

**الضريبة على العقارات المبنية في مصر
وأثارها المالية والاجتماعية**

The property Tax in Egypt
and its fiscal and social effects

دكتور/محمد إبراهيم الشافعي

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد

كلية الحقوق، جامعة عين شمس

Dr. Mohamed Ibrahim El shafie

Associate professor at the Faculty of law,
Ain Shams university

العدد الأول

السنة الثالثة والخمسون - يناير ٢٠١١

ملخص

لقد استهدفت هذه الدراسة تحليل الجوانب القانونية والمالية والاجتماعية للقانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨. ولقد عرضنا لتلك الدراسة من خلال ثلاثة فصول، حيث خصصنا الفصل الأول منها لمناقشة وتحليل أهم ملامح وقسمات القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية وأهم أحكامه التي تتعلق بنطاق ووعاء وسعر الضريبة، بالإضافة إلى إجراءات التقدير والتحصيل والإعفاءات من الضريبة والعقوبات المقررة في حالة مخالفة بعض أو كل نصوص هذا القانون. وجاء ذلك العرض والتحليل في صورة مقارنة بأحكام القانون القديم للضريبة على العقارات المبنية.

أما الفصل الثاني من هذه الدراسة فقد ركز على دراسة وتحليل القواعد الفنية لفرض الضريبة كالعدالة والمساواة واليقين والملاءمة والاقتصاد في نفقات التحصيل، ثم عرضنا بعد ذلك لمدى استيفاء القانون الجديد لهذه القواعد. وأخيراً، وفي الفصل الثالث من البحث عرضنا لأهم الإنعكاسات المالية والاجتماعية للضريبة الجديدة على العقارات المبنية.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyse the legal, financial and social aspects of the new property tax legislation n° 196/2008.

The research is divided into three sections. Comparatively with the former property tax law (56/1954), the first section discusses the main legal features of the property tax: taxable and exempted assets, tax price, procedures and assessment committees of rental value and sanctions.

On the other hand, the second section focuses on clarifying the technical rules of tax, indicating to which extent the new property tax has already fulfilled such rules.

Finally, the third section reveals the expected fiscal and social effects of this tax.

مقدمة عامة

تقوم الضريبة بدور محوري في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع داخل الدولة. فعلى الصعيد المالي، تمثل الضرائب المصدر الرئيسي والتقليدي للإيرادات العامة، حيث تأتي في المرتبة الأولى من بين مختلف أنواع الإيرادات العامة كالرسوم والدومين الخاص والقروض.

وعلى الرغم من دورها المالي المؤثر، فإن الضريبة تتجاوز دورها المالي لتمس جانبا هاما ألا وهو الجانب الاقتصادي. ولا غرو إذا من لجوء الحكومات المتكرر إلى أدوات السياسة المالية بصفة عامة وإلى الضريبة بصفة خاصة من أجل تحقيق بعض الغايات الاقتصادية كالحد من معدلات التضخم والاستهلاك أو تشجيع الاستثمار في قطاعات معينة وتحقيق معدل مرتفع من التراكم الرأسمالي (د. صلاح زين الدين، ص. ٢٤٣).

ولا يمكن أن نهمل البعد الإجتماعي للضريبة، حيث أنها تؤدي جنبا إلى جنب مع نظام الإعانات إلى إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وتحويل جزء من أصحاب الدخل المرتفعة إلى أصحاب الدخل الضعيفة والمتوسطة (Musgrave, R. and Musgrave, P. (1989), Pp:10-11).

ومن بين أنواع الضرائب المختلفة التي يمكن أن تفرضها الدولة تمثل الضريبة العقارية إحدى الأدوات المالية الهامة التي يمكن أن تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق بعض من أهدافها الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة على العقارات المبنية لم يتم تنظيمها على نحو مستقل في جميع مراحل تطورها التاريخي، حيث لم يتم فرض ضريبة مستقلة على العقارات المبنية في كثير من الدول إلا في وقت متأخر. ويبرر الفقه المالي ذلك بأن الضرائب كانت تصيب هذه العقارات كجزء من الأرض التي تقام عليها. ولهذا لم تعد عقارا مستقلا، بل كانت بمثابة إصلاحات أدخلت ومن ثم تتبع الأرض. (د.كمال الجرف (١٩٦٢)، ص. ٢٥٣).

والجدير بالذكر أن مصر عرفت الضريبة على العقارات المبنية في أواخر حكم محمد علي في عام ١٨٤٢ وكان سعرها حينئذ ١٢/١ من إيجار المبنى ثم

أعيد تنظيمها بعد ذلك في عامي ١٨٥٤ و ١٨٧٥. واتسمت هذه الضريبة في ذلك الوقت بالتمييز حيث أن معظم الأجانب الذين كانوا يقيمون في مصر حينئذ لم يخضعوا لها بحجة أن العرف في مصر يقضى بعدم خضوعهم لهذه الضريبة وأيدتهم المحاكم المختلطة في ذلك (د.يونس البطريق (١٩٨٩)، ص. ٧). ثم صدر الأمر العالى في ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ لينظم الإجراءات المتعلقة بعوائد جميع أبنية القطر المصرى، ثم ألزم مؤتمر لندن الذى عقد في عام ١٨٨٥ الأجانب بالوفاء بالضريبة على العقارات المبنية (د. محمد عبد المنعم الجمال، ١٩٧٠، ص: ١٥٩) و(د. محمد رشاد، ص. ٩٧).

ومع ذلك فإنه يمكن التأكيد على أن التنظيم الحقيقى للضريبة على العقارات المبنية جاء مع صدور القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذى شمل العقارات المبنية أيا كان الغرض منها وأيا كانت مادة بنائها ، وذلك على نقيض ما كان ينص عليه الأمر العالى الذى كان يبين على سبيل الحصر أنواع الأماكن التى تفرض عليها العوائد مما ترتب عليه خروج كثير من الأماكن من وعاء الضريبة. علاوة على ما سبق، فإن القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قد اعتبر فى حكم العقارات المبنية الأراضى الفضاء المستغلة أو المستعملة سواء كانت ملحقة بالمبانى أو مستقلة عنها مسورة أو غير مسورة. وكذلك اعتبر فى حكم العقارات المبنية التركيبات التى تقام على سطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان تركيبها مقابل نفع أو أجر.

ثم توالى بعد ذلك العديد من التشريعات التى تناولت القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بالتعديل والتنقيح اعتبارا من القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ الذى قرر بعض الإعفاءات الضريبية حتى القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٤ بشأن استمرار إعفاء محافظة شمال سيناء من الضرائب والرسوم المقررة على العقارات المبنية. وأخيرا جاء القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وما سبقه وصاحبه من جدل ونقاش ليتمثل خطوة أخرى - وقد لا تكون الأخيرة - فى درب التطور التشريعى فى نطاق الضريبة على العقارات المبنية.

لقد صدر هذا القانون ضمن منظومة التشريعات الاقتصادية والمالية التى دشنتها الدولة تزامنا مع تحولها من نظام الاقتصاد الموجه إلى نظام اقتصاد السوق. لقد استهدفت الحكومة من وراء إصدار هذا القانون إجراء بعض

الإصلاحات لتواكب التطورات الاقتصادية المحلية والعالمية وما عكسته من آثار سلبية على الاقتصاد الوطنى. لقد بررت الحكومة إصدارها لهذا القانون برغبتها فى إرساء مبدأ المساواة وتحقيق العدالة الضريبية وتلافى مشاكل التطبيق العملى للقانون السابق، وبناء جسر من الثقة المتبادلة بين الممول وجهات ربط وتحصيل الضريبة. من ناحية أخرى، فقد أرادت الدولة من وراء إصدارها لهذا القانون تعظيم مواردها المالية لتعويض النقص المتوقع فى إيراداتها العامة نتيجة التحرر التجارى إقليميا وعالميا، بالإضافة إلى رغبتها فى دعم البعد الاجتماعى والإنسانى للمكلفين بأداء الضريبة.

إشكالية الدراسة:

تحدد إشكالية هذه الدراسة فى محاولة الكشف عن طبيعة وخصائص التنظيم القانونى للضريبة على العقارات المبنية فى ضوء القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وما يحمله هذا الأخير من سمات تميزه عن سابقه (أى القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤).

تمتد إشكالية الدراسة لتشمل أيضا أهمية التحقق من مدى استيفاء القانون الجديد للقواعد والأسس الفنية التى أقرها الفقه المالى مثل قواعد العدالة والمساواة واليقين والملائمة بغية التعرف على مدى تطابق نصوص هذا القانون مع ما تقتضيه القواعد والأسس الضريبية.

وفى النهاية، فإن هذا البحث سيحاول أن يميظ اللثام عن الآثار المالية والاجتماعية المتوقعة نتيجة لتطبيق القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية. جملة إذا من التساؤلات تثيرها هذه الدراسة وتحاول الإجابة عليها. وتتمثل هذه التساؤلات فيما يلى:

- ١- ما هى أهم أوجه الاختلاف بين القانون الحالى للضريبة على العقارات المبنية والقانون السابق؟
- ٢- هل استوفى القانون الجديد أسس وقواعد فرض الضرائب أم خرج المشرع عنها لظروف ومبررات معينة؟
- ٣- هل من المتوقع أن يعظم القانون الجديد من حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة؟
- ٤- ما هى الآثار الاجتماعية المتوقعة للقانون الجديد؟

فروض الدراسة:

لقد قامت هذه الدراسة على عدة فروض وسنحاول من خلال الشرح والتحليل التوصل إلى مدى صحتها من عدم. وتلك الفروض هي:

١- إن القانون الجديد جاء مختلفا عن القانون السابق من حيث الوعاء والسعر وطرق التحصيل والإجراءات والجزاءات المفروضة حال مخالفة نصوصه.

٢- إن القانون الجديد جاء متوافقا مع القواعد والأسس الفنية لفرض الضريبة.

٣- إن قانون الضريبة على العقارات المبنية سيؤدى إلى زيادة الموارد الضريبية.

٤- إن القانون الجديد سيساهم في حل مشكلة الإسكان كما سيؤدى إلى إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.

منهجية ونطاق الدراسة:

إن طبيعة الدراسة تقتضى الاستعانة بالمنهج الوصفى والتحليل المقارن من أجل التأكد من صحة الفروض السابقة. إن ذلك النهج من شأنه أن يساعدنا على عقد مقارنة بين نصوص القانون الجديد مع مثيلتها فى القانون السابق وصولا فى النهاية إلى إقرار أهم سمات التميز التى اختص بها المشرع القانون الجديد. مقارنة أخرى تقتضيها طبيعة هذه الدراسة تتمثل فى مناظرة نصوص القانون الجديد (الواقع العملى) مع قواعد وأسس فرض الضريبة التى يتطلبها الفقه المالى لتكون التشريعات الضريبية أكثر كفاءة وفاعلية (المبادئ النظرية) وذلك للتعرف على مدى تطابق النصوص مع ما تقتضيه الأسس والقواعد الضريبية.

إن اللجوء إذا إلى المنهجين الاستقرائى والاستنباطى يضحى أحد الركائز الأساسية للتحقق من مدى استيفاء القانون الجديد للاشتراطات والأسس الفنية لفرض الضريبة واستشراف الآثار المالية والاجتماعية للقانون الجديد. علاوة على ما سبق فإن الاستعانة بالمنهج الاحصائى يصبح أمرا ملحا للوقوف على الأثر المالى للضريبة الجديدة على العقارات المبنية.

أما عن نطاق الدراسة فإننا سوف نركز على إظهار الآثار المالية والاجتماعية للقانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية وذلك بعد أن نعرض

بالتحليل لأهم نصوصه في إطار مقارنة مع نصوص القانون القديم. ونتيجة لذلك فإن دراسة الآثار الاقتصادية للقانون لن تدخل في نطاق هذه الدراسة.
خطة الدراسة:

سوف نعرض لموضوع البحث من خلال ثلاثة فصول. سنخصص الفصل الأول لدراسة وتحليل النصوص القانونية للضريبة على العقارات المبنية للوصول إلى أهم نقاط الالتقاء والتعارض بين التشريع الجديد والقانون السابق. أما الفصل الثاني من هذه الدراسة فسنكرسه لبيان مدى استيفاء القانون الجديد لقواعد وأسس فرض الضريبة. أخيراً، فإن الفصل الثالث سيركز على توضيح أهم الآثار المالية والاجتماعية للقانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية.

إن خطة الدراسة ستكون إذاً على النحو الآتي:

الفصل الأول: التنظيم التشريعي للضريبة على العقارات المبنية في ضوء القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

الفصل الثاني: مدى استيفاء قانون الضريبة العقارية للقواعد الفنية لفرض الضرائب.

الفصل الثالث: الآثار المالية والاجتماعية لقانون الضريبة العقارية.

الفصل الأول

التنظيم التشريعي للضريبة على العقارات المبنية في ضوء القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨

من المهم في البداية أن نلقى الضوء على أهم ما يحمله القانون الجديد من تحولات ومستحدثات تميز بها عن القانون السابق. ولعل أبرز هذه التغيرات والتطورات تتعلق في المقام الأول بنطاق سريان الضريبة وسعرها والإعفاءات الواردة عليها وطريقة تحصيلها والعقوبات المقرر تطبيقها على المخالفين.

وفي ضوء ما سبق فإن معالجة هذا الموضوع ستكون من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: نطاق تطبيق الضريبة على العقارات المبنية.

المبحث الثاني: سعر ووعاء الضريبة.

المبحث الثالث: حصر وتقدير الأماكن الخاضعة للضريبة وسبل الطعن عليها.

المبحث الرابع: حالات الإعفاء من الضريبة ورفعها.

المبحث الخامس: تحصيل الضريبة والعقوبات المقررة.

المبحث الأول

نطاق تطبيق الضريبة على العقارات المبنية

لقد عالجت المواد ٨-١١ المقررة بالباب الثاني من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ نطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية. لقد أظهرت هذه النصوص نطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية بطبيعتها، وعلى ما يعد في حكم العقارات المبنية. كما قررت هذه النصوص أيضا سريان الضريبة على العقارات المبنية المقامة على أرض زراعية، بالإضافة إلى تحديد العقارات التي لا تخضع للضريبة. من الضروري إذا أن نعرض لبنود نطاق الضريبة بشيء من التفصيل.

أولا: سريان الضريبة على العقارات المبنية بطبيعتها:

تقضى المادة الثامنة من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على فرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أي كانت مادة بنائها وأي كان الغرض الذي تستخدم

فيه، دائمة أو غير دائمة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بغير عوض، سواء كانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام. وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات حصر العقارات المبنية. وتسرى الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد.

لقد حاول المشرع أن يمد نطاق تطبيق الضريبة ليشتمل على جميع العقارات بكافة أشكالها وأيا كانت المادة المصنوعة منها أو الغرض من استخدامها وأيا كان موقعها وسواء كانت مشغولة أو غير مشغولة وذلك في كافة أنحاء الجمهورية.

ويتحليل النص السابق ومقارنته بنص المادة (١) الواردة بالبواب الأول من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، نلاحظ أن هناك اختلافين بين النصين نجلهما فيما يأتي:

الاختلاف الأول: تفرض الضريبة في ظل القانون السابق على العقارات المشغولة فقط سواء كان ذلك بعوض أو بغير عوض، بينما توسع المشرع في فرض الضريبة في ظل القانون الجديد حيث تفرض الضريبة على العقارات المبنية سواء كانت مشغولة أو غير مشغولة ويخرج من نطاق تطبيق الضريبة فقط العقارات غير التامة غير المشغولة.

الاختلاف الثاني: تسرى أحكام الضريبة في ظل القانون السابق على العقارات الموجودة في المدن والبلاد التي صدرت بها أوامر عالية أو مراسيم بربط الضريبة عليها بالتطبيق للأمر العالى الصادر في ١٣ مارس سنة ١٨٨٤. على النقيض من ذلك فإن المشرع قد توسع في فرض الضريبة على كافة العقارات الموجودة بأثناء القطر المصري. وهذا توجه صحيح من قبل المشرع حيث أن هناك الكثير من القرى التي تعج بالفلل والقصور والمباني الفاخرة والتي كانت خارج نطاق فرض الضريبة في ظل القانون القديم لوجودها في أماكن غير تلك المذكورة في الأمر العالى السابق الإشارة إليه.

ثانيا: ما يعتبر في حكم العقارات المبنية:

وفقا لأحكام القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية فإنه يعد في

حكم العقارات المبنية ما يلي:

"يعتبر في حكم العقارات المبنية ما يلي :

أ . العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء كانت مقامة على ارض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنفعين، وسواء نص أو لم ينص في العقود المبرمة معهم على أيلولتها للدولة في نهاية العقد أو الترخيص .
ب . الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة.

ج . التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر".

والجدير بالذكر هنا أن المشرع قد اقتفى أثر القانون القديم وسار على دربه حيث أن مضمون المادة السابقة جاء على غرار ما قرره المادة (١) من القانون القديم. ولعل الحكمة التي ابتغاها المشرع من وراء فرضه للضريبة على الأراضي الفضاء يتمثل في حفز مالكي هذه الأراضي على حسن استغلالها ودفعهم إلى استثمارها في مجال العقارات لحل مشكلة الإسكان بدلا من وجودها في شكل ثروة معطلة .

ثالثا: التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات المبنية إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر .

لقد أخضع المشرع هذه التركيبات للضريبة على العقارات المبنية خاصة وأن الكثير منها يقام لغرض تجارى مثل الإعلانات وشبكات تقوية المحمول. ومع ذلك فإن مناط خضوع هذه التركيبات للضريبة على العقارات المبنية هو أن تكون مؤجرة للغير أو أن يكون التركيب مقابل نفع أو أجر. ولا يخضع للضريبة هنا التركيبات الموجودة على واجهات المحال للإعلان عنها وكذلك أطباق الدش. وهنا تجدر الإشارة إلى أن نصوص القانون الجديد جاءت متفقة مع ما ذهب إليه القانون القديم في إخضاع هذه التركيبات للضريبة.

رابعا: حكم العقارات المبنية المقامة على أرض زراعية:

لقد أدخل المشرع جميع العقارات المبنية ومافى حكمها فى جميع أنحاء البلاد فى نطاق تطبيق هذا القانون وذلك إعمالا لنص المادة (٨). وتأسيسا على ذلك فإن العقارات المبنية المقامة على أرض زراعية تخضع للضريبة متى توافر

فيها شروط الخضوع وذلك اتساقاً مع مبدأ عمومية الضريبة (انظر المادة ١٠ من القانون).

إن العقارات المقامة إذا على أرض زراعية تدخل في نطاق تطبيق القانون الجديد سواء أقيمت بناء على تصريح أم لا. وعلى نقيض ما يذهب إليه البعض، فإننا نعتقد أنه يخضع لذات الحكم العقارات التي تقوم على أرض زراعية لخدمة هذه الأرض مثل حظائر المواشى وبيوت المزارعين والمخازن وحجرات ماكينات الري نظراً لعمومية نص المادة (٨) (د. عبد الهادي مقبل ٢٠١٠، ص: ٧٠). ومع ذلك، فإنه من الصعب خضوع هذه العقارات للضريبة من الناحية العملية بسبب تدنى قيمتها المالية والتي يتم على أساسها تحديد قيمتها الإيجارية ومن ثم تحديد مدى خضوعها للضريبة من عدمه.

خامساً: العقارات غير الخاضعة للضريبة:

لقد قرر المشرع في المادة (١١) عدم خضوع العقارات الآتية للضريبة على العقارات المبنية:

أ . العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام ،
وكذا العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة على أن تخضع للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها للأفراد أو للأشخاص الاعتبارية

ب . الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين.

ج . العقارات المبنية التي تنتزع ملكيتها للمنفعة العامة و ذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلي بواسطة الجهات إلى نزعت ملكيتها.

ويمكن لنا أن نتلمس الحكمة من وراء عدم إخضاع المشرع للعقارات المذكورة انفا للضريبة حيث أن النوع الأول من العقارات مملوك للدولة ومخصص لتحقيق نفع عام لجميع أفراد المجتمع. أما النوع الثاني من العقارات المبنية فإنه يتعلق بإقامة الشعائر الدينية وتعليم الدين الأمر الذي من شأنه أن يقدم للمجتمع رسالة نبيلة قوامها الأخلاق والقيم والسلوك القويم وهي أسس هامة لإنشاء مجتمع صحيح. أما النوع الختير من العقارات المبنية غير الخاضعة للضريبة فإنه خاص بتلك العقارات التي تنتزع ملكيتها للمنفعة العامة.

ولقد أخذ اتجاه من الفقه على المشرع عدم توقيفه ووقوعه في خطأ فني بعدم إخضاع العقارات السابق الإشارة إليها تحت مسمى "العقارات غير الخاضعة للضريبة"، وكان الأجدر به أن يضم هذه العقارات إلى قائمة العقارات المعفاة من الخضوع للضريبة والتي أودعها المشرع في صلب المادة (١٨) من القانون الجديد. والجدير بالذكر أن منهج القانون القديم للضريبة على العقارات المبنية كان أفضل من مسلك القانون الجديد حيث أن الأول حدد العقارات المعفاة من الخضوع للضريبة في المادة (٢١) تحت بند الإعفاءات في الباب السادس، ولم يقسمها كما فعل القانون السابق بين عقارات غير خاضعة للضريبة وعقارات معفاة منها.

المبحث الثاني

سعر ووعاء الضريبة

سوف نعرض في هذا المبحث لأحكام سعر ووعاء الضريبة على العقارات المبنية في مطلبين مستقلين على النحو الآتي:

المطلب الأول: سعر الضريبة.

المطلب الثاني: وعاء الضريبة.

المطلب الأول

سعر الضريبة

لقد قرر المشرع في القانون الجديد أن يكون سعر الضريبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة وذلك بعد استبعاد ٣٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن. وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة. ويستهدى في تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجدولين المرفقين بهذا القانون.

ويلاحظ هنا أن المشرع قد تبنى السعر النسبي بدلا من السعر التصاعدي في تحديد قيمة الضريبة على العقارات المبنية. وبأى توجه المشرع في هذا الخصوص على عكس ما كان مقررا في ظل القانون السابق حيث أن هذا الأخير كان يفرض سعرا تصاعديا يتراوح بين ١٠% في حده الأدنى و ٤٠% في حده الأقصى من خلال خمسة شرائح وذلك وفقا للقيمة الإيجارية السنوية للحجرة بالوحدة السكنية.

ومع ذلك فإنه يمكن القول بأنه من الناحية الواقعية كانت الضريبة في ظل القانون السابق تطبق في أغلب الحالات بسعر نسبي وهو ٤٠% وهو سعر الشريحة الخامسة وذلك إذا وضعنا في الاعتبار تطور وارتفاع القيمة الإيجارية للمساكن. فالقانون القديم كان ينص على أن يكون سعر الضريبة ٤٠% من القيمة الإيجارية السنوية (الشريحة الخامسة) بالنسبة للمساكن التي يزيد فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة بالوحدة السكنية عن ١٠ جنيهات. ومن الصعب في الواقع العملي أن نجد الآن مثل هذا الأجر الزهيد إلا في أضيق الحدود ولفتة قليلة من المساكن. إن هذا السعر التصاعدي والذي يتغير وفقا للقيمة الإيجارية للحجرة كان يتلاءم مع الظروف الاقتصادية التي صدر القانون السابق في ظلها وهو الأمر الذي لم يعد مناسباً في الوقت الراهن وهو الأمر الذي دعا المشرع إلى تبني قانون جديد بفلسفة متميزة تناسب مستجدات العصر.

ويعتبر السعر النسبي الذي أقره المشرع في القانون الجديد سعرا معقولا مقارنة بالسعر الذي تطبقه القوانين المماثلة في دول أخرى حيث يبلغ سعر الضريبة في تركيا ٢٠% من صافي الإيجار بعد استبعاد ٢٠% مقابل مصروفات الصيانة. وفي رومانيا يصل السعر إلى ١٠% عدا ١% مقابل مصروفات التحصيل وفي فرنسا ١٨% بعد استبعاد ٢٥% من القيمة الإيجارية للبيوت و ٤٠% للمصانع وذلك مقابل مصروفات الصيانة وفي إيطاليا ١٠%. (د. السيد عطية عبد الواحد، ١٩٩٣، ص: ٤٤) و(د.محمد جمال الذنبيات، ٢٠٠٢، ص: ١٠-١١٦).

على الجانب الآخر، فإن المشرع قد قرر استبعاد ٣٠% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما ذلك مصروفات الصيانة وذلك بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، بينما قرر استبعاد ٣٢% من القيمة الإيجارية السنوية بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن.

وهنا يختلف القانون الحالي من جديد مع القانون السابق الذي نص على استبعاد ٢٠% فقط من قيمة الإيجار السنوية مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المالك بما فيها مصاريف الصيانة وهي نسبة تقل كما نرى عن القيمة التي حددها المشرع في ظل القانون الحالي.

المطلب الثاني وعاء الضريبة

أولاً: مضمون وعاء الضريبة:

تمثل القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية وما في حكمها وعاء الضريبة على العقارات المبنية. ويتم تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية طبقاً لأحكام هذا القانون. ولقد أنط القانون بلجان محددة القيام بتقدير القيمة الإيجارية لهذه العقارات. وبناء على ذلك فإنه تشكل في كل محافظة لجان تسمى "لجان الحصر والتقدير" تختص بحصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية وذلك على أساس تقسيمها نوعياً في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها على النحو الذي تنظمه اللائحة التنفيذية.

لقد عالجت المواد ٥-١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون الجديد أسس وقواعد وإجراءات حصر العقارات المبنية وتقسيمها وأسس تقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية، كما تناولت المواد ١٤-١٧ إجراءات الطعن على تقديرات القيمة الإيجارية وتشكيل لجان الطعن.

ثانياً: طريقة تحديد وعاء الضريبة (القيمة الإيجارية):

لقد حددت المادة ١٣ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ معايير ثلاثة يتم على أساسها تحديد القيمة الإيجارية للعقار وهي:

- ١- مستوى البناء.
- ٢- الموقع الجغرافي له.
- ٣- المرافق المتصلة به.

ولقد أسهبت اللائحة التنفيذية في تحديد ما يشمله الموقع الجغرافي مثل طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية، والشارع الكائن به هذه العقارات، ومدى قرب هذه العقارات من الشواطئ أو الحدائق أو المنتزهات العامة (المادة ٧/أ). أما بالنسبة لمستوى البناء، فالمقصود به ما إذا كان فاخراً أم متوسط أم شعبي وكذلك نوعية مادة البناء المستخدمة (المادة ٧/ب). وأخيراً، فإن المرافق المتصلة بالعقارات المبنية تشمل الكهرباء والمياه والصرف الصحي والخدمات الصحية والاجتماعية والتعليم (المادة ٧/ج). بالإضافة إلى ما سبق، فإن اللائحة التنفيذية

قد أشارت أيضا إلى ضرورة مراعاة بعض المعايير الأخرى عند تقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية كالالتزام بالقيمة الإيجارية المحددة وفقا لقوانين الإيجارات والاسترشاد بالأجرة الاتفاقية بين المالك والمستأجر والاعتداد بالبيانات الواردة بالإقرار المقدم من المكلف بأداء الضريبة، وكذلك ضرورة الاهتداء بالجدول المرفقة باللائحة التنفيذية.

ثالثا: طريقة احتساب الضريبة بالنسبة للوحدات السكنية:

يتم احتساب الضريبة بالنسبة للعقارات المبنية وفقا للخطوات الآتية:

١- تحديد القيمة السوقية للعقار ويقصد بها القيمة العادية للعقار التي يباع ويشترى بها في السوق.

٢- تحديد القيمة الرأسمالية للعقار: ويتم تقدير تلك القيمة على أساس ٦٠% من القيمة السوقية للعقار.

٣- تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار والبالغة ٣% من القيمة الرأسمالية له.

٤- يتم استبعاد ٣٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقار مقابل مصاريف الصيانة إذا كان الغرض من العقار هو السكنى و ٣٢% في حالة العقارات التي تقام لأغراض غير السكنى.

٥- يستبعد حد الإعفاء المقرر في القانون والبالغ ٦٠٠٠ جنيها.

٦- يطبق سعر الضريبة البالغ ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية الصافية. وبمقارنة وعاء الضريبة وطريقة تحديده في القانون الحالي بما كان معمولا به في ظل القانون السابق يلاحظ أن هذا الأخير كان يفرض الضريبة على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقارات التي تقدرها لجان التقدير وهنا يتفق القانون الحالي مع القانون السابق. ومع ذلك فقد اكتفى القانون القديم بتقرير أنه عند تقدير القيمة الإيجارية للعقار فإنه يتعين مراعاة جميع العوامل التي تؤدي إلى تحديدها وعلى وجه الخصوص الأجرة المتفق عليها إذا كان العقد خاليا من شبهة الصورية أو المجاملة. ويلاحظ هنا أن القانون القديم لم يضع معايير أو جداول للاهتداء بها كما فعل القانون الحالي عند تقدير القيمة الإيجارية.

المبحث الثالث

حصر وتقدير الأماكن الخاضعة للضريبة وسبل الطعن عليها

أولاً: حصر وتقدير الأماكن الخاضعة للضريبة:

تم تشكيل لجان للحصر والتقدير بكل محافظة من المحافظات بهدف حصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعياً في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها.

وتشكل هذه اللجان بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الإسكان وتشكل كل لجنة من هذه اللجان من مندوب عن مصلحة الضرائب يرأس اللجنة وعضوية مندوب عن كل من وزارتي المالية والإسكان واثنين من المكلفين بأداء الضريبة بناء على ترشيح المجلس الشعبي للمحافظة.

وتتم عملية الحصر كل خمس سنوات. ومع ذلك فإنه يتعين عمل حصر سنوي للعقارات المبنية المستجدة وما في حكمها والأجزاء التي أضيفت إلى عقارات مبنية سبق حصرها وكذلك العقارات السابق حصرها والتي تم تحديثها وتطويرها كلياً أو جزئياً وكذلك العقارات المنصوص عليها في المادة (١٨) من القانون التي زال عنها سبب الإعفاء من الضريبة. وينضم إلى الفئات السابقة أيضاً الأراضي الفضاء المستغلة مقابل أجر أو نفع وكذلك الوحدات التي انقضت العلاقة الإيجارية لها بإحدى الطرق القانونية وكانت تخضع لنظم تحديد الأجرة وفقاً لأحكام القانونين ٤٩ لسنة ١٩٧٧ و١٣٦ لسنة ١٩٨١.

ثانياً: إجراءات الحصر والتقدير:

اشترط المشرع لصحة انعقاد لجنة الحصر والتقدير حضور أربعة أعضاء على الأقل على أن يكون من بينهم الرئيس وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية المطلقة للأعضاء الحاضرين وعند التساوى يرجح الجانب الذي منه الرئيس. وتتولى كل لجنة من هذه اللجان حصر العقارات المبنية في نطاق اختصاصها وفقاً لخطة العمل التي تضعها المصلحة وتحديد القيمة الإيجارية لهذه العقارات لأغراض تطبيق القانون وذلك بعد تقييمها طبقاً للأسس والقواعد المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية.

وتتولى اللجنة تقدير القيمة الإيجارية طبقاً للمعايير التي نصت عليها اللائحة التنفيذية والتي تضمنتها المادة (٧) من اللائحة التنفيذية مع الاهتمام بالجدول الملحق باللائحة وكذلك بإقرار المكلف بأداء الضريبة.

ولقد فرض المشرع على كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية، سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا، أن يقدم لمأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرة اختصاصها العقار إقرارا على النموذج المعد لذلك مع ضرورة أن يشتمل الإقرار على العديد من البيانات الأخرى (انظر المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون).

وعلى المكلف بأداء الضريبة أن يقدم إقراره الضريبي في النصف الثاني من السنة السابقة للحصر عن كل العقارات التي يملكها أو ينتفع بها بالنسبة لحالة الحصر الخمسى. أما بالنسبة للحصر السنوى فإنه يتعين عليه أن يقدم إقراره في موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من كل سنة وذلك عن العقارات المستجدة والأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها والعقارات التي حدثت في أجزائها أو في بعضها تعديلات غيرت من معالمها والعقارات والأراضي الفضاء المستقلة عنها التي زال عنها سبب الإعفاء.

وبعد انتهاء اللجنة من تقدير القيمة الإيجارية فإنه يتم اعتمادها من الوزير أو من الشخص المفوض من قبله. وتقوم المصلحة بالنشر في الجريدة الرسمية عن أنماط تقديرات القيمة الإيجارية التي تقررها لجان الحصر. كما يجب إخطار كل مكلف بالتقديرات المشار إليها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

وإذا عقدنا مقارنة بين ما هو مقرر في القانون الحالى وبين ما كان مقررا في القانون السابق فيما يتعلق بمسألة حصر وتقدير العقارات والقيمة الإيجارية لها، فإنه يمكن أن نبدي الملاحظات الآتية:

١- قصر المشرع مدة حصر وتقدير القيمة الإيجارية السنوية فبينما كان التقدير يتم كل عشر سنوات في ظل القانون السابق أصبح كل خمس سنوات في ظل القانون الحالى، على أن يتم الشروع في إجراءات إعادة التقدير قبل نهاية كل فترة بسنة على الأقل وثلاث سنوات على الأكثر وذلك على عكس القانون القديم الذى حددها بسنتين، وسوف يؤدي ذلك إلى إرهاق ميزانية الدولة نظير الإنفاق على العدد الهائل من لجان الحصر والتقدير.

٢- من ناحية أخرى، فإن تشكيل لجنة الحصر والتقدير كان مكونا من أربعة أعضاء في ظل القانون السابق اثنان منهم من موظفى الحكومة أو من المجلس البلدى يكون أحدهما رئيسا واثنان من مالكي العقارات المبنية ويتم تعيين هؤلاء الأربعة بقرار من وزير المالية أو وزير الشؤون البلدية كل منهما فيما يخصه أو

من ينيبه كل منهما عنه في ذلك (المادة ١٣ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤). أما في ظل القانون الحالي فإن اللجنة تتكون من خمسة أعضاء أحدهما وهو رئيسها من مصلحة الضرائب واثنان من وزارة المالية واثنان من المكلفين بدفع الضريبة كما سبق أن رأينا.

وفى واقع الأمر، فإن هذا النص ليس أفضل من سابقه حيث يؤخذ على كليهما تجاهله لأن تضم اللجنة عضوا من المتخصصين أو الخبراء في تامين وتقدير العقارات وهو أمر حيوى وهام لحسن تقدير القيمة الإيجارية والتي سيتقرر بناء عليها قيمة الضريبة.

ثالثا: الطعن على تقديرات القيمة الإيجارية:

تضمنت المادتان ١٦ و ١٧ من القانون أحكام الطعن على تقديرات القيمة الإيجارية. فقد أجاز المشرع للمكلف بأداء الضريبة الحق فى الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يوما التالية لتاريخ الإعلان من خلال تقدم المكلف بطلب لمديرية الضرائب العقارية نظير تقديم الطاعن مبلغ خمسون جنيها كتأمين لنظر الطعن ترد له عند قبول الطعن.

والجدير بالذكر أن المشرع أجاز أيضا حق الطعن على هذه التقديرات لمديريات الضرائب العقارية بالمحافظات وذلك خلال الميعاد السابق الإشارة إليه. وعلى هدى ما سبق فإن القانون الحالي يختلف عن سابقه الذى كان يحدد مدة الطعن بستة أشهر وهى مدة أطول من المدة المقررة فى القانون الجديد، كما أن القانون القديم - وذلك على عكس القانون الحالي - لم يعط مديريات الضرائب العقارية الحصر فى الطعن على التقديرات.

ويتولى الفصل فى الطعن لجنة أو أكثر تسمى لجنة الطعن تشكل بقرار من الوزير فى كل محافظة برئاسة احد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين او السابقين بالمصلحة. وعضوية كل من: أ - أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة من مديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار محل الطعن. ب - ممثل لوزارة الإسكان ترشحه الوزارة المذكورة. ج - مهندسين استشاريين فى المجال الإنشائي أو من ذوي الخبرة فى مجال تقييم العقارات المبنية يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

ونعتقد أن تشكيل لجنة الطعن المقررة في القانون الحالي كان أفضل من نظيره في القانون السابق. فالمادة ١٦ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والمعدلة بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ كانت تنص على تشكيل مجلس مراجعة في كل محافظة يؤلف من ثلاثة من موظفي الحكومة أو من موظفي المجلس البلدى يعينهم وزير المالية والاقتصاد أو وزير الشؤون البلدية كل فيما يخصه ومن ثلاثة من ملاك المباني بالمدينة أو البلد الذى ينظر المجلس فى التظلمات الخاصة به يعينهم وزير المالية والاقتصاد أو وزير الشؤون البلدية كل فيما يخصه لمدة سنتين وتكون الرئاسة لعضو من الموظفين.

ومن الملاحظ أن اللجنة فى القانون السابق كانت تشكل من ستة أعضاء ليس من بينهم أحد من ذوى الخبرة فى تقييم العقارات، كما أن المشرع لم يحدد لها - على عكس ما هو الحال فى القانون الجديد - مدة محددة لإصدار قرارها وهو أمر يجعلنا نثنى على توجه المشرع فى القانون الجديد.

المبحث الرابع

حالات الإعفاء من الضريبة ورفعها

أولاً: حالات الإعفاء من الضريبة:

لقد قرر المشرع إعفاء العقارات الآتية من الخضوع للضريبة على العقارات المبنية:

١- الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المسجلة وفقاً للقانون و المخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها. إن الهدف من وراء إعفاء هذه الأبنية هو تشجيع وحفز الجمعيات الخيرية على القيام بدورها الإجماعى. ويشترط للاستفادة من هذا الإعفاء أن يكون العقار مملوكاً للجمعية وليس مؤجراً لها فقط، وأن تكون الجمعية مسجلة وفقاً للقانون وأخيراً أن يكون العقار مخصصاً لإدارة الجمعية ولممارسة أغراضها.

(ب) المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات. ويتجلى الغرض من هذا الإعفاء فى أن هذه المؤسسات تؤدى خدمة جليلة للمجتمع سواء فى مجال الثقافة ومحو الأمية أو مجال الخدمات الصحية أو الخدمات الاجتماعية وهو مسوغ قوى لإعفائها. ويشترط لإعفاء المؤسسات التعليمية من الخضوع للضريبة أن تكون هذه المؤسسات خاضعة لإشراف وزارة

التربية والتعليم أو التعليم العالى أو الأزهر الشريف. كما يشترط من ناحية أخرى لإعفاء المستشفيات والمستوصفات والمبرات أن يكون مرخصا بها من وزارة الصحة، بينما اشترطت اللائحة التنفيذية لإعفاء الملاجئ أن تكون خاضعة لإشراف وزارة الشؤون الإجتماعية. ويلاحظ هنا أن المشرع لم يميز فى الإعفاء بين المؤسسات المملوكة للدولة أو المملوكة للقطاع الخاص المهم أن تكون مرخص بها أو خاضعة للوزارة المعنية.

(ج) المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية والمنظمات العمالية بشرط أن يتم إستخدامها فى الأغراض المخصصة لها وذلك من أجل تشجيع العمل السياسى.

(د) كل وحدة فى عقار مستعملة فى أغراض السكن تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠٠ جنيه على أن يخضع ما زاد للضريبة. ويشترط لتطبيق هذا الإعفاء أن تكون هذه الوحدات ضمن عقار مستقل وأن تكون مخصصة للسكن وألا يتجاوز حد الإعفاء ٦٠٠٠ جنيها.

(هـ) الأحواش ومباني الجبانات. ويتمثل الغرض من هذا الإعفاء فى الحفاظ على حرمة الموتى.

(و) أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقا للقوانين المنظمة لها. ويشترط المشرع لإعفاء هذه العقارات من الخضوع للضريبة أن تكون مسجلة وفقا للقانون وأن تكون معدة لمزاولة النشاط الرياضى. أما أما العقارات والمحلات الملحقة بمراكز الشباب والمؤجرة للغير فلا تعفى من الضريبة (انظر المادة ١٨/ط). إن الغرض من هذا الإعفاء هو تشجيع الأنشطة الرياضية والشبابية.

(ز) العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل فإذا لم يكن للضريبة مثال فى أي من الدول الأجنبية جاز للوزير بعد أخذ رأى وزير الخارجية إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة. إن هذا الإعفاء يتماشى مع ما تقضى به الأعراف والمجاملات الدولية من إعفاء مباني السفارات والقنصليات والمكاتب والمراكز الثقافية المملوكة لجهات أجنبية حكومية ومنظمات إقليمية ودولية من الخضوع للضريبة.

(ح) العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها. ويهدف هذا الإعفاء إلى التيسير على المزارعين. ويعتد فى ذلك بالمعاينة على الطبيعة وما

يرد من بيانات في الإقرار المقدم من المكلف بأداء الضريبة وفقا لهذا القانون والمؤيد بشهادة معتمدة من الجمعية الزراعية المختصة.

(ط) الدور الإجتماعية المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح، وذلك بمقتضى شهادة صادرة من الضرائب المصرية. ويتجلى الهدف من هذا الإعفاء هو تشجيع هذه الدور على القيام بدورها الاجتماعي والتربوي سواء في إتمام المناسبات المختلفة كالأفراح والعزاء وتحفيظ القرآن الكريم بشرط انتفاء هدف تحقيق الربح.

وفي جميع حالات الإعفاء السابقة، فإنه إذا ما زالت عن أي عقار من العقارات السابق ذكرها أسباب الإعفاء من الضريبة فإنه يتعين على المكلف بأدائها تقديم إقرار للمأمورية الواقع في دائرتها العقار، وذلك خلال ستين يوما من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتبارا من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء عنه.

ثانيا: حالات رفع الضريبة:

قرر قانون الضريبة على العقارات المبنية (م. ١٩) بأن ترفع الضريبة في

الأحوال الآتية :

١. إذا أصبح العقار معفيا طبقا للمادة (١٨) من هذا القانون، أي إذا لحق

بالعقار سبب من أسباب الإعفاء المقررة انفا.

٢. إذا تهدم أو تخرب العقار كليا أو جزئيا إلى درجة تحول دون الانتفاع

بالعقار كله أو جزء منه.

٣. إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير

مستغلة. ويكون رفع الضريبة عن العقار كله أو جزء منه بحسب

الأحوال.

ويتم رفع الضريبة وفقا لمجموعة من الإجراءات تتمثل في قيام المكلف

بأداء الضريبة بتقديم طلب بذلك إلى مأمورية الضرائب العقارية المختصة.

وإذا ما عقدنا مقارنة بين حالات الإعفاء ورفع الضريبة في ظل القانون

الحالي ومثيلتها في القانون السابق، فإنه يمكن أن نبدي الملاحظات الآتية:

١- إن القانون السابق كان أكثر منهجية من القانون الحالي في معالجته

لمسألة الإعفاءات الضريبية فهو - على عكس القانون الحالي - لم يميز بين

حالات عدم الخضوع للضريبة وحالات الإعفاء من الضريبة بل جمعها معا في موضوع واحد تحت بند الإعفاءات من الضريبة.

٢- لقد استحدث القانون الجديد حالات للإعفاء لم تكن موجودة في ظل القانون السابق مثل إعفاء المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية بشرط استخدامها في الأغراض المخصصة لها، وأبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقا للقوانين المنظمة لها، والدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح. ويمكن تفسير ذلك بتطور الحياة السياسية والاجتماعية على نحو مختلف عن ذلك الذي كان سائدا في ظل الظروف التي صدر خلالها القانون السابق.

٣- يلاحظ أيضا أن المشرع في ظل القانون الحالي وعلى نقيض ما كان سائدا في القانون القديم لم يمد الإعفاء إلى مباني العزب المقامة في الأراضي الزراعية والتي يسكنها مزارعو وعمال مالكي الأراضي بغير أجر، وذلك رغبة منه في توسيع نطاق سريان الضريبة على العقارات الموجودة بجميع أنحاء الجمهورية وهو ما يعنى تضحية المشرع بالإعتبارات الاجتماعية من أجل حصيلة أكبر من الضريبة.

٤- علاوة على ما سبق، فإن المشرع قد رفع حد الإعفاء من ١٨ جنيها بالنسبة لصافي القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه في ظل القانون السابق إلى ٦٠٠٠ جنيها بالنسبة للقيمة الإيجارية السنوية لكل وحدة من العقار إذا استخدم بغرض السكنى في ظل القانون الحالي. يمكن القول إذا أن القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية يختلف عن سابقه من حيث حد ومحل الإعفاء. فحد الإعفاء أكبر في القانون الحالي عنه في القانون السابق، وهذا أمر يبرره الارتفاع الملحوظ في معدلات التضخم وكذلك قيمة المساكن وإيجار الوحدات السكنية. أما بالنسبة لمحل الإعفاء فإنه في ظل القانون الحالي عبارة عن الوحدة الواحدة من العقار وليس العقار كله كما كان في القانون السابق كما أن المشرع قصره فحسب على العقارات المخصصة للسكنى.

٥- أما بالنسبة لحالات رفع الضريبة، فقد تشابهت حالات الرفع المذكورة في القانون الحالي مع تلك المذكورة في القانون السابق إلا في حالة واحدة فقط خلا منها القانون الحالي، وهي تلك المتعلقة بخلو العقار كله أو جزء منه مدة ثلاثة أشهر متوالية على الأقل ولم ينتفع به بأى وجه من أوجه الإنشغال.

المبحث الخامس تحصيل الضريبة والعقوبات المقررة

أولاً: تحصيل الضريبة:

عالجت المواد ٢٧ - ٢٩ من القانون أحكام تحصيل الضريبة. حيث يتم تحصيل الضريبة المستحقة وفقاً لهذا القانون على قسطين متساويين يستحق الأول منهما حتى نهاية شهر يونيه، ويستحق الثاني حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة، ويجوز للممول سداد كامل الضريبة في ميعاد سداد القسط الأول. وتقسط الضريبة التي يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها لأي سبب على مدة مساوية لمدة التأخير.

وفي حالة تقاعس المكلف بأداء الضريبة عن الوفاء بها في المواعيد المقررة وفقاً للقانون فإنه يستحق مقابل تأخير على ما لا يتم أدائه من الضريبة وذلك اعتباراً من أول يناير التالي للسنة المستحقة عنها الضريبة.

والجدير بالذكر أن المستأجرين يعتبروا مسؤولين بالتضامن عن أداء الضريبة، مع المكلفين بأدائها وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم وبعد إخطارهم بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول.

ومن الملاحظ أن للخزانة العامة فيما يختص بتحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون حق الامتياز على العقارات المبنية المفروض عليها الضريبة وعلى أجرة هذه العقارات، وعلى المنقولات المملوكة للمكلف بأداء الضريبة والموجودة في العقار. تؤول حصيلة الضريبة العقارية والمبالغ المقررة في هذا القانون للخزانة العامة ويخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة وبما لا يقل

عما تلقته في العام المالي ٢٠٠٦/٢٠٠٧. ويجوز عند الاقتضاء تعديل هذه النسبة بقرار من

رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض من وزير المالية.

ومن المهم أن نشير إلى أن الخزانة العامة تتحمل الضريبة المستحقة على المكلف بأدائها وفقا لأحكام هذا القانون، وذلك إذا طرأت تغيرات اجتماعية على المكلف أو وراثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة. ولقد حددت اللائحة التنفيذية الإجراءات اللازمة لتطبيق هذه المادة.

وتتشابه إلى حد كبير اجراءات التحصيل في القانون الحالي مع تلك الإجراءات التي كانت مقرره في القانون السابق.

ثانيا: العقوبات:

عاقب المشرع بغرامة لا تقل عن مائتي جنيه و لا تجاوز ألفي جنيه كل من أمتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه في المادة (١٤) من هذا القانون أو قدمه متضمنا بيانات غير صحيحة تؤثر بما يجاوز ١٠% من دين الضريبة. وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكابات المخالفة خلال ثلاث سنوات. كما يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه كل مكلف بأداء الضريبة خالف أحكام هذا القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه في الحالات الآتية:

أ- تقديم أوراق أو مستندات غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير على قراراتهما.

ب- تقديم مستندات غير صحيحة بقصد الإستفادة بإعفاء من الضريبة بدون وجه حق.

ج- الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

د- تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضريبة دون وجه حق.

ولا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في المادة السابقة أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه.

لوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها في أى حالة تكون عليها الدعوى ولو بعد صدور حكم بات فيها، وذلك مقابل أداء مبالغ الضريبة المستحقة ومقابل التأخير. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها. ولا يوجد نصوص مناظرة في القانون القديم.

الفصل الثاني

مدى استيفاء قانون الضريبة العقارية

للقواعد الفنية لفرض الضرائب

بعد أن استعرضنا في الفصل السابق أهم الأحكام القانونية والفنية للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ مقارنة بالقانون السابق للضريبة على العقارات المبنية (القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤) فإنه من المهم الآن أن نعرض بالتحليل والمناقشة لمدى استيفاء القانون الجديد للضريبة العقارية لأهم القواعد الفنية التي أقرتها أدبيات المالية العامة والتشريع الضريبي منذ عهد طويل. إن من شأن هذا التحليل أن يضع أمام أعيننا تلك الأهداف التي قد يكون المشرع قد أثر تحقيقها على غيرها من وراء إصداره لهذا القانون. بعبارة أخرى سنحاول الإجابة على تساؤل رئيس يتمثل في : هل ضحى المشرع ببعض القواعد الفنية لفرض الضريبة لقاء تحقيق أهداف أسمى من وجهة نظره؟ فهل غلبت الاعتبارات المالية على الاعتبارات الاجتماعية على سبيل المثال؟

وعلى هدى ما سبق فإننا سنعرض لهذا الموضوع - محاولين الإجابة على التساؤلات السابقة - من خلال مبحثين:

المبحث الأول: القواعد الفنية لفرض الضريبة.

المبحث الثاني: الضريبة العقارية و القواعد الفنية لفرض الضريبة.

المبحث الأول

القواعد الفنية لفرض الضريبة

هناك مجموعة من الأسس والقواعد التي يتعين على الدولة مراعاتها عند فرض الضرائب. إن تلك الأسس تعتبر بمثابة ضوابط عامة أو دستور ضمنى

تخضع له القواعد المالية الضريبية. وفي الواقع فإن مراعاة هذه القواعد عند التنظيم الفنى للضريبة يسمح بقبول الأفراد لتلك الضرائب والحد من الاعتراض عليها.

ويميز الفقه المالى بين عدة قواعد لها أهمية كبيرة عند تولى مسألة فرض الضرائب ومن بينها: العدالة، واليقين والملائمة والاقتصاد. وسوف نلقى الضوء على تلك القواعد.

أولاً: قاعدة العدالة والمساواة: Equity

هناك اتفاق بين فقهاء المالية العامة على ضرورة اتسام النظام الضريبي بالمساواة، بمعنى تحمل كل شخص فى المجتمع بنصيب مساو فى الأعباء الضريبية. وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يوجد اتفاق محدد بين هؤلاء الفقهاء حول مفهوم "نصيب مساو".

وهناك منهجين لتعريف النصيب العادل أو المساو: الأول يعرف بمبدأ المنفعة Benefit principle والثانى يعرف بمبدأ القدرة على الدفع Ability to pay principle

ويقصد بمبدأ المنفعة أن تطبيق المساواة فى النظام الضريبي يقتضى قيام أفراد المجتمع بدفع قدر من الضريبة مساو لقيمة ما يحصلون عليه من سلع وخدمات عامة. فكل شخص يتعين عليه دفع ضريبة مساوية لما يحصل عليه من سلع وخدمات مقدمه من الدولة إليه مثل حجم الدعم الذى يحصل عليه أو استخدامه للطرق والمتنزهات العامة والخدمات الطبية وغيرها من الخدمات.

أما بالنسبة للمنهج الثانى، وهو مبدأ القدرة على الدفع، فإننا نعى به ، مطالبة دافعى الضرائب فى المجتمع بدفع هذه الضرائب تبعاً لمدى قدرتهم على الدفع، أى تبعاً لحجم دخولهم النقدية التى يحصلون عليها. فكلما زاد دخل الفرد كلما زادت قدرته على الدفع والعكس صحيح.

ويختلف هذا المنهج عن المنهج السابق فى أن الأول (أى مبدأ المنفعة) يضع فى اعتباره حجم الإنفاق العام الموجه إلى إنتاج السلع والخدمات المقدمه إلى الأفراد، بينما لا يهتم المنهج الثانى سوى بجانب دفع الضريبة فقط دون الاهتمام بجانب الإنفاق العام وهذا محل انتقاد من وجهة نظر الاقتصاديين.

وفى الواقع فإنه من الصعب تفسير أو تطبيق كلا المبدأين السابقين. فبالنسبة لمبدأ المنفعة، فإنه يتعين معرفة حجم الفوائد والمنافع المترتبة على الإنفاق العام والتى يحصل عليها كل فرد فى المجتمع حتى يمكن مطالبة هذا الفرد بدفع

ضريبة مساوية لتلك السلع والخدمات وفيما يتعلق بمبدأ القدرة على الدفع فإنه بدوره صعب التطبيق حيث يحتاج إلى معيار دقيق لقياس قدرة الفرد على الدفع بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك طبقة فقيرة من المجتمع تحصل على حجم كبير من السلع والخدمات الحكومية، ولكنها لا تدفع ضرائب على قدر هذه الخدمات. بالإضافة إلى تلك الصعوبات فإنه يمكن القول بأن كلا المنهجين لا يستطيعان التعامل مع الوظيفة العامة للسياسة الضريبية.

ويميز علماء المالية العامة بين نوعين من المساواة : المساواة الأفقية والمساواة الرأسية. ويقصد بالمساواة الأفقية Horizontal equity أن أفراد المجتمع الموجودين في نفس الموقف أو المركز المالي يتعين قيامهم بدفع نفس قيمة الضريبة. أما بالنسبة للمساواة الرأسية Vertical equity فإنها تعنى قيام الأشخاص ذوى الدخل المرتفعة بدفع ضريبة أعلى من الضريبة التى يقوم بدفعها الأفراد ذوى الدخل الضعيفة نظرا لاختلاف قدرات كل منهم على الدفع. وفى واقع الأمر فإننا نعتقد أن مبدأ القدرة على الدفع يفضل مبدأ المنفعة فى تحقيق المساواة. **تطور فكرة العدالة والمساواة:**

فى الواقع فإن فكرة العدالة والمساواة قد مرت بعدة مراحل تاريخية مختلفة يمكن أن نوجزها فيما يلى: (د. منيس أسعد عبدالمك، ١٩٧٦، ص ٣٦)

أ) المرحلة الأولى: عدم التمييز بين الطبقات:

من الملاحظ أن النظام الضريبي فى الدولة الأوربية كان يقوم قبل قيام الثورة الفرنسية فى عام ١٧٨٩ على أساس التمييز بين الطبقات. فى هذه الأثناء كان المجتمع مقسما إلى طبقتين طبقة النبلاء ورجال الدين وطبقة الشعب ولم تكن الطبقة الأولى تتحمل أية أعباء ضريبية ، فى حين كانت الطبقة الثانية هى التى تقوم بدفع الأعباء الضريبية. ومع قيام الثورة الفرنسية، أضحي من الضرورى تحمل جميع أفراد المجتمع بكافة طبقاته عبء دفع الضريبة وأصبح الكل سواسية أمام الدولة فيما يتعلق بدفع الضرائب.

ب) المرحلة الثانية: مرحلة الضرائب النسبية:

لقد لاحظ الاقتصاديون أن إسهام جميع أفراد الشعب فى تحمل عبء الضرائب لا يكفى لضمان تحقيق العدالة الضريبية نظرا لحصول بعض الأفراد على دخول منخفضة وحصول البعض الأخر على دخول مرتفعة، هذا التفاوت فى الدخل يقتضى تفاوتاً فى مقدار الضريبة الذى يتحمله كل فرد فكان مفهوم الضريبة خلال

القرن التاسع عشر. ومثال ذلك أن يتناسب مقدار الضريبة الذى يتحمله كل فرد فى المجتمع مع مقدار دخله ومن هنا ظهرت فكرة " الضريبة النسبية".

(ج) المرحلة الثالثة: مرحلة الضرائب التصاعديّة:

ظهرت فى أواخر القرن التاسع عشر طريقة جديدة فى التحليل الإقتصادى عرفت باسم " نظرية التحليل الحدى". وقد حاول بعض الإقتصاديين تطبيق هذه الطريقة فى التحليل على الضرائب النسبية، فتبين أنها لا تحقق العدالة بين الأفراد لأنها تفرض سعر موحد (٢٠ % مثلاً) يدفعه أصحاب الدخل المنخفضة وأصحاب الدخل المرتفعة على حد سواء مما يؤدى إلى زيادة التضحية التى يتحملها أصحاب الدخل المنخفضة عن تلك التى يتحملها أصحاب الدخل المرتفعة.

ومن أجل تلافى تلك المساوىء، فإن الفكر المالى قد نادى بتطبيق فكرة الضرائب التصاعديّة، حيث تفرض الضريبة بنسبة تتغير وفقاً لتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة لها. فعلى سبيل المثال يتم تطبيق سعر ضريبي تصاعدي يبدأ بـ ٥ % على الدخل التى لا تتجاوز خمسة آلاف جنيهاً، ويرتفع ليصل إلى ١٠ % فى حالة الدخل التى تتحصر بين خمسة آلاف وعشرة آلاف جنيهاً ثم تصل إلى ١٥ % فى حالة زيادة الدخل عن عشرة آلاف جنيهاً.

إن هذه الطريقة تؤدى إلى تطبيق الضريبة على نحو أكثر عدالة باعتبار أن ذلك يتوافق مع مبدأ القدرة على الدفع الذى سبق أن تعرضنا له كما أنه يتماشى مع مبدأ تناقص المنفعة الحدية.

ثانياً: قاعدة اليقين:

يقصد بقاعدة اليقين Certainty أو الوضوح Clarity أن تكون القواعد والأحكام المنظمة للضرائب واضحة وجلية على نحو لا لبس فيه ولا غموض. ويتعين أن يشمل هذا الوضوح كل ما يتعلق بالأحكام المنظمة للضرائب مثل سعر الضريبة ووعائها والأشخاص الخاضعين لها وحجم الإعفاءات المقررة وقواعد التحصيل والربط وكيفية تقديم الإقرارات الضريبية وطرق الطعن وغيرها من الأحكام. إن قاعدة اليقين تتطلب إمام دافع الضريبة بقدر هذه الضريبة وموعد دفعها وما إذا كان هناك مبالغ تدفع مقدماً تحت حساب الضريبة أم لا. وعلى الدولة أن توضح تلك القواعد والأحكام من خلال نشر قوانين الضرائب فى الجريدة الرسمية وفى وسائل الإعلام الأخرى كالإذاعة والتلفزيون والصحف.

ويضيف البعض معنى آخر لليقين وهو الاستقرار التشريعي. فكثرة التعديل في النظم الضريبية يهدد الاستقرار الاقتصادي، ولا يفضل الكثير من رجال الأعمال إدخال تعديلات على نظم الضرائب الجمركية حتى ولو كان التغيير في صالحهم (د. عبيد على أحمد الحجازى ٢٠٠٥، ص. ١١١).

ثالثاً: قاعدة الملاءمة:

نشير قاعدة الملاءمة Convenience إلى ضرورة فرض الضريبة في وقت ومكان متلائمين بالنسبة لدافع الضريبة. إن قاعدة الملاءمة تقتضى أن تتم عملية التحصيل في مكان وزمن وظروف تتلاءم مع ظروف الممول. فعلى سبيل المثال، من الملائم بالنسبة للممول الذى يعمل في قطاع الزراعة أن يدفع الضريبة عند بيع محصوله، كما من الملائم بالنسبة للموظف أو العامل أن يدفع الضريبة عند قيامه بقبض مرتبه أو أجره.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

من الضروري بمكان أن تقتصد الإدارات الضريبية في نفقاتها عند قيامها بتحصيل الضرائب. فليس من المنطقي أن تكون نفقات التحصيل أكبر من الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها. إن أحد أهداف الدولة من وراء فرض الضرائب هو الحصول على إيرادات مالية كبيرة تكفى لتمويل نفقاتها المتنوعة. وفي الواقع فإن ذلك يقتضى تقليل نفقات التحصيل عند أدنى حد ممكن. إن مفهوم الفعالية والاقتصاد في النفقات ينصرف بصفة عامة إلى أن الضريبة الجيدة هي تلك التي تعطى إيرادات كبيرة للحكومة وتوفر في نفس الوقت النفقات اللازمة للتحصيل.

من ناحية أخرى، فإنه يتعين على الضريبة أن توازن بين رغبة الحكومة في الحصول على أكبر قدر من الإيرادات وبين مدى قدرة الممول على دفع الضريبة حتى تؤتى أثرها الفعال في إعطاء إيرادات مناسبة للدولة.

خامساً: الثبات:

يقصد بالثبات Stability أن تتصف حصيلة الضريبة بالثبات النسبي. ويفيد ثبات حصيلة الضريبة في اعتماد الدولة عليها عند تقدير موازنتها العامة للسنة المقبلة واستخدامها في تمويل نفقاتها.

وتختلف حصيلة الضريبة وفقاً لمدى تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية التي تمر بها الدولة. فقد تتأثر الضرائب على

الاستهلاك بحركة البيع والشراء وحركة الرواج أو الكساد السائدة في الدولة. فعندما تسود حركة كساد اقتصادي في الدولة فإنه من المتوقع حدوث انخفاض في حصيلة الضرائب نتيجة الانخفاض المتوقع في حركة الشراء والبيع والعكس صحيح في حالة الرواج الاقتصادي. لذلك فإنه من المفيد للدولة عدم الاعتماد على الضرائب غير مباشرة فقط من أجل الحصول على حصيلة ثابتة بل يتعين الاعتماد على الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

سادسا: المرونة:

يقصد بالمرونة ضرورة أن تكون حصيلة بعض الضرائب مرنة أي قابلة للزيادة بسهولة نتيجة لزيادة ثروات الأفراد. حقا أن النفقات العامة لكل دولة تتجه من عام لآخر نحو الزيادة نتيجة لزيادة عدد السكان واتساع نطاق المعاملات، ولكن نجد أنه في نفس الوقت تتزايد بعض إيرادات الدولة ولاسيما الإيرادات الناتجة من الرسوم على الواردات والإنتاج بما يكفي لتغطية الزيادة في النفقات العامة (د. على لطفى، " اقتصاديات المالية العامة"، ص ٣١).

ولكن على الرغم من ذلك فإن بعض الضرائب يجب أن تتصف بالمرونة وتتجلى أهمية ذلك في بعض الحالات مثل مواجهة الحكومة لنفقات طارئة غير منتظرة مما يضطرها للحصول على أموال إضافية لتمويل تلك النفقات. من ناحية أخرى فإن أهمية مرونة بعض الضرائب تتجلى في أهمية الضرائب كأداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية حيث يجب أن تقل الضرائب في فترات الكساد وتزيد في فترة الرواج ولن يتحقق ذلك إلا إذا كانت تلك الضرائب تتمتع بقدر من المرونة.

المبحث الثاني

الضريبة العقارية والقواعد الفنية لفرض الضريبة

بتأمل وتحليل نصوص القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وسبر أغواره وصولا في النهاية إلى تحديد مدى استيفائه للقواعد والشروط الفنية لفرض الضريبة والتي عرضنا لها نظريا في المبحث السابق، فإنه من المفيد الآن أن نعرض لأهم الملاحظات الخاصة بتلك القواعد.

أولا: قاعدة العدالة والمساواة:

لقد تبنى المشرع الضريبي بعض مظاهر شخصية الضريبة في القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية مثل إعفائه لمبلغ ٦٠٠٠ جنيها من وعاء

الضريبة للخضوع للضريبة، بالإضافة إلى تقريره لخصم ٣٠% من الوعاء الضريبي مقابل لجميع المصروفات والتكاليف بالنسبة للعقارات المخصصة للسكنى و ٣٢% من الوعاء فى حالة العقارات غير المخصصة للسكنى. وعلى الرغم من ذلك وباستقراء قواعد ونصوص القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية فإنه يتبين لنا من خلالها أن هذا القانون قد جافى مبادئ العدالة والمساواة التى يتعين على التشريعات الضريبية أن تستوفىها عادة. ويمكن لنا أن نبرز أهم ملامح تناقض هذا القانون مع مبادئ العدالة والمساواة فى النقاط الآتية:

١- لقد استبدل المشرع بالسعر التصاعدى الذى كان متبعاً فى ظل القانون القديم سعراً نسبياً يبلغ ١٠%. وهذا الأمر يخالف قاعدة العدالة والمساواة كما سبق أن أوضحنا حيث أنه لا يضع فى اعتباره التفاوت فى الدخل ما بين المكلفين بدفع الضريبة، كما أنه لم يراعى من ناحية أخرى الظروف الشخصية والاجتماعية للممول. ونتيجة لما سبق، فإنه يمكن أن نقرر بأن الضريبة على العقارات المبنية هى ضريبة عينية حيث أنها أقرب إلى استهداف الحصيلة من استهداف العدالة (د. عبدالله الصعيدى، ٢٠٠٩، ص. ٣٦٦). إن اتجاه المشرع المصرى إلى تبنى السعر النسبى يتناقض إلى حد بعيد مع ما تذهب إليه التشريعات الحديثة من فرض ضريبة تصاعدية متعددة الشرائح باعتبارها أكثر قدرة على إعادة توزيع الدخل وتحقيق للعدالة الاجتماعية.

٢- إن خضوع العقارات المبنية للضريبة بغض النظر عما إذا كان المنتفعون بها هم مالكوها أم غيرهم وسواء كان هذا الإنتفاع بأجر أو بغير أجر هو أمر ينافى مبادئ العدالة الضريبية. إن هذا الأمر وإن كان ينم عن رغبة المشرع فى إخضاع كافة أنواع العقارات المبنية للضريبة مما يحقق أهدافه المالية، إلا أن ذلك يأتى على حساب تحقيق العدالة الضريبية. ففرض الضريبة على شخص لكونه ينتفع بسكنه الخاص من خلال إقامته به هو أمر لا يحقق فى النهاية دخلاً لصاحبه وعلى الرغم من ذلك يظل خاضعاً للضريبة. إن الضريبة فى هذه الحالة تعد ضريبة على رأس المال وهذا النوع الأخير من الضرائب يفرض غالباً على نحو استثنائى وفى حالات تفرضها الحاجة والضرورة مثل وقت الحرب والكوارث الطبيعية. إن هذا الوضع يتنافى من ناحية أخرى مع مبدأ المساواة حيث أن القانون يساوى بين الممول الذى يسكن فى مسكنه الخاص ولا يتحقق له دخل من وراء ذلك وبين ممول آخر يقوم بتأجير مسكنه ويحصل على دخل منه. كما أن

معظم التشريعات المقارنة بما فيها التشريعات العربية تستثني المسكن الخاص من الخضوع للضريبة على العقارات المبنية (د. طاهر الجنابي ١٩٩٧، ص. ٢٥٨)

٣- إن التعويل على العقار - وليس مالك العقار - عند فرض الضريبة العقارية هو أمر يتناقض مع مبادئ العدالة الاجتماعية فقد تفرض الضريبة على شخص لا يمتلك سوى مسكن واحد يعيش به لمجرد أن قيمته السوقية بلغت أو تجاوزت نصف مليون جنيه، بينما يمتلك شخص آخر ثلاثة أو أربعة وحدات سكنية غير خاضعة للضريبة لمجرد أن كل وحدة منها لا تتجاوز قيمتها هذا المبلغ. إنه من المتصور أيضا تغاير المعاملة الضريبية بين وحدة سكنية وأخرى داخل العقار الواحد لمجرد اختلاف مساحتها فقد يمتلك شخص دورا بأكمله في عقار ويخضع للضريبة العقارية باعتباره وحدة سكنية واحدة (حيث لم يقسم إلى شقق) بينما يمتلك شخص وحدتين سكنيتين في دور من هذا العقار ولا يخضع للضريبة كون قيمته السوقية لم تبلغ أو تتجاوز نصف مليون جنيه.

٤- زد على ما سبق، فإن إخضاع القانون الجديد العقارات المبنية المشغولة غير تامة البناء للضريبة ومساواتها بالعقارات المشغولة مكتملة البناء هو أمر يحمل الكثير من القسوة ويجأفى إلى حد بعيد العدالة الضريبية. فذاك الممول الذى لم تمكنه ظروفه الإقتصادية من إكمال بناء مسكنه وأجأته إلى السكنى فيه قبل تشطبيه كان يجب النظر إليه بعين الرأفة ومن ثم إعفائه من الخضوع للضريبة وقصر المعاملة الضريبية على العقارات المشغولة مكتملة البناء والتي تدر دخلا.

ثانيا: قاعدة اليقين:

من اللازم أن تكون نصوص التشريع الضريبى محددة على وجه يقينى وواضحة بقدر كبير وبحيث لا يشوبها غموض أو لبس. وفى واقع الأمر فقد أتت غالبية نصوص قانون الضريبة على العقارات المبنية واضحة وجلية لا لبس فيها ولا غموض. ومع ذلك وبإمعان النظر فى نصوص هذا القانون فإنه من اليسير أن نضع أيدينا على بعض النصوص التى تخالف قاعدة اليقين. والتى يمكن أن نجملها فيما يلى:

١- العقارات المؤقتة:

لم يحدد المشرع على وجه دقيق كيفية إخضاع المباني المؤقتة للضريبة على العقارات المبنية. فوفقا للمادة (٨) أخضع المشرع العقارات للضريبة سواء

أقيمت على نحو دائم أو بصفة مؤقتة. وتثور مشكلة فرض الضريبة في حالة العقارات التي تقام بصفة مؤقتة مثل المعارض والسيرك المتنقل والمباني المقامة بمناسبة المهرجانات والتي يتم إزالتها بعد ذلك. إن الصعوبة تكمن هنا في كيفية تحديد القيمة الإيجارية السنوية المتخذة أساسا لربط الضريبة والتي يتم تحديدها بواسطة لجان الحصر والتقدير، حيث أن قصر مدة إقامة هذه المباني يحول دون تحديد قيمتها الإيجارية وربما لا تعلم لجان التقدير شيئا عن وجودها. لهذا فإنه يتعين على المشرع أن يتدخل بنص تفصيلي لإحكام فرض الضريبة على هذه العقارات.

٢- العقارات المقامة على أرض زراعية:

لقد قرر القانون سريان الضريبة على العقارات المبنية على أرض زراعية (المادة ١٠)، ثم عهد القانون للائحة التنفيذية بوضع الإجراءات المنظمة لتطبيق هذه المادة. وبناء على ذلك حددت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون العقارات المبنية على أرض زراعية بأنها تلك التي أقيمت بناء على ترخيص أو تم تحرير محضر بمخالفتها وقضى فيها نهائيا بالبراءة أو بسقوط الدعوى الجنائية أو بانقضاء ثلاث سنوات على إقامة العقار وتوصيل أى من المرافق الأساسية إليه دون تحرير محضر بالمخالفة. وعند تخلف أى حالة من الحالات السابقة فإنه يتم حصر العقارات التي لم يتم تحرير محضر بمخالفتها من قبل لجان الحصر. ووفقا لهذا الإجراء الأخير فإنه سيتم في جميع الأحوال حصر العقارات المبنية فوق أرض زراعية وهو ما يؤكد عدم دقة الصياغة حيث كان يكفي النص على حصر كافة العقارات المقامة على أرض زراعية بغض النظر عن تحرير محضر بمخالفتها أو حصولها على براءة أو سقوط الدعوى الجنائية أو توصيل مرافق لها طالما أنه سيتم في النهاية حصرها دون الالتفات لهذه الإجراءات.

٣- تشكيل لجان الحصر والتقدير:

كما سبق أن ذكرنا فإن لجان الحصر والتقدير تشكل من خمسة أعضاء من بينهم مندوب من وزارة الإسكان يتم اختياره من قبل وزارة الإسكان أو من ينيبه في هذا الأمر. ويتجلى الغموض في هذا الأمر في تجاهل المشرع لمؤهلات ومواصفات هذا المندوب. حيث كان يقتضى حسن الصياغة ودقتها تحديد القانون لطبيعة مؤهل مندوب الإسكان وعلى أن يكون هذا المؤهل مناسباً لطبيعة العمل المخول لهذا المندوب والذي يقتضى منه فهما ووعيا بطرق وأحكام تقدير العقارات

حتى يمكن له أداء مهمته على النحو الأمثل. ونتيجة لهذا فإن رأياً من الفقه المالى نادى بأن يكون هذا المندوب مهندساً حتى يكون قادراً على القيام بالمهمة المسندة إليه.

٤- أسس تقدير القيمة الإيجارية السنوية:

جاءت أسس تقدير القيمة الإيجارية التى وضعها قانون الضريبة على العقارات المبنية ولأئحته التنفيذية غامضة وبعيدة عن الدقة ومثيرة لللبس. وهذا ما نتفهمه من نص المادة (١٣) من القانون والتي أوجزت فى تحديد اسس تقدير القيمة الإيجارية (مستوى البناء والموقع الجغرافى والمرافق المتصلة به) تاركة تفصيل هذه الأمور للائحة التنفيذية (المادة ٧ من اللائحة التنفيذية). وعلى الرغم من التفاصيل التى أوردها هذه الأخيرة فى ضوء المعايير الثلاثة التى أقرها القانون فإنها تتصف بأنها غير جامعة. فهى لم تضع فى اعتبارها على سبيل المثال مستوى تشطيب الوحدة السكنية ومدى نصيب هذه الوحدة فى مساحة الأرض المقام عليها العقار.

٥- العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية:

لقد أعفى المشرع من الخضوع للضريبة على العقارات المبنية العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية المحيطة بها (المادة ١٨/ح). وعلى الرغم من ذلك، فقد تجاهل القانون ولأئحته التنفيذية وضع تحديداً دقيقاً لمضمون العقارات المخصصة لمنفعة الأرض الزراعية وهو ما قد يعوق قدرة مصلحة الضرائب العقارية على تحديد العقارات التى تتمتع بالإعفاء من الضريبة.

ثالثاً: قاعدة الملازمة:

هناك بعض أوجه عدم الملازمة التى انطوى عليها قانون الضريبة على العقارات المبنية يتعلق عدد منها بطبيعة وعاء الضريبة وبعضها الآخر بتحصيل الضريبة وتفصيل ذلك على النحو الآتى:

١- إن من أهم صور عدم الملازمة التى أن نلمسها فى القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية تلك التى تتعلق بوعاء الضريبة. فمن الملاحظ أن المشرع قد اعتنق معياراً مزدوجاً لفرض الضريبة حيث فرضها على الدخل المتحقق من تلك العقارات فى شكل القيمة الإيجارية المقدرة سلفاً بمعرفة لجان الحصر والتقدير للعقارات غير المستغلة بمعرفة أصحابها. ثم قام المشرع بمد سريان الضريبة على العقار ذاته كرأس مال بالنسبة للمسكن الخاص المستغل بمعرفة مالكه

بذات أسس فرضها على الدخل بالنسبة للنوع الأول، على أن تدفع من رأس المال، مخالفاً بذلك القواعد والأصول العلمية لفرض الضرائب. إن فرض الضريبة على المسكن الخاص للممول هي ضريبة على رأس المال وليس على الدخل الناتج عنه وهو أمر محل انتقاد من غالبية الفقه المالي الذي يقصر فرض الضريبة على رأس المال على الظروف الاستثنائية مثل الحروب والكوارث الطبيعية وليس في الظروف العادية ومن هنا تتجلى عدم الملاءمة في فرض الضريبة من حيث الوعاء محل الضريبة.

٢- إن تشكيل لجان الحصر والتقدير جاء غير مناسباً من حيث تضمنه لاثنتين من الأعضاء تابعين لوزارة المالية أحدهما - وهو رئيس اللجنة - مندوباً عن مصلحة الضرائب العقارية وهي مصلحة تابعة لوزارة المالية، بينما العضو الآخر هو مندوب عن وزارة المالية بصورة مباشرة. هذان العضوان بالإضافة إلى مندوب وزارة الإسكان يمثلون الحكومة مقابل عضوين ممثلين للمكلفين بدفع الضريبة. إن هذا التشكيل ينطق بعدم الملاءمة حيث من المتوقع أن تقوم اللجنة بتقدير القيمة الإيجارية على نحو يضمن تحقيق أهداف الحكومة. وحتى في حالة تساوى الأصوات فإنه سيرجح الرأي الذي يدعمه الرئيس (أى مندوب مصلحة الضرائب العقارية).

٣- لقد نص المشرع في المادة (٣) من القانون على أن الضريبة تستحق في الأول من يناير من كل عام. وهذا أمر يتناقض مع مبدأ الملاءمة حيث كان يقتضى المنطق النص على استحقاق الضريبة في يناير من العام التالي على نحو يفهم معه استحقاق الضريبة عن الدخل المتحقق - فعلاً أو حكماً - عن السنة الماضية وليس الحالية وعلى نحو ما هو مقرر في الضريبة على الدخل. ومع ذلك فقد أقر المشرع في المادة (٢٣) من القانون - وذلك من قبيل التيسير على المكلفين بدفع الضريبة - إمكانية قيامهم بدفع الضريبة على قسطين يستحق الأول اعتباراً من أول يناير حتى نهاية شهر يونيه بينما يستحق القسط الثاني خلال الفترة من أول يوليو وحتى نهاية شهر ديسمبر.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في تحصيل نفقات التحصيل:

من المهم حتى تحقق الضريبة أغراضها المالية أن تكون نفقات الجباية عند الحد الأدنى لها. فكلما تضخمت نفقات التحصيل كلما انخفض صافي الحصيلة الضريبية. وهناك كثير من الشواهد التي تدل على احتمالية زيادة نفقات

تحصيل الضريبة على العقارات المبنية، ومن ثم تؤثر على صافي الحصيلة الضريبية. ومن بين هذه الشواهد في القانون يمكن لنا رصد بعضها على النحو الآتي:

١- إن توسيع نطاق فرض الضريبة ليشمل كافة العقارات الموجودة في مصر هو أمر مرهق لميزانية الدولة. فحصر جميع العقارات الموجودة في مصر، سواء كانت مكتملة البناء أو غير مكتملة ومشغولة أو غير مشغولة ويغض النظر عما إذا كانت هذه العقارات مخصصة للسكنى أم لغيرها من الأغراض ومهما كانت قيمة العقار، يقتضى إنفاق كثير من المصروفات على لجان الحصر والتقدير ودفع مرتبات لجموع الموظفين التي سيتعين على وزارة المالية الاستعانة بهم في مجال الحصر والتقدير. ولقد توقع البعض أن تصل تكاليف الحصر والتقدير وإعلان نتائج التقدير بالإضافة إلى الطعون ولجان الطعن والتقاضى إلى ما بين ٥٠% و ٦٠% من حصيلة تلك الضريبة.

٢- زد على ما سبق، إن إلزام المشرع للممول بتقديم إقرار ضريبي عن كل وحدة يمتلكها (وليس فقط عن كامل العقار) وبتوقيع غرامة عليه حال امتناعه عن تقديم هذا الإقرار يقتضى من وزارة المالية طبع ملايين النسخ من الإقرارات الضريبية، مما سيكلف الخزنة العامة الكثير من النفقات في تحصيل هذه الضريبة.

بالنسبة لبقية القواعد فإنه يمكن القول بأن حصيلة الضريبة العقارية سوف تتميز بالثبات النسبي نظرا لأنها ضريبة مباشرة كما يذهب إلى ذلك غالبية فقهاء المالية. أما فيما يتعلق بمدى مرونة هذه الضريبة فإن ذلك محل شك كبير نظرا لأن معدلات التضخم في مصر أكبر من معدلات زيادة الدخل (خاصة المرتبات والأجور) ومن ثم فإن زيادة حصيلة الضريبة على العقارات المبنية نتيجة لزيادة دخول الأفراد هو أمر محل شك.

الفصل الثالث

الآثار المالية والاجتماعية لقانون الضريبة العقارية

بعد أن عرضنا بالدراسة والتحليل لأهم القواعد الفنية لفرض الضريبة ومدى استيفاء القنون الجديد لأهم هذه القواعد من عدمه، فإنه من المهم الآن أن نولى وجهنا شطر موضوع هام، ألا وهو تقييم الآثار المالية والاجتماعية المتوقعة لهذه الضريبة وسيكون ذلك من خلال مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: الآثار المالية للضريبة على العقارات المبنية.

المبحث الثاني: الآثار الاجتماعية للضريبة على العقارات المبنية.

المبحث الأول

الآثار المالية للضريبة على العقارات المبنية

أولاً: عجز الموازنة العامة وأهمية الضرائب كأحد مصادر الإيرادات العامة: تعاني مصر من عجز دائم في موازنتها العامة وتتطرق الأرقام ببلاغة شاهدة على هذا الواقع المؤلم. فعلى مدار ما يقرب من عقد من الزمان واعتباراً من عام ٢٠٠١ لم يقل معدل عجز الموازنة العامة/الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط عن ٨.٨%. فكما يظهر لنا الجدول رقم (١) بلغ معدل العجز في الموازنة العامة ١٠.٤% من الناتج المحلي الإجمالي في عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣ قبل أن تشهد انخفاضاً تدريجياً وصل إلى حده الأدنى في عام ٢٠٠٨/٢٠٠٩ بنسبة ٦.٩%. وإعتباراً من العام المالي ٢٠٠٩/٢٠١٠، عاد معدل العجز للارتفاع مرة أخرى ليصل إلى ٨.٢% قبل أن يواصل الارتفاع ليصل إلى ٩.٨% في عام ٢٠١١/٢٠١٠.

جدول رقم (١): تطور عجز الموازنة المصرية خلال الفترة ٢٠٠١-٢٠١١. (%) من الناتج المحلي الإجمالي

السنة	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
العجز	١٠.٢	١٠.٤	٩.٥	٩.٦	٨.٢	٧.٥	٧.٥	٦.٩	٨.٢	٩.٨	

المصدر: وزارة المالية، التقرير المالي الشهري، أعداد مختلفة.

إن هذا العجز المزمن في الموازنة العامة خلق نوعاً من التحدي الحقيقي لجميع الحكومات المتتالية ومازال يلقى بظلاله على مستقبل التنمية الاقتصادية في مصر. فتمويل عملية التنمية الاقتصادية يحتاج إلى مزيد من الإيرادات العامة في

الوقت الذى يضرب فيه الوهن والعجز جسد الموازنة العامة ويجعلها عاجزة عن الوفاء بمقتضيات التنمية الاقتصادية. ففي الوقت الذى تواجه فيه الحكومة خطر تضاول إيرادات الدولة كنتيجة لتوقيع الدولة لشبكة من اتفاقات التحرر التجارى على المستويين الإقليمى والعالمى، أصبح من اللازم عليها أن تبحث عن موارد أخرى لسد العجز فى الموازنة.

لقد حاولت الدولة معالجة العجز فى ميزانيتها من خلال إصدار المزيد من أذون الخزنة أو بعبارة أخرى من خلال الاقتراض من الداخل فتضاعف حجم الدين المحلى ليصل إلى ٨٠٨ مليار جنيها فى يونيو ٢٠١٠ وهو ما يعادل ٦٧% من الناتج المحلى الإجمالى مما زاد من الأعباء الاقتصادية والمالية للدولة (وزارة المالية، ٢٠١١). وربما أنعشت إيرادات الدولة من عمليات الخصخصة الخزنة العامة للدولة إلا أنها جاءت على حساب الدور الاجتماعى للدولة وبصفة خاصة وضع العمال فى الشركات التى تم خصصتها وكذلك الكثير من المشاكل التى صاحبتهما والفساد الإدارى والمالى الذى شاب الكثير من هذه العمليات. ولم يعد أما م الدولة من بد سوى تنقيح نظامها الضريبى وتحديثه على نحو يؤمل معه من تحسين موازنتها العامة والحد من عجزها الدائم فأصدرت قانون الضريبة على الدخل فى عام ٢٠٠٥ ثم أعقبته بقانون الضريبة على العقارات المبنية فى عام ٢٠٠٨.

جدول رقم (٢): تطور حجم الضرائب مقارنة بباقى الإيرادات خلال الفترة ٢٠٠٤-٢٠١١. (بالمليون جنيه و % من إجمالى الإيرادات العامة)

السنة	٢٠٠٥/٢٠٠٤	٢٠٠٦/٢٠٠٥	٢٠٠٧/٢٠٠٦	٢٠٠٨/٢٠٠٧	٢٠٠٩/٢٠٠٨	٢٠١٠/٢٠٠٩	٢٠١١/٢٠١٠
الإيرادات العامة (بالمليون جنيه)	١١٠٨٦٣	١٥١٣٠٠	١٨٠٢١٥	٢٢١٤٠٤	٢٨٢٥٠٥	٢٦٨١١٤	٢٦٥٢٨٦
الضرائب (%)	٦٨	٦٥	٦٣	٦٢	٥٨	٦٣	٧٢
المنح (%)	٢.٦	١.٦	٢.٢	٠.٧	٢.٨	١.٦	٠.٩
إيرادات أخرى (عوائد الملكية وحصيلة بيع السلع والخدمات) (%)	٢٩	٣٣.٤	٢٤.٨	٣٧.٣	٣٩.٢	٣٥.٤	٢٧.١

المصدر: وزارة المالية، التقرير المالى الشهرى، أعداد مختلفة.

وإذا تأملنا موقع الضرائب في جدول الإيرادات العامة لوجدناها تحتل المكانة الأولى بنسبة تبلغ في المتوسط ٦٤% من إجمالي الإيرادات العامة خلال السنوات ٢٠٠٤-٢٠١١. وكما يوضح لنا الجدول رقم (٢) فإن نسبة الإيرادات الضريبية قد انخفضت من ٦٨% من إجمالي الإيرادات العامة في عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ إلى ٥٨% في عام ٢٠٠٨/٢٠٠٩ قبل أن ترتفع إلى ٧٢% في عام ٢٠١٠/٢٠١١. وتمثل عوائد الملكية من هيئة البترول وهيئة قناة السويس والبنك المركزي والهيئات والشركات الأخرى، بالإضافة إلى حصيله بيع السلع والخدمات المصدر الثاني من مصادر الإيرادات العامة. وتحتل المنح المرتبة الثالثة كأحد مصادر الإيرادات العامة المصرية.

إن الجدول السابق يوضح لنا اعتماد الحكومة بشكل رئيسي على الضرائب باعتبارها المصدر الرئيسي في تمويل نفقاتها العامة وأن هذا الاعتماد يتزايد عاما بعد عام مقارنة بباقي المصادر الأخرى.

ثانيا: الضرائب العقارية وقدرتها على زيادة حجم الإيرادات المالية للدولة:

إذا تأملنا هيكل النظام الضريبي في مصر وألقينا الضوء على حجم مساهمة كل نوع من الضرائب في إجمالي الحصيله الضريبية، فإننا نلاحظ تدنى مساهمة الضرائب على العقارات المبنية في الحصيله الضريبية الإجمالية. فعلى مدار السنوات ٢٠٠٧/٢٠٠٨ - ٢٠١٠/٢٠١١ كانت حصيله الضريبة على الدخل هي الأعلى قيمة بنسبة ٤٧% من إجمالي الحصيله الضريبية، تلتها حصيله الضرائب على السلع والخدمات بنسبة ٣٩% والضرائب على التجارة الدولية (٩%). أما بالنسبة لحصيله الضريبة على العقارات المبنية فإنها بلغت قيمتها في المتوسط ٠.١٧% من الحصيله الضريبية الكلية، وهو رقم ضئيل إلى حد كبير مقارنة بقيمة الضرائب الأخرى (وزارة المالية، ٢٠١١).

الجدول رقم (٣): هيكل الإيرادات الضريبية خلال الأعوام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ - ٢٠١٠/٢٠١١. (بالمليون جنيه و % من الحصيلة الضريبية)

السنة	٢٠٠٤ / ٢٠٠٥	٢٠٠٥ / ٢٠٠٦	٢٠٠٦ / ٢٠٠٧	٢٠٠٧ / ٢٠٠٨	٢٠٠٨ / ٢٠٠٩	٢٠٠٩ / ٢٠١٠	٢٠١٠ / ٢٠١١
الإيرادات الضريبية (بالمليون جنيه)	٧٥٧٦٠	٩٧٨٠٠	١١٤٢٢٦	١٣٧١٩٥	١٦٣٢٢٢	١٧٠٤٩٤	١٩٢٠٧٣
الضريبة على الدخل %	٤٢	٤٩	٥١	٤٩	٤٩	٤٥	٤٧
الضريبة على السلع والخدمات %	٤١	٣٥	٣٤	٣٦	٣٨	٣٩	٤٠
الضريبة على التجارة الدولية %	١٠	١٠	٩	١٠	٨.٦	٨.٥	٧.٢
الضريبة على العقارات المبنية %	٢٠	١٦	١٦	١٧	٢٠	١٩	١٠

المصدر: وزارة المالية، التقرير المالي الشهري، أعداد مختلفة.

إن تطور قيمة حصيلة الضريبة على العقارات المبنية يؤكد ضعف مساهمتها في الحصيلة الكلية للضرائب. فنظرة خاطفة إلى الجدول رقم (٣) يظهر لنا بجلاء أن قيمة الضريبة على العقارات المبنية لم تتجاوز خلال أى سنة من السنوات (٢٠٠٣-٢٠١١) ٢٠% من الإيرادات الضريبية.

إن الرقم الهزيل الذى يمثل حصيلة الضريبة على العقارات المبنية يضع الكثير من الشكوك حول تأثير إيجابى محتمل للقانون الجديد على الحصيلة المالية لهذه الضريبة ومن ثم على الحصيلة الضريبية الكلية. وعلى الرغم من توقعات وزارة المالية بزيادة حصيلة الضريبة على العقارات المبنية من ١٣٩ مليون جنيه فى عام ٢٠١٠/٢٠١١ إلى ١١٨٠ مليون فى العام المالى ٢٠١١/٢٠١٢ بفعل الإصلاحات التى انطوى عليها القانون الجديد، إلا أن بلوغ هذا الرقم يظل محلا لشك كبير وهو توقع تعززه أمارات عدة نسوق بعضها على النحو الآتى:

١- كثرة العقارات المعفاة من الخضوع للضريبة وغير الخاضعة لها، بالإضافة إلى تقرير إعفاء للسكن الشخصي الذي لا تتجاوز قيمته الإيجارية السنوية ٦٠٠٠ جنيها وهو ما سيقبل من الحصيلة الضريبية.

٢- التأخر المتوقع في تطبيق الضريبة وخاصة بعد اندلاع ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١ والذي ترتب عليها تجميد تطبيق هذه الضريبة تلافيا للسخط الشعبي والذي كان مصاحبا لها حتى قبل صدور هذا القانون من قبل مجلس الشعب في عام ٢٠٠٨. وحتى تكون مقبولة من الشعب يتعين إدخال العديد من التحسينات والتعديلات على النصوص الحالية على نحو يجعلها أكثر عدالة وهو ما سيؤثر قطعاً على الحصيلة المالية الناتجة عنها.

٣- كثرة تكاليف تحصيل الضريبة وهو ما من شأنه أن يؤثر سلباً على صافي حصيلة هذه الضريبة. فكما سبق أن أوضحنا أن تكلفة لجان الحصر والتقدير والطعن وكذلك طبع ملايين الإقرارات الضريبية سوف يضاعف من نفقات التحصيل مما يضعف من صافي الحصيلة النهائية للضريبة.

المبحث الثاني

الآثار الاجتماعية للضريبة على العقارات المبنية

لا يقتصر أثر الضريبة بصورة عامة على البعدين المالي والاقتصادي وإنما تمتد آثارها أيضاً إلى الجوانب الاجتماعية. فكثيراً ما تستعين الدول بالسياسة المالية (لا سيما الضريبة) من أجل إعادة توزيع الدخل على نحو يحقق المزيد من العدالة الاجتماعية بين طبقات المجتمع المختلفة. إن الحد من الفوارق بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المتدنية لهو أمر ضروري لإفشاء السلام الاجتماعي بين ربوع الدولة.

وعلى هدى ما سبق فإنه من المهم أن نعرض لحقيقة ما إذا كان القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية - وهو الذي ولد من رحم التحول نحو الاقتصاد الحر بما يحمله هذا الأخير من مبادئ تغلب الاعتبارات الاقتصادية والمالية على الاعتبارات الاجتماعية - قد راعى مصالح أصحاب الدخل المنخفضة أم أنه تجاهلها تحت وطأة الرغبة في إنعاش الخزنة العامة. لقد حملت بعض نصوص القانون الجديد انتصاراً للاعتبارات الاجتماعية بينما خالفت الكثير من هذه النصوص هذه الاعتبارات لصالح الاعتبارات المالية وهو الأمر الذي يحتاج إلى بعض التوضيح.

أولاً: أوجه مراعاة الاعتبارات الإجتماعية في القانون الجديد:

١- لقد أحسن المشرع صنعا بتحمل الخزانة العامة للضريبة المستحقة على المكلف في حالة عدم قدرته على دفع الضريبة المستحقة. ففي بعض الأحيان قد تتوافر شروط استحقاق الضريبة في الكثير من العقارات ومع ذلك يعجز أصحابها عن دفع الضريبة كأن يسكن شخص في فيلا أو قصر ورثه عن عائلته إلا أن ظروفه المادية لا تسمح له بالوفاء بالضريبة فحينئذ تتحمل الخزانة العامة بهذا العبء وهو المبدأ الذي أقرته المادة ٢٩ من القانون. ويمكن النظر في هذه الحالة إلى تحمل الخزانة العامة للعبء الضريبي بأنها نوع من المساعدة أو الإعانة السلبية. Muzellec, R. (1986), p.47

٢- إعفاء كل وحدة عقارية معدة للسكن وتقل قيمتها الإيجارية عن ستة الاف جنيها من الخضوع للضريبة. وعند تجاوز القيمة الإيجارية عن هذا الحد فإن ما يزيد عن هذه القيمة هو الذي سيتم إخضاعه فقط للضريبة. إن ذلك الإعفاء سوف يستفيد منه الكثير من محدودى الدخل.

٣- أقر المشرع العديد من الإعفاءات الأخرى التي تصب في مصلحة محدودى الدخل مثل إعفاء المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات المملوكة للجمعيات الخيرية وأبنية النوادي الرياضية ومراكز الشباب والرياضة والدور المخصصة لاستخدامها في المناسبات الإجتماعية. إن كل هذه المؤسسات تقدم خدمات إجتماعية لمحدودى الدخل ومن شأن إعفائها من الخضوع للضريبة أن تشجع هذه المؤسسات على تقديم خدماتها لفئات منخفضة الدخل مجانا أو بسعر معقول.

٤- دعم المشرع أيضا طبقة المزارعين والتي يتسم دخلها بالتواضع عندما أعى العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية من الخضوع للضريبة مثل مبانى الات الرى ومخازن الأسمدة والحبوب وحظائر الماشية... الخ.

٥- فرض المشرع الضريبة على صافى القيمة الإيجارية حيث نص على استبعاد ٣٠% من القيمة الإيجارية بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و٣٢% بالنسبة للأماكن المستخدمة في غير أغراض السكن وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة. إن هذا النص يخدم الاعتبارات الإجتماعية حيث يخفض من العبء الضريبي على عاتق محدودى الدخل.

ثانياً: أوجه عدم مراعاة الإعتبارات الإجتماعية في قانون الضريبة على الدخل: على الرغم من الشواهد التي حملتها لنا نصوص القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية والتي يستدل منها على مراعاة المشرع لأصحاب الدخل المحدودة، إلا أن هذا القانون تجاهل مصلحة هذه الفئة في العديد من أحكامه، كما أنه قد يؤثر سلباً على هذه الطبقة عند تطبيقه. ومن الممكن تلمس هذه النتيجة بسهولة من خلال عرض بعض اثار ومظاهر الإجحاف بالطبقات الفقيرة والتي من بينها:

١- نقل عبء الضريبة:

على الرغم من أن الضريبة على العقارات المبنية هي في الأصل - كما يذهب غالبية الفقه المالي - خير مثال على الضريبة المباشرة إلا أنه من المتصور أن يتمكن المكلف بدفع الضريبة (مالك العقار) من نقل عبئها إلى شخص آخر كالمستأجر مثلاً. ففي ظل قلة المعروض من المساكن للإيجار من ناحية، وتحديد قيمة الإيجار وفقاً لقوى العرض والطلب من ناحية أخرى فإنه من الممكن قيام المؤجر بزيادة القيمة الإيجارية بقدر الضريبة كلها أو جزء منها. إن نقل عبء الضريبة من شأنه أن يؤثر على قدرة محدودى الدخل فى الحصول على مسكن تتناسب قيمة إيجاره مع قدراتهم المادية مما يزيد من الأعباء الإجتماعية على عاتقهم.

٢ - فرض الضريبة على المسكن الخاص:

لعل من أهم الانتقادات التي وجهت إلى القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية هو إخضاعه المسكن الخاص للضريبة وهو على عكس ما كان معمول به فى القانون القديم. إن هذا الأمر يتعارض من ناحية أخرى مع ما اجتمع عليه الفقه المالي من معارضته لفرض الضريبة العقارية على العقارات المبنية غير المدرة لإيراد. لقد أراد المشرع أن يوسع من نطاق الضريبة على العقارات المبنية من خلال إخضاعه المسكن الخاص للضريبة حتى ولو جاء ذلك على حساب الاعترافات الإجتماعية.

٣- فرض الضريبة بسعر نسبي:

إن تبني المشرع للسعر النسبي فى الضريبة على العقارات النقدية وخروجه على السعر التصاعدي الذي كان مطبقاً فى ظل القانون السابق يرفع كثيراً من التساؤلات حول مدى اكتراث المشرع بالبعد الإجتماعي فى القانون الجديد. إن السعر التصاعدي - وكما سبق أن رأينا - يسمح بمغايرة المعاملة الضريبية لكل

وحدة سكنية تبعا لقيمتها الإيجارية ووفقا للظروف الإقتصادية والإجتماعية لكل ممول وهو الأمر الذى لا يوفره السعر النسبى المقرر فى القانون الجديد. إن فرض الضريبة وفقا للسعر النسبى (١٠%) هو أمر يسهل من حساب وتحصيل الضريبة، ولكنه يجافى إلى حد بعيد العدالة الإجتماعية وهو ما يجعل هذه الضريبة أقرب إلى العينية منها إلى الشخصية (د.محمد إبراهيم الشافعى، ٢٠١٠، ص. ٣٦١).

نخلص من التحليل السابق إلى القول بأن المشرع قد غلب الاعتبارات المالية على الاعتبارات الإجتماعية وهو ما يفسر إلى حد كبير حجم السخط الشعبى والإنتقادات الفقهية التى واجهتها هذه الضريبة منذ خروجها إلى حيز الوجود بمقتضى القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، وهو الأمر الذى أرغم القائمين على الحكم فى الدولة على تجميد العمل بها حتى بداية عام ٢٠١٣.

الخاتمة

لقد عرضنا لموضوع الدراسة حول القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية في مصر واثاره المالية والإجتماعية من خلال ثلاثة فصول. ولقد عرضنا في الفصل الأول لأهم ملامح وقسمات القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية ولأهم أحكامه التي تتعلق بنطاق ووعاء وسعر الضريبة، بالإضافة إلى إجراءات التقدير والتحصيل والإعفاءات من الضريبة والعقوبات المقررة في حالة مخالفة بعض أو كل نصوص هذا القانون. وجاء ذلك العرض والتحليل في صورة مقارنة بأحكام القانون القديم للضريبة على العقارات المبنية.

أما الفصل الثاني من هذه الدراسة فقد ركز على دراسة وتحليل القواعد الفنية لفرض الضريبة كالعدالة والمساواة واليقين والملاءمة والاقتصاد في نفقات التحصيل، ثم عرضنا بعد ذلك لمدى استيفاء القانون الجديد لهذه القواعد. وأخيراً، وفي الفصل الثالث من البحث عرضنا لأهم الآثار المالية والإجتماعية للضريبة الجديدة على العقارات المبنية.

لقد تجلّى لنا من خلال هذه الدراسة صحة بعض الفروض التي قامت عليها مثل اختلاف القانون الجديد عن القانون السابق، بالإضافة إلى احتمالية زيادة حصيللة الضريبة العقارية وإن كانت غير هامة. على النقيض من هذا، فإن الدراسة أظهرت عدم صحة الفروض الأخرى مثل استيفاء القانون الجديد للقواعد الفنية لفرض الضريبة ومساهمته في حل مشكلة الإسكان وإعادة توزيع الدخل على نحو أكثر عدالة.

أولاً: نتائج الدراسة:

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

١- لقد أتى القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية مختلفاً عن القانون السابق (القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤) من حيث وعائه وسعره والكثير من تفاصيله واجراءاته وكيفية عمل لجان الحصر وتشكيلها والعقوبات المقررة على مخالفة نصوصه. فلقد أخضع المشرع جميع العقارات المبنية داخل مصر للضريبة إلا ما أبقى منها سواء كانت مشغولة أو غير مشغولة مدرة لدخل أم غير مدرة له، وذلك على عكس القانون القديم الذي حدد النطاق الجغرافي للمباني الخاضعة للضريبة دون أن يشمل كافة المباني

في مصر. جاء القانون الجديد مختلفا أيضا من حيث سعر الضريبة حيث تبنى المشرع سعرا نسبيا، مخالفا بذلك نهجه في القانون القديم حيث كان يطبق سعرا تصاعديا.

٢- افتقد القانون الجديد للكثير من عناصر الملاءمة مثل فرض الضريبة على أبنية لا تدر دخلا فكأنه بمثابة ضريبة على رأس المال، بالإضافة إلى إقراره لاستحقاق الضريبة في بداية سنة الاستحقاق وليس في نهايتها كما تقضى أسس ومبادئ فرض الضريبة. زد على ما سبق أن خلو لجان الحصر والتقدير من وجود أعضاء مختصين وخبراء في التقدير والتأمين هو أمر يلقي بظلال من الشك حول قدرة هذه اللجان على القيام بمهمتها بكفاءة كبيرة، كما أن تشكيل أغلبية أعضائها من ممثلين لوزارة الإسكان والمالية قد يصيب قراراتها بعوار عدم الحيطة والبعد عن الموضوعية في التقدير.

٣- من المتوقع عدم حدوث زيادة كبيرة في صافي حصيله الضريبة على العقارات المبنية نتيجة لارتفاع نفقات التحصيل وكثرة الإعفاءات الواردة بالقانون. علاوة على هذا، فإنه وفي حالة حدوث زيادة في حصيله الضريبة فإنها لن تكون كبيرة خاصة وأن حصيله هذه الضريبة في الأصل ضعيفة ولا تتجاوز قيمتها ٢٠.٠% من الحصيله الإجمالية للضرائب في مصر.

٤- لقد تجاهل المشرع إلى حد بعيد الآثار المؤلمة للضريبة على محدودى الدخل خاصة فيما يتعلق بإمكانية نقل عبء الضريبة وإخضاع المساكن الخاصة للضريبة ضاربا عرض الحائط بقواعد العدالة الإجتماعية. فالقانون الجديد قد يفتح الباب أمام مالكي العقارات لنقل عبء الضريبة إلى عاتق المستأجرين وهو ما سيؤدى إلى رفع القيمة الإيجارية ومن ثم تعميق مشكلة الإسكان في مصر. ولا يقدح في هذا القول ما يمكن أن يدعيه قائل بأن القانون الجديد سوف يساهم في حل مشكلة الإسكان حيث سيضطر مالكي العقارات المغلقة وغير المستغلة إلى تأجير هذه العقارات والاستفادة من القيمة الإيجارية في دفع الضريبة. فهذا القول مردود عليه بأن القيمة الإيجارية ستظل مرتفعة نظرا لانخفاض مرونة الطلب على العقارات خاصة تلك المعدة للسكنى كما أن ضعف دخول غالبية أفراد

المجتمع ستحول دون تمكنهم من الحصول على سكن مقابل أجرة تتفق مع دخولهم. صفة القول إذا يتمثل في أن المشرع قد ضحى بالإعتبارات الإجتماعية نظير قدر يسير من الزيادة في الحصيلة الضريبية لا يمكن لها أن تساهم في علاج العجز المزمع في موازنة الدولة.

٥- على الرغم من أن الضريبة على العقارات المبنية هي ضريبة محلية ومن ثم فإنها تمثل موردا ماليا هاما للمحافظات والأقاليم لمساعدتها في تحسين خدماتها لمواطنيها، فإنه من المحتمل ألا تلعب الضريبة الجديدة دورا هاما في هذا المجال. فالمحافظات لن تحصل إلا على ٢٥% فقط من حصيلة الضريبة وهي نسبة ضئيلة لن تمكن المحافظات ولا سيما تلك التي تعاني من كثافة سكانية عالية من تقديم خدمات ذات جودة عالية لمواطنيها. ولا يقدح في هذه النتيجة ما أقرته المادة ٢٨ من القانون بألا يقل نصيب المحافظات عن نصيبها في عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧ حيث أن هذا القيد وإن كان يعد ضمانا للمحافظات لعدم تقليل نصيبها عما كان محققا في العام المشار إليه، إلا أنه كان من اللازم على القانون الجديد أن يرفع من حصة المحافظات في حصيلة الضريبة العقارية ليساعدها على التغلب على مشاكلها المحلية.

ثانيا: توصيات الدراسة:

هناك عدد من المقترحات والتوصيات التي يمكن لنا أن نبديها من خلال تحليلنا لأحكام الضريبة على العقارات المبنية، وذلك على النحو الآتي:

١- ضرورة تدخل المشرع لعمل تعديلات في القانون الجديد تلبى متطلبات قطاع كبير من محدودى الدخل ومن أهمها إعفاء السكن الخاص من الخضوع للضريبة باعتباره رأس مال غير منتج. ونعتقد أن تطبيق هذا الإقتراح من شأنه أن يخفف من حدة تأثير الضريبة على أصحاب الدخول المحدودة وتعيد التوازن مرة أخرى إلى البعد الإجتماعى للضريبة.

٢- من المهم أيضا رجوع المشرع إلى منهج القانون السابق وتطبيق السعر التصاعدي بدلا من السعر النسبى وسوف يسمح ذلك للمشرع بالمغايرة فى المعاملة الضريبية تبعا للقيمة الإيجارية للوحدة العقارية وهو يعد من وجهة نظرنا أكثر عدالة وملاءمة من تطبيق السعر النسبى المنصوص عليه فى القانون الحالى.

٣- نوصى أيضا بإعادة تشكيل لجان الحصر والتقدير على نحو يتضمن أعضاء يتمتعون بقدر كبير من الخبرة في مجال التثمين العقارى حتى نضمن حسن التقدير ومن ثم فرض الضريبة على نحو دقيق وعادل.

٤- إعمالا لقواعد العدالة الإجتماعية فإنه من المناسب إعفاء العقارات الموجودة في القرى عدا الفلل والقصور والعمارات الفخمة وأن يكون هذا الإعفاء في حدود وحدة سكنية واحدة لكل مالك وأن يقتصر الإعفاء على العقارات المعدة للسكنى دون تلك المعدة للاستغلال في أغراض تجارية واستثمارية. إن هذا الاقتراح سوف يستفيد منه الطبقة المتوسطة والفئات المهمشة التي تسكن القرى والنجوع.

٥- تعديل القانون على نحو يسمح بزيادة حصة المحافظات لتصل إلى ٥٠% على الأقل من حصيله الضريبية العقارية. إن من شأن هذا التعديل دعم القدرات المالية للمحافظات ومساعدتها على تقديم مستوى أفضل من الخدمات لمواطنيها وبما يتلاءم مع الزيادة السكانية المتوالية في الأقاليم.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- د. السيد عطية عبد الواحد (١٩٩٣)، الضريبة على الإيرادات العقارية"، دار النهضة العربية.
- ٢- د. السيد عطية عبد الواحد (٢٠١٠)، "شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى.
- ٣- د. صلاح زين الدين، بدون تاريخ، "اقتصاديات المالية العامة"، بدون دار نشر.
- ٤- د. عبد الهادي مقبل (٢٠١٠)، "دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى.
- ٥- د. عبدالله الصعيدى (٢٠٠٩)، "التشريع الضريبي المصري"، دار النهضة العربية.
- ٦- د. عبيد على أحمد الحجازى (٢٠٠٥)، "أصول علم المالية العامة والتشريع المالي"، أكاديمية شرطة دبي.
- ٧- د. على لطفى ود. محمد رضا العدل (١٩٨٧)، "اقتصاديات المالية العامة"، مكتبة عين شمس.
- ٨- قانون الضريبة على العقارات المبنية، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر (ج) فى ٢٣ يونية ٢٠٠٨.
- ٩- القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية والقوانين المعدلة له والقرارات التنفيذية، الهيئة العامة لشئون المطابع الإماراتية، الطبعة السادسة، ١٩٩٦.
- ١٠- د. كمال الجرف (١٩٦٢)، "الضرائب والرسوم المحلية"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.
- ١١- اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات المبنية، الوقائع المصرية، العدد ١٨٢ تابع (أ) فى ٦ أغسطس سنة ٢٠٠٩.

- ١٢- د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١٠) "الوسيط في التشريع الضريبي المصري"، دار النهضة العربية، ص. ٣٦١.
- ١٣- د. محمد جمال الذنبيات (٢٠٠٢)، "الضريبة على العقارات المصرية : دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ١٤- د. محمد رشاد (بدون تاريخ)، "الضريبة العقارية في التشريع الضريبي المصري"، مكتبة الأنجلو المصرية.
- ١٥- د. محمد عبد المنعم الجمال (١٩٧٠)، "الضرائب العقارية والمحلية"، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية.
- ١٦- المذكرة الإيضاحية للقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤.
- ١٧- د. منيس أسعد عبدالملك (١٩٧٦)، "اقتصاديات المالية العامة"، دارالمعارف ، القاهرة.
- ١٨- وزارة المالية، التقرير المالي الشهري، أعداد مختلفة.
- ١٩- د. يونس البطريق (١٩٨٩)، "النظم الضريبية"، بيروت.

ثانياً : المراجع الأجنبية:

- ١- Muzellec, R. (1986), "Finances Publiques", Sirey
- 2- Musgrave, R. and Musgrave, P. (1989), "Public finance in theory and practice", 5th ed., McGraw Hill Int. ed