

أقسام وأنشطة المكتب

- قسم المراجعة
- قسم الضرائب
- قسم الاستشارات المالية
- قسم دراسات الجدوى الاقتصادية والبيئية
- قسم النظم المالية وإمساك الدفاتر
- قسم الحاسب الآلي
- قسم براءات الاختراع والعلامات التجارية
- قسم تأسيس الشركات
- قسم التأمينات الاجتماعية
- قسم الموارد البشرية والتوظيف
- قسم التسويق
- قسم التصفية والحراسات
- قسم البحوث وإصدار نشرة "المرجع"

م — زارز 
مصطفى شوقي وشركاه

المرجع

نشرة دورية داخلية يصدرها قسم البحوث بالمكتب
كل ثلاثة أشهر

العدد مائة وسبعة السنة السابعة والعشرون أبريل ٢٠١١

المركز الرئيسي ١٥٣ شارع محمد فريد - القاهرة - برج بنك مصر - الدورين ١٩، ٢٠

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



"المرجع"

نشرة دورية ربع سنوية أسسها عام ١٩٨٤

الأستاذ / مصطفى شوقي

أسرة "المرجع"

رئاسة التحرير ورئيس اللجنة التنفيذية

الدكتور / أحمد شوقي

● قسم البحوث ●

الأستاذة/ هالة محمد جمال
الأستاذ / عبد المنعم عباس خليل
الأستاذة / رضا فؤاد سلام

● هيئة مستشاري المكتب ●

الأستاذ/ عبد العزيز فتوح
الأستاذ/ محمود جساب الله
الأستاذ/ محمد محمد عمران
الأستاذ/ محمد فريد مصطفى كامل

● اللجنة التنفيذية ●

الدكتور/ يحيى أبو طالب
الأستاذ/ طارق المنشاوي
الأستاذ/ رشاد حسنى
الأستاذ/ ياسر أحمد محارم

● سكرتارية المرجع ●

الأستاذة / إبتسام حمدى طه

تليفون: ٢٣٩١٧٢٩٩ - ٢٣٩٢٦٠٠٠
٢٣٩٢٦٤٠٠

حكمة العدد

أحسنتم ظنك بالأيام إذا حسنت

ولم تخف سوء ما يأتي به القدر

وسالمتك الليالي فاغتررت بها

وعند صفو الليالي يحدث الكدر

[الإمام الشافعي]

شخصية العدد



الأستاذ

أكرم يوسف تيناوى

عضو مجلس الإدارة المنتدب والرئيس التنفيذي

لبنك المؤسسة العربية المصرفية

المؤهلات العلمية :

- خريج الجامعة الامريكية بالقاهرة عام ١٩٨٨ - ادارة الاعمال .

التدرج الوظيفى :

- عضو مجلس الادارة المنتدب والرئيس التنفيذي لبنك المؤسسة العربية المصرفية - اعتبارا من سبتمبر ٢٠١٠ .
- عضو مجلس ادارة بنك باركليز مصر ورئيس تمويل الشركات - اعتبارا من مارس ٢٠٠٧ .
- رئيس تمويل وتسويق الشركات ببنك باركليز مصر - اعتبارا من ابريل ٢٠٠٤ .
- رئيس تمويل وتسويق الشركات بسيتى جروب - اعتبارا من عام ١٩٩٩ - ٢٠٠٤ .

- رئيس تمويل وتسويق الشركات ببنك باركليز مصر - اعتبارا من ابريل 2004 .
- رئيس تمويل وتسويق الشركات بسيتى جروب - اعتبارا من عام 1999 – 2004 .
- رئيس قطاع الشركات المصرية – القطاع العام بسيتى جروب - اعتبارا من عام 1994 – 1999 .
- رئيس المؤسسات المالية ببنك اوف امريكا - اعتبارا من 1991 – 1994 .
- محلل ائتماني بالبنك المصرى الامريكى - اعتبارا من عام 1988 – 1991 .

الدورات التدريبية :

- حاصل على دورة تدريبية فى مجالات الائتمان ببنك اوف امريكا – امريكا.

- حاصل على دورات تدريبية فى مجالات تمويل المشروعات سيتى جروب .
- حاصل على دورات تدريبية متقدمة فى ادارة المشروعات والائتمان والمشتقات البنكية .
- حاصل على دورات تدريبية فى مجالات القيادة المتطورة ببنك باركليز مصر .

(وأسرة " المرجع " تتمنى لسيادته دوام التقدم والتوفيق)

محتويات العدد

مائة وسبعة - إبريل 2011

السنة السابعة والعشرون

| الصفحة | الموضوع |
|--------|--|
| 13 | كلمة العدد: كيف نعالج مشاكلنا الاقتصادية؟ |
| 15 | أولاً: الأبحاث |
| 16 | 1- كيف يقرأ ويطبق المعيار المحاسبى المصرى الرابع والعشرون وموضوعه ضرائب الدخل (الجزء الثانى) |
| 31 | 2- المراجعة التسويقية ومقوماتها |
| 44 | 3- تأجير الوحدات السكنية مفروشة وهل يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة |
| 52 | 4- المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات الناشئة عن وضع تقارير كاذبة أو ناقصة |
| 63 | 5- المعاملة الضريبية للتبرعات ومدى جواز خصم التبرعات العينية |
| 93 | 6- متى تتقدم الضريبة العامة على المبيعات |
| 103 | 7- إقتراح جديد للبحث والدراسة لتحقيق العدالة الاجتماعية بفرض ضريبة خاصة على الأرباح الاستثنائية |
| 105 | 8- المعاملة الضريبية لقسط صندوق التكافل الإجتماعى لأعضاء نقابة التجاريين |
| 111 | ثانياً: من إستفسارات العملاء (أنت تسأل والمرجع يجيب !!) |
| | السؤال الأول: |
| | ورد إلينا استفسار من احد عملاء المكتب بخصوص ميعاد دعوة مجلس الإدارة لانعقاد الجمعية العامة العادية ، وفى حال اختلاف ميعاد الدعوة لانعقاد الجمعية العامة العادية بين النظام الاساسى والقانون 159 لسنة 1981 فأيهما أصح ؟ |
| 112 | |

السؤال الثاني :

أرسل إلينا أحد الزملاء الاستفسار الآتي :
قامت مصلحة الضرائب بالحجز على منشأة تخص احد الممولين لعدم قيامه بسداد الضرائب المستحقة عليه ، وحددت يوماً لبيع هذه المنشأة بالمزاد العلني فهل يجوز لزوج الممول أو أحد أبنائه الاشتراك في المزاد ؟.....

124

السؤال الثالث :

أقام شخص مزرعة دواجن عبارة عن دورين في عقار شيده خصيصاً لهذا الغرض وطبقاً للبند رقم (2) من المادة (31) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل. تمتع بالإعفاء الضريبي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط في 2006/1/1.

وفي 2009/1/1 توسع في مزرعة الدواجن بإقامة دور ثالث خصصه لهذا النشاط. والسؤال المطروح هو هل يتمتع النشاط الذي يباشره بالدور الثالث بإعفاء ضريبي لمدة عشر سنوات تبدأ من 2009/1/1 أم لا؟.....

127

السؤال الرابع :

أرسل إلينا أحد الزملاء 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 وفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005.

129

علماً بأن الشريك المتخارج شخص اعتباري (شركة مساهمة مصرية)؟.....

السؤال الخامس :

- 133 أرسل إلينا أحد الزملاء المحاسبين الاستفسار الآتي هل يجوز لشركة أشخاص المساهمة بحصة عينية في شركة أموال علماً بأن شركة الأموال هي شريك بشركة الأشخاص. موقف ذلك من القانون 91 لسنة 2005 ؟

السؤال السادس :

- 136 أرسل إلينا أحد الزملاء الاستفسار الآتي : "هل الإعفاء الوارد في المادة (36) من القانون رقم (91) لسنة 2005 والخاص بإعفاء ترجمة الكتب والمقالات من الضريبة ، يسري على أعمال الترجمة الفورية" ؟

السؤال السابع :

- 139 ورد لنا الاستفسار الآتي من أحد الزملاء المحاسبين " ينحصر إيراد شخص ما في شقة مؤجرة وفقاً لأحكام القانون رقم (4) لسنة 1996 وأرض زراعية مؤجرة للغير وأرض فضاء غير مستغلة وغير مؤجرة ومصيف بمدينة الاسماعيلية يستخدم كمصيف عائلي ولا يؤجر للغير ويرجو معرفة المعاملة الضريبية لما تقدم ؟"

السؤال الثامن :

- 142 استفسرت احدى الشركات العميلة بالمكتب عن الآتي: " شركة تضامن مكونة من الشركاء المتضامنين أ ، ب ، ج وتقسم الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي .حققت الشركة خسائر قدرها 15000 جنيه في عام 2004 وتم محاسبتها عن عامي 2005 ، 2006 بأرباح قدرها 12000 جنيه لكل سنة .

السؤال التاسع :

استفسار من احدى الشركات المساهمه المصرية نشاطها تصنيع منتجات ومركزها الرئيسى انجلترا تستفسر عن احكام قانون الدمغه ولائحتها التنفيذية وكذا قانون ضرائب الدخل ولائحته فيما يتعلق بعده نقاط بخصوص الاعلانات؟.....

145

ثالثاً: من بريد المرجع
نماذج من رسائل الشكر والتقدير التى وصلتنا عن "المرجع"

151

رابعاً: التأمينات الاجتماعية والمعاشات.....

155

التطبيق العملى لإتفاقية العمل الجماعية بشأن العلاوة الخاصة للعاملين
بالقطاع الخاص لعام
2011.....

156

* * *

كلمة العدد

كيف نعالج مشاكلنا الاقتصادية ؟

الزميل العزيز،

لاشك أن المتغيرات السياسية المحلية والإقليمية بل والدولية لها تأثير كبير على اقتصادنا المصري ، فنظامنا الاقتصادي يعتمد على كل من:-

- 1- السياحة.
- 2- تحويلات العاملين بالخارج.

3- دخل قناة السويس.

4- التصدير للخارج .

وفي الحقيقة تؤثر هذه المتغيرات السياسية والمالية سواء كانت محلية أو دولية على مصادر وتدفق الاستثمارات الأجنبية في الاقتصاد القومي وبالتالي تأثيرها على سوق الأوراق المالية ، مثل هذه المتغيرات قد تؤدي في النهاية إلى استنزاف رصيد مصر من العملات الأجنبية.

لذلك أرى أن تركز الإدارة المصرية سواء التنفيذية أو التشريعية على النقاط التالية:-

1) بالنسبة للسياحة ، يجب أن لا نقف مربوطين اليد ، بل يجب على وزارة السياحة أن تبذل جهد غير عادي لجذب السياحة الأجنبية إلى مصر ، وهناك من الوسائل والطرق ما يشجع على تنشيط هذا النشاط ومن هذه الطرق ، تخفيض تكلفة السائح إلى مصر ، حيث يعوض عدد السائحين انخفاض إيراد السائح الواحد .

2) بالنسبة لتحويلات العاملين في الخارج ، لا شك أن هذه التحويلات تعتبر مصدر رئيسي إضافي للدخل القومي ، ويمكن معالجة انخفاض عدد العاملين في الخارج بعدم التركيز فقط على البلاد العربية ، بل لابد وأن نتوسع في الدول الإفريقية وبصفة خاصة جنوب السودان وباقي دول حوض النيل .

3) بالنسبة لدخل قناة السويس ، لا بد من تطوير الملاحى لقناة السويس ، وذلك بزيادة عمق القناة لتسمح بمرور السفن العملاقة التي تحتاج إلى غاطس عميق وبالتالي يرتفع دخل قناة السويس نتيجة مرور السفن العملاقة .

4) بالنسبة للتصدير ، لابد من الاهتمام بالإنتاج من حيث الجودة والنوع والسعر، فالتصدير هو الأمل المضمون والأكيد لزيادة الدخل القومي ، وذلك بزيادة عدد المصانع كثيفة العمالة ، مما يؤدي إلى زيادة الصادرات وانخفاض الواردات والمساهمة في انخفاض نسبة البطالة .

الزميل العزيز ،،،

إلى جانب محاولة زيادة رصيد مصر من العملات الأجنبية ، لابد من تخفيض وارداتنا من الخارج للحفاظ على سلامة الاقتصاد القومي ، وذلك بالحد من استيراد السلع غير الضرورية ، فقد وصلنا في يوم من الأيام إلى استيراد (فانوس) رمضان من الصين.

الزميل العزيز ،،،

أرجو أن نهتم بمثل هذه النقاط لخدمة الاقتصاد المصري في ظل المتغيرات المحلية والدولية حتى نستطيع أن نعالج مشاكلنا الاقتصادية .

وفقنا الله وإياكم أنه نعم المولى ونعم النصير ، ، ،

دكتور / أحمد شوقي

رئيس التحرير ورئيس اللجنة التنفيذية " للمرجح "

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

رئيس جمعية الضرائب المصرية

زميل مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز

القاهرة في ابريل 2011

الأبحاث

(الجزء الثاني)

كيف يقرأ ويطبق المعيار المحاسبي المصري

الرابع والعشرون

وموضوعه

ضرائب الدخل

القسم الرابع : ويتضمن الفقرات من (57-68)

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

57- تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التي تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث. (راجع الفقرات من 58 إلى 68ب) التي تتناول هذا المبدأ.

قائمة الدخل (58-60)

58- يعترف بالضريبة الجارية وبالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف وتدرج في ربح أو خسارة الفترة، فيما عدا الحالات التي تنشأ فيها الضريبة من:-

(أ) عملية أو حدث يعترف به - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من 61 إلى 65).

أو(ب) تجميع الأعمال (راجع الفقرات من 66 إلى 68).

59- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبة المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبي في فترة بينما يدخل في حساب الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. في مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل.
من أمثلة ذلك مايلي:

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبي على أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (11) بينما قد تدرج في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف.

(ب) تتم رسمة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (23) ، ويجري استهلاكها تحميلاً على قائمة الدخل في حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها.

60- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على السبيل المثال من:

(أ) التغيير في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبي المؤجل.

(ج) التغيير في الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.
ويعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببند سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة 63).

البند المضافة أو المحملة مباشرة على حقوق الملكية (61-65)

61- تحمل الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية إذا كانت تتعلق ببند أضيفت أو حملت - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - على حقوق الملكية مباشرة.

61- تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح لبند محددة بأن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية.

ومن هذه الأمثلة مايلي :-

(أ) التغيير في القيمة الدفترية للأصول الثابتة الناشئة عن إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (10)) .

(ب) التسويات في الرصيد الإفتتاحي للاحتياطيات والأرباح المرحلة (ضمن حقوق الملكية) الناتجة عن تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي أو تصويب الأخطاء (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (5)) .

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للعمليات (الفروع) بالخارج (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (13))

(د) القيم الناشئة من الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية لإحدى الأدوات المركبة (راجع فقرة 23)

63- قد يصعب في بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المرتبطة بالبند المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

(أ) ملغاة.

(ب) يكون التغيير في سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة في أصل أو التزام ضريبي مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند تم تحميله أو إضافته سابقاً إلى حقوق الملكية.

(ج) تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل أو أنه يجب تخفيضه ويكون الأصل الضريبي المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق تحميله أو إضافته إلى حقوق الملكية.

في مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببند أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبي مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع في مثل هذه الظروف.

64- لا يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (10) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" ما إذا كان يجب على المنشأة أن تحول كل عام جزءاً من فائض إعادة تقييم الأصول إلى الاحتياطيات والأرباح المرحلة بقيمة تعادل الفرق بين قيمة الإهلاك على أساس قيم إعادة التقييم أو الإهلاك على أساس التكلفة، فإذا قامت المنشأة بإجراء مثل هذا التحويل فإن القيمة المحولة يجب

أن تكون صافية بعد تجنب الضريبة المؤجلة، وبالمثل يطبق نفس المفهوم إذا أجريت تحويلات عند التصرف في أحد بنود الأصول الثابتة.

65- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية وتكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبي لهذا الأصل في فترة سابقة أو لفترة مستقبلية ، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبي والتسوية في الأساس الضريبي للأصل يجب أن تضاف أو تحمل على حقوق الملكية في الفترات التي حدثت فيها ، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبي في فترة سابقة أو فترة مستقبلية ، فيعترف بالآثار الضريبية في قائمة الدخل .

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال (66 - 68)

66- كما هو موضح بالفقرتين "19 و26ج" قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (29) "تجميع الأعمال" ، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية المؤجلة (إلى المدى الذي يفي بمعايير الاعتراف الموضحة في الفقرة "24") أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والالتزامات محددة في تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر في الشهرة أو في الزيادة في حصة المستحوذ في القيمة العادلة لصافي الأصول والالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ . مع مراعاة أنه طبقاً للفقرة "15أ" ، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان التشريع الضريبي لا يعترف أصلاً بإهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

67- كنتيجة لتجميع الأعمال قد يعتبر المستحوذ أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوذ قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبي المستقبلي للمنشأة المستحوذ عليها. في مثل هذه الحالات ، يعترف المستحوذ بالأصل الضريبي المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال. ولذلك لا يأخذ المستحوذ هذا الأصل الضريبي في الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة في حصته في صافي القيمة العادلة لأصول والالتزامات المنشأة المستحوذ عليها عن تكلفة الاستحواذ.

68- عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال طبقاً للأسس الموضحة في معيار المحاسبة المصري رقم (29) ولكن تتحقق تلك الشروط في تاريخ لاحق، يعترف عندئذ المستحوذ بالأصل الضريبي المؤجل كإيراد بقائمة الدخل، وبالإضافة إلى ما تقدم يجري المستحوذ ما يلي:

(أ) يخفض القيمة الدفترية للشهرة إلى القيمة التي كان يمكن الاعتراف بها لو أن الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كان قد تم في تاريخ الاستحواذ.

و(ب) يحمل مقدار التخفيض في قيمة الشهرة كمصروف على قائمة الدخل. ولكن لا يجب بأي حال من الأحوال أن يترتب على هذا الإجراء تعليية أو إضافة على الزيادة في حصة المستحوز في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوز عليها عن تكلفة الاستحواذ أو إنشاء زيادة جديدة من هذا النوع لم تكن موجودة عند الاستحواذ.

مثال:

أستحوذت منشأة على منشأة تابعة لها كان لديها فروقا ضريبية قابلة للخصم قدرها 300 وكان سعر الضريبة في تاريخ الاستحواذ 30% . ولم يعترف بالأصل الضريبي المؤجل البالغ 90 كأصل قائم بذاته عند تحديد الشهرة الناتجة من هذا الاستحواذ بمبلغ 500 ، بعد عامين من تاريخ الاستحواذ قدرت المنشأة أن الربح الضريبي المستقبلي سوف يكون كافيا لاستيعاب كل الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل البالغ $90(300 \times 30\%)$ وفي قائمة الدخل يثبت كإيراد بنفس القيمة . وفي نفس الوقت تقوم المنشأة بتخفيض الشهرة بمبلغ 90 وتعترف بهذا المبلغ كمصروف في قائمة الدخل. وبالتبعية تنخفض تكلفة الشهرة إلى 410 تتمثل في القيمة التي كان يمكن الاعتراف بها لو كان قد تم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كأصل قائم بذاته بمبلغ 90 في تاريخ الاستحواذ.

فإذا زاد سعر الضريبة بعد تاريخ الاستحواذ إلى 40% تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره 120 $(40 \times 300\%)$ وبقائمة الدخل تثبت ضريبة الدخل المؤجلة كإيراد بمبلغ 120 ، وإذا تم تخفيض سعر الضريبة بعد الاستحواذ إلى 20% تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره 60 $(20 \times 300\%)$ وكإيراد من ضريبة الدخل المؤجلة بمبلغ 60 ، في كلتا الحالتين فإن المنشأة تخفض تكلفة الشهرة بـ 90 على أساس سعر الضريبة الذي كان ساريا عند الاستحواذ وتعترف بهذا المبلغ كمصروف يحمل على قائمة الدخل.

القسم الخامس: ويتضمن الفقرات من (69- 78)

العرض في القوائم المالية (69 - 78)

الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية (69- 70)

69- ملغاة.

70- ملغاة.

المقاصة (71 - 76)

71- تجري المنشأة المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا:
(أ) كان لديها حق قانوني في إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و(ب) كانت تنوي أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبي لتسدد الالتزام الضريبي في نفس الوقت.

72- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية كل على حدة فإنه تجري المقاصة بينها بالميزانية طبقاً لأسس تماثل الأسس المتبعة بالنسبة للأدوات المالية كما وردت بمعيار المحاسبة المصري رقم (25) " الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" . فعادة ما يكون للمنشأة الحق قانوناً في إجراء مقاصة بين الأصل الضريبي الجاري والالتزام الضريبي الجاري عندما يتعلق الأمر بضرائب الدخل التي يتم التحاسب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية ويسمح للمنشأة بأن تحصل أو تدفع فرق الضرائب على أساس المقاصة.

73- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبي الجاري لدى منشأة وبين الالتزام الضريبي الجاري لدى منشأة أخرى في نفس المجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً سداد أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافي وتنوي المنشآت المذكورة سداد أو تحصيل صافي قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبي لتسدد به الالتزام الضريبي في نفس الوقت.

74- تجري المنشأة مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل فقط ، إذا:
(أ) كان للمنشأة حق قانوني لمقاصة الأصل الضريبي المتداول مع الالتزام الضريبي المتداول.
و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على:
- نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أ- الوحدات الضريبية المختلفة والتي تنوي تسوية الالتزامات والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات في وقت واحد في كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

75- لتحاشي الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أي عندما يصبح الفرق مسموحاً بخضمه من الربح الضريبي أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبي المؤجل خاضعاً بنفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

76- ملغاة.

عبء الضريبة (77)

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادي

77- عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية يجب أن يتم عرضه منفرداً في قائمة الدخل.

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية (78)

78- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (13) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف ببعض فروق تقييم العملة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق في قائمة الدخل. وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ويجب الاعتراف بها في قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

القسم السادس : ويتضمن الفقرات من (79-88)

الإفصاح (88-79)

79- يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبي بصورة منفصلة.

80- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة ما يلي:

- (أ) عبء (دخل) الضريبة الجاري.
- (ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.
- (ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة وعكس الفروق المؤقتة.
- (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير في أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
- (هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به في حينه ويستخدم في الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجاري.
- (و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به في حينه ويستخدم في الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجلة.
- (ز) العبء الضريبي المؤجل الذي ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل طبقاً للفقرة "56".

(ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلقة بالتغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة رقم (5) ، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعي.

81- يجب أن يفصح أيضاً عما يلي بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المتعلقة بالبند التي تحمل أو تضاف إلى حقوق الملكية.

(ب) ملغاة.

(ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في أحد أو كلا الشكلين التاليين.

1- تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي في سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.

2- تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلي وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

(د) إيضاح التغييرات في سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

(هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها في الميزانية ، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

(و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة التي لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع فقرة "39").

(ز) يوضح بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلي:

1- قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها في الميزانية.

2- قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به في قائمة الدخل ، إذا كان ذلك غير واضح من التغييرات في القيم المعترف بها في الميزانية.

(ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبي المرتبط بـ :

1- الربح أو الخسارة المترتبة على عدم استمرار العملية.

2- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية.

(ط) ملغاة.

82- تفصح المنشأة عن قيمة أي أصل ضريبي مؤجل وما استند إليه من أدلة للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً:

(أ) استخدام الأصل الضريبي المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل.

و(ب) تعرض المنشأة لخسارة في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدولة التي يرتبط بها الأصل الضريبي المؤجل.

83- ملغاة.

84- تمكن الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "81ج" مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التي قد تؤثر في هذه العلاقة مستقبلاً . فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفي من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافي الربح (الخسارة) الضريبي أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة ، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية.

85- في إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذي يمكن أن يوضح المعلومات لمستخدمي القوائم المالية بأفضل صورة ممكنة. وغالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلي في الدولة المقيمة بها المنشأة ، إلا أنه في حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها في عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

والمثال التالي يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة في عرض التسوية الرقمية المشار إليها:

مثال يوضح الفقرة "85"

في عام 2002 حققت منشأة ربحاً محاسبياً في الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره 1500 (2001: 2000) وفي الدولة (ب) 1500 (2001:500). سعر الضريبة في الدولة (أ) 30% وفي الدولة (ب) 20%. في الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبة قدرها 100 (2001:200). وفيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلي:

| | عام | عام | |
|---|------|------|----------------------|
| | 2001 | 2002 | |
| الربح المحاسبي | 2500 | 3000 | |
| الضريبة على أساس سعر الضريبة المحلي 30% | 750 | 900 | |
| الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للخصم | 60 | 30 | (100×30%)، (200×30%) |

| | | |
|--|------------|------------|
| اثر سعر الضريبة المنخفض في الدولة (ب) (30% - 20%) عبء الضريبة | (150) | (50) |
| | <u>780</u> | <u>760</u> |

وفيما يلي مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دول على حدة . في ظل هذه الطريقة لا يظهر في التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة في الدولة (أ) عن سعرها في الدولة (ب). يتبين من ذلك إما أن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها وتوضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر، وإما أن توضح الأثر الضريبي المترتب على وجود أرباح في أكثر من دولة.

| | عام 2001 | عام 2002 | |
|--|-------------|-------------|--|
| | <u>2500</u> | <u>3000</u> | الربح المحاسبي |
| | | | الضريبة على أساس |
| | | | سعر الضريبة المطبق في كل دولة |
| $(1500 \times 30\%) + (1500 \times 20\%) + (2000 \times 30\%) + (500 \times 20\%)$ | 700 | 750 | |
| | <u>60</u> | <u>30</u> | الأثر الضريبي للمصروف غير القابل للخصم |
| | <u>760</u> | <u>780</u> | عبء الضريبة |

86- متوسط سعر الضريبة الفعلي هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوما على صافي الربح المحاسبي.

87- قد يكون من غير العملي أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات في شركات تابعة، وفروع وشركات شقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة (راجع الفقرة "39") في مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفرق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق . واستثناء من ذلك إذا كان من العملي تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع في هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمي القوائم المالية.

88- يجب على المنشأة الإفصاح عن أي التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (28) " المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث في مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

كذلك يجب أن تفصح المنشأة عن أي تعديلات في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة المشتركة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (7) الخاص " بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية").

* * *

المراجعة التسويقية ومقوماتها

مجال المراجعة التسويقية

تعتبر المراجعة التسويقية أحد وأهم أساليب الرقابة التسويقية الحديثة ، حيث إنها لا تكون قاصرة فقط على الأداء التسويقي الداخلى للوحدة الاقتصادية وإنما تتناول الإستراتيجية المثلى للمنظمة ومكونات المراجعة التسويقية هي تلك المجالات التي تناولتها عملية المراجعة التسويقية وتتكون المراجعة التسويقية من ستة مكونات رئيسية وفيما يلي مناقشة لهذه المكونات .

أولاً : مراجعه البيئة التسويقية

وتشمل البيئة التسويقية المجالات التالية :

1- مراجعه البيئة الكلية بشكل عام :

وهي تشمل النواحي التالية :

- أ- الاتجاهات الديموغرافية حيث القائم بعملية المراجعة على مايلي :
 - ماهى التطورات والاتجاهات الديموغرافية الرئيسية التى تمثل تهديدا أو فرصة تسويقية للشركة ؟
 - ماهى تصرفات أو ردود الفعل التى اتخذتها الشركة لمواجهه هذه التطورات والاتجاهات ؟
- ب- الاتجاهات الاقتصادية حيث يهدف المراجع إلى التعرف على مايلي :
 - ماهى أهم التطورات والاتجاهات الرئيسية فى الدخل والأسعار والائتمان والادخار التى سيكون لها تأثير مباشر على الشركة ؟
 - ماهى التصرفات أو ردود الفعل التى اتخذتها الشركة لمواجهه هذه التطورات والاتجاهات ؟
- ج- الموارد الطبيعية وهنا يحاول المراجع التعرف على مايلي :

- ماهو المستقبل المتوقع لتكلفة الموارد الطبيعية والطاقة وإمكانية الحصول عليها عندما تحتاج إليها الشركة .

- ماهى اهتمامات الإدارة تجاه الدور الذى يجب أن تقوم به الشركة من أجل حماية البيئة والموارد الطبيعية المتاحة فيها ؟

د- الاتجاهات التكنولوجية : حيث يهدف المراجع التعرف على مايلى :

- ماهى التغيرات الرئيسية المتوقع حدوثها فى التطورات التكنولوجية بالنسبة للمنتج الذى تتعامل فيه الشركة ؟

- ماهو موقف الشركة بالنسبة لهذه التطورات التكنولوجية ؟

- ماهى المنتجات البديلة التى ستحل محل المنتج الحالى ؟

هـ- الاتجاهات السياسية : حيث يهدف المراجع التعرف على مايلى :

- ماهى القوانين المقترحة التى يمكن أن تؤثر على السياسات والإستراتيجية التسويقية ؟

- ماهى أهم القرارات التى تأخذها الجهات المختلفة فى الدولة والتى تنبغى ملاحظاتها والتعرف عليها؟ وماذا يحدث فى مجالات الرقابة على تلوث البيئة وفرص التوظيف ومستوى الأمان بالنسبة للمنتج وتصميمه وكذلك الإعلان والترويج والرقابة على الأسعار ومنافذ التوزيع وغيرها من المجالات التى تتعلق بصفة رئيسية فى الإستراتيجية التسويقية ؟

و- الاتجاهات الثقافية : وهنا يحاول المراجع التسويقي الحصول على اجابة الاسئلة التالية :

- ماهى انطباعات الجمهور نحو الشركة والمنتجات التى تقدمها ؟

- ماهى التغيرات التى تحدث فى انماط وسلوكيات المستهلك والتى لها تأثير مباشر على الإستراتيجية التسويقية ؟

2- مراجعه بيئة العمل الجزئية :

وهنا تتم مراجعه المكونات الاتية :

أ- الأسواق : حيث يحاول المراجع التسويقي التعرف على الاتى :

- ماذا يحدث لحجم السوق ونموه والتوزيع الجغرافى والأرباح التى تتحقق من وراء العمل ؟

- ماهى القطاعات أو الشرائح الرئيسية للسوق وماهى درجة النمو المتوقعه بالنسبة لكل قطاع من هذه القطاعات ؟ وماهى أهم القطاعات التى تمثل فرصاً تسويقية للمنظمة ؟

ب- العملاء: وهنا يركز مراجع التسويق على التعرف على مايلى :

- كيف يمكن تصنيف أو ترتيب العملاء الحاليين والمرتقبين للشركة ومنافسيها خاصة فيما يتعلق بالشهرة ، درجة أداء المنتج ، الخدمة المقدمة ، قوة البيع ، الأسعار ؟

- كيف تتخذ المجموعه المختلفة من العملاء قراراتهم الشرائية ؟

- ماهى الحاجات والاشبعات التى يسعى المستهلك للحصول عليها فى السوق ؟

- ج- المنافسون :** وهنا يلزم أن يتعرف مراجع التسويق على مايلي :
- من هم المنافسون الرئيسيون للشركة ؟ وماهى الإستراتيجية التسويقية لكل منافس ؟ وما هى نواحي القوة والضعف بالنسبة لهؤلاء المنافسين وماهو نصيب كل منافس من السوق الكلى ؟
 - ماهى الاتجاهات التى يمكن التعرف عليها فى المستقبل بالنسبة لطبيعة المنافسة ؟ وما هى المنتجات البديلة التى يمكن توقع دخولها فى السوق ؟

- د- التوزيع والموزعون :** وهنا يتعرف المراجع التسويقي على الآتى :
- ماهى قنوات التوزيع الرئيسية التى يحصل من خلالها المستهلك على السلع والخدمات ؟
 - ماهى مستويات الكفاية وتوقعات النمو بالنسبة لقنوات التوزيع المختلفة ؟

- هـ- الممولون :** وهنا يتعرف المراجع التسويقي على الآتى :
- ماهو المستقبل المتوقع لإمكانية الحصول على الموارد الرئيسية اللازمة للعمليات الإنتاجية ؟
 - ماهو أنماط البيع المختلفة لكل ممول على حدة ؟

- و- المشتغلون بالخدمات التسويقية :**
وهنا تركز عملية المراجع على الآتى :
- ماهى التكلفة المستقبلية بالنسبة لخدمات النقل ؟
 - ماهى المستقبل المتوقع بالنسبة لتكلفة مستودعات وإمكانية استخدامها؟
 - وماهى تكلفة الحصول على الأموال فى المستقبل ؟
 - مامدى كفاءة وكالات الإعلان فى تنفيذ الأعمال المسندة إليهم ؟

- ز- الجماهير :** وهنا تنصب المراجعة التسويقية على تحديد مايلي :
- ماهى المشاكل أو الفرص التى يقدمها الجمهور المتعامل مع الشركة.
 - ماهى الخطوات الرئيسية التى اتخذتها الشركة للتعامل مع جماهير بفاعلية وكفاءة ؟

ثانيا : مراجعه الإستراتيجية التسويقية

وتشمل مراجعه الإستراتيجية التسويقية المجالات التالية :

1- رسالة المنظمة

- وهنا يقوم المراجع التسويقي بالتعرف على مايلي :
- هل تم تحديد رسالة المنظمة فى ضوء الاحتياجات الفعلية فى السوق ؟
 - هل هذه الرسالة تتفق مع إمكانيات والمواد المتاحة للمنشأة ؟

2- الأهداف التسويقية

- هل تم تحديد الأهداف العامة التى تسعى الشركة إلى تحقيقها بوضوح ؟ وهل تؤدي هذه الأهداف إلى تحقيق الأهداف التسويقية التى تسعى المنظمة إلى تحقيق الأهداف التسويقية التى تسعى المنظمة إلى تحقيقها ؟
- هل تم تحديد الأهداف التسويقية فى شكل واضح وذلك لإرشاد الخطط التسويقية وقياس الأداء الفعلى للمنظمة ؟

- هل تساعد هذه الاهداف التسويقية المنشأة على تحقيق موقف متميز في السوق والحصول على فرص مناسبة للبقاء والنمو؟ وهل تتفق هذه الاهداف وإمكانيات المشروع؟
- هل تم تبليغ هذه الأهداف كتابة الى الأفراد الذين يقومون بتحقيقها؟
- هل تتغير هذه الأهداف بالسهولة والوضوح؟

3- الإستراتيجية التسويقية

- ماهو جوهر الإستراتيجية التسويقية اللازمة لانجاز الأهداف؟ وهل تم تحديد هذه الإستراتيجية بشكل دقيق وسليم؟
- هل هناك إمكانيات وموارد كافية تم تخصيصها بالميزانية من اجل تحقيق الأهداف التسويقية؟
- هل تم تخصيص وتوزيع الموارد التسويقية بطريقة مثالية على قطاعات السوق المختلفة وكذلك على السلع والخدمات التي تقدمها الشركة؟
- هل تم تخصيص الموارد التسويقية بكفاءة على عناصر المزيج التسويقي المزيج التسويقي المختلفة من جودة المنتج أو قوة البيع أو الخدمات أو الاعلان والترويج أو التوزيع؟

ثالثا : مراجعة تنظيم وظيفة التسويق

ويتضمن ذلك مراجعة مدى فاعلية الهيكل التنظيمي لوظيفة التسويق من حيث قدرته على تحقيق الاهداف وامكانية العمل جنباً الى جنب مع الاخرى فى المشروع وبقضى ذلك فحص النواحي التالية :

1- الهيكل التنظيمي لإدارة التسويق

- هل هناك مدير للتسويق يحتل مركزاً مرموقاً فى المنظمة ومتمتعاً بالسلطة الكافية لاتخاذ القرارات الإدارية التي تساعد المنشأة على الوفاء باحتياجاتها والتزاماتها تجاه المستهلك؟
- هل تم تحديد المسؤوليات التسويقية بطريقة فعالة على مختلف المستويات ومستوى المنتج أو المستخدم النهائي له أو المنطقة البيعية التي يتم فيها عمليات البيع؟

2- الكفاءة أو الفاعلية التنظيمية

- هل هناك علاقات عمل جيدة بين التسويق والبيع؟
- هل هناك نظام إدارة المنتج يتسم بالفاعلية؟
- هل تتوافر لدى مدير المنتج القدرة على التخطيط للأرباح أو أن قدرتهم تقتصر فقط على تحديد حجم المبيعات؟
- هل هناك اى مجموعات تسويقية تحتاج إلى تدريب أكثر أو تحفيز أكثر أو تقييم اضافى؟

3- التكامل مع الوظائف الأخرى في المشروع

- هل توجد اى مشاكل بين ادارة التسويق والانتاج والتي تحتاج إلى اهتمام خاص؟

- ماهى درجة التعاون والتكامل بين إدارة التسويق وإدارة البحوث والتطوير ؟
- ماهى درجة التكامل والترابط بين إدارة التسويق وإدارة التمويل ؟
- ماذا عن التسويق وعلاقته بالشراء ؟

رابعاً: مراجعه الأنظمة التسويقية

وهى تتعلق بفحص الأنظمة التسويقية المستخدمة فى جميع المعلومات وفى التخطيط والرقابة وهى تتضمن مراجعه الجوانب الآتية :

1- نظام المعلومات التسويقية

- هل يقدم نظام الاتصالات والمعلومات التسويقية المعلومات الكافية والدقيقة فى الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالتطويرات التى تحدث فى السوق ؟
- هل يتم استخدام بحوث التسويق بكفاءة وفعالية فى الشركة ؟

2- نظام التخطيط التسويقي

- هل هناك إدراك واعى لأهمية نظام التخطيط التسويقي ؟ وهل يعمل هذا النظام بكفاءة ؟
- هل هناك تنبؤ بالمبيعات ؟
- هل تم وضع حصة المبيعات على أساس سليم ؟

3- نظام الرقابة التسويقية

- هل إجراءات الرقابة الشهرية او الربع سنوية أو غيرها كافية وملائمة للتأكد من أن الاهداف المرسومة يتم انجازها ؟
- هل هناك تحليل دورى لمختلف المنتجات والمناطق والاسواق وقنوات التوزيع ؟
- هل هناك نظام دورى لفحص التكاليف التسويقية والتأكد من صلاحية أوجه الاتفاق المختلفة ؟

4- نظام تطوير المنتجات الجديدة

- هل الشركة تتبع طريقة منظمة تسمح لها بتجميع اكبر عدد ممكن من الأفكار المتعلقة بتطوير المنتجات الجديدة والقيام بفحص هذه الأفكار وتصنيفها باختيار أفضلها ؟
- هل تقوم الشركة بإجراء بحوث ملائمة لمفهوم المنتج والتأكد من صلاحيته بالنسبة للمستهلك والمنظمة قبل الاستثمار بشكل مكثف فى الفكرة الجديدة ؟
- هل تقوم الشركة بإجراء اختبار كاف ومناسب للمنتج وللسوق قبل تقديم المنتج الجديد ؟

خامساً: مراجعه الإنتاجية التسويقية

ويتم ذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية :

1- تحليل الربحية :

- ماهى ارباح الشركة بالنسبة للمنتجات المختلفة التى تقوم بتقديمها ؟ وماهى ربحية الاسواق التى تقوم بخدمتها؟ وماهى الارباح التى تتحقق فى المناطق المختلفة التى يتم فيها توزيع منتجات وقنوات التوزيع المستخدمة فى عملية التوزيع ؟
- هل يجب على الشركة أن تدخل سوقا معينة أو تتوسع فيه أو ينبغى الانسحاب من تلك السوق ؟ وما أثر ذلك على تحقيق الارباح فى الأجل الطويل والأجل القصير ؟

2- تحليل التكلفة والفعالية :

- هل هناك اى نشاط من الأنشطة التسويقية يحمل المنشأة بتكاليف باهظة ؟ وهل يمكن اتخاذ اى إجراء لتقليل هذه التكلفة ؟

سادسا : مراجعه الأنشطة التسويقية

يتعلق ذلك بالدراسة التحليلية لأوجه النشاط التسويقي حيث يتطلب الأمر الاجابة على الاسئلة التالية :

- 1- فيما يتعلق بسياسة المنتجات :
 - ماهى أهداف سياسة المنتجات ؟ وهل هذه الأهداف مناسبة لإمكانيات وموارد الشركة ؟
 - هل هناك منتجات معينة يجب حذفها من خطط الإنتاج ؟
 - هل هناك منتجات جديدة تستحق الإضافة الى المنتجات الحالية ؟
 - هل يمكن اجراء اى تحسينات على المنتج الحالى فيما يتعلق بالجودة أو الشكل أو النمط ؟

2- السعر

- ماهى أهداف وسياسات واستراتيجيات التسعير ؟
- هل تتفق سياسات وأهداف التسعير مع أهداف وسياسات المنظمة ككل ؟
- هل يرى المستهلك أن السعر الذى يقوم بدفعه يوازى القيمة التى يحصل عليها من شراء السلعة ؟
- هل تقوم الشركة باستخدام أساليب الترويج خلال سياسات الأسعار ؟

3- التوزيع

- ماهى الأهداف التى تسعى الشركة لتحقيقها من وراء سياسات التوزيع ؟
- هل هناك تغطية وخدمة للسوق ككل ؟
- هل ينبغى على الشركة تعديل قنوات التوزيع الحالية ؟

4- الإعلان وتنشيط المبيعات

- ماهى أهداف الإعلان ؟ وهل تم تحديدها بدقة ؟
- هل تم انفاق المبلغ المناسب على الإعلان وتنشيط المبيعات ؟
- كيف تم تحديد ميزانية الإعلان ؟
- مارأى الجمهور العام والمستهلكين فى الإعلان ؟

- هل تم اختيار وسيلة الإعلان المناسبة .
- هل تم استخدام تنشيط المبيعات بفاعلية ؟

5- قوى البيع

- ما هي أهداف المنظمة فيما يتعلق بقوة البيع ؟
- هل العدد الحالي لقوة البيع كافيا لتحقيق اهداف المنظمة ؟
- هل تم تنظيم قوة البيع على اساس المبادئ المناسبة للتخصيص ؟
- هل تم اختيار رجال البيع على اساس علمي سليم ؟
- هل تم تدريب رجال البيع وتحفيزهم بالقدر الكافي ؟
- هل الإجراءات المستخدمة ملائمة لوضع وتحديد أنصبة المبيعات وتقييم الأداء ؟
- ما هو موقف البيع بالشركة مقارنة بقوة البيع في الشركات المنافسة ؟

ونحن نرى مما سبق انه يجب أن تتناول المراجعة التسويقية كافة وجميع المجالات وعلى كافة المستويات ولا بد من أن تكون عناصر المراجعة التسويقية شاملة وبسيطة وليست معقدة وعلى القائمين بالمراجعة التسويقية اختيار مايناسب كل وحدة اقتصادية محل المراجعة وفقا للعناصر والإمكانيات يستطيع تحقق الأهداف المرجوة .

بالإضافة الى المجالات السابقة قد تعددت مداخل المراجعة التسويقية ويمكن تحديد اهم مداخل المراجعة التسويقية فيما يلي :

1- مدخل السلع :

اي مراجعه كل نوع من انواع السلع والخدمات والمنتجات التي يقوم بها النشاط التسويقي بتصريفها وحيث تم تقييم المراجعه التسويقية الى مراجعه السلع الاستهلاكية الصناعية الرأسمالية .

2- مدخل المؤسسات

اي مراجعه منشآت الجملة والتجزئة حيث يتم لهذا المدخل تقسيم المنشآت والمؤسسات الى جملة وتجزئة .

3- المدخل التاريخي

اي مراجعه النشاط التسويقي طبقا لهذا المدخل على اساس تتبع الوحدة الاقتصادية والتطور التاريخي للوظائف والمؤسسات التسويقية بحثا عن الأسباب للوظائف والمؤسسات التسويقية بحثا عن الأسباب التي تؤدي إلى نشأتها ونموها أو اندثارها .

4- مدخل التكاليف

مراجعة التكاليف المرتبطة بأداء اوجه النشاط التسويقي بهدف معرفة اثر الإسراف في التكاليف التسويقية الذي أدى الى زيادة الاسعار .

5- مدخل الوظائف

تقوم المراجعة التسويقية طبقا لهذا المدخل على مراجعه النشاط التسويقي من وجه نظر الوظائف التسويقية (بيع - شراء - نقل) ثم مراجعه تفصيلية لتلك الوظائف بهدف كفاءة ادائها .

6- مدخل النظم

تقوم المراجعة التسويقية على اساس ان النشاط التسويقي يعد كنظام متكامل يتأثر بالبيئة المحيطة .

7- المدخل الإداري

تتمثل المراجعة التسويقية طبقا لهذا المدخل فى :

- أ- تحليل الفرص التسويقية المتاحة فى السوق .
- ب- اختيار افضل مزيج تسويقي
- ج- اختيار افضل القطاعات التسويقية .

8- مدخل البعد الاستراتيجي

وتتمثل المراجعة التسويقية طبقا لهذا المدخل لحسن إدارة النشاط التسويقي.

وفى خطوات اداء المراجعة التسويقية يرى بعض الكتاب ان خطوات المراجعة التسويقية تشمل :

- 1- الانشطة التى تكون قبل المراجعة
 - 2- المعلومات التى تم جمعها ومدى تأثيرها على الوحدة الاقتصادية مثل التسعير - التوزيع - المنافسة .
 - 3- مدى امكانية تحليل المعلومات التى تم جمعها .
 - 4- تقديم التوصيات .
 - 5- وضع برنامج لتنفيذ المراجعة التسويقية .
- بينما يرى آخرون ان خطوات المراجعة التسويقية تشتمل على الاتى :

- 1- تعريف السوق من حيث الهدف والمنافع المترتبة على هذا الهدف .
 - 2- تحديد الاختلافات فى الاداء .
 - 3- تحديد الفروق فى البرامج التنافسية .
 - 4- التعرف على استراتيجيات المنافسين .
 - 5- تحديد اطار التخطيط الاستراتيجي .
- وانه قد يشابه المدخل الاول .

لذلك قد نرى ان كثرة تعدد المداخل قد يقلل من كفاءة عملية المراجعة التسويقية لذلك يتضح لنا صحة الفرض الثانى والذى ينص على :

" تعدد المشكلات والمداخل التى تواجه المراجع فى مجال التخطيط وتنفيذ المراجعة التسويقية ."

أهداف المراجعة التسويقية

أن أهداف المراجعة التسويقية تتمثل فى :

- 1- تحديد المكانة السوقية للمنظمة ومنافسيها بطريقة علمية .
- 2- تقديم التوجيهات والتوصيات بتصحيح أداء عناصر المزيج التسويقي.

- 3- الحكم على الالتزام العام بالتوجه التسويقي للمنظمة .
- 4- التعرف على مدى تحقق الأهداف التسويقية الموضوعة ومدى تناسب الاتجاهات التسويقية والتفاصيل التكتيكية للمنظمة حتى يتم التوجيه بما فى شأنه تصحيح الأخطاء واغتنام الفرص التسويقية للمنظمة .
- 5- مساهمه بصورة اساسية فى عملية التخطيط التسويقى .
- 6- تطوير الحلول التسويقية ذات الفعالية فى التكلفة والقابلة للتطبيق من خلال المكانة السوقية للمنظمة والمركز المالى والإمكانية البشرية والمالية المتاحة .
- 7- اختبار فعالية عناصر الأداء التسويقي والتي تتضمن المزيج التسويقي والإنتاجية التسويقية والنظم والهيكل التنظيمي ورسالة المنظمة وأهدافها وإستراتيجيتها التسويقية .
- 8- فحص البيئة التسويقية الخارجية والداخلية للمنظمة ومدى تناسبها مع عناصر الأداء التسويقى .
- 9- تقديم خطة مقترحة لتطوير الأداء التسويقى للمنظمة .
- 10- وضع آلية للرقابة التسويقية المنهجية .

* * *

**تأجير الوحدات السكنية مفروشة
وهل يخضع لنظام الخصم
تحت حساب الضريبة**

يقوم نظام الخصم تحت حساب الضريبة المستحقة على النشاط التجاري على ثلاث محاور:

المحور الأول: هو أن يكون هناك ممول خاضع للضريبة (شخص طبيعي أو اعتباري) من أشخاص القطاع الخاص، يتعامل مع شخص آخر (طبيعي أو اعتباري) مكلف بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وأن يكون التعامل بينهما في معاملات محددة طبقاً لما ورد بقانون الضرائب.

المحور الثانى: هو الملتزم بتطبيق نظام الخصم ويطلق عليه جهة الالتزام وقد يكون الملتزم شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً عام أو خاص. وقد حدد قانون الضرائب الملتزمون تحيداً دقيقاً.

المحور الثالث: أن يكون التعامل بين الممول الخاضع للضريبة وجهة الالتزام من ضمن المعاملات التي حددها قانون الضرائب.

ونظام الخصم تحت حساب الضريبة بدأ في ظل القانون رقم (14) لسنة 1939 بشأن الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل واستمر تطبيقه في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضريبة على الدخل.

هذا وسوف نتناول في هذه الدراسة الخصم تحت حساب الضريبة بالنسبة لنشاط تأجير الوحدات السكنية مفروشة وذلك في ظل أحكام القانون رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل بعد تعديله بالقانون رقم 187 لسنة 1993 ثم في ظل أحكام القانون الحالي رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل.

أولاً: القانون رقم 157 لسنة 1981

(1) تنص المادة 23 من القانون رقم 157 لسنة 1981 (الباب الثاني - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين - إيرادات النشاط التجاري والصناعي) على:-

" تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية على أساس قيمة الإيجار الفعلي مفروشاً مخصوماً منه خمسون في المائة مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها في المادة (27) من هذا القانون.

وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تقل قيمة الإيجار المتخذ أساساً لربط الضريبة بالتطبيق لأحكام الفقرة السابقة عما يأتي

- 1-.....-2
- 3-.....4....."

(2) تنص المادة 37 من القانون رقم 157 لسنة 1981 - (الباب الثاني - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين - إيرادات النشاط التجاري والصناعي - الفصل الرابع - الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة) على :- " على الجهات المبينة فيما بعد ، أن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهاً تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص نسبة من هذا المبلغ تحت حساب الضريبة التي تستحق عليه ، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين.

- 1- وزارات الحكومة ومصالحها و
- 2- المنشآت الأخرى التي يزيد رأسمالها على عشرين ألف جنيه والتي يصدر بتحديداتها قرار من وزير المالية .

3) تنص المادة (45) من القانون رقم 157 لسنة 1981 (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين - الباب الثاني ، إيرادات النشاط التجاري والصناعي - الفصل الرابع ، الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة - مراجعات أحكام عامة) على:

" تحدد بقرار من وزير المالية السلع والمنتجات وأوجه النشاط والجهات وأنواع الإيجارات والحرف وغيرها مما يسري عليه نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة - وكذلك المبلغ أو النسبة التي يجري خصمها أو إضافتها أو تحصيلها بما يتفق مع طبيعة كل نشاط وبما لا يجاوز 20% من المبالغ المدفوعة أو المسددة أو المحصلة وكذلك المبالغ الذي يجب تحصيله قبل الترخيص"

4) تنفيذاً لما جاء بالمادة (45) من القانون رقم 157 لسنة 2000 في 2000/11/11 وقد نصت المادة الثانية منه على:-

" يحدد الجدول رقم (1) المرفق بهذا القرار النسب والسلع التي يسري عليها نظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لخصم المادة (37) من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 وتعديلاته"

هذا وقد ورد بالجدول رقم (1) سالف الإشارة إليه أن نسبة الخصم الواجب خصمها بالنسبة للخدمات هي 3%.

ومن النصوص القانونية السابق الإشارة إليها يتضح الآتي :

1- أن الإيراد الناتج من تأجير الوحدات السكنية المفروشة لاستعمالها للسكنى أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهني - هذا الإيراد يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (إيرادات النشاط التجاري والصناعي)

2- أن المادة (37) من القانون رقم 157 لسنة 1981 ، قد حددت على سبيل الحصر أوجه النشاط التجاري الخاضع لإيراداته لنظام الخصم تحت حساب الضريبة متى زاول هذا النشاط شخص من أشخاص القطاع الخاص. ومن ضمن هذه الأنشطة نشاط تأدية الخدمات.

3- أن المادة (37) من القانون رقم 157 لسنة 1981 في فقرتي الأولى والثانية - قد حددت الجهات الملزمة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي تحديداً واضحاً وهو ما يطلق على هذه الجهات بجهات الالتزام.

4- أن قرار وزير المالية رقم 1577 بتاريخ 2000/11/11- قد حدد النسب التي تخصم تحت حساب الضريبة وقد بلغت النسبة التي تخصم بالنسبة لمقابل الخدمات 3% من قيمة الخدمة.

ويلاحظ على هذا القرار أنه لم يبين ماهية الخدمات الخاضع لمقابلها لنظام الخصم تحت حساب الضريبة ، بل جاء اللفظ عاماً و مطلقاً مما يتسع معه تفسير معنى الخدمات ويؤدي إلى ظهور

اختلاف في وجهات النظر بين مصلحة الضرائب والممولين حول توعية الخدمات المعنية بقرار وزير المالية سالف الذكر.

وكان يجب على القرار الوزاري المذكور أن يحدد ماهية الخدمات تحديداً واضحاً بدلاً من ترك الأمر للاجتهادات والتفسيرات.

5- وعلى ذلك وحيث أن نشاط تأجير الوحدات السكنية مفروشة - يخضع من يزاولها من أشخاص القطاع الخاص للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (إيرادات النشاط التجاري والصناعي) فهو بالتالي يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة بواقع 3% من قيمة الإيجار المدفوع له من إحدى جهات الالتزام باعتبار أن هذا التأجير هو خدمة يخضع الإيراد الناتج عنها لنظام الخصم تحت حساب الضريبة.

ثانياً : القانون رقم (91) لسنة 2005

بشأن الضريبة على الدخل

(1) تنص المادة 37 من القانون رقم (91) لسنة 2005 (الباب الخامس - إيرادات الثروة العقارية - الفصل الأول - الإيرادات الخاضعة للضريبة) على :-

" تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي :

1- إيرادات الأراضي الزراعية.

2- إيرادات العقارات المبنية .

3- إيرادات الوحدات المفروشة."

(2) تنص المادة (41) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على :

" تسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر.

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوماً منه 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات"

(3) تنص المادة (59) من القانون رقم (91) لسنة 2005 (الكتاب الخامس الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة - الباب الأول - النشاط التجاري والصناعي - الفصل الأول ت الخصم) على :

" على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد - أن تخصم من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص ويعود بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يتجاوز 5% من هذا المبلغ

وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين.

- 1- وزارات الحكومة ومصالحها و
 - 2- الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديداتها قرار من الوزير.
- "

(4) صدر قرار وزير المالية رقم 537 لسنة 2005 يوليه 2005 بشأن تحديد أوجه النشاط التجاري والصناعي التي يسري بشأنها نظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (59) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005.

ونصت المادة الأولى من هذا القرار على أن تكون النسب التي يجري خصمها تطبيقاً لحكم المادة (59) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 المشار إليه وفقاً للنسب الواردة بالجدول المرافق.

وقد حددت نسبة الخصم بالنسبة للخدمات بـ 2%.

ومن هذه النصوص القانونية الواردة في القانون رقم (91) لسنة 2005 يتضح الآتي:

- (1) أن القانون رقم (91) لسنة 2005 قد فرض ضريبة باسم الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين . وطبقاً لنص المادة (6) من القانون المذكور، يتكون مجموع صافي الدخل الخاضع لهذه الضريبة من المصادر الآتية:
 - 1- المرتبات وما حكمها.
 - 2- النشاط التجاري أو الصناعي.
 - 3- النشاط المهني أو غير التجاري.
 - 4- الثروة العقارية.
- (2) أنه طبقاً لنص المادة (37) من القانون رقم (91) لسنة 2005 فإن إيرادات الثروة العقارية تشمل الإيرادات الآتية :
 - 1- إيرادات الأراضي الزراعية.
 - 2- إيرادات العقارية المبنية.
 - 3- إيرادات الوحدات المفروشة.
- (3) من البند 1 ، 2 يتضح أن الإيراد الناتج من تأجير وحدة سكنية مفروشة يدخل ضمن إيرادات الثروة العقارية ولا يدخل ضمن إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي.
- (4) أن نظام الخصم تحت حساب الضريبة قد ورد في الكتاب الخامس من القانون رقم (91) لسنة 2005 وتضمن الباب الأول من الكتاب الخامس أحكام الخصم تحت حساب الضريبة المستحقة على النشاط التجاري والصناعي - وقد صدر قرار وزير المالية رقم 527 لسنة 2005 محدداً نسبة الخصم

الواجب تحصيلها تحت حساب الضريبة المستحقة على أوجه النشاط التجاري والصناعي وبلغت هذه النسبة 2% على مقابل الخدمات.

(5) هكذا يتضح أن تأجير الوحدات السكنية مفروشة لا يخضع للضريبة المفروضة على النشاط التجاري أو الصناعي ، بل يعتبر أحد عناصر إيرادات الثروة العقارية - ونظام الخصم تحت حساب الضريبة الوارد بالمادة 59 من القانون رقم 91 لسنة 2005 قد ورد بخصوص ممولي النشاط التجاري والصناعي.

وبذلك فإن الإيراد الناتج عن تأجير الوحدات السكنية مفروشة لا يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة تحت أية مسمى - لأن الخصم تحت حساب الضريبة قاصر فقط على الإيرادات الناتجة من مباشرة نشاط تجاري أو صناعي بينما إيراد تأجير الوحدات السكنية مفروشة يعتبر أحد عناصر إيرادات الثروة العقارية وهذه الإيرادات لا تخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة.

* * *

**المسؤولية الجنائية لمراقب
الحسابات الناشئة
عن وضع تقارير كاذبة أو ناقصة**

مقدمة :

نصت المادة 162 من القانون 159 لسنة 1981 بشأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة على مجموعه من الجرائم تقع من مراقب الحسابات بالمخالفة للقواعد المنظمة لسير الرقابة بشركة المساهمة هي :

توقيع نشرات إصدار الأسهم أو السندات التي تحتوى على بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام القانون أو لائحته التنفيذية والمصادقة على توزيع أرباح أو فوائد على خلاف أحكام القانون أو نظام الشركة ووضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو إخفاء وقائع جوهرية أو إغفالها فى التقرير الذى يقدمه للجمعية العامة وفقا لأحكام القانون والتزوير فى سجلات الشركة ثم وضعت المادة 163 من نفس القانون فى البند رقم (5) نصا عاما يعاقب (كل من يخالف أى نص من النصوص الأمرة فى هذا القانون) مما يعنى أن المشرع

المصري أراد تجريم أى فعل آخر يقع من مراقب الحسابات (طالما تضمن مخالفة لقاعدة أمره من قواعد القانون وهو ما يقتضى فحص الالتزامات المختلفة المفروضة على مراقب الحسابات لبيان ما يمكن أن ينسب إليه من جرائم أخرى تضاف إلى الجرائم السابقة انطلاقاً من هذا النص العام .

ورغم عدم النص فى قانون الشركات 159 لسنة 1981 على تطبيق جريمة إفشاء سر المهنة على مراقب الحسابات إلا أن القواعد العامة بخصوص هذه الجريمة تسمح بإخضاع مراقب الحسابات لحكمها وهذا لا ينفى أن مراقب الحسابات فى بعض الشركات ونقصد بذلك مراقبي حسابات البنوك يعاقبون بنصوص خاصة عن إفشاء أنواع معينة من الأسرار .

وسوف نتعرض لهذه الجرائم تباعاً إلا أنه نظراً لأهمية جريمة وضع وتقرير كاذبة أو ناقصة فأننا سنبدأ بدراستها أولاً .

نصت المادة 162 بند رقم (6) من القانون 159 لسنة 1981 على انه (كل مراقب وكل من يعمل فى مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمداً وقائع جوهرية أو أغفل عمداً هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدمه للجمعية العامة وفقاً لأحكام هذا القانون .

كما نصت المادة 22 بند رقم (2) من قانون الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لأستثمارها الصادر بالقانون 146 لسنة 1988 على أن يعاقب بالسجن وبغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد على خمسمائة ألف جنيه كل مراقب حسابات تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمداً وقائع جوهرية أو أغفل هذه الوقائع فى التقارير التى يقدمها طبقاً لأحكام هذا القانون .

وكذلك نصت المادة 123 من القانون رقم 88 لسنة 2003 الخاص بإصدار قانون البنك المركزي والجهاز المصرفى والنقد على انه يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه كل من تعمد بقصد الغش ذكر وقائع غير صحيحة أو أخفى بعض الوقائع فى البيانات أو فى المحاضر أو فى الأوراق الأخرى التى تقدم من البنوك إلى البنك المركزى بالتطبيق لأحكام هذا القانون .

ويلاحظ أن مراقب الحسابات فى شركات المساهمة ينطوى عمله الرقابي أساساً على تقديم تقارير بالنتائج التى توصل اليه عند ادائه لمهمته .

وتقدم هذه التقارير لجهات مختلفة على النحو الذى يحدده القانون ومن ذلك :

أن إصدار السندات يكون بقرار من الجمعية العامة بعد أداء رأس المال المصدر بالكامل وبشرط ألا تزيد قيمتها على صافى أصول الشركة حسبما يحدده مراقب الحسابات وفقاً لآخر ميزانية وافقت عليها الجمعية العامة (مادة 49 من القانون 159 لسنة 1981 كما يلتزم مراقب الحسابات بتقديم تقرير عن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر الى الجمعية العامة فى اجتماعاتها (مادة 105) كما يلتزم مراقب الحسابات بأن يقدم الى المساهمين بياناً يقر فيه بأن القروض أو الاعتمادات أو الضمانات المنصوص عليها فى المادة (96) قد تمت وفقاً لأحكام القانون ويلتزم كذلك بتقديم تقرير يرفق بنشرات الاكتتاب يقر فيه بصحتها وعدم مخالفتها لأحكام القانون أو اللائحة التنفيذية (المادة 13 من اللائحة التنفيذية) ومن ذلك أيضاً تقرير مراقب الحسابات بشأن توزيع نسبة من أرباح بيع أصول الشركة (المادة 195 من اللائحة) وتقديره بشأن تجنيب نسبة من الأرباح لتكوين احتياطي قانونى (المادة 192 من اللائحة أو استخدام الاحتياطي النظامى بما يعود بالنفع على الشركة والمساهمين (المادة 193 من اللائحة ... الخ .

هذا وقد نصت المادة 83 من القانون 88 لسنة 2003 السالف الاشارة اليه على انه " مع عدم الإخلال بأحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ، يتولى مراجعة حسابات البنك مراقبان للحسابات ، يختارهما البنك من بين المقيدين فى سجل يعد لهذا الغرض بالتشاور بين البنك المركزي والجهاز المركزي للمحاسبات .

ولا يجوز للمراقب الواحد أن يراجع حسابات أكثر من بنكين فى وقت واحد ، وللبنك المركزي بعد التشاور مع الجهاز المركزي للمحاسبات رفع اسم مراقب الحسابات من السجل .

وعلى البنك أن يخطر البنك المركزي بتعيين مراقبى الحسابات خلال ثلاثين يوما من تاريخ تعيينهما

ولمحافظة البنك المركزي ، للأسباب التى يراها ، أن يعهد إلى مراقب حسابات ثالث للقيام بمهمة محددة يتحمل البنك المركزي أتعابه . "

كما نصت المادة 84 من ذات القانون على أنه " على مراقبى الحسابات أن يعدا تقريرهما عن مراجعة القوائم المالية للبنك طبقا للقانون ولمعايير المراجعة المصرية على أن يتضمن تقريرهما توضيح ما إذا كانت العمليات التى قاما بمراجعتها تخالف أى حكم من أحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية أو القرارات الصادرة تنفيذا له ، وعليهما أن يرسلتا إلى البنك المركزي قبل انعقاد الجمعية العامة بواحد وعشرين يوما على الأقل صورة من تقريرهما مصحوبة بنسخة من القوائم المالية ، وبتقرير تفصيلى متضمنا ما يأتى :

(أ) أسلوب تقييم أصول البنك وكيفية تقدير تعهداته والتزاماته .

(ب) مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية فى البنك .

(ج) مدى كفاية المخصصات لمقابلة أى نقص فى قيم الأصول وكذلك أية التزامات قد تقع على عاتق البنك ، مع تحديد مقدار العجز فى المخصصات إن وجد .

(د) أى معايير أو ضوابط رقابية يرى مجلس إدارة البنك المركزي أن يتحقق مراقبو الحسابات منها .

ولا يجوز عقد الجمعية العامة للبنك قبل تلقى ملاحظات البنك المركزي على التقرير المقدم إليها عن القوائم المالية .

ولمحافظة البنك المركزي أن يصدر خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسليم التقرير والمرفقات المشار إليها قرار بعدم اعتماد الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين وغيرهم من أصحاب النصيب فى الأرباح ، وذلك إذا تبين وجود نقص فى المخصصات أو انخفاض فى معيار كفاية رأس المال عن الحد الأدنى المقرر أو أى تحفظ يكون قد ورد فى تقرير مراقب الحسابات له تأثير هام على الأرباح القابلة للتوزيع . "

هذا وقد نصت المادة 85 من القانون المشار اليه على أن " يكون مراقبا الحسابات مسئولين عما يرد فى تقريرهما عن محفظة الائتمان والمخاطر الناتجة عن الائتمان والاستثمارات .

وللجمعية العامة للبنك أن تطلب من الجهاز المركزي للمحاسبات التحقيق فى أى قصور فى التقارير المقدمة من مراقبى الحسابات .

وإذا ثبت تقصير مراقبي الحسابات في القيام بالمهام الموكلة لهما والمحددة في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، جاز للجهاز أن يطلب من الجمعية العامة للبنك بعد أخذ رأى البنك المركزي تنحيتهما واتخاذ ما يلزم لمحاسبتهما عن تقصيرهما . "

هذا وقد نصت المادة 123 من القانون السالف الإشارة إليه " بالحبس وبغرامة لاتقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه كل من تعمد بقصد الغش ذكر وقائع غير صحيحة أو أخفى بعض الوقائع في البيانات أو في المحاضر أو في الأوراق الأخرى التي تقدم من البنوك إلى البنك المركزي بالتطبيق لأحكام هذا القانون "

كما نصت المادة 129 من القانون السالف البيان على أنه " يجوز بالنسبة للجرائم المنصوص عليها في هذا الباب أن تأمر المحكمة بنشر ملخص الحكم الصادر بالأدانه في صحيفة أو أكثر أو بنشره بأي طريق آخر وذلك على نفقة المحكوم عليه. "

ومما تقدم يتضح أن أسلوب وضع التقارير بمعرفة مراقب الحسابات عن رأيه أو نتيجة مراقبته لأموال وأحوال الشركة محل المراقبة من جانبه هي سلاح مراقب الحسابات في أدائه لوظيفته الرقابية ويعتمد على هذه التقارير في أداء الشركة لوظيفتها بما يتفق مع القانون ومصحة المساهمين مع إظهار وضعها أمام المساهمين وأمام الجهات الرقابية الأخرى في الدولة وأمام الغير وذلك نظراً للثقة التي يحظى بها مراقب الحسابات في هذا الشأن بإعتباره الرقيب المباشر والمحايد على أنشطة الشركة.

ومن أجل ذلك فإن قيام مراقب الحسابات بتضمين تقاريره بيانات كاذبة أو بإخفاء بعض الوقائع الجوهرية أو إغفال بيانات معنية في هذه التقارير من شأنه الإخلال بالهدف من نظام الرقابة بل تحقيق كثير من الأضرار تحت ستارها.

من هنا اعتبر المشرع هذه الأفعال جرائم خاصة تستوجب الجزاء الجنائي .

ونبين فيما يلي أركان هذه الجريمة وعقوبتها :

أركان الجريمة

1- الركن المادي :

يتضح من النصوص المشار إليها سابقاً أن الركن المادي في هذه الجريمة يتحقق بإتيان مراقب الحسابات أحد أفعال ثلاثة يجمع بينها أنها تمثل كذباً في المفهوم العام لهذه الكلمة وهي :

أولاً:

وضع تقارير كاذبة أي ذكر بيانات غير صحيحة في أي من التقارير التي يلتزم مراقب الحسابات بتقديمها لأي من الجهات التي يحددها القانون أو حددتها اللوائح .

ثانياً:

إخفاء أو إغفال بيانات أو وقائع جوهرية في هذه التقارير .

أولاً: وضع تقارير كاذبة أي ذكر بيانات غير صحيحة في أي من التقارير التي يلتزم بتقديمها:

ومن الأمثلة على وضع تقارير كاذبة : أن يذكر المراقب في تقريره المرفق بنشرات الاكتتاب ما يفيد صحة البيانات الواردة فيها على خلاف الحقيقة أو أن يذكر في تقريره على خلاف الحقيقة أن الأرباح أو الفوائد قد وزعت على النحو الذي يحدده القانون ونظام الشركة أو أن يذكر في التقرير السنوي الذي يقدمه للجمعية العمومية حول الميزانية وحساب الأرباح والخسائر أن الشركة تمسك حسابات منتظمة على خلاف الحقيقة أو أن الجرد قد أجرى وفقاً للأصول المرعية أو أنه لم تقع أثناء السنة المالية مخالفة لنظام الشركة أو أحكام القانون في حين أن الجرد قد تم بالمخالفة للقواعد المرعية وأن هناك مخالفات قد وقعت.

ثانياً: إخفاء أو إغفال بيانات أو وقائع جوهرية في هذه التقارير.

إخفاء أو إغفال وقائع جوهرية في التقرير يفيد أن مراقب الحسابات كان يلتزم بذكر بيان أو واقعة معينة في التقرير ولكنه أمتنع عن ذلك أي أنه قدم التقرير ناقصاً.

ونرى أن المشرع باستخدامه تعبير (إخفاء) و(إغفال)، أراد أن يميز بينهما في المعنى ذلك أن الإغفال يتحقق بمجرد امتناع من قبل مراقب الحسابات عن تضمين تقريره البيان أو الواقعة الجوهرية.

أما الإخفاء فيفترض سلوكاً إيجابياً أو حيلة منه يضمن بها عدم كشف الحقيقة بخصوص هذه الواقعة.

وقد اشترط المشرع أن يتم الإخفاء أو الإغفال لوقائع جوهرية ولم يبين النص المقصود بالوقائع الجوهرية فهل يشمل هذا المعنى فقط الوقائع التي ينص القانون صراحة على ضرورة ذكرها في بعض التقارير التي يقدمها مراقب الحسابات مثل ما فعل في المادة 105 من القانون 159 لسنة 1981 حيث اشترط أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره وقائع محددة على سبيل الحصر؟

حيث نصت المادة 105 من القانون المشار إليه للمراقب في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات أو الإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته وله كذلك أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة أن يمكن المراقب من كل ماتقدم .

وعلى المراقب في حالة عدم تمكنه من استعمال الحقوق المنصوص عليها اثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العامة إن لم يقدم مجلس الإدارة بتيسير مهمته .

أم أن هذا المعنى يشمل أيضاً وقائع أخرى لم ينص عليها القانون؟

ونرى مع بعض الفقه أن الوقائع الجوهرية تشمل بالإضافة إلى الوقائع التي ينص عليها المشرع صراحة أية واقعة يكون ذكرها في التقرير ضرورياً لكي يكون هذا التقرير مفيداً في بيان الحقيقة أمام من يوجه إليه وهذه مسألة موضوعية يقدرها القاضي في ضوء الغرض من التقرير.

وعلى كل حال فإن إغفال أو إخفاء وقائع جوهرية في تقرير معين هو في حقيقته (وضع لتقرير كاذب) إذ وفقاً للقواعد العامة يسوى المشرع في قيام الجريمة بين ارتكاب فعل إيجابي أو مجرد امتناع عن فعل في الحالة التي يلتزم فيها الشخص باتيان هذا الفعل وهذا ما أخذ به جانب من الفقه الفرنسي في

تحديده لأركان جريمة (إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة) حيث سوى بين الكذب الإيجابي والامتناع عن إعطاء معلومة معينة كان يلتزم مراقب الحسابات بتقديمها.

2- الركن المعنوي

ويتضح من النصوص المتقدمة أن هذه الجريمة عمدية حيث يتخذ الركن المعنوي فيها صورة القصد الجنائي.

فقد اشترط المشرع صراحة أن يكون وضع التقرير الكاذب أو إغفال أو إخفاء الوقائع قد تم عن عمد وعلى ذلك يجب أن تتوافر كافة عناصر القصد الجنائي وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات.

فيجب أن يعلم المراقب بعدم صحة التقرير أو بأن التقرير لا يتضمن بيانات جوهرية ولا يعدل القصد الجنائي في قيام هذه الجريمة أي خطأ أو إهمال من جانب مراقب الحسابات حتى ولو كان جسيماً.

فالأخطاء الغير متعمدة نتيجة الإهمال أو القصور تختلف عن الأخطاء المتعمدة التي تكون نتيجة التقصير ، فالقصور عجز والتقصير قدرة مكبوتة ، ممايعنى أن التقصير فيه معنى الإرادية (العمد) على عكس القصور (غير العمدى) والذي يدل على عدم استحثاث ملكة الانتباه فى الوقت الذى يجب فيه ذلك .

وعلى الرغم من أن هذه الجريمة تعد من الجرح الشبيهة بالمخالفات إلا أنه طالما أن المشرع قد اشترط صراحة توافر القصد الجنائي فإنه يقع على النيابة العامة عبء إثباته.

عقوبة الجريمة

عاقب المشرع في القانون 159 لسنة 1981 على هذه الجريمة بعقوبة الحبس مدة لا تقل عن سنتين والغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تزيد على عشرة آلاف أو إحدى هاتين العقوبتين مع مضاعفة عقوبة الغرامة في حالة العود أو الامتناع عن إزالة المخالفة بعد صدور حكم نهائى وذلك على النحو الوارد بالمادة 164 من القانون 159 لسنة 1981 .

وإذا وقعت هذه الجريمة من مراقبى حسابات البنوك فإنه ينطبق عليهم نص المادة 123 من القانون 88 لسنة 2003 الخاص بإصدار قانون البنك المركزى والجهاز المصرفى والنقد السالف الإشارة إليه باعتبار أن العقوبة الواردة فى هذا النص هى الأشد .

وقد كان المشرع فى قانون الشركات العاملة فى مجال تلقى الاموال لاستثمارها الصادر بالقانون 146 لسنة 1988 اكثر شدة مع مراقب الحسابات فى هذه الشركات حيث اعتبر جريمته فى هذه الحالة جنائية يعاقب عليها بالسجن والغرامة التي قد تصل الى خمسين ألف جنيه (المادة 2/22) هذا فضلا عن المادة 26 من القانون المشار إليه أنفا (146 لسنة 1988) قد أجازت للقاضى أن يحكم على الجاني بالإضافة الى هذه العقوبة بالحرمان من مزاوله المهنة لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات وكذلك نشر منطوق الحكم الصادر بالإدانة بالوسيلة المناسبة وعلى نفقه المحكوم عليه .

هذا وقد اعتبر القانون 159 لسنة 1981 فاعلا فى هذه الجريمة ايضا تطبق عليه عقوبتها كل من يعمل فى مكتب مراقب الحسابات إذا أتى السلوك الذى يتحقق به الركن المادى .

ويسأل المدبرون عن هذه الجريمة كشركاء إذا توافرت فى حقهم عناصر المساهمة التبعية وفقا للقواعد العامة فى قانون العقوبات كما لو قاموا بتحريض المراقب على إثبات الأفعال المكونة لها وهو ما يحدث عادة والمساهمة التبعية هى نشاط يرتبط بالفعل الاجرامى ونتيجته برابطة السببية دون أن يتضمن تنفيذًا للجريمة أو قياما بدور رئيسى فى ارتكابها .

وتعنى الصفة التبعية للمساهمة أن اكتساب نشاط المساهم التبعى الصفة غير المشروعه رهن بارتكاب المساهم الأسمى فعلا غير مشروع تبعا لاتصاف نشاط المساهم الأسمى بالصفة غير المشروعه .

أما التحريض كوسيلة للنشاط الاجرامى فى المساهمة التبعية فهو خلق فكرة الجريمة لدى شخص ثم تدعيمها كى تتحول الى تصميم على ارتكابها.

المراجع

- د . احمد فتحى سرور شرح قانون العقوبات القسم العام
- د . محمود كبيش المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات
- د . محمد نجيب حسنى شرح قانون العقوبات القسم الخاص
- د . محمود نجيب حسنى شرح قانون العقوبات القسم العام
- د . محمود محمود مصطفى الجرائم الاقتصادية

* * *

المعاملة الضريبية للتبرعات ومدى جواز خصم التبرعات العينية

مقدمة

إن الدوافع الانسانية والعواطف الدينية كثيراً ماتحفز المرء الى نوع من التضحيات المادية فى سبيل اسعاد الاخرين ورفع الحيف والبؤس عنهم وكثيرا ماتكون هذه الدوافع عاملا فى ايجاد نوع الكيانات أو

التكتلات تبرز على شكل جمعيات خيرية أو مؤسسات إجتماعية ثقافية وتعليمية ...أو جماعة تنذر نفسها لخدمة نوع معين من العلم والمعرفة .

وهذه الكيانات أو التكتلات غالبا ما تمول عن طريق جمع التبرعات والاحسانات والإعانات ولما لهذه الجماعات من أثر حسن في المجتمع وتوفير بعض الخدمات العامة مما تتحمل فيه العبء عن الخزانة العامة فإن المشرع استخدم الضريبة للحث على القيام بمثل هذه التبرعات وذلك عن طريق اعتبارها من أعباء الدخل أو اعتبارها من المبالغ المعفاة من الضريبة.

ورغم نبل هذه الاهداف وإنسانيته فإن كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي وقفوا من التبرعات هذه ومدى اعتبارها عبئا على الربح بين مؤيد ومعارض ولكل منهما حججه ووجهه نظره .

وسنعمل على عرض وجهات النظر هذه بشكل سريع تنتقل بعدها الى البحث الضريبي الموضوعي للتبرعات ومدى اعتبارها عبئا على الربح وذلك وفقا للخطة التالية :

أولاً : عرض موجز لمؤيدي ومعارضى التبرعات .

ثانياً : النصوص القانونية الضريبية المتعلقة بالتبرعات فى التشريعات الضريبية المتعاقبة .

ثالثاً : التكيف القانونى للتبرعات .

رابعاً : الشرائط العامة للتبرعات وفقا للقانون 91 لسنة 2005 .

* * *

أولاً: عرض موجز لمؤيدي ومعارضى التبرعات .

1- آراء المؤيدين للتبرعات وإعتبارها عبئا أو إعفاء من الدخل :

(أ) لما كان الممول وهو يقوم بالمساهمة فى اعمال انسانية خيرية انما يقوم بعمل مزدوج فهو يرضى ضميره ويقوم بواجبة نحو اخواته فى الانسانية من جهة ويعمل من جهة أخرى على تحمل جزء من اعباء المرافق العامة المنوط أمرها بالدولة فيخفف بذلك العبء المالى عن خزانة الدولة فالواجب يقضى اذن على الاقل أن لا تتناول الدولة ضريبة على تلك المبالغ التى تبرع بها .

(ب) أن الجهات الخيرية من هيئات ومؤسسات عندما تقوم بخدمات عامة فهى بذلك تشبه السلطات العامة من حيث انها حققت من الغايات والاهداف ماتقصد الدولة تحقيقه من انفاق حصيدلة التبرعات نفسها ولذا فمن غير المرغوب فيه فرض ضريبة على ما يدفع من تبرعات.

(ج) أن المؤسسات والهيئات الخيرية هذه تتمتع بحرية فى العمل واسرع استجابة لمتطلبات الخير والمساعدة من مؤسسات الدولة وماتحاط به اعمالها التنفيذية من شكلية و اجراءات .

(د) هناك من النواحي ما يحتاج تنفيذه الى وقت طويل ونفقات ضخمة وصبر حتى يؤتى ثماره كما هو الحال بالنسبة لمؤسسات الابحاث العلمية كما وأن مثل هذه المؤسسات تحتاج الى خبرات علميه واهتمام زائد للعمل نتيجة رغبة شخصية قد لا تتوافر بهذه الدرجة فى مؤسسات الحكومة .

لذلك فإن التبرعات فى مثل تلك المجالات لها ما يبررها وهى بحاجة الى حوافز للاقبال عليها والدفع بسخاء لها فلا اقل من أن تعتبر عبئا على الدخل .

2- آراء المعارضين لاعتبار فكرة التبرع من اعباء الربح :

(أ) إن إعتبار ما يدفعه الممول الى هذه المؤسسات العلمية والجمعيات الخيرية من تبرعات ومساعدات تكليفا على الربح من شأنه أن يحرم الدولة من جزء من إيراداتها الضريبية بالرغم من قيام الدولة بمثل تلك الخدمات العامة وطالما أن الدولة تقوم بها فلا حاجة اذن لقيام آخرين بها .

ونعتقد ان الرد على هذا الاعتراض سهل وواضح فنحن لانناقش كفاية المشروعات العامة التي تقوم بها الدولة ونقارنها بكفاية المشروعات التي تقوم بها الجهات التي تحصل على التبرعات وانما نقول بأن هذه الجهات والمؤسسات العلمية والخيرية الخاصة تقوم بمشروعات وخدمات مجانية الى جانب مشروعات الدولة لتعاضدها وتساعدتها كما وان خدمات الدولة العامة قد لا تطل فئة معينة من الناس أو أن ثمة فئة منهم مغلوبة على أمرها وتحتاج الى عناية اكثر بل وعناية من نوع خاص قد لا تتوفر في مشروعات الدولة العامة كما هو الحال فى مرضى السرطان والفشل الكلوى - أو لاطفال ذوى الاحتياجات الخاصة أو اللقطاء .. الخ فهؤلاء المرضى وغيرهم يحتاجون الى جانب العناية الصحية بأجسادهم فهم بحاجة الى عناية خاصة بحالتهم النفسية والاخذ بيدهم ليعودوا الى الحياة من جديد وهذه الخدمات لا يمكن أن يقوم بها إلا من ندب لها نفسه طواعية مدفوعا بعامل انساني اكثر منه اندفاعا وراء الناحية المادية .

(ب) ويقولون ايضا فى هذا الصدد أن المتبرع حقق مزايا لنفسه فتبرعه هذا اكسبه سمعه طيبة دعم بها مركزه الاجتماعى والاقتصادى .

وردأعلى ذلك لئن جنى المتبرع تلك الفوائد الاجتماعية والاقتصادية فهذا سينعكس على خزانة الدولة لأن تلك الزيادة فى الفعالية سيقابلها زيادة فى الربح وبالتالي زيادة فى الضريبة فالخزانة العامة اذن تستفيد أيضا ولذا لانرى مبرراً لمثل هذا النقد .
لكل ماتقدم نرى انه يتعين ان تستمر الدولة فى سياستها الرامية الى تشجيع التبرع لمثل هذه الجمعيات والمؤسسات الخيرية والثقافية واعتبار هذه التبرعات فى حكم التكاليف دعما للمسئولية الاجتماعية للشركات تجاه المجتمع الذى تعيش فيه باعتبارها مدينة لأفراد هذا المجتمع .

ثانياً: النصوص القانونية الضريبية المتعلقة بالتبرعات فى التشريعات الضريبية المتعاقبة .

(أ) **القانون رقم 14 لسنة 1939 :**

لم يتعرض هذا القانون بالنص على اعتبار التبرعات من تكاليف الربح ولكن ازاء مانشب من خلاف حولها فقد اصدر وزير المالية آنذاك اربعة قرارات وزارية اعفى بموجبها بعض التبرعات من أداء الضريبة وهى :

(1) التبرعات فى اکتتاب الشكر للنصر .

(2) وتخليد ذكرى المرحوم الدكتور / أحمد باشا ماهر .

(3) مساعدة سوريا ولبنان .

(4) مشروع مدينة فاروق الاول الجامعية .

واما تفاقم هذا الخلاف حول التبرعات بين مصلحة الضرائب والفقهاء والقضاء اضطر المشرع الى اضافة نصين تشريعيين احدهما عام نظم فيه شئون التبرعات ومدى اعتبارها فى حكم التكاليف بمقتضى القانون 138 لسنة 1948 اضيفت الى المادة 39 من القانون 14 لسنة 1939 الفقرة

الرابعة ونصها كالاتى (اعتبارا من اول يناير 1948 تعد فى حكم التكاليف التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة المصرية والتي يكون مركزها مصر على ألا تتجاوز قيمتها ثلاثة فى المائة من الربح الصافى لكل منشأة) .

وقد أراد الشارع بأضافة هذا النص حسم الخلاف الذى كان قائما من قبل حول مدى امكان خصم التبرعات والاعانات من وعاء الضريبة .

أما النص الخاص فهو نص مؤقت وضع بغية التشجيع على التبرع لأنفاذ آثار النوبة وذلك بالقانون 56 لسنة 1961 حيث استثنى فيه المشرع تلك التبرعات مهما كانت قيمتها من احكام الفقرة الرابعة من المادة 39 من القانون 14 لسنة 1939 وذلك دون التقيد بنسبة الـ 3% .

وقد اختلفت الاحكام بصدد جواز خصم التبرعات السابقة على صدور القانون رقم 138 لسنة 1948 فذهب البعض الى عدم جواز خصمها من ذلك ماقتضت به محكمة استئناف الاسكندرية من أن الاصل فى التبرعات مهما كان شكلها انه لا يصلح اعتبارها من التكاليف لأنها تتعارض بطبيعتها مع الغرض المقصود من المنشآت التجارية والصناعية وهو تحقيق الربح ولاتتوافر فيها شروط التكاليف السابق ذكرها من اتصالها بمباشرة المهنة ووجوب الاستثمار وانتاج الربح وحفظه وانما هى لاتعدو ان تكون تصرفا فى الربح كما انها تختلف عن المبالغ التى تصرف للدعاية والاعلان والتى لاشك فى انها من التكاليف ولايمكن اعتبار تبرع المستأفنين ليوم النصر من قبيل الدعاية والاعلان اذ أنه لايعود نفع مادي أو زيادة فى الارباح ولايجوز للمستأفنين الاحتجاج بترخيص وزير المالية للتبرع ليوم النصر اذ أن وزير المالية لايملك تعديل القانون بخطاب أو ترخيص أو قرار يصدره وأعتبرت القانون 138 لسنة 1948 استثناء من القاعدة العامة وليس له اثر رجعى سابق على اول يناير سنة 1948 .

• (محكمة القاهرة فى 19/3/1953 - الجرف - 8 - ص 248).

(ب) القانون رقم 99 لسنة 1949 (قانون الضريبة العامة على الدخل).

صدر القانون رقم 99 لسنة 1949 دون ان ينص على اعتبار التبرعات من التكاليف واجبة الخصم وقد اضاف المشرع خصم التبرعات المدفوعة للحكومة بمقتضى القانون 53 لسنة 1967 وكذا التبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية بمقتضى القانون رقم 100 لسنة 1975 ليصبح نص البند الرابع من المادة السابقة من القانون 99 لسنة 1949 على النحو التالى :

ويعد فى حكم التكاليف التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة والتي يكون مركزها بجمهورية مصر العربية بشرط ألا يجاوز مقدارها 3% من الايراد السنوى الصافى الذى حصل عليه الممول وكذا التبرعات المدفوعة للحكومة ايا كان مقدارها ويعتبر فى حكم التكاليف كذلك التبرعات المدفوعة للهيئات والمؤسسات العامة المصرية بشرط ألا يتجاوز مقدارها 10% من الايراد السنوى الصافى للممول .

(ج) القانون رقم 46 لسنة 1978 .

نص البند الرابع من المادة 39 من القانون 46 لسنة 1978 على اعتبار التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة والتي يكون مركزها جمهورية مصر العربية على ألا تتجاوز قيمتها ثلاثة في المائة من الربح الصافى للمنشأة .

أما البند الخامس فقد نص على التبرعات المدفوعة للهيئات العامة والحكومة أيا كان مقدارها .

(د) القانون 157 لسنة 1981

نص البند الخامس من المادة 23 من القانون 157 لسنة 1981 .

أ (التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة أيا كان مقدارها .

ب) التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهورة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومى بما لا يجاوز 7% من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

ولايجوز تكرار خصم ذات التبرعات من وعاء ضريبة أخرى.

(هـ) أما القانون 187 لسنة 1993 المعدل للقانون 157 لسنة 1981 فقد عدل البند (أ) من المادة

23 من القانون 157 لسنة 1981 واذاف المشرع التبرعات التى تؤول للحكومة ايضا ضمن بنود التكاليف وذلك وفقا للمادة 27 بند (5) - من القانون 187 لسنة 1993 لتصبح على النحو التالى :

أ (التبرعات المدفوعة أو التى تؤول للحكومة ووحدات الادارة المحلية والهيئات العامة أيا كان مقدارها .

أما البند الخامس (ب) من المادة 23 من القانون 157 لسنة 1981 فلم يلحقه اى تعديل ونقل الى المادة 27 بند (5) - (ب) من القانون 187 لسنة 1993 .

(و) القانون رقم 91 لسنة 2005 .

فإنه وفقا لنص المادة 23 بند سابعاً تعد من التكاليف التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الادارة المحلية وغيرها من الاشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها أما البند ثامناً فقد ورد به (التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهورة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية بما لا يجاوز 10% من الربح الصافى للممول .

ومما تقدم يتضح ان القانون الجديد رفع نسبة التبرعات المسموح بها من 7% فى القانون الملغى الى 10% لكى يستجيب النص الجديد للمادة 13 بند ح من القانون 84 لسنة 2002 بإصدار قانون الجمعيات والمؤسسات الاهلية التى تعتبر التبرعات التى تقدم لهذه الجمعيات تكليفا على دخل المتبرع بما لا يزيد على 10% منه .

كما ألغى القانون الجديد عبارة (أو التي تؤول التي كانت تلحق بالتبرعات الحكومية) .

ثالثاً : التكييف القانوني للتبرعات .

إذا رجعنا الى ما كتبه الفقه الضريبي عن التبرعات والاعانات ومدى اعتبارها من تكاليف الربح لوجدنا أن الاتجاه العام فيها نحو اعتبارها من قبيل استعمالات الربح وذلك لكونها منبته الصلة بالانتاج والاستثمار ولولا ان المشرع نص صراحة على اعتبارها من قبيل أو في حكم التكاليف بدافع الشفقة والرحمة والتشجيع على اعمال البر والاحسان لما أمكن بحال أن تعتبر كذلك .

هذا الامر يقودنا الى ضرورة تحديد معنى التكلفة بشكل موجز لخدمة اغراض هذا البحث وعليه فإنه بمطالعه نص المادة 22 من القانون 91 لسنة 2005 استبان لنا ان المشرع لم يحدد معنى التكاليف اي لم يعط تعريفاً جامعاً مانعاً للتكاليف وانما عمد الى بيان الشروط الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم حيث نصت المادة 22 المشار اليها على أنه يتحدد صافي الارباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:-

1- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

2- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

هذا وكان لعدم تحديد المشرع لمعنى النفقة أو التكلفة أثره في اجتهاد الفقه للقيام بهذا التحديد وأن هذا التحديد له أهميته حيث أن أنواع التكاليف التي ذكرها إنما جاءت على سبيل المثال. فذهب اتجاه في الفقه يفسر معنى النفقة أو التكاليف بأنها المبالغ التي تنفقها المنشأة وتكون لازمة للحصول على الربح وحفظه وقد أخذت بعض أحكام القضاء بهذا المعنى.

وقد انتقد هذا الرأي بأنه يضيق من نطاق التكاليف بقصرها على ما كان لازماً لإنتاج الربح والمحافظة عليه مع أن طبيعة الأعمال التجارية والصناعية تقتضي تحمل المنشأة ببعض النفقات التي لا تعتبر لازمة لإنتاج الربح أو المحافظة عليه كما هو الحال بالخسائر التي تلحق بالمنتجات أو الخسائر التي تلحق برأس المال .

وذهب اتجاه ثان في الفقه إلى أن التكاليف تشمل كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتنفق في سبيل مصلحتها العامة وذلك حتى إذا لم تكن تلك النفقة موجهة مباشرة وخصيصاً نحو الحصول على الربح أو المحافظة عليه.

وهذا المضمون للتكاليف يعتبر أوسع بكثير من مضمونها تبعاً للرأي الأول وقد وردت بعض أحكام القضاء في هذا المعنى.

وذهب اتجاه ثالث إلى أن التكاليف هي تلك المصاريف التي يرجع الأصل فيها مباشرة وعادة إلى مزاولة الحرفة أو المهنة ويعتبر هذا المضمون للتكاليف أوسع من المضمون تبعاً للرأي الأول إذ لا يشترط وجوب توجيه النفقة نحو الحصول على الدخل أو المحافظة عليه كما لا يوسع من مضمون التكاليف طبقاً للرأي الثاني إذ لا يكفي بمجرد ارتباط وجود النفقة بوجود المنشأة ويضيف أنصار هذا الرأي إلى وجوب

تفسير التكاليف تفسيراً أقرب إلى السعة منه إلى الضيق إذ يحدد المشرع الربح الخاضع للضريبة على نحو أوسع بحيث يشمل الأرباح العادية وغير الشرعية والرأسمالية على حد سواء فيكون من المنطق ألا نضيق من مفهوم التكاليف.

ويذهب كثير من الفقه إلى عدم إعطاء تعريف للتكاليف وإنما إلى بيان الشروط الواجب توافرها في النفقة حتى تعد تكليفاً يمكن بالتالي خصمها من الربح الإجمالي للحصول على الربح الصافي الذي يشكل وعاء الضريبة وهذا الرأي هو الذي تبناه المشرع المصري في القانون 91 لسنة 2005 فيما يتعلق بالتكاليف الواجبة الخصم ونرى أن هذا الاتجاه إذا يؤدي إلى تحديد أدق لمضمون التكاليف فضلاً عن أنه يبين طبيعتها (أستاذنا الدكتور/ السيد عبد المولى - الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين - دار النهضة العربية - القاهرة 1995 - ص 188 - 189).

وبالبناء على ما تقدم فإن التبرعات لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم إلا أن المشرع للاعتبارات المتقدمة رأى اعتبارها كذلك وقد حاول جاهداً أن يفرق بينها وبين التكاليف اللازمة أو الخاصة بالإنتاج والاستثمار فاعتبرها في حكم التكاليف وبالتالي يكون المشرع في القوانين السابقة على القانون 157 لسنة 1981 وكذا القانون 91 لسنة 2005 أكثر دقة من حيث التعبير عن حقيقة التبرعات كنفقة من النفقات الواجبة الخصم وبالتالي فإن الاصطلاح القانوني المتعلق باعتبار التبرعات في حكم التكاليف يعد وسيلة من الوسائل التي استخدمها المشرع في القوانين السابقة على القانون 157 لسنة 1981 وكذا القانون 91 لسنة 2005 لضبط حدود التبرعات كنفقات كنفقة

إذ اعتبرها المشرع في هذه القوانين المشار إليها في حكم التكاليف من أجل صيانتها من الالتحام أو التداخل مع غيرها من التكاليف المرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة وللازمة لمزاولة النشاط وكان يتعين على المشرع في القانون 91 لسنة 2005 مراعاة ذلك.

وقد يظن أنه كان من الأجدر بالمشرع الضريبي في مصر وبعض البلاد العربية أن يعتبر تلك التبرعات من قبيل الإعفاءات الضريبية كما فعل المشرع السعودي باعتبار أنها مبالغ أنفقت وليست ذات صلة بإنتاج الربح واستثمار المال لذا فمن الخير أن تعتبر إعفاء من الربح وليست تكليفاً عليه كما يراه بعض الفقه.

في حين نرى أن المشرع الضريبي على النحو السالف الإشارة إليه عندما أقحم التبرعات في مادة النفقات التي تعتبر من تكاليف الربح كان يريد بذلك أن تعامل معاملتها من حيث خصمها من الأرباح الإجمالية في حين أنه لو أوردتها ضمن الإعفاءات لوجب أن تخصم من الربح الصافي وتظهر نتيجة ذلك في حالة خسارة المنشأة أو عدم تحقيقها ربحاً صافياً ففي مثل هذه الحالات إذا اعتبرنا التبرعات في حكم التكاليف وكانت المنشأة في حالة خسارة أو أنها لم تحقق ربحاً أو حققت أرباحاً ولكنها لا تكفي لخصم التبرعات فعندها يكون من الممكن أن تعتبر المنشأة خاسرة ومن ثم تستطيع أن ترحل خسائرها هذه وتخصمها من أرباح عدد معين من السنوات القادمة أما لو اعتبرنا التبرعات في حكم الإعفاءات لوجب عندها أن تخصم من الأرباح الصافية وفي حالة عدم كفايتها فلا يجوز ترحيلها وهذا من شأنه أن يخرج المنشأة أو الممول في بعض الحالات كما لو كانت المنشأة قد تبرعت بمبالغ على فترات من السنة ثم تبين أنها خاسرة ففي هذه الحالة يتعذر عليها خصم تلك المبالغ باعتبارها من الإعفاءات وهذه لا تخصم كما سبق القول إلا من الأرباح الصافية ولا ربح هنا وهذا ما جعل المشرع المصري ينص عليها في مادة التكاليف.

رابعاً: الشروط العامة للتبرعات وفقاً للقانون 91 لسنة 2005.

لقد سبق الإيضاح أن التبرعات أو الإعانات التي تدفعها المنشآت إلى الغير أنها من استعمالات الدخل وليست من التكاليف التي يمكن خصمها وإزاء تباين الرأي حول مدى جواز خصمها من الدخل الإجمالي وتشجيعاً على توجيه هذه التبرعات إلى جهات بعينها حتى تتحقق الصالح العام فقد تدخل المشرع لتنظيم أداء هذه التبرعات بما يسمح بخصمها .

• (الطعن رقم 268 لسنة 31 ق جلسة 1966/4/20).

ووفقاً لنص البندين (7)، (8) من المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 تعد من التكاليف واجبة الخصم التبرعات التي دفعها الممول إلى الحكومة أو الجهات الخيرية وقد مازى المشرع في مجال النسبة التي يجوز خصمها من الربح مقابل هذه التبرعات تبعاً للجهة التي تؤدي إليها هذه المبالغ.

فإذا كانت التبرعات مدفوعة إلى الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة فإنه يسمح بخصم جميع هذه التبرعات أيّاً كان مقدارها.

أما إذا كانت التبرعات أو الإعانات مدفوعة إلى جمعيات ومؤسسات أهلية مصرية (بشرط أن تكون مشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها) أو لدور العلم والمستشفيات (بشرط أن تكون خاضعة للإشراف الحكومي) ومؤسسات البحث العلمي المصرية فإنه لا يسمح إلا بخصم 10% من الربح السنوي للممول على الأكثر فإذا لم تحقق المنشأة ربحاً فلا يجوز خصم هذه المبالغ .

وقد رفع القانون الجديد نسبة التبرعات المسموح بها من 7% في القانون الملغى إلى 10% لكي يستجيب النص الجديد للمادة رقم 13 بند ح من القانون 84 لسنة 2002 بإصدار قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية التي تعتبر التبرعات التي تقدم لهذه الجمعيات تكليفاً على دخل المتبرع بما لا يزيد على 10% منه.

كما صرح قانون الضريبة بخصم التبرعات التي تؤدي إلى مؤسسات البحث العلمي لتوفير التمويل اللازم لقيامها بدورها في تنمية وتطوير البحوث العلمية غير أن هذه المؤسسات قد تكون جزء من وزارة أو تتخذ شكل الهيئة العام فتعتبر من قبيل الحكومة.

وفي هذه الحالة يثور التساؤل عن مدى أحقية المتبرعين إلى مؤسسات البحث العلمي الحكومية في خصم كامل المبلغ الذي تبرعوا به إليها وهو ما نؤيده بينما لا تخصص إلا نسبة 10% مقابل التبرعات للمؤسسات العلمية التابعة للقطاع العام أو قطاع الأعمال العام أو الخاص فقط والقول بغير ذلك يجعل مؤسسات البحث العلمي التابعة للجامعات الحكومية ومراكز البحوث التابعة لوزارة التعليم العالي ووزارات الصناعة والزراعة الخ في وضع أسوأ من التبرع إلى وحدات هذه الجهات التي لا تعمل في البحث العلمي على غير قصد المشرع.

ولا يحتاج على هذا الرأي بالقول بأن النص الخاص يقيد العام حيث لا مجال لهذه القاعدة هنا ذلك لأن النص على إطلاق تبرعات الحكومة والأشخاص الاعتبارية العامة ورد في بند مستقل هو البند رقم (7) من المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 وقد جاء شاملاً لكل ما يندرج تحت هذه الجهات من وحدات ومؤسسات بما فيها مراكز ومؤسسات البحث العلمي.

أما البند رقم (8) من المادة والقانون المشار إليهما فقد تناول حكم التبرعات المدفوعة للجهات الخيرية والعلمية التي لا تتبع الحكومة أو الأشخاص العامة بما فيها المؤسسات العلمية التي تفسر ضمن سياق الجهات المذكورة معها أي ومن ثم يقتصر النص في البند (8) على مؤسسات البحث العلمي التابعة للقطاع العام وقطاع الأعمال والقطاع الخاص فقط.

هذا ولم يقرر القانون عدم جواز خصم ذات التبرعات من أية إيرادات أخرى من الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة المنصوص عليها في المادة (6) من القانون المشار إليه أسوة بما قرره بالنسبة للتبرعات المدفوعة من ممولي المهن الحرة والمهن غير التجارية في المادة 34 منعاً لتكرار الخصم مما يجيز للممولى النشاط التجاري والصناعي الذين يتبرعون بما يبلغ 10% من صافي ربحهم التجاري ولا يتمكنون من خصم كامل هذه النسبة من الوعاء التجاري والصناعي خصم باقي النسبة من إيرادات آخر خاضع للضريبة إعمالاً لمفهوم المخالفة لنص المادة 34 من ذات القانون.

وعموماً فإن القانون الضريبي يشترط لخصم التبرعات أو الإعانات أن تكون مدفوعة إلى الجهات المذكورة في البندين 7 ، 8 من المادة 23 من القانون السالف الإشارة إليه بحيث لا يسمح بخصم التبرعات أو الإعانات التي تدفع إلى غير هذه الجهات أو التي تدفع إلى الأفراد.

• (د. رمضان صديق محمد - قانون ضريبة الدخل - ص 303 - 305).

والآن نصل إلى زبدة هذا البحث ألا وهو مدى جواز خصم التبرعات العينية؟

نص البند السابع من المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 على أن التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم كما نص البند الثامن من المادة المشار إليها على أن التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يجاوز 10% من الربح السنوي الصافي للممول.

موقف مصلحة الضرائب من اعتبار التبرعات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

ترى مصلحة الضرائب (الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل) (أنه طبقاً لأحكام البند (7) من المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضرائب على الدخل فإن التبرعات المدفوعة بصورة عينية سواء منتجات أو سلع للحكومة أو إقامة مبنى للحكومة لا تعد من التكاليف واجبة الخصم) وذلك على النحو الثابت في (كتاب الإدارة المذكورة رقم صادر 246 في 2007/3/6 المرسل إلى مكتب السيد الأستاذ/ مصطفى شوقي وشركاه - الأستاذ - ياسر محارم).

موقف الفقه :

يرى أحد ثقات الفقه بصفة عامة والفقه الضريبي بصفة خاصة أن اشتراط أن تكون هذه التبرعات مدفوعة مما يحمل على الاعتقاد وجوب أن تؤدي التبرعات نقداً باعتبار أن القانون الجديد قد ألغى عبارة (أو

التي تؤول) التي كانت تلحق ببعض التبرعات واجبة الخصم وفقاً للقانون الملغي إلا أن سيادته يرى أن كلمة مدفوعة تحتمل معنى الأداء النقدي والعيني إذ أن كلا منهما شكل من أشكال الدفع وأن إلغاء كلمة (تؤول) قصد به أن لا يكون التبرع في صورة تنازل من الشخص المتبرع لمال يملكه في ذمة الغير فيتبرع إلى إحدى الجهات المصرح بالتبرع إليها بالتنازل عنه وأيلولته عن طريق التنازل وقد لا تحوز تلك الجهة هذه التبرعات فعلاً لخلاف على ملكية المتبرع للمال أصلاً.

• (د. رمضان صديق محمد - المرجع السابق ص 306) .

ومما تقدم يتضح أن هناك خلاف بين مصلحة الضرائب والفقهاء الضريبي حول مدى جواز اعتبار التبرعات العينية من التكاليف واجبة الخصم وهذا يرجع إلى الخلاف حول تفسير نص البند السابع من المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 فما المقصود بتفسير القانون أي تفسير القاعدة القانونية؟

وما هو مذهب محكمة النقض في تنوع قوة الدلالات في ألفاظ النص القانوني عند التفسير وذلك في ضوء دور محكمة النقض الدؤوب والساھر في المحافظة على سلامة تطبيق القانون ويزخر قضاء هذه المحكمة بكم هائل من الأحكام التي أرسلت ما يمكن تسميته بنظرية التفسير القضائي؟

وما هو كذلك مذهب المحكمة الدستورية العليا في تقسيمات اللفظ على ضوء القواعد اللغوية الأصولية وباعتبار كيفية دلالاته على معناه وكيفية استخدام دلالة النص في تفهم النصوص القانونية باعتبار أن هذه المحكمة وفقاً للمادة 26 من القانون 48 لسنة 1979 بإصدار قانون المحكمة الدستورية العليا تختص بتفسير القوانين الصادرة من السلطة التشريعية؟

تطبيق ما تقدم على الحالة موضوع الدراسة أي مدى جواز اعتبار التبرعات العينية من التكاليف واجبة الخصم.

ما نراه في هذا الشأن

أما وقد تحدد نطاق هذه الدراسة فيما تقدم فإنه يمكن تقسيم بحث هذا الموضوع في الآتي:

- 1- المقصود بالتفسير.
- 2- مذهب محكمة النقض في تنوع قوة الدلالات في ألفاظ النص القانوني عند التفسير.
- 3- مذهب المحكمة الدستورية العليا في تقسيمات اللفظ على ضوء القواعد اللغوية الأصولية وكيفية استخدام دلالة النص في تفهم النصوص القانونية.
- 4- تطبيق ما تقدم على الحالة محل الدراسة ألا وهي مدى جواز اعتبار التبرعات العينية من التكاليف واجبة الخصم؟
- 5- ما نراه في هذا الشأن.

(1) المقصود بتفسير القانون

يقصد بتفسير القانون تفسير القاعدة القانونية . والمقصود بتفسير القاعدة القانونية هو تحديد مضمونها . وتحديد مضمون القاعدة القانونية قد يقتضي إزالة ما يشوبها من غموض أو استكمال ما بها من نقص أو رفع ما بينها وبين غيرها من القواعد من تناقص. بل أن تفسير القانون قد ينصرف إلى استنباط الحكم في الحالات التي لا يوجد في شأنها نص.

وتثور مسألة تفسير القاعدة القانونية سواء كان مصدر هذه القاعدة التشريع أم العرف أم الدين ولكنها تثور أغلب ما تثور بالنسبة للقواعد التشريعية . فالقاعدة التشريعية تتخذ شكلا مكتوبا فالتفسير يسعى إلى مضمون الحكم الذي يتضمنه النص التشريعي واستجلاء أوصافه وشروط انطباقه.

(2) مذهب محكمة النقض في تنوع قوة الدلالات في ألفاظ النص القانوني عند التفسير.

لقد تحددت وظيفة محكمة النقض عند إنشائها بالنظر في الطعون التي ترفع إليها في الأحكام الإنتهائية بسبب مخالفتها للقانون أو خطئها في تطبيقه أو تأويله أو لعيوب أخرى فيها لا تخرج عن معنى الخطأ في القانون.

وتحقق محكمة النقض وهي تؤدي هذه الوظيفة غرضين:

أولهما: تقويم ما تذهب إليه المحاكم من شذوذ في تطبيق القوانين وتقرير المبادئ القانونية الصحيحة وتثبيت القضاء في شأن المسائل المختلف عليها.

وثانيهما: رفع ما تلحقه الأحكام المخالفة للقانون من الأذى والضرر بالأفراد بتمكينهم من الطعن فيها والتوصل بذلك إلى إبطالها وإغائها وقد صدرت التشريعات المتعاقبة والمتعلقة بمحكمة النقض إلا أن الوظيفة الأساسية لها ظلت كما هي فقد انتهت طبقاً لنصوص المواد 248 ، 249 ، 250 من قانون المرافعات إلى النظر فيما يرفع إليها من طعون في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف وفي بعض الأحكام الإنتهائية الأخرى أياً كانت المحكمة التي أصدرتها وذلك بسبب مخالفتها للقانون أو خطئها في تطبيقه أو تأويله أو بسبب بطلانها أو إتيانها على إجراءات باطلة أو لفصلها في نزاع خلافاً لأحكام أخرى سبق أن صدرت بين الخصوم أنفسهم وحازت قوة الأمر المقضي.

وباعتبارها محكمة قانون مهمتها مراقبة تطبيق القانون وتوحيد فهمه لدى القضاة جميعاً فهماً مطابقاً لما قصده المشرع فهذه الوظيفة تقوم ببساطة على أساس واحد هو المحافظة على الأعمال السليم لقواعد القانون في المجتمع وبهذا التطبيق السليم لقواعد القانون يتكون في المجتمع إلى حد ما اتجاه متناسق فيما يتعلق بالتفسير الواجب اعطاؤه للقاعدة القانونية في الحالات المتمثلة.

(ولمزيد من التفاصيل في هذا الشأن أنظر البحث القيم للسيد المستشار/ بليغ كمال - بعنوان محكمة النقض التليدة من منظور مدني المنشور بمجلة محكمة النقض - العدد الأول يونيه 2006 ص 27 - 33).

بعد أن أوضحنا وظيفة محكمة النقض المتمثلة في مراقبة تطبيق القانون بشكل سليم نشرع في بيان المذهب الذي اعتمدت عليه هذه المحكمة في القيام بهذه الوظيفة المثلى فقد برعت محكمة النقض بلا شك في الجمع والتوفيق أو الترجيح بين النصوص واتخذت مطيتها التي أوصلتها إلى هذا التمكن قواعد أصول الفقه الخاصة بالجمع بين النصوص والذي درج الفقه المعاصر على بحثه تحت مسمى العامل التنسيقي بين

النصوص كأحد أساليب المنهج المنطقي في التفسير وكذلك القواعد الأصولية الخاصة بالترجيح بين النصوص ولكن حديث فقهاء القانون يعد مختصراً وبشكل لا يمكن مقارنته من حيث الدقة أو الاسهاب مع ما انتهى إليه فقهاء الشريعة الاسلامية الغراء.

هذا وقد أخذت محكمة النقض بالمفاهيم الشرعية الأصولية لأنواع البيان ودلالاتها عند تفسيرها للنصوص القانونية على سبيل المثال:-

1 (أعمت محكمة النقض قواعد النسخ الأصولية كحل لوجه التعارض الظاهري بين النصوص التشريعية فقد طبقت المحكمة المشار إليها قاعدة الجمع والتوفيق أو الترجيح بين النصوص التشريعية وفقاً لقواعد أصول الفقه الخاصة بالجمع بين النصوص.

2) التزمت محكمة النقض بما هو مقرر عند الأصوليين من أنه يتعين صرف الفاظ إلى معناها الإصطلاحي دون اللغوي.

3) كما طبقت محكمة النقض ما هو مقرر في قواعد البيان الشرعية من حمل النص الواضح على ظاهره.

4) جرت خطة محكمة النقض على ذات النهج الأصولي الشرعي بشأن تخصيص النص العام أو تقييد النص المطلق وفي هذا الصدد قضت بأن تعارض النص الخاص مع النص العام وجوب تطبيق النص الخاص.

5) أخذت محكمة النقض بالقواعد الأصولية الخاصة بالتدرج التشريعي من حيث قوة الإلزام عند التفسير والتطبيق للنصوص فقررت لا يصح الاعتداد بالتعليمات في مقام تطبيق القانون.

6) أخذت محكمة النقض بما قرره فقهاء الشريعة الغراء من الأخذ بمفهوم الموافقة وكذلك مفهوم المخالفة في بيان النصوص.

7) طبقت محكمة النقض المستقر في علم أصول الفقه فقضت بأن تعليق القانون حكماً من الأحكام على شرط أثره اعتباره عنصراً من عناصر الحق ذاته عدم ثبوت الحكم المشروط إلا عند تحقيق شرطه باعتبار أن الأثر لا يسبق المؤثر أي طبقت قاعدة مدى تأثير الشروط على توافر الأحكام.

8) اعتدت محكمة النقض بأحكام البيان في أوصاف الالفاظ فلكي يتضح المعنى المقصود من اللفظ في حالة غموضه اصبح على القاضي أن يختار المعنى الذي يقصده المشرع وذلك لأن اللفظ الغامض يحتمل الدلالة على أكثر من معنى ومن ذلك أن يكون اللفظ خفياً أي يدل على معناه دلالة ظاهرة ولكن في انطباق معناه على بعض الأفراد غموضاً وخفاءً لزيادة ونقص فيها عن المعنى المعبر به باللفظ الأصلي.

9) أخذت محكمة النقض بتنوع قوة الدلالات المختلفة للنص عند التفسير حيث تشمل فحوى النص إشارته ومفهومه واقتضاؤه.

والمقصود بدلالة إشارة النص المعنى الذي لم يقصده المشرع من النص ولكنه ملازم له لا ينفك عنه.

والمقصود بدلالة مفهوم النص هي دلالة النص على حكم شئ لم يذكر في الكلام وقد يكون مفهوم موافقة ثبوت لحكم المنصوص للمسكوت عنه لاتفاقه معه في علة الحكم الظاهرة التي يمكن التعرف عليها بمجرد فهم اللغة من غير حاجة إلى اجتهاد أو رأي.

وقد قضت محكمة النقض في حكم حديث لها مصرحة بالأخذ بهذه المبادئ الأصولية اللغوية أن دلالة الإشارة باستقراء أساليب اللغة العربية وما قرره علماءها هي أن دلالة النص عن معنى لازم لما يفهم من عبارته غير مقصودة من سياقه يحتاج فهمه إلى فضل تأمل أو أناة حسب ظهور وجه التلازم وخفائه.

والمعروف أن المعنى المتبادر من إشارة النص على هذا النحو من الدلالات المعتبره في فهم النصوص لأن دلالة النص ليست قاصرة على ما يفهم من عبارته وحروفه وهو ما يعبر عنه رجال القانون بالنص الصريح بل هو قد يدل أيضاً على معاني يفهم من إشارته ومن اقتضائه وكل ما يفهم منه من المعاني بأي طريق من هذه الطرق يكون من مدلولات النص ويكون النص دليلاً وحجة عليه ويجب العمل به .

- (الطعن رقم 4685 لسنة 67 ق مدني جلسة 2000/5/18- المستحدث من المبادئ التي قررتها الدوائر المدنية لمحكمة النقض).

وقررت كذلك أن المقرر وفقاً للمادة الأولى من القانون المدني أن النصوص التشريعية إنما تسري على جميع المسائل التي تتناولها في لفظها أو فحواها وأن فحوي اللفظ لغة يشمل إشارته ومفهومه واقتضائه والمراد بمفهوم اللفظ هو دلالاته على شئ لم يذكر في عبارته وإنما يفهم من روحه.

فإذا كان النص تدل عبارته على حكم في واقعة واقتضت هذا الحكم ووجدت واقعة أخرى مساوية لها في علة الحكم أو أولى منها فإنه يمكن تفهم هذه المساواة أو الأولوية بمجرد فهم اللغة من غيرها حاجة إلى اجتهاد أو رأي فإن مؤدي ذلك أن يفهم أن النص يتناول الواقعتين وأن حكمة يثبت لهما لتوافقهما في العلة سواء كان مساوياً أو أولى ويسمى المفهوم من باب أولى أو مفهوم الموافقة.

- (الطعن رقم 5051 لسنة 63 ق جلسة 2001/1/31 غير منشور).

وقد قضت محكمة النقض بأن النص القانوني قد يدل على معان متعددة وفقاً لطرق الدلالة المقررة في اللغة العربية.

ذلك أن دلالاته ليست قاصرة على ما يفهم من عبارته وحروفه بل قد تكون له معان تفهم من إشارته ومن دلالاته ومن اقتضائه وعلى ذلك فكل ما يفهم من النص من المعاني بأي طريق من هذه الطرق يكون من مدلولاته ويكون دليلاً وحجة عليه ويجب العمل به على أن المراد بما يفهم من إشارة النص المعنى الذي لا يتبادر فهمه من الفاظه ولكن يكون لازماً لمعنى متبادر من الفاظه وغير مقصود من سياقه أي هو مدلول اللفظ بطريق الإلزام لمعنى من معاني النص لزوماً لإفكاك له باعتبار أن الدال على الملزوم دال على لازمه.

- (الطعن رقم 645 لسنة 69 ق جلسة 2005/6/28).

ويبدو جلياً مما تقدم مدى الدقة التي ضبطت بها المحكمة العليا أسلوبها التفسيري عند الأخذ بهذه الدلالات في العبارة السابق ذكرها.

كما يتضح مدى تطابق المفهوم الشرعي الأصولي لأنواع البيان وتدرج قوته مع المفهوم الذي تأخذ به محكمة النقض للبيان وأنواعه في تفسيرها للنصوص التشريعية ويبدو أن ذلك الأمر قد التزمته المحكمة العليا منذ انشائها.

ونتهي حديثنا في هذا الشأن بما ذكره المغفور له الاستاذ الدكتور/ زكريا البري من أن المرحوم المستشار/ عبد العزيز باشا فهمي أول رئيس لمحكمة النقض والإبرام المصرية والذي لقبه عميد القانونيين ورئيس مجلس الدولة الأسبق الأستاذ الدكتور/ عبد الرازق السنهوري باشا بعاهل القانون قد طلب من أساتذة الشريعة الإسلامية بكلية الحقوق إمداد المحكمة العليا بالمراجع الأصولية المتعلقة بالقواعد الفقهية الأصولية واللغوية التي يتعين على المفسر والمجتهد الالتزام بها عند تفسير النصوص الشرعية وذلك لكي تلتزم بها المحكمة العليا عند استنباط الأحكام من النصوص القانونية المدونة باللغة العربية (ولمزيد من التفصيل في هذا الشأن أنظر البحث القيم للمستشار الدكتور/ مصطفى أحمد سعيان المستشار بمحكمة النقض بعنوان مذهب محكمة النقض في تنوع قوة الدلالات في الفاظ النص القانوني عند التفسير والمنشور بمجلة محكمة النقض المرجع السابق).

3- مذهب المحكمة الدستورية العليا في تقسيمات اللفظ على القواعد اللغوية والأصولية اللغوية والأصولية وباعتبار كيفية دلالاته على معناه وكيفية استخدام دلالة النص في تفهم النصوص القانونية.

هناك ثمة تقسيمات رئيسية حددتها القواعد اللغوية الأصولية في سبيل الوقوف الصحيح على استنباط الأحكام الفقهية من مادتها الأساسية وفي هذا الشأن فإن اللفظ ينقسم باعتبار وضعه للمعنى إلى خاص وعام ومشترك وينقسم باعتبار وضوح معناه وخفائه إلى ظاهر ومفسر ومحكم وخفي ومشكل ومجمل ومتشابه وينقسم أخيراً باعتبار كيفية دلالاته على معناه إلى دال بالعبارة ودال بالإشارة ودال بالنص ودال بالاقضاء . ويهنا هنا هذا التقسيم الأخير.

تقسيم اللفظ باعتبار كيفية دلالاته على معناه :

لكل لفظ معنى يدل عليه بطريق العبارة وقد يكون لهذا اللفظ معنى آخر يدل عليه بطريق الإشارة أو الفحوي أو بطريق الاقتضاء وقد لا يكون له سوى المعنى المدلول عليه بالعبارة وعلى ذلك فإن الالفاظ باعتبار دلالاتها على معانيها تنقسم إلى أربع فئات دال بالعبارة ودال بالإشارة ودال بالفحوي ودال بالاقضاء.

(1) دلالة العبارة هي دلالة اللفظ على المعنى المأخوذ من عبارته والذي يتبادر فهمه منها لكونه مقصوداً من سياقها سواء أكان مقصوداً أصالة أم كان مقصوداً بالتبعية.

(2) أما دلالة الإشارة : فهي دلالة اللفظ على معنى غير متبادر منه ولكنه لازم للمعنى المتبادر ويحتاج إدراكه إلى نوع من التأمل.

(3) وبالنسبة لدلالة الفحوي : والتي تسمى أحياناً دلالة الخطاب أي روحه ومقصده كما تسمى أيضاً بمفهوم الموافقة لموافقة حكم المسكوت عنه لحكم المنطوق - فهي دلالة اللفظ على ثبوت حكم المنصوص عليه للمسكوت عنه بمجرد فهم المعنى المأخوذ من اللفظ ومن غير حاجة إلى اجتهاد وتأمل.

(4) وعن دلالة الاقتضاء : فهي دلالة الكلام على ما يقتضيه صدقه أو صحته.

استخدام الدلالات المتقدمة في تفهم النصوص القانونية من المسلم به أن القواعد اللغوية الأصولية التي حددها علماء أصول الفقه الإسلامي (بما تتضمنه هذه القواعد من تقسيمات للألفاظ) ليست قواعد دينية اسلامية أي مستمدة من الدين نفسه وإنما هي قواعد عربية قررها علماء هذه اللغة بالتلقي من أهلها وتتبع طريقتهم في التعبير بها عن المعاني التي يريدون بيانها ومن ثم فإن هذه القواعد يتعين سريانها في فهم أي كلام عربي سواء أكان نصاً دينياً أم لم يكن كذلك وعليه فإن القوانين الوضعية (تستوي في ذلك الدستورية أو العادية) يجب تفهم معانيها على أساس هذه القواعد لمجيئها بالألفاظ العربية والاسلوب العربي ولو كانت مترجمة عن أصول أجنبية.

وعلى ضوء ذلك فإنه في مجال تفهم ما تتضمنه النصوص الدستورية من أحكام يتم الرجوع إلى القواعد اللغوية الأصولية وما أوردته من تقسيمات في شأن دلالة الألفاظ على معانيها وذلك للوقوف على حكم النص المراد إدراكه . (لمزيد من التفصيل في هذا الشأن انظر المستشار الدكتور/ عادل عمر شريف - قضاء الدستورية القضاء الدستوري في مصر) .

4- تطبيق ما تقدم على الحالة محل الدراسة ألا وهي مدى جواز اعتبار التبرعات العينية من التكاليف واجبة الخصم؟

من المعلوم أن اللغة هي الوعاء الذي نصوغ من خلاله أفكارنا ومن المهم أن نستخدم اللغة التي تعبر بدقة عن الفكرة التي في أذهاننا ومن المهم أيضاً حتى نبليغ هذه الغاية أن يكون للألفاظ في هذه اللغة معنى محدداً بمعنى أن يراد باللفظ إذا أطلقناه معنى واحد وليس عدداً من المعاني لأن الألفاظ قد تفقد دلالتها إذا استخدمت للدلالة على أكثر من معنى وهذه مسألة أساسية في كل الدراسات الإنسانية ومنها الدراسات القانونية ولا يقتصر هذا على طائفة منها دون غيرها.

فاللغة بلا مرء تساعد رجل القانون على إدراك معاني الكلمات معناها القديم ومعناها المعاصر وتحديد أي من هذين المعنيين يمكن الأخذ به.

أما الإصلاح القانوني فهو وسيلة من الوسائل التي تستخدم لضبط حدود الفكرة القانونية وصيانتها من الالتئام أو التداخل مع غيرها بحيث يكون الإصلاح معياراً لذات الفكرة وقادراً على التمييز بينها وبين غيرها من الأفكار القانونية الأخرى حتى ولو كانت متقاربة إلى درجة كبيرة.

ورغم أهمية اللغة في تحديد معاني الكلمات إلا أن المصطلح قد يكون له معنى يختلف عن المعنى الذي تقول به اللغة .

(ولمزيد من التفضل في هذا الشأن انظر د. عبد الهادي العطاوي - الاصطلاح وسلامة الفكرة القانونية - بحث منشور لسيادته في مجلة القانون والاقتصاد التي تصدرها جامعة القاهرة سنة 1970 ص 385 وما بعدها) .

هذا وقد رأينا أن محكمة النقض قد أخذت بالمفاهيم الشرعية الأصولية لأنواع البيان ودلالاتها عند تفسيرها للنصوص القانونية وقد سارت على ذات النهج المحكمة الدستورية العليا.

● ماهية المال في اللغة وفي الاصطلاح القانوني:

حقيقة المال هي من الوضوح بحيث لا تحتاج إلى بيان ومع ذلك نشير إلى معنى المال في اللغة ثم معناه في اصطلاح الفقهاء.

نظراً لوضوح معنى المال فإن بعض المعاجم اللغوية اكتفت عند بيان معنى المال بعبارة (المال معروف وزاد البعض الآخر شيئاً من الايضاح فقال (المال ما ملكته من كل شئ وجاء في لسان العرب عن بعض علماء اللغة أن المال في الأصل ما يملك من الذهب والفضة ثم أطلق على كل ما يفتني ويملك من الأعيان

ومن مجموع هذه النصوص يمكن القول أن المال كل ما يملك من النقود والعقارات (الأراض والمباني وكل الاشياء التي تقدر بثمن هي من الأموال دون شك.

أما تعريف المال إصطلاح بأنه ما يمكن تملكه والإنتفاع به انتفاعاً معتاد وينقسم المال إلى عقار ومنقول ومثلي وقيمي الخ.

أما التبرعات بسائر أنواعها فالمتبرع إنما ينزل بإرادته واختياره عن ملكية المال المتبرع به لكي تنتقل هذه الملكية إلى شخص المتبرع إليه سواء كان فرداً أو مجموعة أفراد أو هيئة من الهيئات.

أما عن معناها في الإصطلاح القانوني فهي التصرفات التي ينعقد فيها المقابل وتصدر بنية التبرع. (معجم القانون الصادر عن مجمع اللغة العربية - 1999 ص 67).

* تطبيق تقسمات اللفظ على ضوء القواعد اللغوية الأصولية :

من تقسيمات اللفظ فإنه ينقسم إلى عام وخاص.

العام في اللغة وفي اصطلاح الأصوليين:

العام له معنى في اللغة ومعنى في اصطلاح الأصوليين

• العام في اللغة:

كلمة عام في لغة العرب اسم فاعل من الفعل (عم) يقال عم الشئ بمعنى انتشر وشمل أفراد كثيرين ويقال: عم المطر عموماً فهو عام.

أي أن العام في اللغة هو الأمر الشامل المتعدد سواء كان لفظاً أو غيره يقال عمهم الخير إذا شملهم وأحاط بهم.

• العام في الاصطلاح:

وانطلاقاً من المعنى اللغوي فإن علماء الأصول يعرفون العام بأنه اللفظ المستغرق لجميع ما يصلح له بوضع واحد فهو إذن لفظ واحد يتحقق في أفراد كثيرين على سبيل الشمول والاستغراق دون حصر في عدد معين.

أو بمعنى أكثر تفصيلاً أن الفاظ العموم تفيد الشمول والاستغراق لجميع ما تصلح له .

• الصيغ الدالة على العموم:

يقرر الأصوليون أن للعموم صيغاً موضوعة له حقيقة وهي: أسماء الشرط والاستفهام والموصولات والجموع المعرفة تعريف الجنس والجموع المضافة والفكرة المنفية والمفرد المحلي بالألف واللام ولفظ كل وجميع ونحوها.

• تطبيق ما تقدم على التبرعات:

التبرعات جمع مؤنث سالم منتهية بالألف والتاء ومفردها تبرع وبالتالي فهي من الفاظ العموم أي تفيد الشمول والاستغراق لكل ما تصلح له ولما كانت التبرعات لها صورتان إما أن تكون نقدية وإما أن تكون عينية فإن هذا اللفظ يشمل التبرعات النقدية وكذا العينية.

ورب قائل يقول أن المشرع قد خصص التبرعات كلفظ عام بإيراد كلمة المدفوعة بعد كلمة التبرعات مباشرة (التبرعات المدفوعة - التبرعات والإعانات المدفوعة) وهذا يعد تخصيص للعام.

فما هو المقصود بتخصيص العام؟

يقصد الأصوليون من تخصيص العام: إخراج بعض ما تناوله الخطاب عنه. بمعنى أن يأتي الخطاب عاماً ولكن يستثنى من هذا العموم بعض لا يدخلون في مضمون هذا العموم وهذا معنى قول بعضهم عن تخصيص العام إنه (قصر العام على بعض مسمياته في الإرادة).

ويمكن الرد على ذلك باستبيان معنى كلمة المدفوعة التي يعول عليها في الشأن فقد سبق القول أن اللغة بدون أدنى شك تساعد رجل على إدراك معاني الكلمات معناها القديم ومعناها المعاصر وتحديد أي هذين المعنيين يمكن الأخذ به.

فما هو المعنى اللغوي لكلمة دفع؟

دفع الشيء - دفعاً: نجاه وأزاله بقوة ويقال دفعته عنى، دفع عنه الأذى والشر.

ويقال دفع إليه كذا: أعطاه إياه.

ويقال دفع القول: رده بالحجة.

ودفع فلانا إلى كذا: اضطره.

والدفع (في المرافعات): أن يدعي المدعي عليه أمراً يريدون درء الحكم عليه في الدعوى وجمعه وبالتالي فإن معنى المدفوعة (المعطاء).

(قاموس الوجيز في اللغة العربية ص 230)

وفي محكم التنزيل:

(ولولا دفع الله الناس بعضهم ببعض لفسدت الأرض).

دفع إلى فلان - دفعاً - إنتهى إليه

دفع إليه الشيء: رده

ويقال دفع القول بالحجة: رده بالحجة

(المعجم الوسيط - طبعه 2005 ص 289).

وبالتالي فإن معنى كلمة المدفوعة الواردة بالنص المشار إليه يكون (المعطاء) وهذا الأمر يصدق على التبرع النقدي وكذا العيني.
هذا عن حكم التبرعات في ضوء تقسيمات الألفاظ إلى عام وخاص حيث انتهينا إلى أن التبرعات الواجب خصمها من الوعاء الضريبي تشمل التبرعات النقدية وكذا العينية للأسباب المتقدمة.

والآن نشرع في بيان معنى التبرعات وفقاً للنص الضريبي السالف الإشارة إليه في ضوء دلالات الألفاظ على الأحكام : فقد سبق الإيضاح أنه وفقاً لحكم المادة الأولى من القانون المدني أن النصوص التشريعية إنما تسري على جميع المسائل التي تتناولها هذه النصوص في لفظها أو في فحواها.
ولما كان المشرع في المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 وفقاً لنص البندين (7 ، 8) قد تحدث عن التبرعات المدفوعة فلو سلمنا جدلاً بوجهة النظر تشترط لخصم التبرعات أن تكون نقدية هذا وقد سبق الإيضاح بأن معنى المال هو كل ما يملك من النقود والعقارات وكل الأشياء التي تقدر بثمن فهي من الأموال دون شك.

وبالتالي فإن لفظ المال قد يكون نقداً وقد يكون عيناً.
كما سبق لنا إيضاح المعنى اللغوي لكلمة المدفوعة وانتهينا إلى أن معناها المعطاء وأن العطية قد تكون نقدية وقد تكون أيضاً عينية ومن هنا فإن دلالة نص المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 في بنديها (7 ، 8) فيما يتعلق بالتبرعات فإن دلالة هذا النص ليست قاصرة على ما يفهم من عبارته أن التبرعات لا بد وأن تكون نقدية فقط فإن دلالاته هي ما يدل عليه النص بروحه ومعقوله ويسميه بعض الأصوليين مفهوم الموافقة لأن هذه الدلالة عبارة عن إعطاء حكم المنطوق (التبرعات النقدية) للمسكوت عنه (التبرعات العينية) لتوفر العلة منه من باب أولى.
مثال ذلك قول الله جلّت قدرته (فلا تقل لهما أف) وبهذا حرم الله سبحانه وتعالى على الولد أن يمس كرامة الوالدين ولو بأدنى حركة تصدر من فمه وتلك أولى مراتب الرعاية والأدب.

هذا ما تدل عليه عبارة النص كما هو واضح لا يحتاج إلى بيان ولكن دلالة النص أي روحه ومعقوله تؤكد تحريم كل ما هو أشد إيذاء وأكثر إيذاء لأن المتبادر لغة عن النهي عن التأفيف النهي عما هو أكثر منه إيذاء للوالدين بالأولى . فهنا المفهوم الموافق للمسكوت عنه أو بالحكم من المنطوق.
ومما تقدم يتضح أن دلالة النص هي إفادة اللفظ إثبات حكم المنطوق به (التبرعات النقدية) للمسكوت عنه (التبرعات العينية) المساوي لها في درجة استحقاق الحكم أو الأولى منه بناء على ادراك اشتراكهما في علة الحكم بمجرد فهم المعنى المأخوذ من اللفظ دون نظر واجتهاد.

ومن جماع ما تقدم نستطيع أن نقرر الآتي:-

1- أن ثقات الفقه بصفة عامة والفقه الضريبي بصفة خاصة يرى أنه بشأن (التبرعات المدفوعة) أن كلمة المدفوعة تحمل معنى الأداء النقدي والعيني إذ أن كلا منهما شكل من أشكال الدفع وأن الغاء كلمة (تؤول) قصد به أن لا يكون التبرع في صورة تنازل من الشخص المتبرع لمال يملكه في ذمة الغير فيتبرع إلى إحدى الجهات المصرح بالتبرع إليها بالتنازل عنه وأيلولته عن طريق التنازل وقد لا تحوز تلك الجهة هذه التبرعات فعلاً لخلاف على ملكية المتبرع للمال أصلاً.

2- أن محكمة النقض مهمتها مراقبة تطبيق القانون وتوحيد فهمه لدى القضاة فهما مطابقاً لما قصده المشرع وأن المذهب الذي اعتمدت عليه هذه المحكمة في القيام بهذه الوظيفة فقد اتخذت مطيتها التي أوصلتها إلى هذا التمكن قواعد أصول الفقه.

فقد أخذت محكمة النقض بالمفاهيم الشرعية الأصولية لأنواع البيان ودلالاتها عند تفسير النصوص القانونية.

3- أما المحكمة الدستورية العليا فقد استخدمت الدلالات (دلالة العبارة - دلالة الإشارة - دلالة الفحوي - دلالة الاقتضاء) في تفهم النصوص القانونية لا باعتبارها قواعد دينية اسلامية أي مستمدة من الدين نفسه وإنما باعتبارها قواعد عربية قررها علماء اللغة العربية لفهم أي كلام عربي سواء أكان نصاً دينياً أم لم يكن كذلك وعليه فإن القوانين الوضعية (الدستورية أو العادية) يجب أن تفهم معانيها على أساس هذه القواعد لمجيئها بالألفاظ العربية والأسلوب العربي ولو كانت مترجمة عن أصول أجنبية.

4- تم تطبيق مذهب محكمة النقض - وكذا مذهب المحكمة الدستورية العليا في التفسير على التبرعات أي ما ورد في نص المادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 في بنديها (7 ، 8) وانتهينا إلى جواز خصم التبرعات العينية شأنها شأن التبرعات النقدية.

5- أن ما ذهبت إليه مصلحة الضرائب في عدم الموافقة على خصم التبرعات العينية مخالف لما ذهبت إليه محكمة النقض والمحكمة الدستورية العليا في تفسير النصوص القانونية وهي بذلك أرهقت نص المادة 23 من القانون المشار إليه وحملته أكثر مما يتحمل وخصصت هذا النص العام بغير مخصص بحيث جعلته يفوت معه الحكمة من هذا النص وصفوة القول في هذا الشأن التبرع العيني ملازم للتبرع النقدي لا ينفك عنه لزوماً لا فكاً له.

* * *

متى تتقدم الضريبة العامة على المبيعات

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الموارد السيادية للدولة ، ولذلك فهي تحرص على تحصيلها في مواعيد استحقاقها بلا تأخير متخذة في ذلك جميع الإجراءات اللازمة.

وفي سبيل تحقيق ذلك، فقد حرصت التشريعات الضريبية منذ بدء فرض الضرائب على الدخل بالقانون رقم (14) لسنة 1939 بشأن فرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل ثم مروراً بالقانون رقم (157) لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل وأخيراً بالقانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل - على تحديد الإيرادات التي تخضع للضريبة ومواعيد تقديم الإقرارات الضريبية وسداد الضريبة من واقع هذه الإقرارات ثم الإجراءات التي تتخذها الدولة - ممثلة في مصلحة الضرائب - في فحص هذه الإقرارات والأخذ بما جاء بها أو تعديلها أو عدم الأخذ بما جاء بها على الإطلاق. وكل ذلك في أوقات معينة ومواعيد محددة حتى تستقر مراكز الممولين المالية وإلا سقط حق الدولة في تحصيل الضريبة إن لم تتم الإجراءات السابق ذكرها من قبل في المواعيد التي حددها القانون وهو ما يعرف بتقادم الضريبة أي عدم استطاعة مصلحة الضرائب تحصيل الضريبة المستحقة على الممول بعد وجوب أدائها بسبب انقضاء مدة زمنية معينة (خمس سنوات) من تاريخ وجوب أداء الضريبة دون قيام مصلحة الضرائب بتحصيلها أو اتخاذ أي إجراء للتحصيل خلال هذه المدة . وهذا هو موضوع هذه الدراسة بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات .

أولاً: عن الضريبة العامة على المبيعات

- 1) بتاريخ 1991/4/28 صدر القانون رقم (11) لسنة 1991 بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات على أن يعمّل به اعتباراً من 1991/5/3 اليوم التالي لتاريخ نشره بالجريدة الرسمية بالعدد (18) تابع (أ) في 1991/5/2.
- 2) تعتبر الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة .

(3) تفرض الضريبة العامة على المبيعات على.

أ - السلع المستوردة بغرض الاتجار . وتستحق الضريبة في مرحلة الإفراج عن السلع المستوردة من الجمارك وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في تحصيل الضريبة الجمركية.

ب - السلع المصنعة محلياً وتستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة سواء بمعرفة المنتج الصناعي أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة ويكلف كل من المنتج الصناعي أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة عند بيع السلعة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات .

ج - الخدمات الواردة بالجدول رقم (2) المرافق للقانون رقم (11) لسنة 1991 ويكلف مؤدوا الخدمات الخاضعة للضريبة بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات.

(4) يعتبر مكلفاً بتحصيل الضريبة العامة على المبيعات وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات كل شخص طبيعي أو معنوي سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل وهو مبلغ مائة وخمسون ألف جنيه سنوياً وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته.

(5) يلتزم كل مسجل طبقاً لنص المادة (16) من القانون رقم (11) لسنة 1991 بأن يقدم إلى مصلحة الضرائب على المبيعات إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لإنهاء شهر المحاسبة - كما يلتزم هذا المسجل بتقديم هذا الإقرار - ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة .

(6) تلتزم مصلحة الضرائب على المبيعات طبقاً لنص المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991 بفحص الإقرار المقدم من الممول ولها تعديل الإقرار المقدم منه وإخطار المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة وقد زيدت هذه المدة إلى ثلاث سنوات بموجب قرار وزير المالية رقم (143) لسنة 1992 (بما له من تفويض تشريعي جاء بالمادة (17) من القانون) ثم تم تعديل المدة وفقاً لما جاء بقرار وزير المالية سالف الذكر بموجب القانون رقم (9) لسنة 2005 المنشور الجريدة الرسمية بالعدد (13) تابع في 2005/3/31.

ثانياً: تقادم الضريبة العامة على المبيعات

(1) لم يرد في القانون رقم (11) لسنة 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات أي نص يشير إلى متى تنتقادم الضريبة العامة على المبيعات في حالة عدم قيام المكلف بتسديدها وعدم اتخاذ مصلحة الضرائب الإجراءات اللازمة لتحصيلها.

وذلك أسوة بما ورد في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005 حيث تنص المادة (91) من هذا القانون على:

" في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية - وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

وتنتقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني وبالأخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.....

(2) أمام خلو القانون رقم (11) لسنة 1991 من أي نص يحدد فترة تقادم الضريبة - فإنه في هذه الحالة يجب الرجوع إلى القانون رقم (646) لسنة 1953 بشأن تقادم الضرائب والرسوم باعتباره القانون العام الذي يحكم التقادم بالنسبة للضرائب والرسوم.

هذا وقد صدر القانون رقم (646) لسنة 1953 ويعمل به اعتباراً من 1953/12/26 تاريخ نشره بالوقائع المصرية بالعدد رقم 103 مكرر بتاريخ 1953/12/26 وتنص مواد هذا القانون على:-

مادة (1)

تتقدم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام ما لم ينص القانون على مدة أطول.

مادة (2)

يبدأ سريان تقادم الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق من يوم دفعها ، إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها الجهة التي قامت بالتحصيل، فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد بموجب كتاب موصى عليه.

مادة (3)

يعتبر تنبيهاً قاطعاً للتقدم أورد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدها إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول. ويعتبر كذلك طلب رد ما دفع بغير وجه حق إذا أرسله الممول إلى الجهة المختصة بكتاب موصى عليه مع علم الوصول.

مادة (4)

على رئيس مجلس الوزراء والوزراء كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون ويعمل به من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية.

3) وحيث أن الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على الممول لا تخرج عن:

أ - ضريبة مستحقة من واقع الإقرار المكلف بتقديمه طبقاً لأحكام المادة رقم (16) من القانون رقم (11) لسنة 1991.

أو ب - ضريبة مستحقة نتيجة فحص مصلحة الضرائب للإقرار المقدم من الممول - وتعديله أو عدم الأخذ بما جاء به في المواعيد المقررة. وذلك طبقاً لأحكام المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991.

أو ج - ضريبة مستحقة من واقع تقدير مصلحة الضرائب وذلك في حالة عدم قيام الممول بتقديم الإقرار الضريبي وفقاً لما جاء بالمادة (16) من القانون رقم (11) لسنة 1991.

وعلى ضوء ما تقدم سوف نبين متى تتقدم ضريبة المبيعات بالنسبة لكل حالة من الحالات السابقة على الوجه الآتي:

أ- الضريبة من واقع الإقرار

تنص المادة رقم (16) من القانون رقم (11) لسنة 1991 بأنه على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاؤ 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.

وتنص المادة (32) من القانون رقم (11) لسنة 1991 بأنه على المسجل أداء حصيللة الضريبة دورياً وفق إقراره الشهري وفي ذات المواعيد المنصوص عليها في المادة (16) من هذا القانون.

وبفرض عدم قيام المسجل بسداد ضريبة المبيعات عند تقديمه الإقرار الضريبي . فإن هذه الضريبة تسقط بعد مضي خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وتنقطع هذه المدة وتتجدد لمدة أخرى بالإجراءات التي تتخذها المصلحة في سبيل تحصيل هذه الضريبة والتي سنبينها فيما بعد.

ب - الضريبة من واقع فحص مصلحة الضرائب للإقرار المقدم من الممول

بعد أن يقدم الممول الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام المادة (16) من القانون رقم (11) لسنة 1991. تقوم مصلحة الضرائب بفحص هذا الإقرار للتأكد من صحته وفقاً لأحكام المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991. وقد حدد القانون رقم (11) لسنة 1991 منذ صدوره مدة معينة تقوم مصلحة الضرائب خلالها بفحص الإقرار على النحو الآتي :

- عند صدور القانون رقم (11) لسنة 1991 والعمل به من 1991/5/3 كانت المادة (17) من هذا القانون تنص على:

" 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"

ونظراً لأن فترة الستين يوماً المحددة لفحص الإقرار المقدم من الممول فترة قصيرة لا تستطيع مصلحة الضرائب فحص الإقرارات المقدمة من الممولين خلالها - فقد صدر قرار وزير المالية رقم (231) لسنة 1991 ويعمل به اعتباراً من 1991/8/1 اليوم التالي لتاريخ نشره بالوقائع المصرية بالعدد رقم 169 في 1991/7/31 وجعل مدة الستين يوماً الواردة بالمادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991 سنة كاملة.

ثم صدر قرار وزير المالية رقم (143) لسنة 1992 والذي يعمل به اعتباراً من 1992/6/10 اليوم التالي لتاريخ نشره بالوقائع المصرية بالعدد رقم (132) في 1992/6/9 وجعل مدة فحص الإقرار ثلاث سنوات بدلاً من سنة الواردة بقرار وزير المالية رقم (169) لسنة 1991.

وأخيراً تم تعديل المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991 بموجب القانون رقم (9) لسنة 2005 بجعل المدة التي تقوم مصلحة الضرائب بفحص الإقرار المقدم من الممول ثلاث سنوات اعتباراً من 2005/4/1 (اليوم التالي لتاريخ نشره بالجريدة الرسمية بالعدد رقم (13) تابع من 2005/3/31).

وهكذا كان لمصلحة الضرائب فحص الإقرار الضريبي المقدم من الممول خلال ستين يوماً

في الفترة منذ صدور القانون رقم (11) لسنة 1991 والعمل به من 1991/5/3 حتى 1991/7/31 طبقاً لنص المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991.

وخلال سنة من 1991/8/1 وحتى 1992/6/9 طبقاً لقرار وزير المالية رقم (231) لسنة 1991.

وخلال ثلاث سنوات من 1992/6/10 وحتى الآن طبقاً لقرار وزير المالية رقم (143) لسنة 1992 والذي تأيد بتعديل المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991 بالقانون رقم (9) لسنة 2005.

ملاحظة من حق وزير المالية تعديل مدة فحص مصلحة الضرائب على المبيعات لإقرار الممول وذلك بناء على التفويض التشريعي له والوارد في المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 1991 قبل تعديلها بالقانون رقم (9) لسنة 2005 حيث ورد في المادة المذكورة قبل التعديل " وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدة بقرار من الوزير "

وعن حق مصلحة الضرائب على المبيعات في تحصيل ضريبة المبيعات التي تنتج من قيام المصلحة بتعديل الإقرار المقدم من الممول فهناك حالتان.

الحالة الأولى وهي قيام المصلحة بفحص الإقرار وتعديله خلال مدة الثلاث سنوات - ففي هذه الحالة لا تتقدم فروق الضريبة المطالب بها الممول وفقاً للتعديل الذي أجرته المصلحة على الإقرار المقدم منه إلا بعد مرور خمس سنوات من تاريخ استحقاق هذه الفروق الضريبية وعدم قيام الممول بسدادها.

الحالة الثانية وهي قيام المصلحة بفحص الإقرار وتعديله بعد مدة الثلاث سنوات - ففي هذه الحالة يسقط التزام الممول بسداد هذه الفروق الضريبية الناتجة عن فحص الإقرار ولا تستطيع المصلحة تحصيلها جبرياً لأن الفحص تم بعد ثلاث سنوات وهي المدة المحددة قانوناً لفحص الإقرار المقدم منه.

ج - الضريبة من واقع تقدير مصلحة الضرائب

عند عدم تقديم الممول للإقرار الضريبي المكلف به طبقاً لنص المادة رقم (16) من القانون رقم (11) لسنة 1991 - يكون لمصلحة الضرائب الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية. وتتقدم هذه الضريبة بعد مضي خمس سنوات من تاريخ استحقاقها وعدم قيام الممول بسدادها خلال هذه الفترة.

ثالثاً: الإجراءات المتعلقة بالتقادم

1- لا تبدأ مدة تقادم الضريبة العامة على المبيعات وهي خمس سنوات إلا من اليوم الذي تصبح فيه الضريبة مستحقة قبل الممول وذلك وفقاً للفقرة رقم (1) من المادة (381) من القانون المدني التي تنص على أنه لا يبدأ سريان التقادم فيما لم يرد فيه نص خاص إلا من اليوم الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء وذلك لأنه لأنه لم يرد في قانون الضريبة العامة على المبيعات أي نص يتعلق بتقادم الضريبة.

2- تنقطع مدة التقادم (خمس سنوات) بالإجراءات المنصوص عليها في المادة (3) من القانون رقم (646) لسنة 1953 والمادة 383 من القانون المدني وهي:

- أورد الضرائب.

- إعلانات المطالبة.
- الإخطارات إذا سلمت إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً .
- الحجز على الممول.
- أي عمل تقوم به مصلحة الضرائب على المبيعات للمطالبة بالضرائب مثل الإحالة إلى لجنة التظلمات أو القضاء أو غير ذلك .

3- إذا انقطع التقادم بأي إجراء من الإجراءات السابق ذكرها من قبل - بدأ تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع وتكون مدته هي مدة التقادم الأول وذلك طبقاً للبند رقم (1) من المادة رقم (385) من القانون المدني.

4- يترتب على تقادم ضريبة المبيعات - انقضاء التزام الممول بسدادها وفقاً للبند رقم (1) من المادة (386) من القانون المدني ومع ذلك تبقى الضريبة ديناً في ذمة الممول كالتزام طبيعي أن أراد أن يسدها طواعية.

5- لا يجوز للمحكمة أن تقضي بتقادم ضريبة المبيعات - في حالة عرض الخلاف بين الممول والمصلحة عليها - من تلقاء نفسها ، بل يجب أن يتم ذلك بناء على طلب الممول وذلك طبقاً للبند رقم (1) من المادة (387) من القانون المدني.

رابعاً : خلاصة البحث

1- ضريبة المبيعات المستحقة من واقع الإقرار المقدم من الممول - تسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار وذلك في حالة عدم قيام الممول بسدادها وعدم قيام مصلحة الضرائب على المبيعات باتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيلها.

2- ضريبة المبيعات المستحقة على الممول والنتيجة من قيام مصلحة الضرائب على المبيعات بتعديل الإقرار المقدم من الممول أو عدم الأخذ به تسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ إخطار الممول بهذه التعديلات وذلك في حالة عدم قيام الممول بسدادها وعدم قيام مصلحة الضرائب باتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيلها وذلك بشرط أن تقوم مصلحة الضرائب بتعديل الإقرار أو عدم الأخذ به خلال ثلاث سنوات من تاريخ تقديم الإقرار.

3- ضريبة المبيعات المستحقة على الممول - والنتيجة من قيام مصلحة الضرائب بتعديل الإقرار المقدم من الممول أو عدم الأخذ به - لا يلتزم الممول بسدادها ، إذا تم فحص الإقرار بعد ثلاث سنوات من تاريخ تقديم الإقرار .

4- ضريبة المبيعات التي تقررها مصلحة الضرائب - في حالة عدم قيام الممول بتقديم الإقرار - تسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ إخطار الممول بها . وذلك في حالة عدم قيام الممول بسدادها وعدم قيام مصلحة الضرائب باتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيلها.

إقتراح جديد للبحث والدراسة لتحقيق العدالة الاجتماعية بفرض ضريبة خاصة على الأرباح الاستثنائية

فرضت الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية بالقانون رقم (60) لسنة 1941 والمراد من هذا القانون هو فرض ضريبة خاصة على الأرباح الاستثنائية الناجمة عن الظروف الاستثنائية غير العادية التي تحيط بالبلاد إبان الحرب العالمية الثانية (1939 – 1945) اى فى ظل النظام الرأسمالى السابق عن 23 يوليو سنة 1952 ولذلك فالضريبة المذكورة ذات صفة وقتية . والمقصود بها هو تحقيق العدالة الاجتماعية وتمويل الخزانة العامة بفرض الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التى تضخمت بها ثروات وارباح ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الافراد وشركات الاشخاص وشركات الاموال - دون جهد أو كد منهم - وإنما هى نتيجة لظروف الحرب وما تضخمت به ثروات هؤلاء وارباحهم تضخما ملحوظا . مما كان يطلق عليهم فى ذلك الوقت لفظ (اغنياء الحرب) .

وقد كانت الأرباح الاستثنائية للمولين تحدد وفقا للقانون المذكور بطريق المقارنة بين ارباحهم العادية التى يحققونها قبل سنة 1940 ، وبين ارباحهم الحقيقية التى يحققونها فى سنوات الحرب ، أو بنسبة (12%) من راس المال الحقيقى المستثمر مقارنة بأرباحهم الحقيقية التى يحققونها فى سنوات الحرب على تفصيل دقيق منصوص عنه فى القانون ليس هنا محل لشرحه وللكلام عنه .
وكان سعر الضريبة الخاصة يتراوح بين :

25% من الربح الاستثنائى و 40% و 55% و 75% من الربح الاستثنائى طبقا للتفصيل الوارد فى القانون . وقد استمرت هذه الضريبة المؤقتة موجودة الى ان الغيت بالقانون رقم (60) لسنة 1950 ، اى انها استمرت مطبقة زهاء عشر سنوات اعتبارا من سنة 1940 .

وقد كانت هذه الضريبة تحقق التكافل الاجتماعى ، وتضمن تمويل اضافى للخزانة العامة لمجابهة التكاليف العامة التى انقضت ظروف الحرب .

والآن وفى ظروفنا الحالية نشعر بحنين كبير الى الماضى فما احوجنا فى ظل ظروف العولمة (Globalization) ، وتفشى الاحتكار (Monopoly) ، وارتفاع الاسعار المضطرد ، وجشع القائمين على الاتجار والتصنيع من افراد وشركات الى ان نعود الى الماضى ونتأمل (Retrospect) ونسترشد

بالضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية المشار إليها على أن تكون الضريبة التي تحل محلها استرشادا بالأسس التي قامت عليها ، ضريبة دائمة وليست مؤقتة كالضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية – سالف الذكر ، وذلك لكي تواجه الظروف الحالية الاقتصادية والاجتماعية التي نمر بها ويمر بها العالم اجمع مما لا يخفى على احد وهو ما تعترف به المنظمات الدولية والأمم المتحدة ومنظماتها ، وصندوق النقد الدولي ، والبنك الدولي للإنشاء والتعمير ، فالذى نعانيه ويعانيه العالم اجمع خصوصا الدول الفقيرة والدول النامية يقتضى منا أن نفكر من الآن فى فرض ضريبة خاصة على الأرباح الاستثنائية مسترشدين بالأسس التي قامت عليها الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التي فرضت بالقانون رقم (60) لسنة 1941 سالف الذكر .

* * *

المعاملة الضريبية لقسط صندوق التكافل الإجتماعى لأعضاء نقابة التجارين

(1) تنص المادة رقم (33) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل في فقرتها الثالثة والواردة في الفصل الثاني (تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة) من الباب الرابع (إيرادات المهن غير التجارية) من الكتاب الثاني من القانون المذكور (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على :

"يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي :

- 1- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة .
 - 2- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقا لأحكام القانون .
 - 3- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات .
 - 4- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر .
- وفى تطبيق أحكام البندين 3، 4 يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة على 3000 جنيه سنويا .
- ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (6) من هذا القانون ."

(2) ثار التساؤل عما إذا كان الاشتراك الذي يؤديه عضو نقابة التجار إلى نقابته كاشتراك في صندوق التكافل الإجتماعي الخاص بنقابة التجار يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد وعاء الإيراد المهني طبقاً لنص البند رقم (4) من المادة (33) من القانون (91) لسنة 2005 على أساس أن ما يتم سداه من أقساط لصندوق التكافل الإجتماعي للنقابة هو بمثابة أقساط تأمين على الحياة المعنية بالبند رقم (4) من المادة (33) من القانون رقم (91) لسنة 2005 مما يستلزم معه خصمها من الأرباح الصافية للممول طبقاً لحكم تلك المادة واستناداً إلى أن صندوق التأمين الخاص لتكافل أعضاء نقابة التجار قد نشأ بقرار رئيس مجلس الهيئة المصرية للرقابة على التأمين برقم (376) لسنة 1993 طبقاً لأحكام القانون رقم (10) لسنة 1981 بإصدار قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر ولأئحته التنفيذية والمعدل بالقانون رقم (91) لسنة 1995 .

(3) اختلف الرأي في مصلحة الضرائب فهناك رأى يؤيد وجهه نظر الخصم في حين ذهب رأى آخر إلى عدم الموافقة على وجهه نظر الخصم تأسيساً على أن نص البند رقم (4) من المادة (13) والبند رقم (4) من المادة رقم (33) من القانون رقم (91) لسنة 2005 لا ينطبق إلا على أقساط التأمين على الحياة على الممول بالنسبة لبوالص التأمين الذي يبرمها الممول مع شركات التأمين فقط وأن اشتراكات أعضاء النقابة في نظام التكافل الإجتماعي لا ينطبق عليها إلا نص البند رقم (3) من المادة (13) من القانون رقم (91) لسنة 2005 باعتبارها اشتراكات تدفع لأحد صناديق التأمين الذي ينشأ طبقاً لأحكام القانون رقم (54) لسنة 1975 .

(4) استقر الرأي - بعد اخذ رأى مجلس الدولة - على أحقيه الممول في خصم الأقساط التي يسددها إلى صندوق التكافل الإجتماعي الخاص بنقابة التجار من وعاء ضريبة المهن غير التجارية طبقاً للبند رقم (4) من المادة رقم (33) من القانون رقم (91) لسنة 2005 وذلك للأسباب الآتية :

(أ) تنص المادة الأولى من مواد إصدار القانون رقم (54) لسنة 1975 بشأن صناديق التأمين الخاصة على أن يعمل بأحكام القانون المرافق في شأن صناديق التأمين الخاصة التي تبلغ قيمة اشتراكاتها ألف جنيه سنوياً فأكثر ولا تسرى على هذه الصناديق أحكام القانون رقم (32) لسنة 1964 بشأن الجمعيات والمؤسسات الخاصة .

(ب) تنص المادة (2) من القانون رقم (54) لسنة 1975 سالف الذكر على انه في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بصندوق التأمين الخاص كل نظام في أي جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أية صلة اجتماعية أخرى تتألف بغير رأس مال ويكون الغرض منها وفقاً لنظامه الأساسي أن تؤدي إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة وذلك في إحدى الحالات الآتية :

- زواج العضو وذريته أو بلوغه سناً معينة أو وفاة العضو أو من يعوله .

(ج) وتنص المادة (1) من القانون رقم (10) لسنة 1981 بشأن الإشراف والرقابة على التأمين في مصر على أن يشمل التأمين في نطاق هذا القانون الفروع الآتية :
- التأمين على الحياة
-

(د) وتنص المادة (2) من القانون رقم (10) لسنة 1981 المشار إليه على أن يتكون قطاع التأمين من :
-1
-2
-3 المنشآت التي تزاول التأمين وإعادة التأمين وهي :
أ- شركات التأمين وإعادة التأمين .
ب-
ج- صناديق التأمين الخاصة .

(هـ) وتنص المادة رقم (13) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على أن تعفى من ضريبة المراتب :

- * اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها .
- * اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم 54 لسنة 1975 .
- * أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

(و) وتنص المادة رقم (33) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على أن يعد من التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد إيرادات ممولي الضريبة على المهن غير التجارية ما يلي :

- * أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر .

ويستفاد من النصوص القانونية سالفة الذكر أن المشرع اتجه بالقانون رقم 54 لسنة 1975 إلى توحيد نظم صناديق التأمين الخاصة التي تبلغ جملة اشتراكاتها ألف جنيه فأكثر فأخرجها من نطاق أحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الخاصة رقم 32 لسنة 1964 ، ووضع تعريفا لصندوق التأمين الخاص أدخل في نطاقه جميع الصناديق التي تتألف في النقابات أو الجمعيات أو الهيئات أو غيرها بهدف منح أعضائها تعويضات أو معاشات أو مرتبات دورية أو أية ماديات أخرى – كما ألزم جميع الصناديق الخاصة بالتسجيل لدى الهيئة المصرية للرقابة على التأمين التي ناط بها سلطة الإشراف والرقابة على صناديق التأمين الخاصة – كما أدرج المشرع بموجب نص المادة (2) من قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر

بالقانون رقم (10) لسنة 1981 ، صناديق التأمين الخاصة ضمن المنشآت التي تزاول التأمين وإعادة التأمين و التي تمثل إحدى قطاعات التأمين .

ومن حيث انه قضى في القانون رقم (91) لسنة 2005 بخصم أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي من وعاء إيرادات المهن غير التجارية - إلا أنه لم يشترط أن تكون تلك الأقساط لدى شركات التأمين وإنما وردت عبارة أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي عامة ومطلقة ومن المقرر أن العام يبقى على عمومه ما لم يخصص والمطلق يبقى على إطلاقه ما لم يقيد ومن ثم يستوي أن تكون تلك الإقساط لدى شركات التأمين وغيرها من المنشآت التي تزاول التأمين وإعادة التأمين ومنها صناديق التأمين الخاصة .

ومن حيث انه باستقراء لائحة النظام الاساسى لصندوق التكافل الإجتماعى لأعضاء نقابة التجاريين – يبين أن للصندوق شخصية اعتبارية مستقلة ويخضع لأحكام القانون رقم (54) لسنة 1975 وانه مسجل لدى الهيئة المصرية للرقابة على التأمين برقم 498 بتاريخ 1993/12/11 وأنه يباشر الأعمال الخاصة بشركات التأمين ومنها التأمين في حالة الوفاة والعجز الكلى والجزئي المستديمين ويقوم بصرف مبلغ التأمين المنصوص عليه في صك التكافل الإجتماعى للمشارك أو للمستحقين عنه عند وفاته حسب الأحوال .

وحيث أن الثابت أن صندوق التكافل الإجتماعى لنقابة التجاريين احد صناديق التأمين الخاصة المعنيين بالقانون رقم 54 لسنة 1975 – فإن الأقساط التي يسددها المشتركون فيه تحسب تحت بند أقساط تأمين على الحياة في مفهوم المادة (33) من القانون رقم (91) لسنة 2005 ويتعين خصم هذه الأقساط من وعاء ضريبة المهن غير التجارية .

* * *

من إستفسارات العملاء أنت تسأل والمرجع يجيب 1000!

السؤال الأول

ورد إلينا استفسار من احد عملاء المكتب بخصوص ميعاد دعوة اجتماع الجمعية العامة العادية ، حيث إنه قد قام مجلس الإدارة بإرسال دعوة حضور اجتماع الجمعية العامة العادية قبل تاريخ انعقاد هذه الجمعية بأسبوعين (14يوم) وذلك طبقا لما نص عليه النظام الاساسى للشركة.

ولكن تم الاعتراض على ذلك الإجراء من قبل المستشار القانوني للشركة بحيث أفاد أنه طبقا لنص القانون رقم 159 لسنة 1981 يجب إرسال دعوة حضور انعقاد الجمعية العامة العادية قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية بـ (15 يوماً) على الأقل ، لذا يرى المستشار القانوني إن هذه الدعوى غير صحيحة .

لذا نرجو من سيادتكم بإفادتنا بمدى صحة تاريخ الدعوة ، هل يجب أن تكون طبقا للنظام الأساسى للشركة أم طبقا للقانون رقم 159 لسنة 1981 رغم اختلاف النظام الأساسى عن القانون .

هذا مع العلم انه قد تم انعقاد الجمعية العامة بحضور غالبية المساهمين بالنسبة التي تجعل انعقاد الجمعية صحيح ، وقد تم اخطار الاقلية من المساهمين الذين لم يحضروا الجمعية عن طريق البريد ويوجد الارسال لدى ادارة الشركة .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،

وردأ على ماتقدم يتعين إبتداءً أن نحدد النصوص القانونية الحاكمة لهذا الموضوع على النحو الوارد في القانون 159 لسنة 1981 وما يقابلها في اللائحة التنفيذية لهذا القانون الصادر بقرار نائب رئيس مجلس الوزراء للشئون الاقتصادية والمالية ووزير شئون الاستثمار والتعاون الدولي رقم 96 لسنة 1982 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون شركات المساهمه وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة رقم 159 لسنة 1981 .

أولا القانون 159 لسنة 1981 :

1- تنص المادة 61 من القانون المشار اليه على ماياتى :

" تتعقد الجمعية العامة للمساهمين بدعوة من رئيس مجلس الإدارة فى الزمان والمكان اللذين يعينهم نظام الشركة ويجب أن تعقد الجمعية مرة على الأقل فى السنة خلال الستة شهور التالية لنهاية السنة المالية للشركة.

ولمجلس الإدارة أن يقرر دعوة الجمعية العامة كلما دعت الضرورة الى ذلك .

وعلى مجلس الإدارة أن يدعو الجمعية العامة العادية الى الانعقاد إذا طلب اليه ذلك مراقب الحسابات أو عدد من المساهمين يمثل 5% من راس مال الشركة على الاقل بشرط ان يوضحوا أسباب الطلب وان يودعوا أسهمهم مركز الشركة او احد البنوك المعتمدة ولا يجوز سحب هذه الأسهم إلا بعد انقضاء الجمعية .

وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات دعوة الجمعية العامة وما تشتمل عليه وكيفية إعلانها ونشرها ومواعيدها والجهات التي يتعين أن تخطر بها . "

2- تنص المادة 76 من القانون المشار اليه على ماياتى :

"مع عدم الاخلال بحقوق الغير حسنى النية يقع باطلا كل قرار يصدر من الجمعية العامة بالمخالفة لاحكام القانون او نظام الشركة .

وكذلك يجوز أبطال كل قرار يصدر لصالح فئة معينة من المساهمين أو للإضرار بهم . أو لجلب نفع خاص لأعضاء مجلس الإدارة أو غيرهم دون اعتبار لمصلحة الشركة .

ولا يجوز أن يطلب البطلان فى هذه الحالة إلا المساهمون اللذين اعترضوا على القرار فى محضر الجلسة أو اللذين تغيبوا عن الحضور بسبب مقبول ويجوز للجهة الإدارية المختصة أن تنوب عنهم فى طلب البطلان إذا تقدموا بأسباب جدية .

ويترتب على الحكم بالبطلان اعتبار القرار كأن لم يكن بالنسبة إلى جميع المساهمين وعلى مجلس الإدارة نشر ملخص الحكم بالبطلان فى إحدى الصحف اليومية وفى صحيفة الشركات.

وتسقط دعوى البطلان بمضى سنة من تاريخ صدور القرار ولا يترتب على رفع الدعوى وقف تنفيذ القرار ما لم تأمر المحكمة بذلك " .

3- تنص المادة 161 من القانون المشار إليه على ما يأتى :

"مع عدم الإخلال بحق المطالبة بالتعويض عند الاقتضاء ، يقع باطلا كل تصرف أو تعامل أو قرار يصدر على خلاف القواعد المقررة فى هذا القانون أو يصدر من مجلس إدارة شركات المساهمة أو جمعياتها العامة المشكلة على خلاف أحكامه وذلك دون إخلال بحق الغير حسنى النية .

وفى حالة تعدد من يعزى إليهم بسبب البطلان تكون مسئوليتهم عن التعويض بالتضامن فيما بينهم .

ولا يجوز لذوى الشأن رفع دعوى البطلان بعد مضى سنة من تاريخ علمهم بالقرار المخالف للقانون ."

ثانيا : اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه :

1- تنص المادة 201 من اللائحة التنفيذية على ما يأتى :

موعد اجتماع الجمعية العامة ومكانه:

يكون إنعقاد الجمعية العامة فى الموعد المنصوص عليه فى النظام أو فى قرار دعوتها لانعقاد بحسب الأحوال، وبمراعاة أحكام القانون وهذه اللائحة تعقد اجتماعات الجمعية العامة فى المدينة التى يوجد بها مركز الشركة الرئيسى ما لم ينص نظام الشركة على مدينة أخرى مكاناً لانعقاد الجمعية.

2- تنص المادة 202 من اللائحة التنفيذية على ما يأتى :

" بيانات إخطار الدعوة لاجتماع الجمعية العامة :

يجب أن تتضمن إخطارات الدعوة إلى اجتماعات الجمعية العامة ما يأتى:

- أ - أسم الشركة وعنوان مركزها الرئيسى.
- ب- نوع الشركة (مساهمة – توصية بالأسهم.)
- ج- مقدار رأس مالها المرخص به والمصدر.
- د- رقم قيدها بالسجل التجارى ومكانه.
- هـ- تاريخ وساعة انعقاد الجمعية ومكانه.
- و- بيان ما إذا كانت الجمعية عادية أو غير عادية.

ز- جدول الأعمال ، على أن يتضمن بياناً كافياً للموضوعات المدرجة فيه، دون الإحالة إلى أية أوراق أخرى.

ح- بيان تاريخ وساعة ومكان انعقاد الاجتماع الثانى فى حالة عدم توافر النصاب، وذلك إذا كان الاجتماع عادياً وتضمن نظام الشركة ما يسمح بذلك."

3- تنص المادة 203 من اللائحة التنفيذية على مايتى :

" نشر الاخطار بدعوة الجمعية العامة:

يجب نشر الاخطار بدعوة الجمعية العامة للاجتماع مرتين فى صحيفتين يوميتين إحداها على الأقل باللغة العربية على أن يتم النشر فى المرة الثانية بعد إنقضاء خمسة أيام على الأقل من تاريخ نشر الإخطار الأول ويجب إرسال الإخطار بالدعوى إلى المساهمين على عناوينهم الثابتة بسجلات الشركة بطريق البريد العادى.

ويجوز للشركة التى لم تطرح أسهمها للاكتتاب العام عدم نشر الدعوة والاكتفاء بإرسال الإخطار بالدعوة إلى المساهمين على عناوينهم الثابتة بسجلات الشركة بطريق البريد المسجل. كما يجوز أن تضع الشركة نظاماً لتسليم الإخطارات باليد إلى المساهمين فى مقابل إيصال .

ويتم النشر أو الإخطار قبل الموعد المقرر لاجتماع الجمعية الأول بخمسة عشر يوماً على الأقل، وقبل موعد الاجتماع الثانى فى حالة عدم تكامل النصاب بسبعة أيام على الأقل.

وتكون مصروفات النشر والإخطار – فى جميع الأحوال – على نفقة الشركة وفى حالة عدم انعقاد الاجتماع الأول للجمعية العامة بسبب عدم تكامل النصاب تتم الدعوة إلى الاجتماع الثانى وفقاً للإجراءات السابقة."

* * *

بعد هذا العرض لما ورد فى القانون 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية بشأن الموضوع محل الدراسة نصل إلى السؤال المطروح ألا وهو مدى صحة تاريخ الدعوة ؟ وهل يجب أن تكون طبقاً للنظام الأساسى للشركة أم طبقاً للقانون رقم 159 لسنة 1981 رغم اختلاف النظام الأساسى عن القانون ؟

هذا ثم استطرد صاحب التساؤل وقرر (هذا مع العلم أنه قد تم انعقاد الجمعية العامة بحضور غالبية المساهمين بالنسبة التى تجعل انعقاد الجمعية صحيح وقد تم إخطار الأقلية من المساهمين الذين لم يحضروا الجمعية عن طريق البريد ويوجد إيصال الإرسال لدى إدارة الشركة).

فى البداية نود أن نقرر أن النظام الأساسى للشركة المساهمة يحرره المؤسسون ليكون دستوراً يحكم الشركة أثناء حياتها. وبالتالي فإن هذا النظام الأساسى لا يعدو أن يكون عقداً.

والأصل في أي عقد أن يتفق وأحكام القانون محل التطبيق وهو هنا القانون 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية وقد رفع عنا القانون المشار إليه مشقة هذا البحث وأغنانا عن عناء هذه الدراسة بأن قرر بشكل قاطع في المادة 76 من القانون المشار إليه بطلان كل قرار يصدر من الجمعية العامة بالمخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة ثم عاد وكرر هذا البطلان في المادة 161 من القانون المشار إليه ، ومما تقدم يتعين أن يكون النظام الأساسي للشركة متفقاً وأحكام القانون 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية وبالتالي يتعين أن تكون الدعوة لحضور الجمعية العامة وفقاً للقانون المشار إليه ولائحته التنفيذية وفي حالة وجود تعارض في تحديد هذا الموعد بين القانون ولائحته التنفيذية والنظام الأساسي للشركة يقدم القانون واللائحة في هذا الشأن على النظام الأساسي للشركة.

وبتطبيق ما تقدم على الحالة محل الدراسة نجد أن الفقرة الأخيرة من المادة 61 من القانون 159 لسنة 1981 قد نصت على أنه (وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات دعوة الجمعية العامة وما تشمل عليه وكيفية إعلانها ونشرها ومواعيدها والجهات التي يتعين أن تخطر بها) هذا وقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 203 من اللائحة التنفيذية على أنه (ويتم النشر أو الإخطار قبل الموعد المقرر لاجتماع الجمعية الأول بخمسة عشر يوماً على الأقل وقبل الموعد الاجتماع الثاني في حالة عدم اكتمال النصاب بسبعة أيام على الأقل).

وحيث أن العميل قد قام بإرسال دعوة حضور اجتماع الجمعية العامة العادية قبل تاريخ انعقادها بأسبوعين (14 يوم)، وذلك طبقاً لما نص عليه النظام الأساسي للشركة وذلك على النحو الثابت بالأوراق فإن هذا الإجراء يكون باطلاً على النحو الوارد في المادة 76، 161 من القانون 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية للأسباب الآتية :-

- 1- سبق مناقشة موضوع وجوب اتفاق النظام الأساسي للشركة مع القانون 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية.
- 2- أن اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه قد أوجبت أن يتم النشر أو الإخطار قبل الموعد المقرر لاجتماع الجمعية الأول بخمسة عشر يوماً على الأقل وهذا الميعاد يطلق عليه الميعاد الكامل بمعنى أنه يجب أن ينقضي بالكامل قبل مباشرة الإجراء ولا يجوز مباشرة الإجراء إلا بعد انتهائه أي لا يجوز أن تتعقد الجمعية العامة إلا بعد انتهاء هذا الميعاد (خمسة عشر يوماً).
- 3- لقد كان المشرع في تحديد هذا الميعاد بخمسة عشر يوماً على الأقل حصيفاً لأن الفقرة الأولى من المادة 61 من القانون المشار إليه قد نصت على أن تتعقد الجمعية العامة للمساهمين بدعوة من رئيس مجلس الإدارة في الزمان والمكان اللذين يعينها نظام الشركة.... الخ)، حتى يسمح للجهة صاحبة الدعوة بتطبيق المواعيد على النحو الوارد في قانون المرافعات خاصة مواعيد المسافة لأنه قد يكون اجتماع الجمعية العامة في مدينة معينة ويقوم المساهم في مدينة أخرى أو قد يقيم خارج البلاد هنا تطبق أحكام المادتين 16، 17 من قانون المرافعات.

وتنص المادة 16 من قانون المرافعات على أنه إذا كان الميعاد معيناً في القانون للحضور أو لمباشرة إجراء فيه زيد عليه يوم لكل مسافة مقدارها خمسون كيلو متر بين المكان الذي يجب الانتقال إليه وما تزيد من الكسور على الثلاثين كيلو متر يزداد له يوم على الميعاد ولا يجوز أن يجاوز ميعاد المسافة أربعة أيام.

ويكون ميعاد المسافة خمسة عشر يوماً بالنسبة لمن يقع موطنه في مناطق الحدود.

أما المادة 17 من القانون المشار إليه ميعاد المسافة لن يكون موطنه في الخارج ستون يوماً.

ويجوز بأمر من قاضي الأمور الوقفية إنقاص هذا الميعاد تبعاً لسهولة المواصلات وظروف الاستعجال الخ.

كما يراعي نص المادة 15 من قانون المرافعات التي تنص إذا عين القانون للحضور أو لحصول الإجراء ميعاداً بالأيام أو الشهور أو بالسنين فلا يحسب منه يوم الإعلان أو حدوث الأمر المعتبر في نظر القانون مجرباً للميعاد.

4- لا شك لدينا في أن البطلان هو الجزاء الذي يوقع عند الإخلال بمواعيد وإجراءات الإخطار بالدعوة لاجتماعات الجمعية العامة ومن ثم تبطل القرارات التي تصدرها الجمعية العامة أو العمومية للمساهمين إذا كانت الدعوة إلى انعقادها لم تتم بالطريق الذي رسمه القانون (نقض 5 ديسمبر 1967 - المجموعة السنة 18 ص 1803) مشار إليه في د. على قاسم قانون الأعمال ص 421، د. محمود سمير الشراوي - القانون التجاري - ص 363).

والبطلان تكليف قانوني لعمل يخالف نموذج القانوني مخالفة تؤدي إلى عدم إنتاج الآثار التي يترتبها عليه القانون إذا كان كاملاً (د. فتحي والي - نظرية البطلان في قانون المرافعات - ص 7).

والبطلان لا تترتب آثاره إلا إذا حكم به فعلاً فلا يقع بقوة القانون ولو تعلق بالنظام العام وإنما يشترط أن يقرره القاضي وإذا حكم بالبطلان أي بطلان العمل الإجرائي (الدعوة إلى حضور الجمعية العامة) لا ينتج أي أثر (المرجع السابق ص 669) أي صحة انعقاد الجمعية العامة وما تصدره من قرارات .

5- يرى بعض الفقه تطبيق الفقرة الثانية من المادة 20 من قانون المرافعات التي تنص على أنه لا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا اثبت تحقق الغاية من الإجراء . (د. سميحة القليوبي الشركات التجارية - الجزء الثاني ص 353).

ورأى سيادتها جدير بالتقدير واجتهاد غير مسبق فلا يترتب على الإخلال بمواعيد وإجراءات الإخطار بالدعوة لانعقاد بطلان الإجراء أو ما يترتب عليه من قرارات إذا أثبت حضور المعنيين بالأمر واتخاذ القرارات بالأغلبية المنصوص على إتباعها في هذا الخصوص على أن هذا الرأي يفترض حضور جميع المساهمين بأنفسهم أو بواسطة من يمثلهم قانوناً أي اجتماع الجمعية العامة

للشركة دون أن يتخلف واحد منهم وهو أمر متوقع في الشركات التي لا تضم إلا عدد محدوداً من المساهمين بينما لا يتصور ذلك في الشركات ذات الاكتتاب المفتوح التي تضم مئات أو آلاف من المساهمين إذ لا تتحقق عندئذ الغاية من الإجراء وقد نصت المادة 2/159 من قانون الشركات الفرنسية صراحة على هـذا القاعـدة (د. على قاسم المرجع السابق ص 421).

* * *

وهذا ما ذهب إليه رأي إدارة الفتوى لوزارة المالية والاقتصاد رقم 23 بتاريخ 1985/1/9 - ملف رقم 537/1/15) حيث رأت إدارة الفتوى أنه رغم عدم مراعاة المواعيد المقررة بالمواد 203 ، 204 ، 218 من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات إلا أنه يبين من كتاب مصلحة الشركات أن نسبة حضور المساهمين 100% الأمر الذي انعقدت به الجمعية العامة للبنك مشكلة تشكيلاً صحيحاً وأنه قد صدرت القرارات من تلك الجمعية بالموافقة الجماعية للشركاء ومن ثم تكون قد تحققت الغاية من تقرير تلك القواعد والإجراءات المتقدمة وعلى ذلك لا يكون هناك مجال لبحث مدى بطلان انعقاد الجمعية أو بطلان القرارات التي صدرت فيها.

وهذا الأمر لم يتوافر في الحالة (حالة الشركة) محل الدراسة إذ لم يحضر جميع المساهمين.

6- بالإضافة إلى جزاء البطلان المقرر لمخالفة إجراء دعوة الجمعية العامة على النحو السالف الإشارة إليه نصت المادة 161 من القانون 159 لسنة 1981 على أنه يجوز لكل من أصابه ضرر من جراء القرار الباطل مطالبة من تسبب في البطلان بالتعويض فإذا تعدد من يعزي إليهم سبب البطلان تكون مسؤوليتهم عن تعويض المضرور مسئولية تضامنية.

ويجوز للشركة رفع دعوى المسئولية على المتسبب في البطلان كما يجوز للمساهم ولجهة الإدارة مباشرة دعوى الشركة في مواجهه المتسبب في البطلان .

7- وبالإضافة إلى ما تقدم هناك عقوبة جنائية .
نصت عليها المادة 163 من القانون 159 لسنة 1981 يعاقب بغرامة لاتقل عن الفى جنيه ولا تزيد على عشرة الاف جنيه يتحملها المخالف شخصيا كل من تسبب عن عمد من أعضاء مجلس الإدارة فى تعطيل دعوى الجمعية العامة وكل من خالف اى نص من النصوص الأمرة الواردة فى القانون رقم 159 لسنة 1981 .

ومن جماع ماتقدم نستطيع أن نقرر فى هذا الشأن الآتى :

1- عدم جواز مخالفة النظام الاساسى للشركة أحكام القانون 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية خاصة بالنسبة للحالة محل الدراسة (شرط الميعاد بالنسبة لصحة انعقاد الجمعية العامة لشركات المساهمة) إذ الاستفادة من نصوص القانون 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية على النحو الموضح تفصيلا بباطن الأوراق انه يشترط لصحة انعقاد الجمعية العامة للشركة ضرورة القيام بإجراءات معينة خلال مواعيد محددة من طلب ضرورة الإعلان بالصحف او الاكتفاء بإخطار المساهمين قبل الموعد

المقرر لانعقاد الجمعية العامة للشركة بخمسة عشر يوما على الأقل وكذلك والإدارة العامة للشركات ومراقب الحسابات والممثل القانوني لحملة السندات في ذات تاريخ الإخطار أو الإعلان .

2- يراعى فى تحديد هذا الميعاد أن يكون على النحو الوارد فى المادة 61 من القانون المشار اليه والمادة 203 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون اى تصحيح هذا الإجراء الباطل على النحو الوارد بالمادة 23 من قانون المرافعات التى تنص على انه يجوز تصحيح الإجراء الباطل ولو بعد التمسك بالبطلان على ان يتم ذلك فى الميعاد المقرر قانونا لاتخاذ الإجراء .

3- يراعى عند تحديد هذا الميعاد المشار اليه (انعقاد الجمعية العامة للمساهمين تطبيق المواد (15 ، 16 ، 17) من قانون المرافعات على النحو الموضح تفصيلا بالأوراق .

4- أن البطلان كجزء مدنى يوقع عند الإخلال بمواعيد وإجراءات الإخطار بالدعوة لاجتماعات الجمعية العامة وفقا لاحكام المادتين 76 ، 161 من القانون 159 لسنة 1981 وهو تكييف قانوني لعمل يخالف نموذج القانونى مخالفة تؤدى الى عدم إنتاج الآثار التى يرتبها عليه القانون إذا كان كاملا .

5- بالإضافة الى جزاء البطلان كجزء مدنى نصت المادة 161 من القانون 159 لسنة 1981 على انه يجوز مطالبة من تسبب فى البطلان بالتعويض على النحو السالف الإشارة إليه .

6- عدم جواز تطبيق الفقرة الثانية من المادة 20 من قانون المرافعات بالنسبة لتاريخ انعقاد الجمعية العامة بالنسبة للشركة محل الدراسة من حيث أن الاصل فى القواعد القانونية الإجرائية إنما لاتقصد لذاتها وإنما تفرض لتحقيق غاية معينة فمتى تحققت تلك الغاية لا يكون ثمة مجال لبحث مدى بطلان النتائج المترتبة على هذا التصرف الذى لم تراعى فيه تلك الإجراءات وذلك لعدم توافر موجبات تطبيق القاعدة القانونية الواردة بالمادة المشار إليها (تحقيق الغاية) من الإجراء بالنسبة لحالة الشركة محل الدراسة .

7- وبالإضافة الى ماتقدم هناك عقوبة جنائية نصت عليها المادة 163 من القانون 159 لسنة 1981 على التفصيل الوارد بباطن الدراسة.

* * *

السؤال الثانى

أرسل الينا أحد الزملاء الاستفسار الآتى :
قامت مصلحة الضرائب بالحجز على منشأة تخص احد الممولين لعدم قيامه بسداد الضرائب المستحقة عليه ،
وحددت يوما لبيع هذه المنشأة بالمزاد العلنى فهل يجوز لزوجه الممول أو أحد ابنائه الاشتراك فى المزاد ؟

الدراسة والرأى

النصوص القانونية المتعلقة بالموضوع :

(1) تنص المادة (106) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل بعد تعديلها
بالقانون رقم (1) لسنة 2007 على:
" يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم 308
لسنة 1955 فى شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها فى هذا القانون."
وتسرى أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت ايا كان النظام القانونى المنشأة وفقا له وبلغى كل
حكم يخالف ذلك " .

(2) تنص المادة رقم (1) من القانون رقم 308 لسنة 1955 فى شأن الحجز الإدارى على :

"يجوز إن تتبع إجراءات الحجز المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات الآتية فى مواعيدها المحدده بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفى الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون ."
(أ) الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها .

(3) تنص المادة (3) من القانون رقم 308 لسنة 1955 على :

"يقع الحجز على أموال المدين أيا كان نوعها .
ولا يخل توقيع الحجز على المنقولات بالحق فى الحجز على العقار .
وفى حالة عدم أداء المبالغ المستحقة نتيجة لهذا الحجز ، يحجز على اى منقول أو عقار يملكه المدين أيا كان مكانه " .

(4) تنص المادة (53) من القانون رقم (308) لسنة 1955 (الفقرة الاولى) على :

" يباع العقار المحجوز بالمزاد العلنى بعد مضى شهرين على الأقل وقبل مضى أربعة أشهر من تاريخ إعلان محضر الحجز أو شهرة حسب الأحوال مالم يؤجل البيع طبقا لأحكام المادة 55 ."

(5) تنص الفقرة الثالثة من المادة رقم (56) من القانون رقم 308 لسنة 1955 على :

" ويجوز لكل شخص يتقدم للمزايدة بنفسه او بوكيل خاص عنه "

(6) تنص المادة (64) من القانون رقم 308 لسنة 1955 على :

" لا يجوز لموظفى الحكومة فى دائرة المحافظة أو المديرية التابع لها العقار ولا لموظفى الوزارة أو المصلحة طالبة الحجز أن يتقدموا للمزايدة بأنفسهم أو بطريق تسخير الغير وإلا كان البيع باطلا ويعاد البيع وتحدد جلسة مزايدة أخرى لذلك ينشر ويعلن عنها بالطريقة المبينة بالمادة 53 " .

وعلى ضوء ماتقدم من نصوص قانونية نرى الآتى :

1- تكون الضريبة واجبة الأداء طبقا للمادة رقم 127 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (91) لسنة 2005 فى الحالات الآتية :

(1) من واقع الإقرار الضريبي للممول

(2) من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية

(3) من واقع قرار لجنة الطعن حتى ولو كان مطعوننا عليه .

(4) فى حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة .

(5) من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوننا عليه ،

ومعنى وجوب أداء الضريبة هو حق مصلحة الضرائب فى تحصيلها بطريق الحجز الإدارى وذلك فى حالة عدم قيام الممول بسدادها طواعية .

2- فى حالة عدم سداد الضريبة الواجبة الأداء – يتم الحجز على الممول بقيمتها وأنواع الحجز ثلاثة الأول هو الحجز على المنقولات والثانى الحجز على مالالمدين طرف الغير والثالث الحجز على

المنشأة (كعقار) أو على أى عقار مملوك للممول... ولم يبين قانون الحجز الإدارى رقم (308) لسنة 1955 ترتيب الحجز بل ترك ذلك للسلطة الإدارية .

3- فى حالة الحجز على المنقولات أو الحجز على المنشأة أو على عقار ، عادة ما يتم تقسيط الضريبة المستحقة على الممول – وفى حالة عدم سداد الأقساط فى مواعيدها أو التوقف عن سداد الأقساط . يتم تحديد ميعاد لبيع الحجزات المنقولة أو المنشأة أو العقار ويتم ذلك وفقا للإجراءات الواردة فى القانون رقم (308) لسنة 1955 .

4- بالنسبة لبيع المنقول ، لم يرد فى قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955 أى قيود على من يحضر جلسة المزاد وبالنسبة لبيع المنشأة أو أى عقار فيتم البيع بالمزاد العلني وطبقا لنص المادة (56) من القانون رقم (308) لسنة 1955 (الفقرة الثالثة) والمادة (64) من القانون سالف الذكر – فإنه يجوز لزوج الممول أو احد أبنائه التقدم فى المزايده لشراء المنشأة حيث أن الحظر الوارد فى المادة (64) من القانون (308) لسنة 1955 لم يشمل الزوجة أو الأبناء .

* * *

السؤال الثالث

أقام شخص مزرعة دواجن عبارة عن دورين في عقار شيده خصيصاً لهذا الغرض وطبقاً للبند رقم (2) من المادة (31) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل. تمتع بالإعفاء الضريبي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولته للنشاط في 2006/1/1.

وفي 2009/1/1 توسع في مزرعة الدواجن بإقامة دور ثالث خصصه لهذا النشاط. والسؤال المطروح هو هل يتمتع النشاط الذي يباشره بالدور الثالث بإعفاء ضريبي لمدة عشر سنوات تبدأ من 2009/1/1 أم لا.

الدراسة والرأي

1- تنص المادة (31) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل على:
" يعفى من الضريبة

1-

2- أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل - وحظائر تربية المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولته للنشاط " .

2- طبقاً لنص البند (2) من المادة (31) من القانون رقم (91) لسنة 2005 سألقة الذكر فإن مزرعة الدواجن المقامة في الدورين الذي أنشأهما الممول تتمتع بالإعفاء الضريبي لمدة عشر سنوات اعتباراً من 2006/1/1 تاريخ بداية الإنتاج.

3- يستفاد من نص المادة (31) سألقة الذكر أن الإعفاء من الضريبة ينصب على أرباح المنشآت التي تزاول الإنتاج الداجني بحيث ينصرف الإعفاء ككل على المنشأة التي تتمتع باستقلالية في كيانها القانوني فتستحق هذه المنشأة الإعفاء من الضريبة من تاريخ مزاولتها للنشاط ويمتد هذه الإعفاء إلى نهايته المقررة وفقاً للقانون وهي عشر سنوات .

4- إن قيام المنشأة بالتوسع في مباشرة النشاط بإقامة دور ثالث أو عنبر ثالث لا تتمتع بإعفاء جديد إذا كانت المنشأة نفسها هي التي أقامت هذا العنبر الجديد - لأن هذا العنبر الجديد يعتبر بمثابة توسعات أو امتداد للنشاط الأصلي لها لذي استحققت الإعفاء بسببه اعتباراً من 2006/1/1.

5- أن نصوص قوانين الضرائب وهي من القوانين المالية لا يجوز التوسع في تفسيرها (1) أو تأويلها إلى الحد الذي تستحق كل منشأة إعفاءات جديدة مكرره لمجرد قيامها بعمل من أعمال التوسع لأن الإعفاء من الضريبة هو استثناء من أصل عام هو الخضوع لها ومن ثم يجب أن يؤخذ هذا الاستثناء بقدره ولا يجوز التوسع فيه.

ولو أراد المشرع إعفاء التوسعات لقرر ذلك صراحة كما فعل في قوانين الاستثمار عندما نص على تمتع التوسعات بإعفاءات جديدة مماثلة للإعفاء الأصلي.
وعلى ذلك لا يتمتع الممول بإعفاء جديد بالنسبة للعنبر الثالث الذي أنشأه وبدأ فيه النشاط من 2009/1/1.

* * *

السؤال الرابع

أرسل إلينا أحد الزملاء المحاسبين الاستفسار الآتي :

برجاء الإفادة عن قيام شريك بشركة تضامن بالتخرج من الشركة والحصول على فرع من فروع الشركة مقابل نصيبه في رأسمال الشركة.

ونود الاستفسار عن مدى خضوع هذا الإجراء والأرباح الرأسمالية الناتجة عن التخرج للضريبة وفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005.

علماً بأن الشريك المتخرج شخص اعتباري (شركة مساهمة مصرية)؟

الدراسة والرأي

النصوص القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة

1- تنص المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 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 (1، 2 ، 4) من

المادة (25) 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".

2- تنص المادة رقم (51) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على :

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

3- تنص المادة (53) من القانون رقم (91) لسنة 2005 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 وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

- 1- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
- 2- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.

وعلى ضوء ما تقدم فإننا نرى الآتي:

1- 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.

2- 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.

3- استثنى القانون رقم (91) لسنة 2005 في المادة (53) 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.

4- لا تنطبق أحكام المادة (53) من القانون رقم (91) لسنة 2005 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 لايعتبر خروج الشركة المساهمة كشريك متضامن في شركة التضامن تقسيماً لشركة التضامن ويتبع ذلك عدم انطباق أحكام المادة (53) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على هذا الخارج.

5- لم يرد في القانون رقم (91) لسنة 2005 المعالجة الضريبية لخروج شريك من شركة أشخاص على عكس ما كان متبعاً في القانون رقم (157) لسنة 1981 وسابقة القانون رقم (14) لسنة 1939 حيث أنه في تلك القوانين كانت تربط الضريبة باسم الشريك المتضامن ويعتبر مسؤولاً عنها . أما في القانون رقم (91) لسنة 2005 فتربط الضريبة باسم الشركة ولا علاقة للشريك المتضامن بها.

6- تسري أحكام القانون رقم (121) لسنة 1948 بإصدار القانون المدني - الفصل الرابع من الباب السادس من القانون في المواد من رقم 507 إلى 537 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 الخارج 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 الخامس

أرسل إلينا أحد الزملاء المحاسبين الاستفسار الآتي
هل يجوز لشركة أشخاص المساهمة بحصة عينية في شركة أموال علماً بأن شركة الأموال هي
شريك بشركة الأشخاص.
موقف ذلك من القانون 91 لسنة 2005 ؟

الدراسة والرأي

النصوص القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة

تنص المادة رقم (53) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل على ما يأتي:

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

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

- 1- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
- 2- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.

- 3- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.
- 4- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة .
- 5- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة .
- 6- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال .

ونرى على ضوء ماتقدم ما يلي :

- 1- هناك شركة مساهمة انشئت طبقاً لأحكام القانون رقم (159) لسنة 1981 بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة . وهناك شركة تضامن أنشئت طبقاً لأحكام القانون رقم (131) لسنة 1948 بإصدار القانون المدني وكل منهما له كيان قانوني مستقل.
- 2- قامت الشركة المساهمة بالاشتراك في شركة التضامن كشريك متضامن . واشتراكها كشريك متضامن لا يلغي شخصيتها الاعتبارية كشركة مساهمة بل تظل تحتفظ بها رغم كونها شريك متضامن بشركة تضامن أخرى .
- 3- وبناء على ما جاء بالبند السابق . فإنه يجوز لشركة التضامن كشخص اعتباري مستقل أن يساهم في شركة المساهمة ذات الكيان المستقل وبأية كيفية للمساهمة، سواء بشراء أسهم نقداً أو شراء أسهم مقابل تقديم حصة عينية.
- 4- بالنسبة لموقف القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل من المساهمة بحصة عينية في شركة مساهمة . فهذه المساهمة تستلزم إعادة تقييم الحصة العينية المقدمة وفروق إعادة التقييم تعد من الأرباح الرأسمالية التي تخضع للضريبة.
- وقد استثنى القانون رقم (91) لسنة 2005 مبدأ خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة في المادة (53) منه والمتعلقة بتغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري وعددت المادة المذكورة الحالات التي تعتبر من قبيل تغيير الشكل القانوني منها الحالة رقم (4) ، (5) من المادة المذكورة.
- وفي موضوع التساؤل إذا كان يترتب على تقديم الحصة العينية من شركة الأشخاص إلى شركة المساهمة استحواذ شركة التضامن على 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة المساهمة أو إذا كان يترتب على تقديم الحصة العينية من شركة الأشخاص إلى شركة المساهمة الاستحواذ على 50% من أصول والتزامات الشركة المساهمة.

فإن فروق إعادة التقييم للحصة العينية المقدمة من شركة التضامن إلى شركة المساهمة لا تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

أما إذا كان الاستحواذ يقل عن 50% . فإن فروق إعادة تقييم الحصة العينية تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

* * *

السؤال السادس

أرسل إلينا أحد الزملاء الاستفسار الآتي :

"هل الإعفاء الوارد في المادة (36) من القانون رقم (91) لسنة 2005 والخاص بإعفاء ترجمة الكتب والمقالات من الضريبة ، يسري على أعمال الترجمة الفورية " ؟

الدراسة والرأي

(1) تنص المادة (82) من القانون رقم (157) لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل قبل تعديله بالقانون رقم (187) لسنة 1993 على :

" يعفى من الضريبة (الضريبة على أرباح المهن غير التجارية)

1- 2- 3- 4-

5- أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية فيما عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية".

ملاحظة: المادة (82) من القانون رقم (157) لسنة 1981 قبل تعديله بالقانون رقم (187) لسنة 1993 تطابق المادة رقم (71) من القانون المذكور بعد التعديل.

(2) تنص المادة (36) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل على :

" تعفى من الضريبة (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - إيرادات المهن غير التجارية).

1-

2- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية".

(3) في بداية تطبيق أحكام القانون رقم (157) لسنة 1981 رؤى تفسير ما جاء بالبند رقم (5) من المادة (82) من القانون والخاص بإعفاء إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، على أساس أن كلمة ترجمة تتسع لتشمل الترجمة الفورية.

وطبقاً لهذا التفسير أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التفسيرية رقم (1) للمادة (82) بند (5) من القانون رقم (157) لسنة 1981 وذلك بتاريخ 1983/5/25 وقد جاء في هذه التعليمات.

"يسري الإعفاء الوارد في البند رقم (5) من المادة (82) من القانون رقم (157) لسنة 1981 على أعمال الترجمة المختلفة ومنها الترجمة الفورية سواء كانت ترجمة لموضوعات دينية أو علمية أو ثقافية أو أدبية"

(4) تم الاعتراض على ما جاء بالتعليمات الموضحة بالبند السابق وهي شمول الإعفاء من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية لأعمال الترجمة الفورية.

وإزاء اختلاف الرأي رأت مصلحة الضرائب استطلاع رأي مجلس الدولة الذي رأي بتاريخ 1985/5/5 أن المقصود بالترجمة الفورية هي ترجمة كل ما يخرج من الفم مباشرة دون تمييز بين ما إذا كان ما يترجم هو عمل أدبي أو ثقافي أو ديني بينما ما ورد في البند (5) من المادة (82) من القانون رقم 157 لسنة 1981 هو خاص بترجمة الكتب والمقالات والمترجم الفوري لا يترجم كتاباً أو مقالة بل هو يترجم كل ما يخرج من الفم.

(5) بناء على فتوى مجلس الدولة سألقة الإشارة إليها - قامت مصلحة الضرائب بإصدار تعليمات تفسيرية رقم (2) للبند رقم (5) من المادة (82) من القانون رقم (157) لسنة 1981 بتاريخ 1987/3/28 وقد انتهت هذه التعليمات إلى :

* إلغاء التعليمات التفسيرية رقم (1) للبند رقم (5) من المادة رقم (82) من القانون رقم (157) لسنة 1981 والسابق صدورهما بتاريخ 1983/5/25.

* إخضاع أعمال الترجمة الفورية للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وعدم شمول الإعفاء الوارد بالبند رقم (5) للمادة رقم (82) من القانون رقم (157) لسنة 1981 لأعمال الترجمة الفورية

وعلى ذلك نرى خضوع أعمال الترجمة الفورية للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين (إيرادات المهن غير التجارية) وذلك استناداً إلى التعليمات التفسيرية رقم (2) للمادة رقم (82) من القانون رقم (157) لسنة 1981 والتي تطابق المادة رقم (36) من القانون رقم (91) لسنة 2005 وللأسباب السابق ذكرها من قبل .

* * *



السؤال السابع

ورد لنا الاستفسار الآتي من أحد الزملاء المحاسبين
" ينحصر إيراد شخص ما في شقة مؤجرة وفقاً لأحكام القانون رقم (4) لسنة 1996 وأرض زراعية
مؤجرة للغير وأرض فضاء غير مستغلة وغير مؤجرة ومصيف بمدينة الاسماعيلية يستخدم كمصيف عائلي
ولا يؤجر للغير ويرجو معرفة المعاملة الضريبية لما تقدم " ؟

الدراسة والرأي

1- صدر القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل والذي يعمل به بالنسبة للأشخاص
الطبيعيين اعتباراً من أول يناير 2005 وفرض نوعين من الضريبة، النوع الأول وهي الضريبة
الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة الثانية هي الضريبة على الأشخاص الاعتبارية.

2- تنحصر إيرادات الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً للمادة السادسة من القانون في الآتي:
أ - المرتبات وما في حكمها.
ب - النشاط التجاري أو الصناعي.
ج - النشاط المهني أو غير التجاري.
د - الثروة العقارية.

وتشمل إيرادات الثروة العقارية طبقاً لما جاء بالمادة رقم (37) من القانون سالف الذكر:

- 1- إيرادات الأراضي الزراعية.
- 2- إيرادات العقارات المبنية.
- 3- إيرادات الوحدات المفروشة.

3- بتاريخ 23 يونيو عام 2008 صدر القانون رقم (196) لسنة 2008 بإصدار قانون الضريبة على
العقارات المبنية. وقد تضمن هذا القانون تعديلاً لبعض مواد القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن
الضريبة على الدخل على الوجه الآتي

أ - استبدال المادة (37) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بالنص الآتي :

" تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي

- 1- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني .
- 2- إيرادات الوحدات المفروشة.

ب - استبدال المادة (39) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بالنص الآتي :

" يحدد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام
القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية مخصوماً منه 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات"

ونصت المادة التاسعة من مواد إصدار القانون رقم (196) لسنة 2008 على أن يعمل بالتعديلات
التي أدخلت على القانون رقم (91) لسنة 2005 اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة المربوطة وفقاً لأحكام
القانون (196) لسنة 2008 .

وطبقاً لما جاء بالبند رقم (1) من المادة التاسعة من مواد إصدار القانون رقم (196) لسنة 2008 تستحق الضريبة على العقارات المبنية اعتباراً من أول يناير للسنة التالية التي تبدأ فيها إجراءات الربط.

وحيث صدرت اللائحة التنفيذية للقانون رقم (196) لسنة 2008 بقرار وزير المالية رقم (493) لسنة 2009 بتاريخ 2009/8/3 وبموجبها يتم اتخاذ إجراءات ربط الضريبة على العقارات المبنية وعلى هذا الأساس يبدأ العمل بقانون الضريبة على العقارات المبنية اعتباراً من 2010/1/1. وبالتالي يبدأ سريان التعديلات التي أدخلت على القانون رقم (91) لسنة 2005 اعتباراً من 2010/1/1.

4- وبناء على ما تقدم فإن المعاملة الضريبية لما يملكه الممول موضوع الاستفسار اعتباراً من 2010/1/1 تكون كالآتي :

أ - بالنسبة للشقة المؤجرة للغير وفقاً لأحكام القانون رقم (4) لسنة 1996 فيحدد الإيراد الخاضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين (إيرادات الثروة العقارية) بواقع 50% من الأجرة الفعلية.

ب - بالنسبة للإيراد الناتج من تأجير الأرض الزراعية - فهو لا يخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين (إيرادات الثروة العقارية) اعتباراً من 2010/1/1.

ج - بالنسبة للأرض الفضاء فطالما أنها غير مؤجرة للغير - وبالتالي لا يوجد لها إيراد يخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

د - بالنسبة للمصيف الموجود بالاسماعيلية - فطالما أنه لا يؤجر للغير بل يقتصر استعماله على الاستعمال الشخصي وبالتالي لا يوجد له إيراد يخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

5 - هذا ويلاحظ أن الإجابة على الاستفسار السابق تسري على السنوات الضريبية اعتباراً من 2010/1/1 أما ما قبل ذلك فلها معاملة ضريبية أخرى.

* * *

السؤال الثامن

استفسرت إحدى الشركات العميلة بالمكتب عن الآتي:

" شركة تضامن مكونة من الشركاء المتضامنين أ ، ب ، ج وتقسّم الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي .حققت الشركة خسائر قدرها 15000 جنيه في عام 2004 وتم محاسبتها عن عامي 2005 ، 2006 بأرباح قدرها 12000 جنيه لكل سنة .

وتسأل الشركة هل يجوز ترحيل خسارة عام 2004 لتخصم من أرباح 2005 ، 2006 ؟

الدراسة والرأي

النصوص القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة

1- تنص المادة رقم (16) من القانون رقم (157) لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل بعد تعديله
بالقانون رقم (187) لسنة 1993 على:

" تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة في مصر متي كانت متخذة شكل منشأة فردية ، وكذلك
على أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة
والشريك في شركات الواقع....."

2- تنص المادة (47) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل على :
" تفرض ضريبة – الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية - سنوية على صافي الأرباح الكلية
للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها."

3- تنص المادة رقم (48) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على :
" في تطبيق حكم المادة 47 من هذا القانون، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي:
1- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيا كان القانون الذى تخضع له وكذلك شركات الواقع . "

وعلى ضوء ماتقدم فإننا نرى الاتى :

1- تختلف المعاملة الضريبية لشركات الاشخاص طبقا لاحكام القانون رقم (157) لسنة 1981 بشأن
الضرائب على الدخل سواء قبل او بعد تعديله بالقانون رقم (187) لسنة 1993 عنها طبقا لاحكام
القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل .

2- طبقا لاحكام القانون رقم (157) لسنة 1981 والسارى المفعول حتى سنة 2004 فإنه بالنسبة
لشركات التضامن يتم ربط الضريبة باسم كل شريك متضامن شخصيا ويعتبر مسئولا عنها ، وفي
هذا الشأن قضت محكمة النقض فى الطعن رقم 185 لسنة 42 ق بجلسة 17 / 11 / 1976 بأن
التزام كل شريك متضامن شخصيا عن حصته فى ارباح الشركة ، أن القانون لم يفرض ضريبة
الارباح التجارية والصناعية على ماتنتجه شركات التضامن من أرباح ، ولكن فرض الضريبة على
كل شريك شخصيا عن حصته فى أرباح الشركة تعادل حصته فى الشركة ومن ثم فإن الشريك
المتضامن يعتبر فى مواجهه مصلحة الضرائب هو الممول وهو المسئول شخصيا عن الضريبة على
مقدار حصته .

3- تأسيسا على ماورد بالبند السابق فإن خسارة شركة التضامن عن سنة 2004 وقدرها 15000 جنيه
سوف يربط على كل شريك متضامن بنصيبه من هذه الخسارة أى 5000 جنيه لكل شريك ويعتبر
هذا ربطا للضريبة على شخصه .

4- إعتبارا من سنة 2005 وطبقا لاحكام المادتين (47) ، (48) من القانون رقم (91) لسنة 2005
ستحاسب شركة التضامن كشخص إعتبارى وتربط الضريبة باسم الشركة ولا علاقة للشركاء
المتضامين بهذه الضريبة ولا بكيفية سدادها لان الضريبة ربطت باسم الشركة وليست باسم الشركاء

5- من البند رقم (2) والبند رقم (4) فإن الشريك المتضامن والذى ربط عليه بخسارة عام 2004
لايجوز ترحيل هذه الخسارة الى سنة 2005 لتخصم من أرباح الشركة لأختلاف الممول الذى
ربطت عليه الضريبة فى سنة 2004 عنه فى سنة 2005 . فالضريبة ربطت بإسم كل شريك فى
عام 2004 بينما ربطت الضريبة بإسم الشركة عام 2005 .

وعلى ذلك لايجوز ترحيل خسارة الشركة عام 2004 والتي ربطت باسم الشركاء المتضامنين لتخصم من ارباح الشركة عام 2005 والتي ربطت باسم الشركة .

* * *

السؤال التاسع

ورد إلينا تساؤل من أحد عملائنا يستوضح فيه عن أحكام قانون الدمغة ولائحته التنفيذية (143 لسنة 2006) وكذا قانون ضرائب الدخل (رقم 91 لسنة 2005) ولائحته التنفيذية وذلك فيما يتعلق بالحالة المعروضة كالاتى :

نشاط الشركة : القيام بتصنيع منتجات
كيان الشركة : شركة مساهمة مصرية
المركز الرئيسي للشركة : إنجلترا

الحالة المعروضة:

أ- يقوم المركز الرئيسي بإنجلترا بالاتفاق مع شركة الإعلانات بالخارج للقيام بتصميم وإذاعة إعلان لمنتجات الشركة (أجور فنيين ، تصميمات ، إلخ...) للمركز الرئيسي ولكافة شركاتها التابعة في العالم ، ثم يقوم بإعادة تحميل كل شركة تابعة ومن ضمنها عميلنا في مصر بما يخصها من إعلان عن طريق إشعار مدين .

ب- يقوم عميلنا بالتعاقد مباشرة مع شركة إعلانات بالخارج لتصميم الإعلان لمنتجات الشركة ، وتقوم بالسداد مباشرة لشركة الإعلان خارج مصر بناءً على فاتورة الشركة بالخارج .

و

- ج- يقوم المركز الرئيسي في إنجلترا بالإعلان فعلاً لدى القنوات الفضائية في مصر والخارج ثم يقوم بعد ذلك بإعادة تحميل عميلنا في مصر بأجر الإعلان.
- د- يقوم عميلنا بالاتفاق مع القنوات الفضائية داخل وخارج مصر للإعلان وسداد أجر الإعلان مباشرة لهذه القنوات.

التساؤل:

- 1- مدى خضوع تكلفة أو مصروف الإعلان لضريبة الدمغة في الحالة أ ، ب.
- 2- مدى خضوع أجر الإعلان لضريبة الدمغة في الحالة ج ، د .
- 3- مدى خضوع تكلفة أو مصروف أو أجر الإعلان لأحكام المادة (56).

الدراسة والرأى

أولا النصوص القانونية واللائحية الحاكمة لهذا الموضوع :

- 1- تنص المادة 60 من القانون 111 لسنة 1980 المعدل بالقانون 143 لسنة 2006 على :
مادة (60) :

يعتبر إعلانا كل إعلام أو إخطار أو تبليغ يتم بأية وسيلة. وتستحق ضريبة نسبية بواقع 15% من أجر الإعلان أو من تكلفته التي تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون عناصر حسابها ، وذلك بحسب الأحوال ، بالنسبة إلى :

- 1- الإعلانات التى تعرض على لوحات دور السينما أو شاشة التلفزيون.
- 2- الإعلانات التى تذاع بالراديو.
- 3- الإعلانات التى تقام فى الطرقات العامة أو أسطح أو واجهة العقارات أو غيرها من الأماكن وعلى وسائل النقل والمختلفة.
- 4- الإعلانات التى تنشر فيما يطبع ويوزع فى مصر بما فى ذلك الصحف والمجلات والتقويم السنوية وكتب الدليل والكتب والكراسات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها" .

- 2- تنص المادة 61 من القانون السابق ذكره على :

مادة (61) :

على كل جهة تقوم بالإعلان أن تخطر مصلحة الضرائب عن الإعلانات التى يتم عرضها أو إذاعتها أو نشرها ، موضحا الإعلان وقيمته والضريبة المستحقة عليه .
وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات الأخرى التى يتضمنها الإخطار .

ويلتزم صاحب الإعلان من الأشخاص الاعتبارية بسداد الضريبة الى مأمورية الضرائب المختصة ، كما تلتزم الجهة التي تقوم بالإعلان للأشخاص الطبيعية بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك كلة خلال شهرين من تاريخ شهر الإعلان .

وفي جميع الاحوال تلتزم الجهات التي تقوم بالإعلان بالاحتفاظ بسجل أسماء من تم الإعلان لصالحهم .

وذلك كله وفقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

3- تنص المادة 24 من قرار وزير المالية رقم 525 لسنة 2006 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 111 لسنة 1980 المعدل بالقانون رقم 143 لسنة 2006 على :

" مادة (24):

يقصد بأجر الإعلان في تطبيق حكم المادة (60) من القانون جميع المبالغ المدفوعة إلى وكالة الإعلان أو الجهة المعلنة بحسب الأحوال.
ويقصد بتكلفة الإعلان المبالغ التي يتكبدها صاحب الإعلان في تشغيل وإقامة و إعداد الإعلان داخلياً ثم نشره. "

4- تنص المادة 27 من اللائحة التنفيذية السابق ذكرها على :

" مادة (27):

"تستحق ضريبة دمغة نسبية على أجور الإعلانات التي تبثها القنوات الفضائية و يتحملها صاحب الإعلان المقيم في مصر، كما تستحق على أجور الإعلانات التي تطبع في المناطق الحرة و يتم نشرها في الصحف و المجلات و التقاويم السنوية."

5- تنص المادة 56 من القانون 91 لسنة 2005 :

مادة (56):

"تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها.

وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

1- العوائد.

2- الإتاوات عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة. ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.

3- مقابل الخدمات ، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسى في الخارج.

4- مقابل نشاط الرياضى أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر .

كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

6- المادة 72 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 : " مادة (72) :

"لا يعد مقابل الخدمات التالية من قبيل مقابل الخدمات المنصوص عليه في البند [3] من المادة (56)

من القانون:

- 1- النقل أو النولون
- 2- الشحن
- 3- التأمين
- 4- التدريب
- 5- الاشتراك في المعارض والمؤتمرات
- 6- القيد في البورصات العالمية
- 7- الإعلان والترويج المباشر.

وعلى ضوء ماتقدم :

فإننا نرى الآتى :

أولا : بالنسبة للإستفسار الأول المتمثل في قيام المركز الرئيسى بإنجلترا بالاتفاق مع شركة الإعلانات بالخارج للقيام بتصميم وأذاعه إعلان منتجات الشركة ولكافة شركاتها التابعة في العالم فإن هذا الإعلان لايخضع لضريبة الدمغة حيث ان المعلن مقيم في الخارج والشركة المعلنه غير موجودة في مصر .

ثانيا: بالنسبة للإستفسار الثانى وهو قيام الشركة المصرية بالتعاقد مباشرة مع شركة الإعلان بالخارج لتصميم الإعلان لمنتجات الشركة وقيامها بسداد قيمة التصميم للشركة بالخارج فإننا نرى إذا كان هذا الإعلان سيتم بثه على الفضائيات فإنه يخضع لضريبة الدمغة المقررة بالقانون 111 لسنة 1980 المعدل بالقانون 143 لسنة 2006 لأن صاحب الإعلان مقيم في مصر طبقا للمادة 27 من اللائحة التنفيذية به المشار إليها آنفا.

ثالثاً : بالنسبة للإستفسار الثالث وهو قيام المركز الرئيسى في إنجلترا بالإعلان فعلا لدى القنوات الفضائية في مصر فإن هذا الإعلان لايخضع لضريبة الدمغة طبقا للمادة 60 من القانون المشار إليه لأن صاحب الإعلان غير مقيم في مصر (مادة 27 من اللائحة التنفيذية).

رابعاً: بالنسبة لقيام الشركة المصرية بالاتفاق مع القنوات الفضائية داخل وخارج مصر للإعلان فإن هذا الإعلان يخضع لضريبة الدمغة طبقاً لأحكام المادة 60 من القانون المشار إليه حيث أن صاحب الإعلان مقيم في مصر (مادة 27 من اللائحة) .

خامساً: بالنسبة لمدى خضوع المبالغ التي تدفعها الشركة المصرية للمركز الرئيسي في إنجلترا كجزء من تكلفة الحملة الإعلانية فالأصل أن هذا المبلغ يخضع لأحكام المادة 56 من القانون (91) لسنة 2005 والتي تقضى بخصم 20% من المبلغ المدفوع كضريبة قطعية ولكنه أستثنى من الخضوع لهذه الضريبة طبقاً لأحكام المادة 72 من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه أنفاً حيث أعتبرت هذه المادة الإعلان والترويج المباشر لا يعدان من مقابل الخدمات الخاضعة لأحكام المادة 56 من القانون المشار إليه .

* * *



National Cement Company



الشركة القومية للأسمنت

السادة/ مكتب مصطفى شوقي وشركاه
تحية طيبة - وبعد

يشرفنا ان نكون اعضاء دائمين في المرجع الذى يصدر من مكتبكم وذلك لما يحوى من
معلومات جديدة وموضوعات مفيدة في كافة المجالات المتصلة بالخاصة والضراب والجمسارك
والثامينات .

ونأمل في الحصول على عدد أربع نسخ دورية وتكون شاكرين لسيادتكم فى تحقيق هذا
الطلب .

مع اطيب الامان لسيادتكم بمزيد من التوفيق والرقى . مع تسليم النسخ للاستاذ/ محمود
عبد الحميد الخاسب بشركتنا .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ...

رئيس القطاع التجارى

(محاسب) محمد على متولى

Phon : 0110797
Fax : 0110797

من بريد المرجع

المرجع - العدد ١٠٧



المحترمون

السادة / مكتب مصطفى شوقي وشركاه

بعد التحية ،،

بعد اطلاعى على نسخة من النشرة الدورية التى يصدرها قسم البحوث بمكتبكم الموقع والتي تمثل
اضافات واسهامات متجددة وابحاث قيمة قام بها نخبة ممتازة من العاملين بمكتبكم الموقع وتعد
مرجعا ماليا وضريبيا وقلونيا متميزا .

لذا ارجو قبول عضويتى بمكتبكم الموقع وامدادى بنسخة من هذه النشرة للمنفردة .

مع وافر للتحية والاحترام ،،،

المدير المالى

أحمد فاروق



شركة أم القري للأسمدة والكيمائيات ، ش.م.م.
OM ELKORA For Fertilizers & Chemicals (S.A.E.)

السادة / مكتب مصطفى شوقي وشركاه
المحاسبون القانونيون

تحية طيبة ،،،

لقد أطلعت على نسخة من النشرة الدورية (المراجع) التي يتم إصدارها بمعرفة إدارة
البحوث بمكتبكم الموقر وأسعدت بما فيها من معلومات غزيرة ومفيدة
أرجو التكرم بقبول عضويتي بمكتبكم الموقر وأمدادى بنسخة من هذه النشرة المميزه دورياً .

ولكم وافر الشكر والاحترام

محاسب / صلاح عبد الحلوم محمد

عضو جمعية إدارة الأعمال العربية

نائب رئيس شركة أم القري لتجارة لأسمدة

العنوان / ٣٥٤ شارع مسجد الأصدقاء الإسكندرية

عمارة أبو قير (أ)

ش.م.م. ص.م.م. - مياشي - المنزهة - الإسكندرية
تليفون : ٥٥٣٨٨١٤ موبايل : ٠١٢٩٨١٤٢٤
Tel / Fax . 035535514- Mob .0187981424
راس المال المرخص به : ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ خمسة مليون جنيه
راس العمل المصرح : ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ خمسمائة الف جنيه
تأسيس : ١٤١٥ استثمر اسكندرية
مياشي - المنزهة - الإسكندرية

من بريد المرجع

المرجع - العدد ١٠٧

التأمينات الإجتماعية والمعاشات

التطبيق العملى لإتفاقية العمل الجماعية

بشأن العلاوة الخاصة للعاملين بالقطاع

الخاص لعام 2011

التطبيق العملى لإتفاقية العمل الجماعية

بشأن العلاوة الخاصة للعاملين بالقطاع

الخاص لعام 2011

بتاريخ 2011/4/5 تم توقيع إتفاقية عمل جماعية بشأن تقرير علاوة للعاملين بالقطاع الخاص لعام 2011 ، وقد وقع الإتفاقية ممثلين لمنظمات اصحاب الاعمال وبين ممثلى العمال وقد اشترطت الإتفاقية الاسترشاد بقرار وزير المالية رقم 89 لسنة 2011 بشأن قواعد صرف العلاوة الخاصة الشهرية المقررة بالمرسوم بقانون المجلس الاعلى للقوات المسلحة رقم 2 لسنة 2011 مالم يكن النظام الداخلى للمنشأة يسمح بأكثر مما تقرره هذه الإتفاقية .

وجدير بالذكر أن مرسوم القوات المسلحة المذكور قد ورد بمادته الاولى بأن يمنح جميع العاملين بالدولة علاوة خاصة شهرية اعتبارا من اول ابريل سنة 2011 بنسبة 15% من الاجر الاساسى لكل منهم فى 2011/3/31 أو فى تاريخ التعيين بالنسبة لمن يعين بدون ادنى أو أقصى ، ولا تعتبر هذه العلاوة جزءا من الاجر الاساسى للعمال ، ولا تخضع لاية ضرائب أو رسوم .

هذا وقد تضمنت الاتفاقية بأن يتم صرف علاوة خاصة للعاملين بالقطاع الخاص والجمعيات غير الحكومية والهيئات الخاصة اعتباراً من 1 / 4 / 2011 بنسبة 15% من الأجر الاساسى للعامل فى 31 / 3 / 2011 أو فى تاريخ التعيين بالنسبة لمن يعين بعد هذا التاريخ ودون حد أدنى أو أقصى .

وأسند الاتفاق الى ممثلى العمال (النقابات العامة والاتحاد العام لعمال جمهورية مصر العربية) مهمه السعى لدى اصحاب الاعمال لصرف العلاوة المشار اليها فى ضوء الظروف الاقتصادية والمالية لكل منشأة .

وعلى ضوء قرار وزير المالية رقم 89 لسنة 2011 بشأن قواعد صرف العلاوة الخاصة الشهرية المقررة وفقاً لمرسوم بقانون المجلس الاعلى للقوات المسلحة رقم 2 لسنة 2011 فإنه ينبغى مراعاة القواعد الآتية عند التطبيق .

أولاً: الأثر المالى لصرف العلاوة :

- لا تعتبر هذه العلاوة جزءاً من الأجر الاساسى للعامل ، ولا تخضع لأية ضرائب أو رسوم .
- يستمر حساب العلاوة المشار إليها بالاتفاقية ، فى السنوات المالية التالية بذات النسبة وفقاً للأجر الاساسى فى 31 / 3 / 2011 .
- تضم العلاوة الى الأجور الأساسية للعاملين الخاضعين لأحكام الاتفاقية اعتباراً من 1 / 4 / 2016 .

ثانياً: موقف التأمين الاجتماعى من خضوع العلاوة الخاصة لأحكام القانون .

- تخضع العلاوة الخاصة للاشتراكات المستحقة عنها لمدة 5 سنوات تبدأ من علاوة شهر ابريل 2011 حتى ابريل 2016 بصفتها جزءاً من الاجور المتغيرة خلال هذه المدة .
- تصبح هذه العلاوة ضمن الأجر الاساسى بعد بداية استحقاقاتها لمدة 5 سنوات وذلك بهدف تحسين متوسط الأجر الاساسى الذى يتم بموجب حساب معاش الاجر الاساسى .
- يتعين إخطار المنشأة لمكتب التأمينات الاجتماعى الذى تقع فى نطاق اختصاصه مقرها وذلك بقرار المنشأة لصرف العلاوة وذلك فى موعد أقصاه منتصف مايو 2011 .
- ضرورة تقديم المنشأة للاستمارة رقم 2 بحيث تتضمن الأسماء والأرقام التأمينية للمؤمن عليهم المستحقين لهذه العلاوة .
- يشترط سداد جميع مستحقات الهيئة حتى 31 / 3 / 2011 .
- يتعين سداد اشتراكات ابريل 2011 والاشتراكات المستحقة عن العلاوة الخاصة فى موعد أقصاه 15 / 5 / 2011 .

ومن المناسب الاشارة الى أهمية متابعه مكتب التأمينات الاجتماعية المختص فى اتخاذ إجراءات تسجيل المستحقين للعلاوة الخاصة وذلك ضمن برامج الحاسب الالى مع التأكد من عدم قيام المكتب المختص بإثبات العلاوة ضمن الاشتراكات الدورية (تحت مسمى تحت حساب الاشتراكات) .

ثالثا : الموقف الضريبي للعلاوة :

- لاتخضع هذه العلاوة لأية ضرائب أو رسوم .

- العلاوات الخاصة المضمونة وفقا للاتفاقيات الجماعية وعلى ضوء احكام القوانين 85 لسنة 2006 ، 77 لسنة 2007 ، 114 لسنة 2008 ، 128 لسنة 2009 ، 70 لسنة 2010 ، لايسرى بشأنها الخضوع لاية ضرائب أو رسوم ، ولايسرى هذا الاعفاء على مايحصل عليه العامل من مكافآت أو مزايا أو غيرها تترتب على ضم هذه العلاوة الخاصة الى الاجور الاساسية .
- يسرى بذات المعاملة الموضحة فى البند السابق من يعين اعتبارا من 2011/4/1 .

رابعا: احكام عامة تتعلق بمدى استحقاق العلاوة الخاصة لحالات صرف المعاشات :

فى حالة الجمع بين المعاش ودخل من العمل ، يكون صرف العلاوة الخاصة التى تقرر بالمرسوم بقانون رقم 2 لسنة 2011 والزيادة التى تقرر للمعاشات بالقرار الجمهورى رقم 55 لسنة 2011 وفقا للضوابط التالية :

أولا : إذا كان العامل مستحقاً لمعاش عن نفسه ويقبل عن الستين تصرف له العلاوة الخاصة بتوافر شروط استحقاقها ، وعلى جهة عمله أن تخطر جهه صرف المعاش بذلك ، فإن كانت هذه العلاوة أقل من الزيادة فى المعاش زيد المعاش بمقدار الفرق بينهما ، أما إن كانت العلاوة تساوى الزيادة فى المعاش أو تزيد عنها فلا تصرف له الزيادة فى المعاش .

بالنسبة لحالات العاملين من أصحاب المعاشات العسكرية التى يوقف فيها صرف المعاش ، لاتدخل العلاوة الخاصة ضمن العناصر التى تستبعد عند تحديد جزء المعاش الواجب صرفه .

ثانيا : إذا كان العامل مستحقاً لمعاش عن نفسه وبلغ سن الستين أو جاوزها تصرف له الزيادة فى المعاش ، فإن كانت هذه الزيادة اقل من العلاوة الخاصة ادى اليه الفرق بينهما من الجهه التى يعمل بها بعد الحصول على بيان رسمى من الجهه القائمة بصرف المعاش بقيمة الزيادة المستحقة له .

ثالثا : إذا كان العامل مستحقاً لمعاش عن الغير يحق له الجمع بين العلاوة الخاصة والزيادة فى المعاش بمراعاة أحكام قانون التأمين الاجتماعى الصادر بالقانون رقم 79 لسنة 1975 وقانون التقاعد والتأمين والمعاشات للقوات المسلحة الصادر بالقانون رقم 90 لسنة 1957 ، بحسب الأحوال .

خامسا : الموقف القانونى لاتفاقية العمل الجماعية عن العلاوة الخاصة :

تشير المادة الرابعه من الاتفاقية بشأن تقرير علاوة خاصة للعاملين بالقطاع الخاص لعام 2011 ، بأنه تم تحديد قيد وايداع هذا الاتفاق (كإتفاقية عمل جماعية) بالادارة المركزية لعلاقات العمل وشئون المفاوضات الجماعية بوزارة القوى العاملة وذلك تحت رقم 9 لسنة 2011 ويجرى اتخاذ النشر والاياداع طبقا لاحكام قانون العمل رقم 12 لسنة 2003 .

هذا و ينظم الكتاب الرابع (علاقات العمل الجماعية) من القانون 12 لسنة 2003 وذلك بالمواد من 146 إلى 191 .

* * *