك من رسوم التصديق على التوقيعات. (ب)
الإعفاء من ضرائب ورسوم الدمغة (ج) الإعفاء من الضرائب
الجمركية.... (د) إعفاء العقارات المبنية المملوكة للجمعية من جميع الضرائب
العقارية "

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن الدستور المصري حماية
للمصلحة الضريبية للدولة فقد جعل القانون هو الوسيلة الوحيدة لفرض
وتنظيم الضرائب العامة، وتحديد حالات الإعفاء منها، ونزولاً على ذلك حدد
المشرع في البند الثاني من المادة (٧١) من قانون الضرائب على الدخل رقم
١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليه شرطي إعفاء الأنشطة التي تزاولها الجمعيات
والمؤسسات الأهلية وما في حكمها من الخضوع لأحكامه، أولهما: أن تكون
الجمعية أو المؤسسة الأهلية لا ترمى إلى الكسب، وثانيهما: أن يكون النشاط
الذي تمارسه الجمعية أو المؤسسة الأهلية في حدود أغراضها الاجتماعية أو
العلمية أو الرياضية، بحيث إذا ما نتج عن ممارسة مثل هذا النشاط فائضاً فإن
ذلك الفائض لا يخضع للضريبة على الدخل، أما إذا زاولت الجمعية نشاطاً
يتعدى حدود أغراضها وحققت من النشاط ربحاً، فإن هذا الربح يخضع
للضريبة الخاصة به.

واستبان للجمعية العمومية من مطالعتها لأحكام قانون الضريبة العامة على
المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ - وعلى ما جرى به إفتاؤها - أن المشرع قد
وضع تنظيمًا شاملاً لهذه الضريبة عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها،
وجعل مناط استحقاق تلك الضريبة مجرد بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة
للضريبة من المكلف سواء كان هذا المكلف شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وسواء
كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة طالما بلغت مبيعاته
حد التسجيل المنصوص عليه في المادة (١٨) من هذا القانون، واعتبر المشرع
قيام المكلف بأي نوع من أنواع التصرفات القانونية في حكم البيع بغض النظر
عما إذا كان يستهدف تحقيق ربح من عدمه، بحسبان أن مناط الخضوع لهذه
الضريبة يتحقق بمجرد بيع السلعة أو تقديم الخدمة الخاضعة للضريبة دون تفرقة

في ذلك بين أشخاص المكلفين طالما تم بيع السلعة أو تقديم الخدمة الخاضعة للضريبة والتي لم يرد عليها إعفاء وفقاً لأحكام هذا القانون.

ومن حيث إنه من بين أغراض الجمعية المعروضة حالتها التي أنشئت من أجلها والتي تسعى لتحقيقها رعاية مرضى الجزام وأسره من خلال إنشاء المشاغل والمعارض، ومن ثم فإن المشغل الذي تديره لا يعدو أن يكون نشاطاً تمارسه في حدود أغراضها الاجتماعية التي أنشئت من أجلها ويتمتع والحال كذلك بالإعفاء المنصوص عليه في البند الثاني من المادة ٧١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ سالفه البيان.

أما عن التساؤل بمدى خضوع المشغل الذي تديره الجمعية المعروض حالتها لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، فإن السلع التي ينتجها المشغل المنوه عنه ليست من بين السلع المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات لذا فإن نشاطها في إنتاج هذه السلع يكون خاضعاً لهذه الضريبة بيد أنه ولما كان البين من الإطلاع على الأوراق أن إجمالي مبيعات ذلك المشغل خلال العام الواحد لم تصل أو تتجاوز حد التسجيل المنصوص عليه بالمادة ١٨ أنفة البيان من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وهو مبلغ ٥٤ ألف جنيه، ومن ثم فليس هناك التزام على عاتق الجمعية المشار إليها بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، ويتنفي عنها والحال كذلك وصف المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات على ما تنتجه من سلع ولم كانت هذه السلع خاضعة للضريبة، إلا إذا وصلت قيمة مبيعات المشغل المشار إليه حد التسجيل آنف الذكر أو جاوزته، تعين على الجمعية التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وغدت مكلفاً بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات عن ما تنتجه من سلع.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى:
أولاً: التزام الجمعيات الأهلية بالسويس بالحصول على التراخيص اللازمة

لمزاولة الأنشطة الخدمية والإنتاجية وفقاً لأحكام القانون رقم ٤٥٣ لسنة ١٩٥٤ م.

ثانياً: إعفاء المشروعات الخدمية التي تقيمها الجمعيات المشار إليها للضريبة على الدخل متى كانت في حدود نشاطها الاجتماعي.

ثالثاً: خضوع الأنشطة التي تمارسها الجمعيات المشار إليها للضريبة العامة على المبيعات ووجوب تسجيلها لدى مصلحة الضرائب على المبيعات متى بلغ حجم مبيعاتها النصاب المقرر للتسجيل.

وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في / / ٢٠٠٦

رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار/ جمال السيد دحروج

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رابعاً.

كيف تصبح عضواً في جمعية الضرائب المصرية

١ - تعريف عن جمعية الضرائب المصرية :

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

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

٢ - نشاط الجمعية :

(أ) إصدار نشرة دورية كل ثلاثة أشهر في الأول من شهر فبراير، مايو، أغسطس، نوفمبر من كل عام. وتتضمن أعداد النشرة الصادرة في الأول من شهر مايو، أغسطس، نوفمبر أبحاثاً ضريبية وأحكام المحكمة الدستورية ومحكمة النقض علاوة على باب مخصص للرد على استفسارات الزملاء وأعضاء الجمعية في المسائل الضريبية. أما عدد شهر فبراير من كل سنة فيخصص للتعليمات التفسيرية والتنفيذية والكتب الدورية الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية خلال العام السابق على صدور العدد بالإضافة إلى القوانين والقرارات الجمهورية والقرارات الوزارية الصادرة والمتعلقة بشئون الضرائب .

(ب) عقد المؤتمرات الضريبية لمناقشة ما يستجد من قوانين ضريبية وكذلك ما يثار من أمور ضريبية .

(ج) عقد الندوات الضريبية في إطار الموسم الثقافي للجمعية والذي يبدأ عادة في شهر سبتمبر من كل عام ويستمر حتى نهاية شهر مايو من العام التالي بواقع ندوتين كل شهر. وتعد هذه الندوات بنادي التجارة بالقاهرة (٣٠ ش رمسيس) وتتناول هذه الندوات شرح القوانين الضريبية (دخل - مبيعات -

عقارية) وما يتعلق بها من أمور بواسطة نخبة ممتازة من أساتذة الجامعات ورجال مصلحة الضرائب والمحاسبين، وحضور هذه الندوات مباح لجميع أعضاء الجمعية وغيرهم .

٣- كيف تصبح عضواً بجمعية الضرائب المصرية :

لكي تكون عضواً بجمعية الضرائب المصرية يجب أن تكون :
(أ) من خريجي إحدى الكليات الجامعية المعنية بالتشريع الضريبي أو المحاسبة الضريبية بمصر والخارج .
(ب) وأن يكون قد مضى على تخرجك من الكلية ثلاث سنوات على الأقل زاولت خلالها مهنة المحاسبة أو المحاماه .
(ج) وأن تجتاز الامتحان التحريري الذي تعقده الجمعية في شهري مايو ونوفمبر من كل عام .

هذا ويمكن التجاوز عن تأدية الامتحان إذا كنت :

(أ) حاصلًا على درجة الماجستير أو ما يعادلها في نطاق غرض الجمعية .
(ب) أو عضواً في جمعية علمية أو مهنية بمصر أو بالخارج تشترط لقبول عضويتها أداء امتحان يتضمن مادة الضرائب .
(ج) أو يكون قد مضى عليك عشرة سنوات في مزاولة وظائف لها علاقة بالضرائب أو في مزاولة مهنة المحاسبة أو المحاماه .

٤- اجراءات التقدم للعضوية :

(أ) يتقدم بطلب العضوية على الاستمارة المخصصة لذلك والمرفقة ، والتي يمكن أيضا الحصول عليها من سكرتارية الجمعية ، مرفقا بها صور المستندات الدالة على ماورد بها من بيانات .
(ب) أداء رسم تأدية الامتحان وقدره ٣٠٠ جنيه (١٥٠ جنيه رسم امتحان، ١٥٠ جنيه رسوم دورة تدريبية في المواد التي سيتمحن فيها العضو).

٥ - امتحان قبول العضوية :

- (أ) يعقد الامتحان في الأسبوع الأخير من شهري مايو ونوفمبر من كل عام وهو لمدة يوم واحد .
- (ب) يمتحن الطالب في ضريبة الدخل المقررة بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، ومعايير المحاسبة المصرية وإحدى الضرائب الأخرى .
- (ج) مدة الامتحان ثلاث ساعات من الساعة السادسة إلى التاسعة مساء .
- (د) درجات الامتحان ١٠٠ درجة لكل مادة والنجاح لمن يحصل على ٦٠ درجة من ١٠٠ درجة.
- (هـ) سيقوم بوضع الامتحان وتصحيحه نخبة ممتازة من أساتذة الجامعات المتخصصين بالضرائب .
- (و) من لم يجتاز الامتحان الأول، فله الحق في دخول امتحان ثان وبدون رسوم يعقد خلال شهر من ظهور النتيجة.

TEH EGYPTIAN
SOCIETY OF TAXATION

جمعية الضرائب المصرية

مسجلة تحت رقم ٣٧٢٣ لسنة ١٩٩٠

مديرية عابدين الاجتماعية

٤١ شارع طلعت حرب - القاهرة

طلب عضوية

- الاسم (ثلاثي) : _____
- ٢ - تاريخ و جهة الميلاد : _____
- ٣ - الجنسية : _____
- ٤ - رقم البطاقة الشخصية / العائلية / جواز السفر _____
- تاريخ و جهة الإصدار : _____
- ٥ - المؤهلات الحاصل عليها : _____
- ٦ - المهنة أو الوظيفة الحالية : _____
- ٧ - عنوان العمل والتليفون : _____
- ٨ - محل الإقامة والتليفون : _____
- ٩ - شروط العضوية التي
تنطبق علي الطالب طبقا لنص
المادة ١٢ من اللائحة الداخلية
(انظر خلفه) : _____

تاريخ تقديم الطلب : / / ٢٠١٢ التوقيع () _____

مقر لجنة العضوية

عرض قرار لجنة العضوية علي مجلس إدارة الجمعية بجلسته المنعقدة بتاريخ / / ٢٠١٢

وقرر _____

رئيس الجمعية

وقيد بسجل الأعضاء رقم (_____)

السكرتير العام

شروط العضوية طبقاً لللائحة الداخلية

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

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

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

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

٤ - التقدم إلى الجمعية ببحثين ضريبيين على الأقل تتوفر في كل منها صلاحية النشر في مطبوعات الجمعية ، وفقاً لما تقرر في ذلك لجنة صلاحية النشر .

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

٦ - أن يقدم طلباً مستوفياً لكافة البيانات المدنية والعلمية الخاصة به مصحوباً برسم الانضمام وقدره خمسون جنيهاً .

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

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

خامسا:

كيف تصبح عضوا بجمعية الضرائب الدولية

Egyptian Society of Taxation

The International Fiscal Association

I. F. A.

Subscription Application

- 1 . Name (Triname) : _____
- 2 . Date & Place of Birth : _____
- 3 . Nationality : _____
- 4 . Identiy Card No. / Family / Passport : _____
Date & Place of Issue : _____
- 5 . Qualifications Acquired : _____
- 6 . Profession or Actual Occupation : _____
- 7 . Occupation Address & Tel. : _____
- 8 . Residence Address & Tel. : _____
- 9 . Membership No. in the Egyptian Society of Taxation : _____
- 10 . Payment of annual Subscription for 2010
to the Egyptian Society of Taxation : _____
- 11 . The beginning of subscription in I. F. A. : _____
- 12 . Document certifying Payment of 75 Euro
(amount of annual subscription to I. F. A.) : _____
- 13 . E-mail address : _____

Signature

جمعية الضرائب الدولية

ص . ب ٢٠٩٥ - القاهرة

طلب اشتراك

- ١- الاسم (ثلاثي) : _____
- ٢- تاريخ وجهة الميلاد : _____
- ٣- الجنسية : _____
- ٤- رقم البطاقة الشخصية / عائلية / قومي / جواز السفر : _____
- تاريخ وجهة الإصدار : _____
- ٥- المؤهلات الحاصل عليها : _____
- ٦- المهنة أو الوظيفة الحالية : _____
- ٧- عنوان العمل والتليفون : _____
- ٨- محل الإقامة والتليفون : _____
- ٩- رقم العضوية بجمعية الضرائب المصرية : _____
- ١٠- بيان سداد آخر اشتراك سنوي لعام ٢٠١١
لجمعية الضرائب المصرية : _____
- ١١- بيان بداية الاشتراك بجمعية الضرائب الدولية: _____
- ١٢- بيان مستند سداد قيمة آخر اشتراك سنوي
لجمعية الضرائب الدولية وقدره (٧٥ يورو): _____
- ١٣- البريد الإلكتروني : _____

التوقيع

تاريخ تقديم الطلب

٢٠١٢ / /



١٤ شارع النادي - ميدان الجيزة - تليفون : ٣٥٧٢٢٥١٢