

(مستخرج)

رِصْدُ الْمَعَاوِرَةِ

مجلة علمية محكمة ربع سنوية

تصدرها

مجتمع المصريات للاقتصاد والسياسي الإحصاء والنشر

نحو قراءة في الضريبة على التصرفات العقارية للمادة (٤٢)

من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨.

د - سلامة عبد الرحيم عوض عيسى

المدرس بالمعهد العالي للعلوم الإدارية المتقدمة والحاسبات بالبحيرة
التابع لوزارة التعليم العالي



يوليو ٢٠٢٤

العدد ٥٥٥

السنة المائة وخمسة عشر

القاهرة

L'EGYPTE

CONTEMPORAINE

Revue Scientifique arbitrée .. Quart annuel

de la

société Egyptienne d'Economie Politique de Statistique

et de Législation

Towards a reading in the tax on the real estate acts of Article (42)
of Law (91) for the year 2005, as amended by Law No. 158 of 2018.

Dr - Salama Abdel Rahim Awad Issa



July 2024

No. 555

CXV itème Année

Le caire

نحو قراءة في الضريبة على التصرفات العقارية للمادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨.

د - سلامة عبد الرحيم عوض عيسى

المدرس بالمعهد العالي للعلوم الإدارية المتقدمة والحاسبات بالبحيرة

التابع لوزارة التعليم العالي

ملخص البحث

تتمثل أهمية الضرائب في كونها أهم مصادر للإيرادات العامة، ومع زيادة قيمة العقارات وأراضي البناء، بسبب الزيادة السكانية وانتشار العمران وزيادة الطلب على المساكن، واتجاه الأفراد إلى استثمار أموالهم في شراء العقارات، مما دفع الدولة إلى أن تفرض ضريبة بنسبة ٢,٥% على إجمالي قيمة التصرفات العقارية، بعد تعديل المادة (٤٢) من قانون ضرائب الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨. وفرض ضريبة على إجمالي قيمة التصرف العقاري، واستثنى القرى وتقديم العقار كحصصة عينية في رأس مال شركة مساهمة، والتصرفات القضائية والإدارية والتبرع للحكومة. ويستوي أن يتم شهر عقد البيع، أو أن يكتفي طرفا التصرف بالعقد الابتدائي.

ونتيجة للتطبيق العملي للمادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وربط الضريبة بواقعة تسجيل العقد وشهره، تأثرت حصيلة الضريبة، ولم تزد عن (٩٥) مليون جنيه في تمام ٢٠١٦، تدخل المشرع وألغى شرط أن يكون العقار داخل كردون المدينة، وفرض الضريبة على تصرفات الوارث فيما آل إليه من مورثه، وألزم المنتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة، الإيرادات العامة، الاستثمار، التصرف العقاري، حصيلة الضريبة، النشاط الاقتصادي، الشخص الطبيعي، الإيرادات العامة، العدالة الضريبية.

Summary

Towards a reading in the tax on the real estate acts of Article (42) of Law (91) for the year 2005, as amended by Law No. 158 of 2018.

Dr - Salama Abdel Rahim Awad Issa

The importance of taxes is the most important source of public revenues, and with the increase in the value of real estate and building lands due to the increase in population, urbanization, increased demand for housing and the tendency of individuals to invest their money in buying property, the state has imposed a 2.5% tax on the total value of real estate transactions , After the amendment of Article (42) of the Income Tax Law (91) for the year 2005, by Law No. 158 of 2018. A tax is imposed on the total value of the real estate disposition, excluding the villages and providing the property as an in-kind share in the capital of a joint stock company. The contract shall be the month of the sale contract, or the parties to the primary contract shall be satisfied.

In the case of frequent use of real estate property by the same person, the provisions of Article 19/7 of Law 91 of 2005 apply. The research focuses on the natural person's actions, and if issued by a company, the tax applies to all of its profits, Sell the property.

As a result of the practical application of Article (42) of the Law (91) for the year 2005, and linking the tax with the fact that the contract was registered and felt, the tax revenue was affected and not more than (95) million pounds in 2016. The tax on the actions of the heir in relation to his inheritance, and obligates the employer to pay the tax within thirty days from the date of disposal.

Keywords:

Tax, public revenue, investment, real estate, tax revenue, economic activity, natural person, public revenue, tax justice.

تمهيد:

تحظى الضرائب بأهمية كبيرة في المجتمعات المعاصرة، نظراً للتزايد المستمر في الإنفاق العام. وتتمثل أهمية الضرائب في كونها أهم مصادر الإيرادات العامة في الوقت الحالي، وتحصيل أكبر قدر منها للوفاء باحتياجات الدولة لتنفيذ خطط التنمية الاقتصادية.

ورغم أن الهدف التمويلي للضريبة يمثل أهمية كبيرة في مجموعة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لها^(١)، إلا أن أهمية الهدف التمويلي في تزايد مستمر، طالما أن دور الدولة المالي مستمر أيضاً في التزايد لتحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي المتوازن كأداة فعالة للتحكم في حجم الإنفاق الكلي^(٢).

ومع زيادة قيمة العقارات المبنية وأراضي البناء؛ بسبب مرور الزمن والتضخم والزيادة السكانية وانتشار العمران وزيادة الطلب على المساكن، وهذه الزيادة لا ترجع إلى مجهود المالك فحسب، ولكن نتيجة للظروف الموافقة، واتجاه الأفراد إلى استثمار أموالهم في شراء الأراضي عندما تكون إمكانيات الاستثمار محدودة في المجالات الأخرى. وقد تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة على التصرفات العقارية التي يجريها الأفراد لتحقيق الهدف التمويلي، مع إمكانية استخدام الضريبة كأداة لامتناع جزء من القوة الشرائية داخل المجتمع مما يؤثر على معدل دخول الأفراد وعلى طريقة توزيع الدخل بينهم^(٣). ولكن إذا نظرنا إلى الضرائب على أنها إحدى أدوات السياسة المالية في يد الدولة، فإن دورها لا يقتصر على التمويل فحسب، وإنما توضع لتحقيق أهداف المجتمع جميعاً، وتحقيق التوازن بين كل أهداف الضريبة حتى لا تتعارض أو يطفئ هدف على آخر؛ ليتحقق أقصى عائد على المجتمع^(٤).

(1) Edwin R.A.seligman, Essays in Taxa Tion,10th,ed,The macmillan company, New York,1925,p.316

(2)John F.Due and Ann F.Friedlaendern Government Finance Economies of The public sector, 5th, ed, RichardD. Irwin,1nc New York,1973, p.235.

(3) John L.Kramer and Lawrence C. Philips, Prentice Hall's Fedederal Taxation, prentice Hall,s Federal Hall, New Jersey, 1996, chapter 1,p.14.

(4) Andy Lymer and Dora Hancoc ck, Taxation policy and practice, 8 th,ed, Thomson learning Australia,2001/02, chapter 3,p.9.

Richard A.musgrave and peggy B.musgrave, public Finance in Theory and practice, 2nd , ncB raw - Hill Book Company, New Yourk, 1976, p.211.

أهمية البحث:

فرض المشرع الضريبة على التصرفات العقارية، قبل صدور القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بنسبة ٥% من قيمة التصرف. وهذه الضريبة لا تخضع لمبدأ سنوية الضريبة، وإنما تؤدي مع الواقعة المنشئة لها عند شهر العقد^(١)، ونتج عن ذلك أن المتصرف والمتصرف إليه لم يلجأ إلى شهر العقار إلا في حالات قليلة جداً؛ لأن واقعة فرض الضريبة هي تسجيل العقد وشهره، وبالتالي فإن طريق العقد الابتدائي (العريفي)، قد يكتفيان بدعوى صحة توقيع وصحة نفاذ، طالما لم يكن هناك نزاع، ولم يلجأ إلى التسجيل النهائي للعقد في الشهر العقاري.

وبعد صدور القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فرض المشرع الضريبة على تصرفات الشخص الطبيعي، سواء كانت عقاراً أو قطعة أرض داخل كردون المدينة بسعر ٢,٥% على إجمالي قيمة التصرف. وأصبح الأصل بالنسبة لأنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي تُطبق المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وفي حالة الاعتياد بتكرار هذه التصرفات من نفس الشخص تُطبق أحكام المادة (٧/١٩) من القانون. وأما إذا صدر التصرف العقاري من شركة، فإن الضريبة تسري على مجمل أرباحها، ومنها ما يتحقق من بيع العقار، وبالتالي فإن هذا البحث لن يتطرق لهذا الموضوع، وإنما ينصب على تصرفات الشخص الطبيعي فحسب.

ونتيجة للتطبيق العملي للمادة (٤٢) من القانون، وربط الضريبة بواقعة تسجيل العقد وشهره، تأثرت الحصيلة الضريبة بالسلب، عندئذ تدخل المشرع بتعديلها بالقانون (١١) لسنة ٢٠١٣، الذي أخضع كافة التصرفات العقارية للضريبة، وألغى المشرع شرط أن يكون العقار داخل كردون المدينة.

وأخضع المشرع للضريبة جميع التصرفات العقارية سواء تم تسجيلها في الشهر العقاري أو اكتفى طرفا العقد بالبيع العريفي، أي: أن الضريبة تفرض بمجرد تحرير العقد العريفي خلال ثلاثين يوماً.

(١) أ.د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوي الضريبية، المجلد الأول، الجزء الأول، ٢٠٠٠، ص: ٥٢٠-٥٢٢.

وبعد تطبيق القانون (١١) لسنة ٢٠١٣، تأثرت الحصيلة الضريبية بالسلب لم تزد عن (٩٥) مليون جنيه في العام المالي ٢٠١٦^(١)، ولهذا تدخل المشرع بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، بموجبه أخضع التصرفات التي يُجربها الوريث على العقارات التي آلت إليه من مورثه للضريبة على التصرفات العقارية بنسبة ٢,٥%. وألزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف. وألزم شركات المياه والكهرباء وغيرها من الجهات الحكومية، بعدم مد العقار بالخدمات إلا بعد أن يُقدّم صاحب العقار ما يُفيد سداد الضريبة.

أهداف البحث:

نحاول في البحث أن ندرس النصوص القانونية التي تعالج الضريبة على التصرفات العقارية بدءاً من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٢٩، وحتى القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والمادة (٤٢) منه وما لحقها من تعديلات بالقانون رقم (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، والتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب، وأحكام محكمة النقض والتي صدرت عنها، وتقييم نصوص القانون، ومحاولة تقديم اقتراح وفقاً لما نراه من تعديلات تتعلق بالضريبة على التصرفات العقارية.

وفرض المشرع الضريبة على رأس المال في التصرفات العقارية^(٢)، ولم يفرضها على الدخل؛ أي: أن الضريبة فُرِضت على زيادة القيمة العقارية؛ لأن الزيادة في قيمة العقارات والأراضي الزراعية قد تتم من غير أن تكون هذه الزيادة راجعة كلها أو بعضها إلى مجهود أصحاب هذه العقارات، وهذه الزيادة في قيمة العقار جاءت نتيجة تطوير ظروف المجتمع مثل تنفيذ بعض الأعمال العامة كشقّ ترعة أو مصرف أو شارع أو مد خط مياه أو أسلاك كهرباء إلى المنطقة الواقع فيها العقار، وبالتالي من حق الدولة أن تفرض ضريبة على تلك الزيادة^(٣). وقد تُفرض الضريبة على زيادة القيمة العقارية إما بصفة دورية أو بصفة غير دورية كأن يتم تحصيلها في حالة التصرف أو نقل الملكية.

(1) <https://www.youm77.com/story/2018/10/7866695>.

(٢) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧، ص: ١٩٢.

(٣) أ.د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٥٩، ص: ١٩٢.

ويشكل الدخل الوعاء الأساسي للضريبة؛ لأنه يُعبّر عن المقدرة التكليفية للمؤمّل، ويمثل رأس المال وعاء تكميليًا لها، لا يلجأ إليه المشرع لفرض الضريبة عليه إلا استثناءً ومرة واحدة^(١). ويشمل الدخل من الناحية الضريبية على كلّ ما يحصل عليه المؤمّل من إيرادات دورية أو غير دورية حتى لو كان حصوله عليها مرة واحدة فحسب^(٢).

وتفرض الضريبة على التصرفات العقارية تبعًا لذلك على صافي الزيادة في قيمة العقار؛ أي: الفرق بين ثمن شرائه وثمان بيعه، مخصوصًا منه النفقات المرتبطة بهاتين العمليتين، وهذا ما أخذ به قانون الضرائب في فرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الناتجة عن تقسيم أراضي البناء والتصرف في العقارات المبنية والأراضي. وقد يؤدي فرض الضريبة على رأس المال إلى دفع أصحابها إلى استغلالها بدلًا من تركها معطلة^(٣).

وفرض المشرع الضريبة على إجمالي قيمة التصرفات العقارية؛ أي: دون خصم أية تكاليف أو أعباء عائلية، وبالتالي فرّق المشرع في المعاملة بين وعاء الضريبة على التصرفات العقارية، وغيره من الأوعية التي سمح فيها بخصم التكاليف والأعباء العائلية.

نطاق البحث:

وفي ضوء ما تقدّم، فإننا نقسم هذا البحث إلى مبحثين وخاتمة على النحو الآتي:

المبحث الأوّل: رؤية المشرع الضريبي للتصرفات العقارية قبل صدور القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

المبحث الثاني: التقييم التشريعي للضريبة على التصرفات العقارية من خلال القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨.

(1) <https://aziamar.blogspot.com/2018/07/25/2018.htm>.

(٢) د. عبد السلام محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمته للتطبيق في الدول النامية، دراسة تطبيقية للنظام الضريبي المصري، رسالة الدكتوراة، مقدمه إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٢، ص: ٣١٤.

(٣) أ.د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠، ص: ٤٠٠.

المبحث الأول

رؤية المشرع الضريبي للتصرفات العقارية

قبل صدور القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م

ينصرف مفهوم التصرفات العقارية إلى كل تصرف يؤدي إلى نقل ملكية العقار، سواء تم بعوض أو بغير عوض، ويستوي أن يكون العقار منزلاً أو أرض فضاء أو زراعية. واستقر قضاء محكمة النقض في ظل القوانين السابقة على القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، على أنه يجب أن يكون التصرف قد تم شهره حتى يتحدد المركز القانوني لطرفي التصرف.

وقد أدى ذلك إلى خروج العديد من التصرفات العقارية التي يجربها الممولون من نطاق الخضوع للضريبة، رغم أن القانون لم يربط بين تحصيل الضريبة وواقعة الشهر مثلما كان الوضع في ظل القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١، حيث كان يلزم الشهر العقاري بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب، واكتفى القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بإلزام الشهر العقاري بإخطار مصلحة الضرائب عن شهر العقد فحسب.

ونقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نتناول في المطلب الأول: التصرفات العقارية الخاضعة للقانون. وفي المطلب الثاني: نتكلم عن موقف المشرع من التصرفات العقارية السابقة على القانون رقم (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، المعدل للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

- المطلب الأول: التصرفات العقارية الخاضعة للقانون
- المطلب الثاني: موقف المشرع الضريبي من التصرفات السابقة على القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨م

المطلب الأول

التصرفات العقارية الخاضعة للقانون

المقصود بالتصرف في العقار: التصرف الذي يترتب عليه انتقال ملكية العقار من شخص إلى آخر بعقد ناقل للملكية بطبيعته. وتشمل كلمة عقار: الأرض والمباني، وذلك تطبيقاً للمادتين (٨٢، ٨٣) من القانون المدني^(١). ويُعتبر التصرف في العقار عملاً مدنياً بطبيعته؛ أي: أن الريح الذي يتحقق من هذا التصرف لا يُعتبر ربحاً تجارياً من وجه نظر القانون؛ لأنه ينصب على عقار وليس على منقول.

وقد حدّد قانون التوثيق والشهر، التصرفات العقارية في الآتي^(٢):

- بيع العقار أو رده باتفاق المتعاقدين أو التنازل عنه.
- بيع الرقبة في العقار مجرداً من حق الانتفاع.
- بيع حق الانتفاع في العقار، والوصية بالعقار، أو الوصية بمنفعة عقار مدة معينة، أو مدى الحياة، أو المعاوضة في العقار.
- الإقرار للغير بملكية العقار، أو التصديق على ملكيته. وهبة العقار أو الرجوع فيها.
- حقوق الارتفاق. وحكم رسو المزداد. ومحاضر البيع الإداري الجبري.
- تقرير حق الانتفاع على عقار أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاماً^(٣). والتصرف بالهبة لغير الضروع.

(١) نصّت المادة (٨٢) من القانون المدني على أنه: (كل شيء مستقر بجيزه ثابت فيه لا يمكن نقله منه دون تلف، فهو عقار، وكل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول. ويُعتبر عقاراً بالتخصيص، المنقول الذي يصفه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله).

- ونصّت المادة (٨٣) من القانون المدني على أنه: (يُعتبر مالاً عقارياً كل حق عيني يقع على عقار بما في ذلك حق الملكية، وكذلك كل دعوى تتعلق بحق عيني على عقار، ويُعتبر مالاً منقولاً ما عدا ذلك من الحقوق المالية).

(٢) قانون الشهر والتوثيق رقم (٧٠) لسنة ١٩٦٤.

(٣) أُضيفت بالقانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٧٨ والخاص بالضرائب على الدخل.

ويرى البعض^(١): أن مفهوم التصرف العقاري، ينصرف إلى التصرف القانوني، وبالتالي يستبعد التصرف المادي. وسنده في ذلك ما ورد في الترجمة الفرنسية من مقابل لكلمة التصرف، التي ورد بها كلمة disposer، وبالتالي يُعطي للمالك رخصة الحق في أن ينقل ملكية العقار كله أو بعضه إلى الغير أو ينقل مؤقتاً عنصر الاستغلال أو الاستعمال بأن يرتب للغير حق انتفاع أو حق استعمال أو سكنى، وللمالك أن يرتب أي حق من الحقوق العينية التبعية ضمناً لدين عليه أو على غيره.

نقل ملكية العقار:

ملكية العقار لا تنقل من الناحية القانونية، إلا بالتسجيل في الشهر العقاري^(٢)، ويلتزم البائع بأن ينقل إلى المشتري ملكية العقار المبيع، وبالتسجيل يتم وفاء البائع بالتزامه واستيفاء المشتري حقه^(٣).

وعقد البيع الابتدائي هو عقد غير مسجل في الشهر العقاري، والذي يتفق بموجبه الأطراف على جميع شروط البيع، وتحديد موعد لتحرير عقد البيع النهائي؛ بهدف منح البائع مدة زمنية لتجهيز مستندات ملكية العقار. وكذلك إعطاء المشتري مهلة لتجهيز ثمن البيع، ولهذا فإن عقد البيع الابتدائي لا ينقل ملكية العقار، وليس له أثر قانوني سوى الالتزامات الشخصية بين المتعاقدين^(٤).

وقضت محكمة النقض، بأن بيع العقار بموجب عقد بيع ابتدائي لا ينقل ملكية العقار، ولكنه يُنشئ التزاماً بنقل الملكية من جانب البائع، ونقل الملكية بعد أن كان بنتيجة لازمة للبيع الصحيح، أصبح متراحياً إلى ما بعد شهر العقد^(٥).

ويترتب على عدم تسجيل عقد البيع الابتدائي، وشهره: يلتزم البائع بأن يقوم بما هو ضروري لنقل الملكية إلى المشتري وتسليم العقار، والمحافظة عليه

(١) أ.د. أحمد سلامة، الملكية الفردية في القانون المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠، ص: ١٢٧.

(٢) أ.د. مصطفى الجمال، ود. عبد الحميد الجمال، عقد البيع، مكتبة الفتاح، الإسكندرية، ١٩٩١، ص: ١٤٦-١٥٦.

(٣) نصت المادة (٩٣٤) من القانون المدني على أنه: (في المواد العقارية لا تنتقل الملكية ولا الحقوق العينية الأخرى، سواء كان ذلك فيما بين المتعاقدين أم كان في حق الغير، إلا إذا روعيت الأحكام المبينة في قانون الشهر العقاري).

- ونصت المادة (٩) من القانون رقم (١١٤) لسنة ١٩٤٦، بشأن تنظيم الشهر العقاري بأن (جميع التصرفات التي من شأنها إنشاء حق من الحقوق العينية العقارية الأصلية أو نقله أو تغييره أو زواله، وكذلك الأحكام النهائية المثبتة لشيء من ذلك يجب شهرها بطريق التسجيل، ويدخل في هذه التصرفات الوقف والوصية).

(٤) د. محمد المنجي، عقد البيع الابتدائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٢، ص: ٥.

(٥) نقض مدني، ١٩٧٣/٥/٩/١٢٩/٧٢٥/٢٤.

حتى تسليمه للمشتري. ويحقُّ لدائن المشتري التنفيذ على العقار؛ لأن عقد البيع الابتدائي غير نافذ في حقه، طالما أنه سجَّل تنبيه نزع الملكية قبل أن يُسجَّل المشتري البيع. وأيضاً يترتب على عدم تسجيل عقد البيع الابتدائي، أن البائع يضمن عدم التعرُّض للمشتري في الانتفاع بالمبيع كله أو بعضه، ويضمن العيوب الخفية، ولا يسقط حقُّ المشتري أو ورثته في مُطالبته البائع أو ورثته بنقل الملكية مهما طال الزمن. وعدم التنفيذ على العقار من قبل دائن المشتري.

ونصَّت المادة (٢٦٢) من القانون المدني على: أن نفقات عقد البيع وجميع الرسوم الخاصة بتسجيل العقد في الشهر العقاري تكون على المشتري، إلا إذا وجد اتفاق أو عرف يقضي بغير ذلك.

ويترتب على ذلك: أن التزام مشتري العقار بسداد رسوم التسجيل، والضريبة على قيمة التصرف طبقاً لنص المادة (١٩) من قانون الضرائب رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، تجعله يُفضَّل عدم تسجيل عقد البيع الابتدائي في الشهر العقاري، طالما أنه قد تسلَّم العقار وحازه حيازة مادية؛ لأن رغبة البائع والمشتري قد تتفق على عدم تسجيل العقد الخاص ببيع العقار، وذلك للتهرب من أداء الرسوم والضرائب المقررة قانوناً.

مفهوم التصرف العقاري:

يقصد بالتصرفات العقارية: كل تصرف من شأنه أن يؤدي إلى نقل ملكية العقار مثل البيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة، وتقديم العقار كحصة عينية في شركة، ويقوم بها الممول بإرادته الحرة، وذلك بخلاف الوقائع القانونية التي تكسب الغير حقوقاً على العقار بغير إرادة منه مثل الميراث والحياسة.

وذهبت بعض أحكام محكمة النقض^(١)، إلى أنه لا يكفي أن يصدر التصرف من المتصرف لتسري الضريبة، بل لا بد من شهر هذا التصرف ليتحدَّد المركز القانوني لطرفي العقد في المواد العقارية، ويتحقَّق معنى تداول الثروة العقارية التي أراد المشرع مواجهة ظاهرة الإثراء المفاجئ عن هذا الطريق. وبالتالي ربط المشرع بين

(١) نقض مدني ٢٠٣/٦٥٠/ق٥٣/٢٢/٢٢٩/١٩٨٧.

- نقض مدني ٢٠٤/٢٢٠٤/ق٥٣/٦/٨/٢٩٦/١٩٨٧.

الضريبة وبين رسوم التوثيق والشهر، وألزم مكاتب الشهر العقاري إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي يستحق عليها الضريبة، وهذا يعني أن الواقعة المنشئة للضريبة هي شهر التصرف، وليس انعقاده، وبالتالي فإن العقد الابتدائي العرفي لا يصلح لفرض الضريبة على التصرف العقاري الناشئة عنه؛ لأن كلمة التصرف الواردة في نص القانون الضريبي تعني: التصرف في الحق؛ أي: نقله من شخص إلى آخر، باعتبار أن التصرف في الحق إحدى السلطات التي يخولها الحق العيني، فيكون المقصود بالتصرف العقاري هو نقل الملكية، وليس مجرد إجراء عمل قانوني من شأنه نقل الملكية مثل العقد دون استيفاء الركن الذي حدده القانون لنقل الحق وهو التسجيل.

وقد أدى هذا الاتجاه إلى خروج كثير من التصرفات العقارية التي يجريها الممولون من نطاق الخضوع للضريبة؛ لأنها لا تُشهر في الشهر العقاري، رغم أن القانون لم يربط بين تحصيل الضريبة، وواقعة الشهر، كما كان الحال في ظل قانون الضرائب رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١^(١)، حيث كان يلزم الشهر العقاري بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب، واكتفى قانون الضرائب على الدخول رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بإلزام مصلحة الشهر العقاري إخطار مصلحة الضرائب عن هذا الشهر، وهذا يعني أن الضريبة تسري بدءاً من شهر التصرف العقاري وليس انعقاده. وهذا الحكم محل نظر؛ لأن نص المادة (٢٢) من القانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٢، والمعدلة بالقانون رقم (٢٢٦) لسنة ١٩٩٦، والمادة (٤٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لم يشترط تسجيل التصرف في الشهر العقاري، طالما أن العقد الخاص بالتصرف صحيح ومنتج لآثاره. وعلى هذا تسري الضريبة بمجرد التصرف الإرادي الناقل للملكية للمتصرف وتحقق الإيراد الخاضع للضريبة.

وبالتالي فإن التصرف القانوني المنشئ لضريبة التصرفات العقارية هو التصرف الذي يتم عن طريق العقد الابتدائي، وليس تسجيله؛ لأن ربط الضريبة يتم بناءً

(١) ألزمت المادة (١٨) من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ الشهر العقاري بتحصيل ضريبة التصرفات العقارية من المتصرف إليه لحساب المتصرف، وهذا الربط بين تحصيل رسوم الشهر والتوثيق وتحصيل الضريبة يلحق الضرر بالحصولية الضريبية عندما يتواطأ طرفا العقد على إثبات قيمة التصرف العقاري بأقل من قيمته الحقيقية؛ لتخفيض رسوم الشهر والضريبة معاً. وكانت بعض الآراء تُنادي بإعطاء مصلحة الضرائب حق الشفعة؛ أي: حلولها محل المتصرف إليه في حالة ما إذا ثبت لديها أن قيمة العقد ليست حقيقية، ولكن لم يلتفت لهذا الرأي لما به من صعوبات متعددة.
د - إبراهيم طه محمد أبو رحمة، الضريبة الموحدة على الدخل نظرياً وتطبيقياً، مرجع سابق، ص: ٤٦٥ - ٤٦٦.

على الواقعة المنشئة لها، وهي العقد الابتدائي، ودور الشهر العقاري هو الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، ولهذا فإن ربط الضريبة يختلف عن تحصيلها. وأمّا الواقعة المنشئة لرسم التسجيل، والتي يترتب عليها نقل الملكية، فإنها تختلف عن الواقعة المنشئة للضريبة في أن الواقعة المنشئة لرسم التسجيل تحدّد المركز القانوني للشخص بتوثيق العقود الرسمية والتصديق على التوقيعات في العقود العرفية. وألزمّت المادة (٣/٢٢) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قبل تعديلها بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ مأموريات الشهر العقاري بالامتناع عن شهر التصرفات العقارية إلا بعد تحصيل الضريبة مع رسوم الشهر والتوثيق المقررة بالقانون (٧٠) لسنة ١٩٦٤ من المتصرف إليه لحساب المتصرف، ويُعتبر باطلاً كل شرط أو اتفاق يقضي بنقل عبئها إلى المتصرف إليه. وبعد تعديل المادة (٣/٢٢) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أصبح التزام مأموريات الشهر العقاري إخطار مأموريات الضرائب بواقعة الشهر خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر.

وتسري الضريبة في كل حالة يتم فيها تصرف من التصرفات الخاضعة للضريبة حتى ولو قام المتصرف به للمرة الأولى أو الثانية؛ لأنّ المشرع أخضع التصرفات العقارية للضريبة وذلك لمحاربة المضاربات العقارية على أساس أن الزيادة في قيمة رأس المال ناتجة عن تغييرات في القيمة المالية وتغييرات طارئة في الطلب^(١).

أحكام محكمة النقض^(٢)؛

قضت محكمة النقض بأن عقد البيع الابتدائي دليل على حدوث التصرف العقاري، ويجب أن يُعتد به كدليل على حدوث التصرف، وبالتالي يتوافر به تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، وهي تحقيق ربح، سواء تم تسجيل هذا التصرف أو لم يتمّ تسجيله وشهره؛ لأنّ العبرة في قانون الضرائب هو حقيقة الواقع، وهو حصول البيع بعقد ابتدائي (عريّ) غير متنازع عليه.

(1) Paul j. Strayer, Fiscal Policy and Politics, Harpet Brothers Publishers, New York, 1958p.219.

(٢) نقض مدني ١٢٠١/٢٢/٢٠٠٨/٢٢٢ق.

- نقض مدني ٢٩٠٠/٢٦/٤/١٩٩٩ق.

- نقض مدني ١١٢٤٥/٢٦/٦/٢٠١٣ق.

المطلب الثاني

موقف المشرع الضريبي من التصرفات السابقة

على القانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨

أولاً: التصرفات العقارية في ظل القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩:

نصت المادة (٢/٣٢) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على فرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على الأفراد والشركات الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات والمحال التجارية بقصد بيعها في حالة توافر ثلاثة شروط: (١)

أن يكون هناك شراء لبعض العقارات أو المحال التجارية، وبالتالي إذا باع شخص عقاراً أو محلاً تجارياً لم يسبق له شراؤه، فإن الضريبة لا تسري في هذه الحالة كالعقار الموهوب أو الموصى به أو الموروث؛ لأن عبارة (سبق شراؤه) كانت تشمل كل صور المعاوضة مثل المقايضة أو تقديم العقار كحصة عينية في شركة (٢).

أن يكون شراء العقار بنية إعادة بيعه وقت الشراء، ويستفاد هذا الشرط من الظروف الخاصة بكل حالة على حدة.

أن يكون الشخص الذي يُراد إخضاعه للضريبة ممن يشترون عادة العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها (٣)، وقصد البيع والاعتياذ مسألة موضوعية تُستخلص من الظروف الخاصة بكل حالة على حدة، ويستفاد الاعتياذ عادة من مجرد تكرار العملية حتى ولو تمت في عدة سنوات متفرقة، ويكفي لتوافر الاعتياذ أن يقوم الشخص بقصد المضاربة بسلسلة من العمليات العقارية التي تأخذ شكل عملية شراء واحدة، يعقبها عدة عمليات بيع، أو العكس بأن يقوم بعدة عمليات شراء ثم يعقبها عملية بيع واحدة.

والخلاصة: أن نص المادة (٢/٣٢) من القانون لم يُحقق العدالة بين الممولين؛ نظراً لإفلات أرباح من يُشيدون العقارات بقصد بيعها من الخضوع للضريبة، وعدم توافر قرائن قانونية تدل على نية البيع أو توافر الاعتياذ.

(١) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٥، ص: ٢٤٦.

(٢) د. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦، ص: ١٧٧.

(٣) د. عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، دار النهضة العربي، القاهرة، ١٩٧١، ص: ٤٤-٤٦.

ثانياً: التصرفات العقارية في ظل القانون (٧٨) لسنة ١٩٧٣:

تسري الضريبة على التصرفات العقارية وفقاً للتعديل الذي أتى به القانون ٧٨ لسنة ١٩٧٣ على أرباح الأشخاص والشركات الناتجة عن التصرفات العقارية^(١)، سواء شمل التصرف العقار كله أو أجزاء منه، إذا صدر التصرف أكثر من مرة خلال مدة عشر سنوات. ولا تفرض الضريبة على تصرف الوارث في العقارات الآيلة إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وذلك لسبق خضوع التصرف في العقار لرسم الأيلولة والضريبة على التركات، والتصرف بين الأصول والفروع. ولم يشترط المشرع شراء العقار لخضوعه للضريبة، وإنما فرضها في كل حالة يثبت أن التصرف ينطوي على عنصر المضاربة مثل تشييد العقار بقصد بيعه.

ولكن يُلاحظ أن مدة العشر سنوات تجعل وضع الممول غير واضح^(٢)، لأن اعتياد تكرار التصرفات العقارية خلالها، دليل على اتخاذ الممول هذا العمل مهنة معتادة له، وبالتالي يجب فرض الضريبة على التصرف الأول وما يعقبه من تصرفات. وأن النص على استثناء التصرفات التي تتم بين الأصول والفروع، وعدم فرض الضريبة عليها يفتح الباب أمام التهرب الضريبي في هذه التصرفات، ويستطيع أن يتصرف الشخص في عقار يملكه إلى أحد فروعها بقيمة مرتفعة، ثم يتصرف الفرع في نفس العقار لآخر بقيمة أقل من القيمة الأولى، وهنا لا يتحقق ربح تُفرض عليه الضريبة^(٣).

ثالثاً: التصرفات العقارية في ظل القانون (٤٦) لسنة ١٩٧٨:

تضمن القانون (٤٦) لسنة ١٩٧٨ تعديلات على المادة (٣٢) من القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩، وهي تحديد سعر ثابت للضريبة على التصرفات العقارية يُعادل الرسم النسبي المحدد في قانون الشهر والتوثيق رقم (٧٠) لسنة ١٩٦٤، وهو ٧% من القيمة التي تزيد عن عشرة آلاف جنيه، وتحصل مع رسوم الشهر^(٤).

(١) أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤، ص: ٥١٤ - ٥١٩.

(٢) د. علي عباس عياد، المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، تقييم واقتراح بتعديل النصوص، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ١٩٧٦.

(٣) د. علي عباس عياد، المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، تقييم واقتراح بتعديل النصوص، مرجع سابق، ص: ١٣٠.

(٤) نقض مدني ٢٢١٤ في ١٢/٤/١٩٩٣/٦٢ق.

واعفاء التصرفات العقارية التي لا تتجاوز ١٠,٠٠٠ جنيه من الضريبة، وفي حالة ما إذا تجاوز التصرف العقاري هذا المبلغ المحدد تفرض الضريبة على المبلغ المجاوز فقط. وتكليف مأموريات الشهر العقاري بتحصيل الضريبة، من المتصرف إليه^(١).

واعفاء تصرف الوارث في العقارات الموروثة من الضريبة، بشرط ألا تتجاوز قيمة التصرف ٢٠,٠٠٠ جنيه. وإذا تجاوز التصرف هذا المبلغ، اقتصر فرض الضريبة على الزيادة فقط. واعفاء التصرف العقاري من الضريبة إذا قدمه المتصرف كحصة في رأس مال مشروع استثماري خاضع لأحكام القانونين رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤، ورقم (٨٦) لسنة ١٩٧٤، والخاص بتقرير بعض الإعفاءات الضريبية للمشروعات المصرية المنشأة في إطار خطة التنمية، أو الإسهام في رأس مال المنشآت الخاضعة لأحكام القانون رقم (٦٠) لسنة ١٩٧١، والمعدل بالقانون (١١١) لسنة ١٩٧٥، والخاص بإصدار قانون المؤسسات العامة. وتخصم ضريبة التصرفات العقارية من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تستحق على الممول بسبب مزاولته أكثر من تصرف خلال عشر سنوات^(٢).

وتضمنت المادة (٥٦) من القانون (٤٦) لسنة ١٩٧٨، فرض الضريبة على التصرفات العقارية التي تمت قبل صدور القانون بأربع سنوات ونصف، أي: من أول شهريناير ١٩٧٤^(٣).

ولكن المشرع الضريبي خالف القاعدة القانونية التي تقضي بسريان القانون على الوقائع التي تحدث بعد صدوره، ويؤدي فرض الضريبة بأثر رجعي على التصرفات العقارية التي تمت قبل صدور القانون إلى اضطراب الأحوال المالية للممولين.

(١) د. إبراهيم طه محمد أبو رحمة، الضريبة الموحدة على الدخل نظرياً وتطبيقياً، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٢، ص: ٤٥٩ - ٤٦١.

(٢) أ. حسن الغريايوي، أ. السيد شرع، أ. شعبان حافظ، أ. سامي غيتة، ضرائب الدخل، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٤، ص: ٦٤.

(٣) أ.د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوي الضريبية، مرجع سابق، ص: ٥١٤ - ٥١٥.

رابعاً: التصرفات العقارية في ظل القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١:

حدّد القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ سعراً ثابتاً للضريبة على التصرفات العقارية قدره ٥% من القيمة الإجمالية للتصرف. وألغى القانون خضوع التصرفات العقارية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تتكرّر خلال عشر سنوات. وفرض المشرّع الضريبة على الأرباح التي يُحقّقها من يُشيدون أو يشترون لحسابهم عقارات في حالة توافر ثلاثة شروط^(١):

(أ) أن يكون هناك سبق لتشييد أو شراء العقار.

(ب) أن يتمّ تشييد العقار أو شراؤه بقصد إعادة بيعه.

(ج) أن يتوافر ركن الاعتياد؛ أي: احترام الشخص لهذا العمل. والعبرة هنا بطبيعة الاستغلال، وليس صفة المستغل؛ أي: يستوي أن يكون المُوَلّ تاجراً أو غير تاجر^(٢).

وفي حالة ما إذا تخلّف شرط واحد من الشروط الثلاثة السابقة، اقتصر الأمر في شأن تلك التصرفات على إخضاعها للضريبة المنصوص عليها في المادة (١٩) من القانون. ونصّت هذه المادة على خضوع كافة التصرفات العقارية للضريبة، سواء شمل التصرف العقار كله أو جزءاً منه، أو شمل التصرف العقار بحالته أو بعد إقامة منشآت عليه. ويقصد بالتصرف هنا: التصرف الناقل للملكية كالبيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة، وتقديم العقار كحصّة في شركة، وتقرير حق انتفاع على العقار أو تأجير لمدة تزيد على خمسين عاماً، والتصرف بالهبة لغير الفروع. وهذه التصرفات تختلف عن الوقائع القانونية التي تُكسب الغير حقوقاً على العقار بغير إرادة المالك مثل الميراث والحيّزة^(٣).

خامساً: التصرفات العقارية في القانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٣:

تطبيقاً لنصّ المادة (٢٢) من القانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٣^(٤)، تفرض الضريبة بسعر ٥% على التصرفات العقارية للشخص الطبيعي، سواء كانت عقارات أو

(١) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص: ١٨٥-١٨٧.

(٢) نقض مدني ١٨٦/١١/١٢/١٩٥٨/٥٨ق.

(٣) فتوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة رقم، ٢٣٠/٢٢/١٢/١٩٧٩ لسنة ٢٤.

(٤) أ. حسن عبد الرحمن نصار، أ. ممدوح رأفت البرعي، الموسوعة الضريبية وتعليمات مصلحة الضرائب لتحديد

الريخ الضريبي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، ١٩٩٥، ص: ٦٢-٦٤.

أرض فضاء داخل كردون المدينة. وتُفرض الضريبة على التصرفات العقارية بين الأصول والضرع أو بين الزوجين خلال خمس سنوات لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التصرفات الصورية التي قد تؤدي إلى تجنب الضريبة^(١). ولا يخضع للضريبة البيوع الإدارية أو الجبرية أو للمنفعة العامة أو التبضع للحكومة أو نزعها للملكية العامة أو الاستيلاء عليها للمنفعة العامة. ولا تفرض الضريبة على تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه بالميراث. وتقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة، بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات^(٢).

ويتمّ تحصيل الضريبة من خلال الشهر العقاري مع رسوم الشهر والتوثيق من المتصرف إليه لحساب المتصرف، ويعتبر باطلاً كل شرط أو اتفاق يقضي بنقل عبئها إلى المتصرف إليه، ولا يتمّ شهر التصرف إلا بعد تحصيل الضريبة.

ولكن المشرع عدّل المادة (٢٢) من القانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٢، وفرض الضريبة بسعر ٢,٥% على إجمالي قيمة التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة، بدءاً من ١٥/٧/١٩٩٦، بالقانون (٢٢٦) لسنة ١٩٩٦. وألزم مكاتب الشهر العقاري إخطار مصلحة الضرائب بواقعة الشهر التي يستحقّ عليها ضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر^(٣).

سادساً: المعالجة الضريبية للتصرفات العقارية في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥:

فرض المشرع الضريبة على التصرفات العقارية بسعر ٢,٥% من إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية والأراضي داخل كردون المدينة^(٤)، بمقتضى نصّ المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في حالة توافر ثلاثة شروط^(٥):

(١) المادة (١٠٧) من القانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٢.

(٢) أستاذنا الدكتور- مصطفى رشدي شيمة، التشريع الضريبي المصري، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، ١٩٩٧، ص: ٣٦٧-٣٧٦.

(٣) د. عبد المنعم محمد داود، التهرب الضريبي، الأبعاد التشريعية والقضائية في ظل قانون الضريبة الموحدة، مطبعة سامي، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص: ٣٣٢-٣٣٧.

(٤) نصّت المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: (تفرض ضريبة بسعر ٢,٥% وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن، سواء انصبّ التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة ...).

(٥) الفقرة الأولى من المادة (٢٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢، المعدل بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦، الجريدة الرسمية، العدد رقم (٢٧) مكرر في ١٤/ يوليو ١٩٩٦.

أن يرد التصرف على العقارات المبنية والأراضي الواقعة داخل كردون المدينة بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، سواء شمل التصرف العقار كله أو جزءاً أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، أو كان إقامة المنشآت على أرض مملوكة للمتصرف أو الغير. والأصل بالنسبة لأنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي الزراعية أن تطبق أحكام المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وفي حالة الاعتياد بتكرار هذه التصرفات من نفس الشخص تُطبق أحكام المادة (٧/١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. أن يكون التصرف ناقلاً للملكية، سواء أكان بعوض أو بغير عوض مثل البيع والمقايضة، وتقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة، على ألا يتم التصرف في الأسهم المقابلة لحصته لمدة خمس سنوات، والوصية والهبة لغير الأصول والفروع والأزواج، ويدخل في ذلك تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد عن خمسين عاماً. واستثنى المشرع بعض التصرفات التي لا تخضع للضريبة وتمثل فيما يلي:

تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه، بشرط أن يبقى العقار على حالة منذ الميراث، فإذا أدخل الوارث تغييرات تضمنت تحويل الأرض الفضاء إلى أرض بناء أو أقام بناء أو تعليية أو تجديدات أو تمهيد أو تقسيم وترتب عليها زيادة قيمته، أو اختلف الغرض من استعماله، أو حدث التغيير بسبب لا دخل للوارث فيه فلا يسري الإغناء^(١)؛ لأن قانون الضرائب لم يشترط أن يكون بفعل الوارث أو الغير، وهذه التغييرات تخضع للضريبة بقيمة العقار، وليس قيمة هذه التعديلات التي أدخلت على العقار^(٢).

ويرى البعض^(٣)؛ أن التغييرات التي تحدث على العقار دون تدخل لإرادة الوارث مثل دخول الأرض الزراعية داخل كردون المدينة لا يُغَيَّر من طبيعتها، ولا يكفي وحده لجعلها أرض بناء.

(١) الندوة رقم (١) لسنة ١٩٩٠، المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

(٢) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شبحه، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص: ٤٦٠.

(٣) أ.د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، عالم الكتاب، القاهرة،

١٩٩٤، ص: ٢٠٧.

تقديم العقار كحصة عينية للإسهام في رأسمال الشركات المساهمة ليتحقق الاستغلال الاقتصادي الأفضل، على ألا يتصرف مُقدّم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

ج) التصرف بالهبة أو التبرع للأصول أو الفروع أو الأزواج. فإذا كان لغيرهم خضع التصرف للضريبة.

د) البيوع الجبرية الإدارية أو القضائية، ونزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو التحسين، والتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة والمشروعات ذات النفع العام.

٢- أن يصدر التصرف الإرادي للمتصرف والذي ينطوي على تقرير حق للمتصرف إليه على العقار محل التصرف دون اشتراط تسجيل التصرف في الشهر العقاري.

المبحث الثاني

التقييم التشريعي للضريبة على التصرفات العقارية

من خلال القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨

إذا كان الهدف من الحصول على الحصيلة الضريبية هو تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية، وفي نفس الوقت تحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة والفاعلية في تحقيق الأهداف التمويلية عن طريق تعبئة الموارد القومية، فإن ذلك يتطلب اقتطاع جانب من الموارد المالية، خاصة في الدول التي تعتمد على الحصيلة الضريبية كمصدر أساس في التمويل^(١)، مع الأخذ في الاعتبار أن تحقيق التنمية الاقتصادية يؤدي إلى رفع مستويات الدخل للطبقة الفقيرة، وإمكانية حصول الدولة على جانب من هذه الزيادة المترتبة على التنمية عن طريق الضرائب^(٢).

وتحقيقاً لهذه الاعتبارات، فإننا نوزع المعارف المكوّنة للمبحث الثاني على مطلبين: نخصّص المطلب الأول لدراسة حصر وتحصيل الضريبة على التصرفات العقارية. وينصرف مفهوم حصر وتحصيل الضريبة إلى مجموعة العمليات والإجراءات التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمّة الممول إلى الخزنة العامة، وهذه الإجراءات التي تقوم بها مصلحة الضرائب لها أثر فعال على حجم الحصيلة الضريبية^(٣)؛ لأنه يترتب على عدم كفاءة الإدارة الضريبية إفلات الكثير من الممولين وتهريبهم من أداء الضريبة. وتتناول في المطلب الثاني المنهج الذي أتبعه المشرع في علاج التصرفات العقارية من خلال نصّ المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وما تبعه من تعديلات بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨.

المطلب الأول: دور الإدارة الضريبية في حصر وتحصيل الضريبة على التصرفات العقارية.

المطلب الثاني: المعالجة الضريبية للتصرفات العقارية طبقاً للقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨.

(1) Antonin Basch, Financing Economic Development, The macnillan Company, New York, 1963,p.93.

(2) Simon James, The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, Prentice Hall, New York,1996/1997,p.100.

(3) Richard A.musgrave and Peggy B.Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, op.cit,p.211.

المطلب الأول

دور الإدارة الضريبية في حصر وتحصيل الضريبة على التصرفات العقارية

مصلحة الضرائب لديها من الوسائل التي تُمكنها وتستطيع بموجبها أن تتعرّف حقيقة الإيرادات الخاضعة للضريبة، وإصلاح هذه الإدارة يُمثل شرطاً أساسياً لزيادة الضريبة المحصّلة عن طريق خفض تكلفة تحصيل كل وحدة من الدخل^(١). وتتوقّف كفاءة الإدارة الضريبة على مدى دقة وشمول البيانات والمعلومات الخاصة بالمجتمع الضريبي عن طريق الاستعانة بنظم المعلومات المستحدثة في توفير المعلومات عن طريق الحاسب الآلي، وفي ضوء توافر البيانات والمعلومات عن حجم النشاط الاقتصادي في المجتمع، يُمكن التنبؤ بحجم الحصيلة الضريبية ووضع التخطيط المتكامل لعملية حصر المجتمع الضريبي.

وتُمثل الطرق المنضبطة التي تتعرّف بها إدارة الضرائب حقيقة الإيرادات الخاصة للضريبة حماية للمُمول من طريقة التقدير المبنية على أسس موضوعية، ومن ذلك أن المُشرع الضريبي يأخذ بإقرار المُمول الضريبي كأساس لتحديد ومعرفة الأرباح الخاضعة للضريبة.

ويقصد بالحصر الضريبي: تعرّف حجم معاملات الممولين وعلى مقدرتهم التكليفية، الأمر الذي يتطلب الحصول على المعلومات الكاملة عن أسمائهم وتحديد أنشطتهم الخاضعة للضريبة ومعرفة الأماكن التي يُباشرون فيها تلك الأنشطة وتحديد عناصرها والوقوف على حجمها.

ويُساهم حصر المجتمع الضريبي في زيادة الحصيلة الضرائب، وذلك على أساس أنه كلّما تم إحكام المجتمع الضريبي عن طريق إدخال الحاسب الآلي الذي يعمل على الاستقرار وضبط عملية التحصيل والإقلال من نفقات الإدارة الضريبية^(٢)، كلّما زاد عدد الممولين الخاضعين للضريبة، وبالتالي تزداد الحصيلة الضريبية،

(1) David Newbery and Nicholass Stetn, The Theory of Taxation for Developing Countries Published for The World Bank and Oxford University Pressm 1987.p202.

(2) Simon James, The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, op. cit, p179.

وعلى ذلك يجب الاهتمام بعملية الحصر الضريبي على كافة المستويات الإدارية في مصلحة الضرائب؛ لأن عدم الاهتمام بالحصر من شأنه إخفاء أنشطة كاملة للممولين، لا يتم محاسبتهم عنها، وبالتالي ضياع حق الخزنة العامة. ويتمثل نجاح مصلحة الضرائب في أحكام عملية حصر المجتمع الضريبي في اعتمادها على التخطيط العلمي من خلال وضع نظم للمعلومات يُوفّر البيانات ليسهل من معرفة الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة. والحصر على الطبيعة يتم عن طريق توجّه مأمور الضرائب إلى منطقة جغرافية بعينها لحصر كافة المنشآت التي تُمارس نشاطاً يخضع للضريبة، وتعرّف أسماء ومقار ومهن الخاضعين للضريبة، وكذلك حجم معاملاتهم الخاضعة للضريبة، ورصد الأنشطة الخاضعة للضريبة التي يمارسها الممولون تمهيداً لفتح ملفات ضريبية لهم.

ويُعتبر الحصر على الطبيعة الخطوة الأولى في طريق تعرّف الإيرادات الخاضعة للضريبة؛ لأنه يترتب على عدم اهتمام إدارة الضرائب بالحصر على الطبيعة نقص الحصيلة الضريبية، ممّا يعني ذلك أن عملية الحصر من أهم العمليات التي تواجه مصلحة الضرائب.

ويقع على عاتق مصلحة الضرائب عبء حصر المجتمع الضريبي في مصر، وذلك عكس بعض الدول كالمملكة المتحدة، حيث يتم تعرّف الممولين الجدد عن طريق تقديم ممولي الضرائب بأنفسهم إلى مصلحة الضرائب، والتزام المنشآت بتوجيهات مستشاريها ونصائحهم مثل البنوك وسماسرة البورصة والمحامين^(١).

المرتكزات الأساسية لنظام الحصر الضريبي؛

يقوم نظام حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة على الدخل التي يمارسها الممولون على عدة مرتكزات:

تحديد الأسلوب والإجراء الذي يتبعه مأمور الضرائب.

استخدام نظام المعلومات الإلكترونية التي يتم فيها تجميع وتشغيل البيانات والمعلومات عن كافة الممولين، وتعبّر دقة البيانات وشمولها عن نجاح مصلحة

(1) Bill packer, Tax Practice Manual, 3rd, ed , Butterworths, London, /989,p12.

الضرائب في حصر المجتمع الضريبي، وربط إدارات مصلحة الضرائب بشبكة معلومات مركزية متكاملة ومتاحة أمام جميع الموظفين^(١).

التعاون ما بين مصلحة الضرائب وجهات القطاع الخاص عن طريق موافاة مصلحة الضرائب بالبيانات الدقيقة عن الممولين ومعاملاتهم مع القطاع الخاص، وتنسيق تبادل المعلومات بين مأموريات الضرائب والوزارات والبنقات.

التخطيط العلمي المسبق لمجموعة من السياسات والإجراءات والبرامج في ضوء أهداف أساسية تتحقق باتباع سياسات وإجراءات معينة من خلال وضع نظام للمعلومات يُوفّر البيانات حتى يُمكن استرجاعها. وقد قامت مصلحة الضرائب بوضع خطة لحصر المجتمع الضريبي تقوم فاعليتها على معدل أداء شهري لكل مأمور بواقع ١٠٠ ملف مكتبي، و٦٠ ملف حصر على الطبيعة في عام ١٩٨٨^(٢).

وتزداد فعالية الحصر على الطبيعة عن طريق التخطيط للحصر من خلال الإدارة المركزية وتحديد البعد الزمني للخطة في ظل الإمكانيات المادية والبشرية. وقد قامت مصلحة الضرائب بعمل حصر على الطبيعة في أعوام ١٩٣٩، ١٩٤٢، ١٩٤٥، ١٩٥٢، ١٩٧٧، ١٩٨٠^(٣)، وتعتبر فترات الحصر على الطبيعة فترات زمنية متباعدة. وتزداد فعالية الحصر على الطبيعة عن طريق تحديد منطقة جغرافية لكل مأمور بعد تدريبه جيداً، يقوم فيها بالحصر الجزئي على مدار فترات زمنية متقاربة، على أن يتم تحديد أسلوب للحصول على البيانات والاستفادة منها عن طريق تبويبها وتصنيفها وإمداد المأموريات بها.

وتتركز عملية الحصر في الإدارة الضريبية في عدة وحدات:

مركز التجميع بالإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي.

شعبة الحصر المركزي بالقاهرة والإسكندرية.

وحدة التجميع في باقي المحافظات في المناطق الضريبية.

شعبة الحصر والإقرارات في مأموريات الضرائب.

(1) W.R.Packer, Tax Practice Manual, 2nd ed, Butterworths, London, 1985,p.55.

(٢) مصلحة الضرائب، كتاب دوري رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٨.

(٣) د. ممدوح عبد الحميد الهياتي، الحصر الضريبي دراسة تطبيقية للتشريع الضريبي المصري، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة طنطا، ١٩٩٢، ص: ٩٤.

ويتبع قطاع المعلومات فى الإدارة الضريبية خمس إدارات هي: الإدارة المركزية للحصر والإقرارات، والإدارة العامة للإحصاء وتختص هذه الإدارات بالإشراف على جميع الأعمال المتعلقة بحصر الممولين.

وتختص الإدارة المركزية للحصر والإقرارات بالأعمال التالية:

متابعة نشاط شعب الحصر والإقرارات بالمأموريات المختلفة.

القيام ببعض حملات حصر على الطبيعة لحفز شعبة الحصر بالموريات، والعمل على إظهار جهد إدارة الحصر.

(ج) تصنيف وتوريد الإخطارات والتراخيص الخاصة ببدء مزاولة النشاط والواردة من الوزارات والنقابات وتعاملات قطاع الأعمال العام مع القطاع الخاص، ويتم التوريد إلى المأموريات المختصة بالقاهرة أو إلى المناطق الضريبية بالمحافظات لتوزيعها على المأموريات. وعلى هذا فدور الإدارة يجب أن يهتم بالتخطيط لنظام الحصر وتوفير البيانات لكل المأموريات، ووضع معايير لأداء شعب الحصر فى مختلف المأموريات لإحكام الرقابة على العاملين وتقييم أدائهم. وقد يكون تركيز الإدارة فى القيام بالحصر على الطبيعة لا يعطيها الفرصة لوضع مخطط عام ومتابعة المأموريات، ويقتصر دور المناطق الضريبية فى تلقي الإخطارات الخاصة بالممولين المنتهزين من الإدارة المركزية وتوزيعها على مأمورياتها. ويجب أن يزداد هذا الدور؛ لأن هذه المناطق تعتبر مركز تجميع وتحليل للبيانات والمعلومات الواردة من المأموريات المختصة ورفع التقارير اللازمة لتوفير المعلومات الضريبية لإدارة الحصر. ويقع على قسم المعلومات شعبة الحصر والإقرارات بالمأموريات عبء حصر الممولين الجدد واستخراج البطاقات الضريبية للمتقدمين وفتح ملفات لهم واستلام الإقرارات الدورية وتجميع البيانات عن معاملات الممولين من جهات التعامل المتعددة^(١).

وزيادة حجم تكاليف الحصر على الطبيعة من حيث القوة العاملة والإمكانات المادية تعتبر عائقاً لعملية الحصر على الطبيعة. ويمكن لمصلحة الضرائب أن تتغلب على معوقات الحصر الدوري عن طريق التنسيق مع الجهاز المركزي

(١) المرشد الضريبي، أعمال الحصر والمغادرة رقم ٨، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، ١٩٧٤.

للتعبئة العامة والإحصاء مع إجراء الحصر الجزئي لمنطقة بعينها، والاستعانة (بالخريطة المعلوماتية) لتعرّف الممولين وعلى مقدرتهم التكليفية عن طريق الحصول على معلومات عن الممولين وتحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة والأماكن التي يباشرون فيها تلك الأنشطة وتحديد عناصرها وحجمها.

ويعتمد المشرع على مصلحة المساحة في حصر الأطيان الزراعية، وهذا الاعتماد يُحقق الهدف منه، باعتبار أن مصلحة المساحة تقوم بحصر الأطيان الزراعية وأعداد خرائط لهذا الحصر ثم موافاة مصلحة الضرائب العقارية به، ويمثل هذا العمل وظيفية رئيسية لمصلحة المساحة في تعاونها مع مصلحة الضرائب العقارية.

ويعتمد المشرع على اللجان الإدارية^(١) التي تُشكلها مصلحة الضرائب العقارية في كل محافظة، وتختصّ لجان الحصر والتقدير بحصر وتقدير وعاء الضريبة وهي القيمة الإيجارية للأراضي الزراعية عن طريق مراعاة إنتاجيتها وجودتها ومدى صلاحيتها، والعقارات المبنية عن طريق مراعاة تقسيمها في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي في المدن والأحياء.

ونرى أن الاعتماد على اللجان الإدارية في حصر الضريبة لم يؤدّ للوصول إلى القيمة الفعلية لوعاء الضريبة، ولا يعكس عمل هذه اللجان التغييرات الحقيقية للدخل المتحقق من استغلال الأراضي الزراعية؛ لأنه يلزم أن تتقارب القيمة الإيجارية المقدرة بواسطة هذه اللجان مع القيمة الإيجارية الفعلية للأرض الزراعية، والتي يتخطى إيجار الفدان الزراعي الواحد في بعض المناطق ٦٠٠٠ جنيه في العام.

ويمكن لمصلحة الضرائب أن تعتمد في حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة على الدخل عن طريق الإخطارات المقدمة من الغير لتوفير المعلومات اللازمة لإدارة الضرائب عن الممولين؛ لتحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة، والعمل على تجميع هذه المعلومات؛ ليسهل استعمالها من قبل الإدارة الضريبية، وتعتبر عملية جمع المعلومات الأساسية عن الممول عن طريق الغير من الأمور التي تساعد مصلحة

(١) د. السيد عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص: ٢٧-٢٨.

الضرائب فى تحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة، وبالتالي تزداد الحصيلة مع زيادة عدد الممولين^(١).

كيفية حصر التصرفات العقارية:

يتم حصر التصرفات العقارية عن طريق إنشاء وحدة إدارية داخل كل منطقة ضريبية لاستلام النماذج (٩)، (٢٨) والشيكات الواردة إليها من مأموريات الشهر العقاري، وتتولى هذه الوحدات إدخال بيانات التصرفات العقارية التي وردت إليها من مكاتب الشهر العقاري على البرنامج المميكن الخاص المعد لهذا الغرض، وإخطار كل مأمورية ضرائب بما يخصها من حصيلة هذه التصرفات العقارية^(٢).

وتقوم شعبة الحصر بكل مأمورية ضرائب بتكليف مأمور ضرائب لديها بالآتي^(٣): الانتقال إلى مكاتب الشهر العقاري التي تقع فى دائرة اختصاصها مأموريات الضرائب لحصر التوكيلات الصادرة من مكاتب الشهر العقاري التي يكون موضوعها بيع عقار.

أن يقوم بالاطلاع لدى المحاكم التي تقع فى دائرة اختصاص مأمورية الضرائب على الأحكام الصادرة فى الدعاوى التي يكون موضوعها تصرفات عقارية، سواء أكانت دعوى صحة توقيع أو دعوى صحة بيع ونفاذ.

أن يقوم بإدخال بيانات التصرفات العقارية التي تم الاطلاع عليها فى مكاتب الشهر العقاري والمحاكم على البرنامج المميكن المعد لهذا الغرض، والإخطارات الواردة من الممولين. وتنسيق مصلحة الضرائب مع الوزارات المعنية التي يتوافر لديها معلومات عن أطراف التصرف العقاري، ومن أهم هذه الجهات التي يتوافر لديها معلومات عن أطراف التصرف، وزارة الإسكان^(٤).

(1) Philip E. Taylor, The Economics of Puplic Finance, The Macmillan Company, New York, 1948, p.350.

(٢) وفي حالة عدم ورود النماذج (٩)، (٢٨) من مأموريات الشهر العقاري مع الشيك الخاص بقيمة ضريبة التصرفات العقارية، يتم تكليف مأمور ضرائب بالاطلاع لدى مأموريات الضرائب العقارية للحصول على بيانات أصحاب التصرفات العقارية.

(٣) مصلحة الضرائب، كتاب دوري رقم (١٠) لسنة ٢٠١٦.

(4) <https://www.youm7.com/story/2018/10/7866695>.

وإدخال نظام ميكنة أعمال الحصر والتسجيل والمحاسبة لأطراف التصرف العقاري؛ لأن ذلك يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية، ويحقق عدالة ضريبية للممولين. ولقد أسهم ذلك في زيادة الحصيلة الضريبية للتصرفات العقارية من ٩٥ مليون جنيه عام ٢٠١٦، إلى ٣ مليارات جنيه عام ٢٠١٧^(١).

فتح ملف تصرفات عقارية لكل إخطار وارد من المناطق الضريبية على النموذج (١٨) عقاري.

وفي حالة تكرار التصرفات العقارية لنفس الممول يتم إضافة هذا التصرف إلى الملف السابق فتحه مع مراعاة أحكام البند رقم (٧) من المادة (١٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

تحصيل الضريبة على التصرفات العقارية:

نصت الفقرة الثانية من المادة (٤٢) من القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨^(٢) على أنه: (... ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف، ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من هذا القانون^(٣) اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة. وتمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات عن شهر العقار أو تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة على هذا العقار...).

ولضمان تحصيل ضريبة التصرفات العقارية، ألزم القانون المتصرف (البائع) بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف. ويسري مقابل التأخير المنصوص عليه في المادة (١١٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة وهي ثلاثين يوماً.

(1) <https://www.youm7l.com/story/2018/10/7866695>

(٢) الجريدة الرسمية، العدد (٢٩) مكرر (٥) في ٢٥ يولييه ٢٠١٨.
(٣) نصت المادة (١١٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه: (يستحق مقابل تأخير على: (أ) ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقييدها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء أجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.
(ب) ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزينة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون. ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل).

وألزم القانون الشهر العقاري بعدم شهر التصرف، ما لم يُقدّم صاحب الشأن ما يُفيد سداد الضريبة. وتلتزم شركات الكهرباء والمياه ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات الحكومية^(١)، بعدم تقديم خدماتها للعقار محل التصرف، إلا إذا قدّم صاحب الشأن ما يُفيد سداد الضريبة.

ونرى أن منع الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الإدارة المحلية من شهر العقار محل التصرف، ومدّه بالخدمات العامة المؤدّاة من المرافق العامة إلا بعد سداد الضريبة أو تقديم ما يُفيد سدادها، يُعطي الفرصة للمتصرف أن يتهرّب من أداء الضريبة؛ لكي يدفعها المتصرف إليه (المشتري) حتى يستطيع أن يحصل على خدمات شركات الكهرباء والمياه، ووحدات الإدارة المحلية والشهر العقاري. وبالتالي في حالة ما إذا قام المتصرف إليه بسداد الضريبة لأجل أن يحصل على هذه الخدمات. فإنه يجب أن يتمّ خصم قيمة الضريبة التي قام بسدادها من قيمة العقار، ويقوم المشتري صاحب المصلحة بسداد الضريبة باسم المتصرف؛ لكي يضمن إدخال المرافق العامة إلى العقار محل التصرف. ومن ثمّ كان يجب أن ينصّ المُشرّع في المادة (٤٢) على هذا المعنى؛ حتى لا يقف المشتري عاجزاً أمام تهرب المتصرف من سداد الضريبة ومدّ العقار بالمرافق العامة الضرورية للحياة.

ولا يمكن القول: بأن القانون من الممكن أن ينصّ على تضامن المتصرف إليه مع المتصرف في سداد الضريبة ومقابل التأخير، مع إعطاء المتصرف إليه أحقيّة الرجوع على المتصرف بقيمة ما قام بسداده من ضريبة ومقابل التأخير؛ لأن القانون لو نصّ على هذا التضامن، فإن ذلك يُؤدّي إلى عدم دستوريته.

ونصّت الفقرة الأخيرة من المادة (٤٢) من القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨ على أنه: (لا تقبل الدعاوي المتعلقة بشهر العقار إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة المشار إليها).

ألزم القانون المحكمة بعدم قبول دعاوي شهر العقار، وهي دعوى صحّة التعاقد، إلا إذا قدم صاحب الشأن (المتصرف إليه) ما يُفيد سداد الضريبة.

(1) <https://www.vetogate.com/3230561> <https://www.elnbaa.net/1712392>.

ولكن هل هذا يعني أن أي إجراء وارد على العقار محل التصرف أمام المحكمة حتى ولو كان مجرد توجيه إنذار أو دعوى صحة التوقيع يتطلب سداد الضريبة وتقديم ما يفيد ذلك.

ويمكن لنا القول: بأنه أمام صراحة نص المادة (٤٢) من القانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨، أن كل دعوى أمام المحكمة غير واردة على طلب شهر العقار لا يجب على صاحب الشأن تقديم ما يفيد سداد الضريبة؛ لأن طلبات المدعي في دعوى صحة التوقيع تقتصر على صحة توقيع المتصرف (البائع) فحسب، ولا تتطرق المحكمة فيه للمبيع، وبالتالي يحق للمتصرف إليه إقامة دعوى صحة التوقيع دون تقديم إيصال سداد دين الضريبة.

وأما إذا طلب المدعي في دعواه صحة التعاقد، فإنه مطالب بتقديم إيصال سداد الضريبة والألا لن تقبل دعواه أمام المحكمة^(١).

(1) <https://www.youm7.com/story/2018/7/15/3873523>.

- www.soutalomma.com/Artide/821791

- <https://www.youm7.com/story/2018/10/7866695>

المطلب الثاني

المعالجة الضريبية للتصرفات العقارية

طبقاً للقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨

نتج عن تطبيق المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، خروج العديد من التصرفات العقارية التي يُجرىها الممولون من نطاق الخضوع للضريبة؛ لأنها لم تُشهر لدى مأموريات الشهر العقاري، رغم أن القانون لم يربط بين تحصيل الضريبة وواقعة الشهر، كما كان الوضع في ظل القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١، الذي كان يلزم مصلحة الشهر العقاري بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

وألزم القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ مأموريات الشهر العقاري، إخطار مصلحة الضرائب عن شهر التصرف العقاري، ممّا نتج عن ذلك خروج العديد من التصرفات العقارية التي يتم تداولها، والتصرف فيها بغير إشهار، اكتفاءً بعقود عرفية غير متنازع عليها، مما تسبّب في هدر مورد مالي للخزانة العامة، بسبب خروج التصرفات العرفية من نطاق الضريبة.

وتدخّل المشرّع الضريبي بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣، لتعديل نصّ المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وفرض الضريبة بسعر ٢,٥% على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها؛ أي: يخضع للضريبة كافة التصرفات العقارية، أيًا كان موقعها، وبذلك ألغى المشرّع شرط (داخل كردون المدينة). ويستوي أن يكون التصرف شهراً أو غير شهر، واستثنى المشرّع القرى فلا تُفرض عليها ضريبة.

أسباب تعديل نصّ المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨:

أولاً: كشف التطبيق العملي للمادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وما لحقها من تعديلات عن العديد من المشكلات التي أثّرت على الحصيلة الضريبية، ففي العام المالي ٢٠١٦، بلغت الحصيلة الضريبية نحو ٩٥ مليون جنيه. وأمّا العام

٢٠١٧، فقد بلغت الحصيلة الضريبية نحو ٣ مليارات جنيه^(١)، وذلك بسبب وجود صعوبة في تحصيل الضريبة من المتصرف، خاصة في العقود الابتدائية غير المشهورة، والتهرب من أداء الضريبة، وعدم الوصول إلى المتصرف نتيجة لأسباب متعددة ومنها السفر.

ثانياً: إهدار مورد مالي للخزانة العامة؛ بسبب خروج التصرفات العقارية العرفية بعقود بيع ابتدائية من نطاق الضريبة على التصرفات العقارية.

ثالثاً: يُعتبر ربط ضريبة التصرفات العقارية بواقعة شهر التصرف عقوبة على من يلجأ إليه لإثبات ملكيته للعقار، مما يخلق تمييزاً غير مقبول لصالح ذوي العقود العرفية. وأيضاً الربط بين تحصيل رسوم الشهر والتوثيق وتحصيل الضريبة المستحقة على التصرفات العقارية، قد يؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية، خاصة إذا تواطأ مشتري العقار وبائعه على إثبات قيمة التصرف في العقد بأقل من قيمته الحقيقية لتخفيض رسوم التسجيل والضريبة في آن واحد، خاصة وأنه لا يوجد آلية واضحة للتأكد من سعر التعاقد^(٢) بين أطراف العقد.

حالات فرض الضريبة

تُفرض الضريبة بسعر ٢,٥% على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، ويستوي أن ينصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وأيضاً يستوي أن يكون التصرف شاملاً للعقار كله أو جزءاً أو وحدة سكنية منه، أو غير ذلك أو كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير.

تُفرض الضريبة على التصرفات العقارية المشهورة، وغير المشهورة التي اكتفى المتصرف والمتصرف إليه بالعقد الابتدائي (العري) دون تسجيل وإشهار له.

ويعتبر النص على إخضاع التصرف العقاري العري للضريبة، اعترافاً من المشرع بالواقع الذي يعتد به قانون الضريبة. ويتفق مع ما استقر عليه قضاء محكمة النقض^(٣)، في أن البيع غير المسجل مثل البيع المسجل ينقل إلى المشتري باعتباره

(1) <https://www.youm77.com/story/2018/10/3866695>.

(2) <https://www.elnabaa.net/712392>.

(٣) نقض مدني ٦٦٨٩ في ٢٢/١٢/٢٠١٢ ق.٧٢.

- نقض مدني ٨٥٠٢ في ٢٥/٩/٢٠٠٢ ق.٦٢.

خلفاً خاصاً للبايع جميع الدعاوي المرتبطة بالحقوق المتعلقة بالبيع؛ لأن العبرة في شؤون الضرائب، هو حقيقة الواقع باعتبار أنه عقد البيع الابتدائي دليلاً على حصول التصرف يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وهي تحقيق ربح سواء تم تسجيل هذه التصرفات، أو لم يتم تسجيلها. وقررت المحكمة أن تعدد بالعقد العريفي، باعتباره دليلاً على حصول التصرف، يتوافر به تحقق الواقعة المنشأة بها، ولا أثر لعدم تسجيله في انعقاد البيع وتحقيق الربح^(١).

التصرف عن طريق الوصية أو التبضع أو الهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع.

تقرير حق انتفاع على العقار، أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاماً.

تصرف الوارث فيما آل إليه بالميراث: ألغت المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بعد تعديلها بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، الاستثناء المقرر لتصرف الوارث فيما آل إليه من مورثة، وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية؛ لأنه ليس من العدالة أن يخضع للضريبة من سبق له شراء العقار من ما له وجهده، ونستثنى من يتصرف في ميراثه الذي آل إليه دون جهد مبدول من الشخص، أو بذل ما لا منه لاقتناء العقار، خاصة وأن ضريبة التصرفات العقارية يستحق تحصيلها عند بيع الوارث ما آل إليه من مورثه، وليس عند الميراث.

الإعفاء من الضريبة:

تطبيقاً لنص المادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بعد تعديلها بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، يُعفى من أداء الضريبة:

التصرفات العقارية داخل القرى:

استثنى المشرع التصرفات العقارية داخل القرى من الضريبة على التصرفات العقارية، سواء أكانت التصرفات العقارية مباني أو أرضاً فضاء أو أرضاً زراعية أو أرضاً صحراوية.

(١) نقض مدني ١٢٠١/٢٢/٢٠٠٨/٧٢ق.

- نقض مدني ٣٩٠٠/٢٦/٤/١٩٩٩/٩٠ق.

- نقض مدني ١١٢٤٥/٢٦/٦/٢٠٠٣/٦٦ق.

ونرى أنه يجب فرض ضريبة على التصرفات العقارية التي تتم على مستوى الدولة بما في ذلك الأراضي الزراعية والصحراوية، وإلغاء استثناء القرى من نص المادة (٤٢) من القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨؛ لأن استثناء القرى من فرض الضريبة ليس له ما يبرره، ولا يحقق العدالة الضريبية بين الممولين، وخاصة بعد ارتفاع أسعار الأراضي الزراعية والمنازل في الريف في السنوات الأخيرة، حتى تخطى سعر الفدان الواحد من الأرض الزراعية ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه.

التصرف في العقار عن طريق الهبة أو التبرع أو الوصية لأصول الشخص أو فروعه أو زوجه. وإعفاء التصرف العقاري الذي يتم بهذه الطرق المشار إليها، قد يكون ثغرة تساعد على التهرب من الضريبة، وذلك بأن يتصرف الممول لأحد فروعه بهبة العقار، ثم يقوم الفرع بعرضه للبيع، بعد اتفاق مسبق مع أصله على ذلك، ومن ثم لا يخضع التصرف الأول للضريبة على التصرفات العقارية، ويخضع تصرف الفرع الثاني للضريبة على التصرفات العقارية، بعد أن يبيعه بثمن أقل.

ونقترح عدم الاعتراف بتصرف الفرع في عقار آيل إليه بطريق الهبة أو الوصية أو التبرع من أحد أصوله، إذا تم هذا التصرف خلال مدة خمس سنوات من تاريخ التصرف المعفى، أو تفرض ضريبة على التصرف الأول الذي قام به الأصل.

تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة، بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

ربط المشرع الإعفاء بشرط أن يكون التصرف مقابلاً لحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة، وعدم التصرف في الأسهم المقابلة للحصة إلا بعد مرور خمس سنوات.

ونقترح أن يعدل نص المادة (٤٢) من القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، والسماح لمن يساهم بعقار كحصة عينية في رأس مال شركة تجارية مثل شركة التضامن وشركة التوصية بالأسهم، طالما أن هدف المشرع من هذا الإعفاء زيادة الاستثمار في الشركات، ودفع الممول لأن يكون شريكاً في شركة تجارية. ويضع المشرع قيوداً على الأسهم المقابلة للحصة كأن يشترط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لحصة الشريك في الشركة إلا بعد مرور خمس سنوات لمنع الصورية.

التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص
الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.
البيع الجبرية، سواء كانت إدارية أو قضائية، وكذلك نزع الملكية للمنفعة
العامة أو للتحسين.

خاتمة البحث

أولاً: النتائج:

تضمن هذا البحث، التصرفات العقارية المفروضة بالمادة (٤٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والمعدل بالقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، وفرض الضريبة بنسبة ٢,٥% على إجمالي تصرفات الشخص الطبيعي، سواء كانت عقارات مبنية أو أرض معدة للبناء عليها. ومحاولة تقييم النصوص القانونية التي عالجت هذه التصرفات، وأن ما ورد في سياق هذا البحث يشير إلى الآتي:

أن ضريبة التصرفات العقارية فرضت على رأس المال، ولم تفرض على الدخل؛ لأن زيادة القيمة العقارية قد تتم من غير أن تكون هذه الزيادة راجعة كلها أو بعضها إلى مجهود أصحاب هذه العقارات، ولكن نتيجة تطوّر ظروف المجتمع مثل تنفيذ بعض الأعمال العامة التي تُعطي للدولة الحق في فرض ضريبة على هذه الزيادة بصفة دورية أو بصفة غير دورية يتم تحصيلها في حالة التصرف أو نقل ملكيتها للغير.

فرضت ضريبة التصرفات العقارية دون خصم أية تكاليف أو أعباء عائلية، وبالتالي فرّق المشرّع في المعاملة بين وعاء هذه الضريبة وغيرها من الأوعية التي سمح فيها بخصم التكاليف والأعباء العائلية.

ألزم القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المشتري بسداد رسوم التسجيل للشهر العقاري وقيمة ضريبة التصرفات العقارية، جعله يفضل عدم تسجيل عقد البيع العريفي (الابتدائي) في الشهر العقاري، طالما أنه حازه حيازة مادية غير متنازع عليها، ممّا أدى إلى خروج كثيراً من التصرفات العقارية من نطاق الخضوع للضريبة؛ لأن ربط ضريبة التصرفات العقارية بواقعة الشهر، يُعتبر عقوبة لمن يلجأ إليه لإثبات ملكيته للعقار، وخلق تمييزاً لصالح أصحاب العقود العرفية.

ألزم القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ مأموريات الشهر العقاري إخطار مصلحة الضرائب بواقعة شهر التصرف، ونتج عن ذلك خروج العديد من التصرفات العقارية من نطاق الخضوع للضريبة، ممّا تسبّب في ضياع جزء مهم من حصيلة الضريبة على

التصرّفات العقارية، بسبب خروج التصرّفات العرفية من نطاق الخضوع للضريبة، ممّا دفع المُشرّع إلى التّدخل للتّعديل بالقانون (١١) لسنة ٢٠١٣، والقانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، وفرض الضريبة بسعر ٢,٥% على إجمالي قيمة التصرّف، ملغياً شرط (كردون المدينة). وفرض الضريبة على التصرّفات العرفية غير المشهورة، ممّا أذى إلى زيادة الحصيلة الضريبية إلى ٣ مليارات جنيه عام ٢٠١٧.

تقوم مأموريات الضرائب بحصر التصرّفات العقارية عن طريق تكليف مأمور ضرائب لديها بالانتقال إلى مكاتب الشهر العقاري لحصر التوكيلات الصادرة منها والتي يكون موضوعها بيع عقار، والاطلاع لدى المحاكم التي تقع في دائرة اختصاصها، على الأحكام الصادرة في الدعاوي التي يكون موضوعها تصرّفاً عقاريّاً.

ألزم القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨، المتصرّف بسداد الضريبة، ويلتزم الشهر العقاري بعدم شهر التصرّف، وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات الحكومية، بعدم تقديم خدماتها للعقار محل التصرّف، ما لم يُقدّم صاحب الشأن (المتصرّف إليه) ما يُفيد سداد الضريبة. وهذا المنع يُعطي الفرصة للمتصرّف للتهرّب من أداء الضريبة لكي يدفعها المتصرّف إليه الذي يحتاج لخدمات المرافق العامة من كهرباء ومياه، إلى غير ذلك. وفي حالة ما إذا قام المتصرّف إليه بسداد الضريبة لأجل أن يحصل على هذه الخدمات، فإنه يجب أن يتمّ خصم قيمة هذه الضريبة التي قام بسدادها من قيمة العقار.

ألزم القانون المحكمة بعدم قبول دعاوي شهر العقار، وهي دعوى صحة التعاقد، إلا إذا قدّم المتصرّف إليه ما يُفيد سداد الضريبة. وهذا لا ينطبق على دعوى صحة التوقيع؛ لأن طلبات المدعي في هذه الدعوى تقتصر على صحة توقيع المتصرّف فحسب، ولا تتطرق فيه المحكمة للمبيع.

تُفرض الضريبة على تصرّفات الوارث فيما آل إليه من مورثه، وهذه الضريبة تُفرض عند بيع الوارث ما آل إليه من مورثه، وليس عند الميراث؛ لأنه ليس من العدالة الضريبية أن يخضع لضريبة التصرّفات العقارية من سبق له شراء العقار من ماله وجهده، ونستثني من يتصرّف في ميراث آل إليه دون جهد مبذول منه لاقتنائه.

ضرورة أن تشمل الضريبة التصرفات العقارية المتعلقة بالأراضي الزراعية والأراضي الصحراوية؛ لأن المشرع لم يفرض ضريبة على التصرفات العقارية داخل القرى، وبالتالي يجب أن يُعاد النظر في هذا الإعفاء؛ لأن استثناء القرى من فرض الضريبة ليس له ما يبرره، ولا يُحقق العدالة الضريبية بين الممولين، خاصة بعد ارتفاع أسعار العقارات، سواء أكانت أرضاً زراعية أو فضاء أو مباني.

إعفاء التصرف بالهبة أو التبرع أو الوصية لأصول الشخص أو فروعه أو زوجه من ضريبة التصرفات العقارية قد يكون ثغرة تُساعد على التهرب من الضريبة؛ لأن الممول قد يتصرف بالهبة لأحد فروعه ثم يقوم الفرع ببيعه بعد اتفاق مسبق مع الأصل، وبالتالي لا يخضع التصرف الأول للضريبة، ويخضع التصرف الثاني لها، بعد أن يبيعه بثمن أقل.

أعطى المشرع تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها إلا بعد مرور خمس سنوات، وإذا كان هدف المشرع من هذا الإعفاء زيادة الاستثمار في الشركات المساهمة، ودفع الممول لأن يكون شريكاً فيها، فإنه يجب أن يمتد ليشمل شركة التضامن وشركة التوصية بالأسهم، وأن يشترط المشرع عدم التصرف في الأسهم المقابلة للحصة، إلا بعد مرور خمس سنوات منعاً للتصرفات الصورية.

ثانياً: التوصيات:

أن يُعدّل نص المادة (٤٢) من القانون (١٥٨) لسنة ٢٠١٨ بما يجعل المتصرف إليه يقوم بسداد الضريبة لحساب المتصرف من قيمة العقار محل التصرف، لكي يضمن إدخال المرافق العامة إلى العقار، حتى لا يقف المتصرف إليه عاجزاً أمام تهرب المتصرف من سداد الضريبة.

أن تفرض ضريبة التصرفات العقارية على مستوى الدولة، وأن يلغى استثناء القرى من فرض الضريبة؛ لأن استثناء التصرفات العقارية التي تتم داخل القرى ليس له ما يبرره، ولا يُحقق العدالة الضريبية بين الممولين، خاصة بعد ارتفاع أسعار الأرض الزراعية والمباني في القرى في السنوات الأخيرة.

عدم الاعتراف بتصرف الفرع فى عقار آل إليه بطريق الهبة أو الوصية أو التبرع من أصله، إذا تم هذا التصرف خلال مدة خمس سنوات من تاريخ تصرف الأصل المعفى من الضريبة للفرع.

إعفاء الممول من الضريبة إذا قدم العقار كحصة عينية فى رأس مال شركة التضامن وشركة التوصية بالأسهم، بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة للحصة، إلا بعد مرور خمس سنوات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

١. د. إبراهيم طه محمد أبو رحمة، الضريبة الموحدة على الدخل نظرياً وتطبيقياً، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٢.
٢. د. السيد عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣.
٣. أ.د. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦.
٤. أ. حسن عبد الرحمن نصار، أ. ممدوح رأفت البرعي، الموسوعة الضريبية وتعليمات مصلحة الضرائب لتحديد الربح الضريبي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، ١٩٩٥.
٥. أ. حسن الغرابوي، أ. السيد شرع، أ. شعبان حافظ، أ. سامي غيطة، ضرائب الدخل، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٤.
٦. أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧.
٧. أ.د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، عالم الكتاب، القاهرة، ١٩٩٤.
٨. أ.د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوي الضريبية، بدون دار نشر، المجلد الأول، الجزء الأول، ٢٠٠٠.
٩. أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤.

١٠. أ.د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠.
١١. د. علي عباس عياد، المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، تقييم واقتراح بتعديل النصوص، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ١٩٧٦.
١٢. د. عبد المنعم محمد داود، التهرب الضريبي، الأبعاد التشريعية والقضائية فى ظل قانون الضريبة الموحدة، مطبعة سامي، الإسكندرية، ٢٠٠٢.
١٣. د. عبد السلام محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملائحته للتطبيق فى الدول النامية، دراسة تطبيقه للنظام الضريبي المصري، رسالة دكتوراة، مقدمه إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣.
١٤. أ.د. عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١.
١٥. أ.د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٥٩.
١٦. أ.د. محمود رياض عطية، الوسيط فى تشريع الضرائب، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٥.
١٧. أ.د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، ١٩٩٧.
١٨. د. ممدوح عبد الحميد الهياتمي، الحصر الضريبي دراسة تحليلية للتشريع الضريبي المصري، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة طنطا، ١٩٩٣.
٩١. د. أحمد سلامة، الملكية الفردية فى القانون المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠.
٢٠. أ.د. مصطفى الجمال، ود. عبد الحميد الجمال، عقد البيع، مكتبة الفتح، الإسكندرية، ١٩٩١.

٢١. د. محمد المنجي، عقد البيع الابتدائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٢.
٢٢. الندوة رقم (١) لسنة ١٩٩٠، المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٢٣. كتاب دوري رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٨، مصلحة الضرائب.
٢٤. كتاب دوري رقم (١٠) لسنة ٢٠١٦، مصلحة الضرائب.
٢٥. المرشد الضريبي، أعمال الحصر والمغادرة رقم ٨، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، ١٩٧٤.
٢٦. مجلة القضاة، نادي القضاة، السنة ٢٧، العدد الأول، يناير- يونية ١٩٩٤.
٢٧. مجموعة أحكام النقض في الضرائب والرسوم حتى يونية ١٩٧٠، دار النهضة العربية، القاهرة.
٢٨. المستجدات في القضاء الضريبي، م. معوض عبد التواب، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٥ - ١٩٩٠.
٢٩. مجموعة أحكام النقض، المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة، طبعة ٢٠٠٥.
٣٠. الجريدة الرسمية، العدد، (٢٩) مكرر (٥) في ١٥ يوليه ٢٠١٨. والعدد (٥١) مكرر (ب) في ٢٥/١٢/٢٠١٢.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and
2. practice, 8 th.ed, Thomson Learning Australia, 2001/02.
3. Antonin Basch, financing Economic Development,
4. The Macmillan Company, New York, 1963.
5. Bill Packer, Tax practice Manual, 3rd ed, Butterworths,
6. London, /1989.

- .7 David Newbery and Nicholass Stetn, The Theory of
.8 Taxnation for Developing Covntries Published for The
9. World Bank and Oxford University Pressm 1987.
.01 Edwin R.A.Seligman, Essay in Taxation, 10th,ed,The
11.Macmillan Company, New York, 1925.
.21 John F.Due and Ann F.Friedlaender, Government
13.Finance Economies of The Public Sector, 5th, ed
14.Richard. Irwin, Inc New York, 1973.
.51 John L.Kramer and Lawrence.C.Philips, Prentice Hall's
16.Federal Taxation, Prentice Hall,s , New Jersey, 1996.
.71 Paul j. Strayer, Fiscal Policy and Politics, Harpetr&
18.Brothers Publishers, New York, 1958p.
.91 Philip E.Taylor, The Economics of Puplic Finance,
20.Themacmillan Company, New York, 1948.
.12 Richard A.musgrave and Peggy B.Musgrave, Public
22.Finance in Theory and Practice, 2nd , ncB raw – Hill Book
Company, New Yourk, 1976.
.32 W.R.Packer, Tax Practice Manual, 2nd, ed,
24.Butterworths, London, 1985.
25.Simon James, The Economics of Taxation Principles
26.Policy and Practice, Prentice Hall, New York, 1996/1997.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

<https://www.youm7.com/story/2018/10/786m6695>.

<https://aziamar.blogspot.com/2018/07/25/2018.htm>.

<https://www.youm7.com/story/2018/10/7866>.

<https://www.vetogate.com/3230561>.

<https://www.elnpaa.net/1712392>.

<https://www.youm7.com/story/2018/7/15/3873523>.

www.soutalomme.com/Artide/821791.

<https://www.elnabaa.net/7/2392>.

