

**تحليل لأحكام وأساليب المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي
في قانون الضريبة على العقارات المبنية**

د. صبري عبد الحميد السجيني

قسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة المنصورة

مقدمة:

في ٢٣ يونيو من عام ٢٠٠٨م صدر القانون رقم ١٩٦ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية، وقد تضمن قانون الإصدار تسع مواد، واشتمل قانون الضريبة على العقارات المبنية على ٣٥ مادة من خلال ستة أبواب على النحو التالي:

- الباب الأول: الأحكام العامة (المواد من ١ حتى ٧).
الباب الثاني: نطاق سريان الضريبة وسعرها (المواد من ٨ حتى ١٢).
الباب الثالث: الحصر والتقدير والظعن (المواد من ١٣ حتى ١٧).
الباب الرابع: الإعفاء من الضريبة ورفعها (المواد من ١٨ حتى ٢٢).
الباب الخامس: تحصيل الضريبة (المواد من ٢٣ حتى ٢٩).
الباب السادس: العقوبات (المواد من ٣٠ حتى ٣٥).

وبعد تردد الحكومة في تطبيق القانون بعد صدوره وتأجيله سنة بعد أخرى، ظهرت اتجاهات تنادي بتعديل القانون في كثير من مواده، وكان للمحاسبين في هذا الشأن رأي بضرورة توافر أساليب محاسبية تحقق أهداف هذه الضريبة.

مشكلة الدراسة

تتلخص مشكلة الدراسة في أن القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد افتقد الأساليب المحاسبية المتكاملة التي تكلف تحديد وعاء الضريبة بطريقة موضوعية تحقق المصلحة لكل من الممول والدولة والمجتمع. وأن إغفال دور المحاسبة في تطبيق هذا القانون يمكن أن تتسع معه الخلافات والقضايا ويبعد القانون عن الهدف من إصداره.

أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من القيمة المضافة التي يمكن أن يحققها توافر أساليب محاسبية متكاملة لتحديد وعاء الضريبة على العقارات المبنية، حيث أن تحديد الوعاء يمثل الأساس في تحديد العبء الضريبي وعدم إتباع أساليب للتهرب من سداد هذا العبء، أو التأخر عن سداد الضريبة المستحقة.

إن وضوح وتكامل الأساليب المحاسبية لتحديد الوعاء الضريبي يجب أن ترتبط بعناصر الضريبة على العقارات المبنية.

ومما يدعو إلى التأمل أن مصر هي من أوائل الدول التي فرضت فيها هذه الضريبة، وفي هذا يوضح البعض

Property taxes were used in Egypt The primary focus of early property taxation was land and its production value.

Ancient Egypt has a thriving culture that began around 5,000 B.C. and lasted thousands of years. Taxes were levied against the value of grain, cattle, oil, beer and land.[Tax assessors] kept records about who owned title to lands along with the size of their fields If a taxpayer did not or was not able to pay, he was brought before courts that immediately dispensed justice. A typical tax rate was ten percent of all production. (Carlson, 2005)¹

خطة الدراسة

رأى الباحث التعرض لأهم الأساليب المحاسبية في هذه الضريبة واقترح التعديل المطلوب من خلال العناصر التالية:

أولاً: تحليل للأحكام المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي وتتضمن ما يلي:

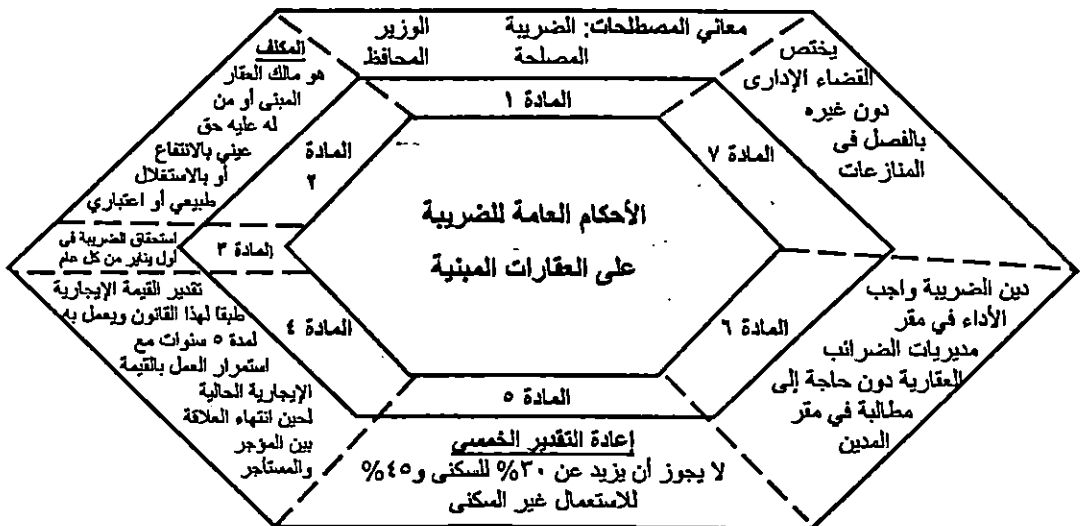
- (١) الأحكام العامة.
- (٢) نطاق الضريبة وسعرها.
- (٣) الإعفاء من الضريبة.
- (٤) أساليب وإجراءات الحصر والتقدير والظعن والتحصيل.

ثانياً: تحليل لأساليب تحديد الوعاء الضريبي وتتضمن:

- (١) الوحدات السكنية.
- (٢) المنشآت الصناعية.

١- الأحكام العامة

تناول المشرع في الباب الأول من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وفي سبع مواد الأحكام العامة ويمكن تناولها بالتحليل كما يلي:



التحليل:

يلاحظ على المواد السابقة ما يلي:

١- استخدم القانون مصطلح "المكلف" بدلاً من كلمة "الممول" ولعل ذلك راجع إلى أن المصطلح الأول كان مستخدماً في مجال الضرائب العقارية، ومنه ظهرت كلمة "المكلفة" وهي المستند الدال على حالة الملكية لدى الضرائب العقارية وأياً ما كان الأمر فقد حان الوقت لاستخدام مصطلح واحد وواضح في جميع قوانين الضرائب في مصر.

٢- اتخذ المشرع من السنة الميلادية أساساً لاستحقاق الضريبة وهو في هذا سائر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- العمل بالتقدير للقيمة الإيجارية السنوية للعقارات طبقاً لأحكام القانون لمدة خمس سنوات، على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها. وقد اعتبر البعض أن عملية إعادة التقدير كل خمس سنوات من شأنه إحداث زيادة عشوائية في قيمة العقارات بما يؤثر سلباً على نشاط الاستثمار العقاري، ويرفع من معدلات التضخم، كما يدفع نحو الاتجاه للاستثمار في الأراضي الزراعية (د. عبد الرسول عبد الهادي، ٢٠١٠).

معنى ذلك أن المشرع اعتبر التقدير للقيمة الإيجارية هو الأصل في تحديد الإيرادات الخاضعة ويسرى لمدة ٥ سنوات والتقدير كان يجب أن يكون الاستثناء، والعلاقة التعاقدية هي الأصل، كما أن التقدير لمدة ٥ سنوات جاء مطابقاً لبعض أحكام في قوانين أخرى وأهمها حساب مقابل الانتفاع طبقاً لأحكام القانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠٦ المعدل لأحكام القانون ٨٩ لسنة ١٩٩٨ الخاص بالمزايدات والمناقصات، وإن القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد وضع في المادة الخامسة حد أقصى لزيادة القيمة الإيجارية وهو:

- ٣٠% للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن.

- ٤٥% للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

وقد أوضح البعض أنه في ظل الضريبة على العقارات المبنية ستتحول الاستثمارات إلى البورصة، وبالتالي سيخسر الكثيرون رؤوس أموالهم، وقد يؤدي ذلك إلى انهيار مالي كنا بمنأى عنه. (د. محمد إبراهيم عبد الرحيم، ٢٠١٠).

فلم يعد الأمر إعادة تقدير والذي يحتمل الزيادة أو النقص والصياغة الحالية في المادة الخامسة أوضحت الزيادة فقط مما يشير إلى أن إعادة التقدير

سنأخذ اتجاهاً متزايداً بنسبة سنوية ثابتة ٦%، ٩% حسب الغرض من الاستخدام.

وغرض الاستخدام لا يصلح أساساً لتحديد نسبة الزيادة ثم ما هو العمل إذا كان العقار مستخدم في غير أغراض السكن لمدة سنتين ثم لسنتين لأغراض السكن ثم في غير أغراض السكن مرة أخرى هل معنى ذلك أن النسبة للزيادة في إعادة التقدير الخمسي ستكون: ٩% + ٩% + ٦% + ٦% + ٩% أي ٣٩% أم ماذا؟

ويعرض البعض أن التقييم في هذه المجال يخضع لأساليب شخصية وحكم شخصي بحيث يبتعد عن معايير التقييم مثل رسملة الإيراد أو خصم التدفقات النقدية أو التحليل المقارن من خلال بناء نماذج مالية لكل منطقة والتحرك من خلال تحليل حساسية للتوصل إلى القيمة الإيجارية المناسبة، كما أن وعاء الضريبة هنا هو القيمة الإيجارية التقديرية لوحدة مملوكة، أي أنها تفرض على الثروة وليس على الدخل أو القيمة المضافة، وتخضع الثروة إلى التناقص بفعل الإهلاك والتقاعد. (د. محمد إبراهيم عبد الرحيم، ٢٠١٠)

وتساءل البعض عن كيفية تقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، وأوضح أن تحديد هذه القيمة يجب أن يخضع لأحكام كل من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ بشأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، والقانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة عن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر على أن يعاد تقدير القيمة الإيجارية لتلك العقارات فور انقضاء العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية. (محمود جاب الله أبو المجد، ٢٠١٠)

٤- اعتبر المشرع أن موطن الوفاء بدين الضريبة هو مقر مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين، أي أن محل الوفاء هو موطن الدائن.

وقد خالف المشرع في هذا عن محل الوفاء بالدين في الأوراق التجارية حيث أن محل الوفاء هو موطن المدين وليس الدائن.

٢- نطاق الضريبة وسعرها

خصص المشرع خمس مواد من القانون (المواد من ٨ حتى ١٢) لبيان نطاق الضريبة وسعرها وفيما يلي عرض وتحليل لها:

١- العقارات الخاضعة:

أوضحت المادة الثامنة أن الضريبة تفرض سنوياً على العقارات المبنية أياً كانت مادة بنائها، وأياً كان الذي تستخدم فيه، دائمة أو غير دائمة، مقامة على

الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بغير عوض، سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة على غير إتمام.

وتسرى الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد.

التحليل:

يوضح البعض أن في نص المادة الثامنة من القانون شبهة عدم الدستورية، حيث أخذ المشرع الضريبي بمفهوم واسع للعقار على عكس ما جاء بالقانون المدني. (حسين إبراهيم خليل، ٢٠١١)^١

واضح مما سبق أن المشرع كان حريصاً على تعداد صور العقارات المبنية الخاضعة للضريبة بحيث تأتي شاملة ويتسع معها نطاق الضريبة حيث تعرض لمواد البناء، والغرض من الاستخدام دائمة أو مؤقتة ومكان إقامتها ومقابل الإشغال ومستوى الإتمام والنطاق الجغرافي ليشمل جميع أنحاء البلاد.

وفي هذا المجال فإن ما ورد في هذه المادة قد يجد ما يبرره حتى يمنع حالات التهرب من الخضوع للضريبة، ولكن لماذا تفرض الضريبة على العقارات التامة، وغير مشغولة، وواضح أن غير التامة وغير المشغولة غير خاضعة وهنا يظهر تساؤل آخر ما هو مستوى الإتمام المطلوب؟ ومن يحدده؟ بمعنى إذا وجد عقار لم يستكمل عنصر البياض الداخلي والخارجي وغير مشغول، هل يدخل ضمن نطاق الخضوع؟

ب- ما في حكم العقارات:

خصص المشرع المادة التاسعة لتوضيح ما يعتبر في حكم العقارات المبنية في ثلاث صور هي:

ب/١- العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء أكانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين بغض النظر عن أيلولتها أو عدمه للدولة.

ب/٢- الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها مسورة أو غير مسورة.

ب/٣- التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

التحليل:

واضح من نص المادة أن ما يعتبر في حكم العقارات المبنية يخضع للضريبة على العقارات المبنية وقد لا يكون مفهوماً اعتبار الأراضي الفضاء

المستغلة في حكم العقارات خاصة إذا كانت الضريبة مستقلة عن المياني وفي رأينا هذا التوسع لا يتسق مع مضمون هذه الضريبة ونطاق الخضوع لها حيث تتعامل مع العقارات المبنية، أما الأراضي الفضاء فشيء آخر.

وإذا كان المشرع اعتبر الأرض الفضاء في حكم العقارات المبنية فقد اعتبر أيضاً المياني فقط المقامة على أرض مملوكة للدولة أو المنتفعين سواء أكانت ستعود أيلولتها للدولة من عدمه ومستغلة بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع.

وبالطبع ينطبق هذا النص على حالات الاستغلال بنظام B.O.T، وقد يظهر تساؤل هنا من يتحمل عبء الضريبة في هذه الحالة؟ ويرى الباحث أن الضريبة يجب اعتبارها ضمن تكاليف التشغيل قبل توزيع الفائض بين المؤجر والمستأجر وبذلك يقع عبء على الطرفين بنسبة حقه في الفائض، وفي الفقرة الثالثة من المادة اعتبر التركيبات على الأسطح أو واجهات العقارات في حكم العقارات المبنية بشرط وجود مقابل لذلك للمؤجر.

وهنا يظهر تساؤل هل التركيبات هنا مقصود لذاتها؟ وهل الإعلانات في صورها غير التركيبات كالكتابة المباشرة أو الجدران وغيرها مما لا يعد تركيبات يدخل ضمن هذا العنصر أما ماذا؟ كما يظهر تساؤل آخر حول مدى خضوع التركيبات بجوار العقارات وليس على الأسطح أو الواجهات لحكم هذه الفقرة.

ج- المياني المقامة على الأراضي الزراعية:

خصص المشرع المادة العاشرة لسريان الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفع عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأطنان.

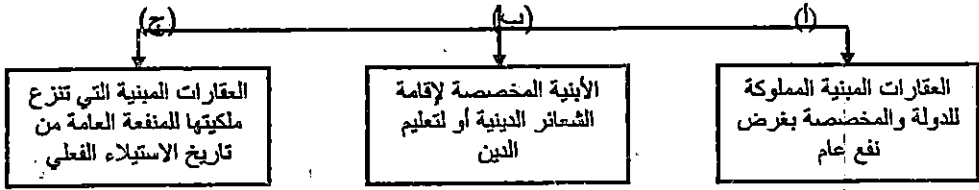
الرأي:

هذا توسع لم يكن له ما يبرره، خاصة أن معظم هذه العقارات لن تشغل بمقابل منفصل عن استغلال الأراضي الزراعية، فضلاً عن الصعوبة في تقدير قيمتها وهنا يظهر تساؤل حول الملحقات بهذه العقارات هل تدخل معها أم تظل تعامل كأرض زراعية؟ وإعمالاً لمبدأ الأهمية النسبية هذا النص لم يكن له محل حيث أنه لن يكون هناك عقار على أرض زراعية يزيد عن الحدود التي طلبها القانون.

وإذا كان للمشرع رأى آخر كان يمكن إدراج هذه الحالة ضمن المادة الثامنة، ومن ناقلة القول أن نذكر أن المشرع عاد في المادة ١٨ ليقرر إعفاء العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها من الضريبة وهنا هل يقصد الحفاظ أم العقارات بمدلولها العام؟

د- العقارات غير الخاضعة:

أفرد المشرع المادة الحادية عشرة لتبيان حالات عدم الخضوع للضريبة في ثلاث حالات كما يلي:



جريا على المنهج الذي اتبعه المشرع في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في الضريبة على الدخل خصص المشرع مادة مستقلة لحالات عدم الخضوع للضريبة وعددها في ثلاث حالات وهذا النهج وإن كان له ما يؤيده إلا أن الأصل في التشريع بيان نطاق الخضوع ثم الإعفاء، وما لا يرد ضمن نطاق الخضوع صراحة فهو غير خاضع.

وأهمية المنهج الأخير في صياغة التشريع تأتي عندما تأتي حالة ليست ضمن نطاق الخضوع في المواد ٨، ٩، ١٠ وليست ضمن حالات عدم الخضوع في المادة ١١ ولم ترد في الإعفاءات، هذا فضلا عن حالات الإعفاءات الواردة فيما بعد في المادة (١٨) من القانون تتداخل معها الحالات الواردة في المادة (١١) وكان يمكن دمج المادة (١١) مع المادة (١٨) الخاصة بتبيان حالات الإعفاءات حيث أورد على سبيل المثال في المادة (١١) الأبنية الخاصة لتعليم الدين وفي المادة (١٨) المؤسسات التعليمية، وقد يكون للمشرع وجهة نظر لا نعلمها.

ومبررات عدم الخضوع في الحالات الثلاث السابقة ترجع إلى طبيعة الملكية (ملكية عامة أو ملكية خاصة للدولة) أو الغرض من الاستخدام (النفع العام أو إقامة الشعائر الدينية).

هـ سعر الضريبة:

أوضح المشرع في المادة (١٢) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ م سعر الضريبة كما يلي:

- سعر نسبي ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة وذلك بعد خصم ٣٠% بالنسبة للأماكن المستغلة في أغراض السكن (مقابل جميع المصاريف).
- ٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن (مقابل جميع المصاريف).

ومن الجدير بالذكر أن الحكومة كانت قد حددت نسبة خصم قدرها ٢٠% بالنسبة للسكن، ٣٠% بالنسبة لغير السكن، وقد رفعها مجلس الشورى إلى ٢٥% بالنسبة للسكن، ٣٢% بالنسبة لغير السكن.^٧

ولعل من ايجابيات القانون توحيد سعر الضريبة بنسبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة. هذا مع العلم بأن السعر الذي تقدمت به الحكومة كان ١٤%، ثم تم تخفيضه في مجلس الشورى ليصبح ١٢%، وأخيراً وافق مجلس الشعب على تخفيضه إلى ١٠%.^٨

ويرى البعض أن المشرع في صياغته الحالية خاصة فيما يتعلق بسعر الضريبة المرتفع والنص على تضامن المستأجر مع المالك في سداد الضريبة في حدود الأجرة ينذر بالأخطار التي تهدد السلام الاجتماعي خاصة بين الملاك والمستأجرين. (محمد إبراهيم غريب، ٢٠١١).

وكان الأولى النص على سريان الضريبة بنسبة ١٠% على صافي القيمة الإيجارية السنوية، ويتحدد الصافي على أساس الإجمالي مخصوماً منه مقابل التكاليف وهل نسبة ٢% الزيادة في المصاريف لغير أغراض السكن جاءت كافية وواقعية أم أن الزيادة في القيمة الإيجارية الخمسية لغير أغراض السكن في المادة الخامسة وهي ١٥% (٤٥% - ٣٠%) كان يمكن أن تكون ٣% نسبة سنوية بدلاً من ٢% لمقابلة الزيادة في الإيرادات بالزيادة في المصروفات وقد حدث وقت مناقشة القانون بمجلس الشورى والشعب أن حدثت مناقشات حول هذه النسب خضعت للمساومة غير الموضوعية بين ممثلي الشعب والحكومة إلى أن استقرت على ما هي عليه.

أما كلمة "ويستهدى" في تحديد الضريبة بالموشرات الواردة بالجدولين المرافقين بهذا القانون قد جاءت في غير محلها، والاستهداء يعنى العمل بالشئ على هداية، معنى ذلك أن الذي سيحدث هو أن كلمة الاستهداء هنا ستكون "ويؤخذ في تحديد الضريبة".

وكان الأولى أن يحيل المشرع ذلك إلى اللائحة التنفيذية لتبيان أساليب وإجراءات تحديد القيمة الإيجارية في جداول لنا معها عودة.

٣- الإعفاء من الضريبة ورفعها

في الباب الخامس من القانون خصص المشرع خمس مواد لتوضيح حالات الإعفاء ورفع الضريبة منها المادة (١٨) للإعفاء والمواد ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٢ لحالات رفع الضريبة وإجراءاتها، ويمكن عرض ما تتطلبه القانون فيما يلي:

حالات الإعفاء من الضريبة (المادة ١٨):

١- الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة طبقاً للقانون والمنظمات العمالية.

- ٢- المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ.
 - ٣- العقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية مع استخدامها في غرضها.
 - ٤- الوحدة السكنية المستغلة في أغراض السكن نقل قيمتها السنوية الإيجارية عن ١٠٠٠ جنيه ويخضع ما زاد للضريبة.
 - ٥- الأوحاش ومباني الجبانات.
 - ٦- أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة طبقاً للقوانين المنظمة.
 - ٧- العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل.
 - ٨- العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها.
 - ٩- الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح.
- وإذا زالت عن أي عقار أسباب الإعفاء من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقدير إقرار إلى المأمورية الواقع في دائرتها العقار وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لزوال سبب الإعفاء.

- حالات رفع الضريبة:

ترفع الضريبة في الحالات التالية: (المادة ١٩)

- (١) إذا أصبح العقار معقياً طبقاً للمادة (١٨) من هذا القانون.
 - (٢) إذا تهدم أو تخرب كلياً أو جزئياً للدرجة التي تحول دون الانتفاع به كلياً أو جزئياً.
 - (٣) إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة.
- ويتم رفع الضريبة عن العقار كله أو جزء منه بحسب الأحوال.

إجراءات رفع الضريبة:

من استعراض المواد ٢٠، ٢١، ٢٢ يمكن عرض إجراءات رفع الضريبة كما يلي:

- (١) طلب رفع الضريبة: يكون من المكلف بأداء الضريبة اعتباراً من أول الشهر الذي قدم فيه الطلب وحتى تاريخ زوال سبب الرفع مع إيداع تأمين قدره خمسون جنيهاً، وما يدل على سداد آخر قسط من الضريبة. ويرد التأمين في حالة قبول الطلب.

(٢) النظر في طلب رفع الضريبة: يكون بواسطة لجان الحصر والتقدير ويجوز للطالب الطعن في قرار اللجنة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار، وذلك أمام لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة (١٧) من

هذا القانون وعلى اللجنة إصدار قرارها خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تقديم الطلب.

٣) زوال أسباب رفع الضريبة: يجب على المكلف إخطار المأمورية المختصة خلال ٦٠ يوماً من تاريخ زوال سبب الرفع لإعادة ربط الضريبة التي كانت مفروضة قبل الرفع اعتباراً من أول السنة التالية للسنة التي زال فيها سبب الرفع.

التحليل:

يلاحظ على حالات الإعفاء التداخل مع عدم الخضوع في المادة (١١) هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعدد صور الإعفاءات في تسعة صور على سبيل الحصر كان يمكن دمجها في مجموعات أقل عدداً حيث أن هذه الإعفاءات استندت جميعها إلى مبرر اجتماعي وتشجيع بعض الأنشطة، وبناءً على ذلك كان يمكن تجميع الإعفاءات:

- أرقام ١، ٢، ٣ في مجموعة واحدة.
- وأرقام ٥، ٦، ٩ في مجموعة ثانية.
- وأرقام ٧، ٨، ٨ في مجموعة ثالثة.

وكل صور هذه الإعفاءات مطلوبة وإن كان الإعفاء الخاص بالعقارات الملحقة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها في البند (٨) قد تتداخل مع حالات الخضوع لهذه العقارات في المادة (١٠).

كما أن الإعفاء من مبلغ ٦٠٠٠ جنية سنوياً، والذي حدده مجلس الشعب بعد أن كان محددًا من قبل الحكومة بمبلغ ٦٠٠ جنية ورفعته مجلس الشورى إلى ٢٨٠٠ جنية، للوحدة السكنية المستغلة في أغراض السكن كان يتعين النص على وجوب إعادة النظر فيه كل خمس سنوات أسوة بإعادة النظر في القيمة الإيجارية، وإلا سيفقد هذا الإعفاء أهمية إذا ما تم زيادة القيمة الإيجارية السنوية بنسبة ٣٠%، ٤٥% كل خمس سنوات وثبات مبلغ الإعفاء، وأثناء مناقشة مشروع القانون طالب بعض أعضاء مجلس الشعب بذلك لكن الحكومة تمسكت بموقفها طمعاً في زيادة مواردها من هذه الضريبة.

٤- إجراءات الحصر والتقدير والظعن والتحصيل

في إطار اهتمام المشرع في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بالجانب الإجرائي على حساب الجانب الفني في تحديد الوعاء، قام بتخصيص خمس مواد لإجراءات الحصر والتقدير والظعن، وسبع مواد لإجراءات التحصيل أي ما يزيد عن ٣٣% من مواد القانون البالغة ٣٥ مادة. وفيما يلي عرض وتحليل لطبيعة هذه الإجراءات:

- الحصر والتقدير :-

١- تشكل بكل محافظة لجان الحصر والتقدير بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الإسكان.

٢- يكون الرئيس مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية وعضوية مندوب من كل من وزارة المالية والإسكان واثنين من المكلفين يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

٣- على كل مكلف تقديم تقرير إلى المأمورية المختصة في موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من كل سنة شاملاً العقارات المستجدة والإضافات والتعديلات في العقارات القائمة والعقارات والأراضي الفضاء المستقلة عنها التي زال عنها سبب الإعفاء.

٤- يتم التقدير للقيمة الإيجارية على أساس تقسيم العقارات نوعياً في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة به على النحو الذي توضحه اللائحة.

٥- تعلن تقديرات القيمة الإيجارية بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه في الأماكن التي تحددها اللائحة التنفيذية وإخطار كل مكلف بخطاب موصى عليه بعلم الوصول على العنوان الخاص به.

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأن تقدر القيمة الإيجارية للعقارات المبيّنة بمعرفة لجان الحصر والتقدير المنصوص عليها في المادة ١٣ من القانون، وذلك بعد تقسيمها وفقاً لأسس وقواعد التقسيم الآتية:

أ- الموقع الجغرافي ويشمل:

١- طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية.

٢- الشارع الكائن به العقارات المبنية.

٣- مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ أو الحدائق أو المتنزهات العامة.

ب- مستوى البناء (فاخر/ فوق المتوسط/ متوسط/ اقتصادي/ شعبي) ونوعية مادة البناء (خرسانة مسلحة/ طوب مصبغ/ حجر/ طوب لين/ خشب/ صاج/ أية مواد أخرى).

ج- المرافق المتصلة بالعقارات المبنية، وتشمل:

١- الكهرباء والمياه والصرف الصحي.

٢- الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة.

٣- تليفونات.

٤- شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة.

٥- أية مرافق عامة أخرى.

ويرى الباحث ضرورة إعداد نماذج للتقدير تتحدد فيها الأوزان النسبية للعناصر السابقة بتحقيق الموضوعية في التقدير، ويمكن أن يتخذ الشكل الموضح في الصفحة التالية.

الطعن على القيمة الإيجارية:

(١) للمكلف الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال ٦٠ يوماً التالية لتاريخ الإعلان، وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية المختصة مقابل الصافي على أن يؤدي الطاعن مبلغ ٥٠ جنيه كتأمين لنظر. طعنه يرد إليه عند قبول الطعن، كما أن لمديريات الضرائب العقارية حق الطعن في نفس المهلة إذا رأت أن التقرير أقل من القيمة الحقيقية وذلك بمذكرة يقدمها مدير الضرائب العقارية إلى وزير المالية أو من يفوضه.

(٢) يتم الفصل في الطعن بواسطة لجنة الطعن تشكل في كل محافظة برئاسة ذوى الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة، وعضوية أحد العاملين بجهة الربط وممثل لوزارة الإسكان، واثنان من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي أو من ذوى الخبرة في تقييم العقارات يختارهما المحافظ بناءً على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة. ولا يجوز الجمع بين عضوية لجنة التقدير ولجنة الطعن وتصدر القرارات بالأغلبية خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تقديم الطعن نهائياً.

الوزن النسبي الفعلي	الوزن النسبي التقديري للعنصر الفرعي	الوزن النسبي التقديري للعنصر الرئيسي	العنصر الفرعي	العنصر الرئيسي
		٤٠%		الموقع الجغرافي:
	٢٠%		طبيعة المنطقة	
	١٠%		الشارع الكائن به العقارات	
	١٠%		مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ أو الحدائق أو المتنزهات العامة	
		٤٠%		مستوى البناء
	١٥%		فاخر	
	١٠%		فوق المتوسط	
	٨%		متوسط	
	٥%		اقتصادي	
	٢%		شعبي	
		٢٠%		المرافق المتصلة
	٩%		الكهرباء والمياه والصرف الصحي	
	٣%		الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية	
	٢%		تليفونات	
	٤%		شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة	
	٢%		اية مرافق عامة اخرى	
	١٠٠%	١٠٠%		

- تحصيل الضريبة:

- (١) طرق التحصيل: تحصل الضريبة المستحقة على قسطين متساويين، الأول حتى نهاية شهر يونيو، والثاني حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة، ويجوز سداد الضريبة كاملة في ميعاد سداد القسط الأول، وتقسط الضريبة المتأخرة على مدد مساوية لمدد التأخير (المادة ٢٣).
- (٢) المسؤولية التضامنية عن أداء الضريبة: يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن عن أداء الضريبة مع المكلفين بأدائها وفي ذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم وبعد إخطارهم بذلك (المادة ٢٤).
- (٣) حق الحجز: يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري ودون الإخلال بحق المصلحة في اتخاذ إجراءات التحصيل بطريق الحجز القضائي طبقاً لقانون المرافعات المدنية والتجارية (المادة ٢٥).
- (٤) حق الامتياز: للخرانة العامة حق الامتياز على العقارات المبنية المفروض عليها الضريبة وعلى أجرة هذه العقارات وعلى المنقولات المملوكة

للمكلف بأداء الضريبة المؤجرة بالعقارات (المادة ٢٦).

٥) مقابل التأخير: يستحق مقابل تأخير على ما لم يتم أدائه من الضريبة وفقاً لهذا القانون اعتباراً من أول يناير التالي للسنة المستحقة عنها الضريبة، ويكون مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢%، ولا يوقف الطعن أو اللجوء للقضاء وقت استحقاق هذا المقابل. ويعامل مقابل التأخير معاملة دين الضريبة (المادة ٢٧).

٦) مصب الضريبة: تؤول الحصيلة للخزانة العامة، ويخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة الضريبة في نطاق كل محافظة وبما لا يقل عما تم تحصيله من هذه الضريبة في العام المالي ٢٠٠٦/٢٠٠٧. ويجوز تعديل هذه النسبة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على عرض وزير المالية (المادة ٢٨).

٧) عدم القدرة على الوفاء بالضريبة: تتحمل الخزانة العامة الضريبة المستحقة على المكلف إذا طرأت تغيرات اجتماعية عليه أو ورثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة (المادة ٢٩).

ولتنفيذ قانون الضريبة على العقارات المبنية يتطلب الأمر ما يلي:

١- لا بد من إعداد معايير لفرض هذه الضريبة أسوة بما هو متبع عالمياً، على أن تكون هذه المعايير واضحة ودقيقة وقابلة للتطبيق ومستقرة بحيث تناسب المجتمع المصري، ومراعاة أن يتم إعداد دليل خاص لهذه المعايير في ظل القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، والعمل على تطبيق السجل العيني على العقارات المبنية على مستوي الجمهورية باستخراج شهادة ميلاد لكل عقار مبني (سيد عطيتو محمد، ٢٠١٠).

٢- دمج مصلحة الضرائب العقارية ضمن مصلحة الضرائب المصرية ليكون لدينا إدارة واحدة للضريبة وقانون شامل لمصادر الدخل بما فيها العقارات المبنية بدلاً من حالة التشتت والتعدد الحالية في التشريعات والأجهزة القائمة على تنفيذها، ولعنا نتدارك ذلك في مرحلة قادمة حتى نحقق الفروض الأساسية للضريبة وهي: الإنتاجية التمويلية، والعدالة الاقتصادية والاجتماعية والاستقرار الاقتصادي والاستقرار للممولين.

ثانياً: تحديد الوعاء على الوحدات السكنية

في هذا المجال يوضح البعض (Pippin & Tosun, 2010)^{١١}

"We show that /OECD/ countries' property tax systems vary with regard to three different property tax characteristics: reliance, mix, and decentralization.;

يمكن للباحث عرض المعادلات الأساسية للوعاء فيما يلي:

$$(1) \text{ الوعاء الضريبي} = \text{المبالغ الخاضعة للضريبة} - (\text{الإعفاءات} + \text{التكاليف})$$

$$(2) \text{ المبالغ الخاضعة للضريبة} = \text{القيمة الإيجارية المحسوبة}$$

$$(3) \text{ القيمة الإيجارية المحسوبة} = \text{القيمة السوقية} \times 60\% \times 3\%$$

$$(4) \text{ القيمة الرأسمالية} = \text{القيمة السوقية} \times 60\%$$

من استعراض ما ورد في القانون تحت عنوان "الأعباء الضريبية التي يتحملها ممولو الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للوحدات السكنية" على النحو التالي:

(1) للوصول للقيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية اعتمد المشرع على القيمة السوقية للوحدات السكنية ثم القيمة الرأسمالية للوحدة وهو أساس يستخدم لأول مرة في هذه الضريبة، وقام بتنسيب العبء الضريبي كنسبة من القيمة السوقية، وهي علاقة ليس لها دلالة خاصة في مصر، وكان الأحرى به العمل بما كان يجري عليه من تحديد القيمة الإيجارية في القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وفقاً لمجموعة من المحددات ومباشرة دون الاعتماد على القيمة السوقية أو القيمة الرأسمالية.

(2) اتجه المشرع في القانون إلى زيادة القيمة الإيجارية كل خمس سنوات بحد أقصى ٣٠% بينما المعالجة المحاسبية تعتمد على القيمة الفعلية للعقارات وتحسب عليها إهلاك سنوي للمباني مما يجعل قيمة العقارات في المحاسبة في تناقص مستمر بينما هي لأغراض الضريبة في تزايد مستمر!

(3) في محاولة لإيجاد العلاقة بين عمود القيمة السوقية للوحدات والقيمة الرأسمالية للوحدة نجد أن القيمة الرأسمالية تمثل ٦٠% من القيمة السوقية على مدى الجدول المرفق بالقانون، والتساؤل هنا كيف حدد هذه النسبة؟ وهل هي ملائمة في جميع المواقع في جميع أنحاء البلاد كما قال؟ وابتكار القيمة الرأسمالية لم يكن له محل وكان يمكن إطلاق القيمة لأغراض ربط الضريبة بدلا من الخلط واللبس في معاني المصطلحات المحاسبية.

(4) في محاولة لإيجاد العلاقة بين القيمة الرأسمالية والقيمة الإيجارية (العمود ٢، ٣) نجد أن القيمة الإيجارية تمثل ٣% من القيمة الرأسمالية للوحدة و١,٨% للقيمة السوقية على مدى الجدول، ولم يوضح المشرع لماذا وكيف حدد هذه النسب؟

(5) وعاء الضريبة سالب حتى قيمة سوقية وقيمة رأسمالية ٤٥٠,٠٠٠ جنيه و ٢٧٠,٠٠٠ جنيه على التوالي ويبدأ الوعاء موجبا في شريحة

٥٠٠,٠٠٠ جنيه للسوقية و ٣٠٠,٠٠٠ جنيه للقيمة الرأسمالية ب ٣٠٠ جنيه.

(٦) حساب الضريبة بنسبة ١٠% تم على وعاء الضريبة محسوب كما يلي:

٦٠٠٠ جنيه حد إعفاء عام لجميع الوحدات.

٣٠% مقابل جميع التكاليف والمصاريف.

وذلك على مدى الجدول ويتضح ذلك على سبيل المثال في شريحة الوحدة السكنية التي تبلغ قيمتها السوقية ٨٠٠,٠٠٠ جنيه والرأسمالية ٤٨٠٠٠ جنيه أن القيمة الإيجارية السنوية ١٤٤٠٠ جنيه.

والوعاء = القيمة الإيجارية السنوية - (٣٠% + ٦٠٠٠ جنيه).

$$٤٠٨٠ = ١٤٤٠٠ - (٦٠٠٠ + ٤٣٢٠)$$

(٧) العباء الضريبي في القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذي أدرج في الجدول ليس له محل لأنها مقارنة في غير محلها، حيث أن أساس الوعاء في القانون السابق جاء مختلفاً، وإلا كان الأولى به الأخذ بما يجئ عليه العمل طالما أن ذلك في صالح الخزنة العامة إلا أن المشرع كان رحيماً بالممولين كما يقال!!

(٨) استخدم المشرع في جميع نصوص القانون كلمة "مكلف" ثم عاد ليستخدم كلمة "ممول" في الجدول الواجب الاستهداء به فلماذا هذا الخلط؟

الوعاء الضريبي في المنشآت الصناعية

جاء في الملحق رقم ٢ ببعض الأرقام غير الواقعية حيث افترض ما يلي:

١/١ مساحة المباني ٦٠% من مساحة الأرض.

٢/١ - قيمة المتر ٢٠٠ جنيه.

٣/١ القيمة الإيجارية السنوية ٣٠% من القيمة المحسوبة للمباني فقط (مصطلح جديد لم يستخدم القيمة السوقية أو الرأسمالية) كما فعل في الملحق (١).

٤/١ تجاهل حساب قيمة الأرض في القيمة المحسوبة بينما لم يتم ذلك للوحدات السكنية في الملحق رقم (١).

٥/١ تم حساب وعاء الضريبة كما يلي:

الوعاء = (القيمة الإيجارية السنوية - ٣٢%).

أو الوعاء = (القيمة الإيجارية السنوية × ٦٨%)

بعد خصم نسبة ٣٢% مقابل جميع المصاريف تطبيقاً للمادة (١٢) من

القانون.

٦/١ قام بحساب الضريبة المستحقة على أساس ١٠% مع التقريب وسقط سهواً أن المبلغ بالألف جنيه، فهل إذا كان الوعاء ٩٨٠٠٠٠ جنيه تكون الضريبة ١٠٠٠٠٠ جنيه كما في الجدول؟

٧/١ لم يدرك المشرع عند إعداد الجداول وتحديد القيمة السوقية الأقساط غير المسددة عن الوحدة السكنية واعتبرها قيمة الوحدة بالكامل ضمن الخضوع مما سيثير مشاكل في التطبيق بين البائع والمشتري ومصحة الضرائب العقارية.

٨/١ يتساءل البعض عن الجهة التي ستتولى تقدير القيمة الإيجارية للعقارات، وما هي أسس تقدير هذه القيمة، وما الذي يضمن أن تقديرات هذه اللجان لا يشوبها الفساد والرشوة؟^{١٢}

٩/١ هل القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة) في هذا القانون هي ذاتها للإيجارات الجديدة؟ وما هي المدة التي سيظل التقدير سارياً خلالها؟ وما هي أسس تحديد هذه المدة؟

الخلاصة

مما سبق يتضح أن حساب وعاء الضريبة في كل من الوحدات السكنية والمنشآت الصناعية لم يتسم بالملاءة والقابلية للتطبيق والفهم مما يمكن أن يؤثر سلباً على النتائج المتوقعة من هذه الضريبة.

ويتطلب الأمر- في رأي الباحث- سرعة إدخال التعديلات الواجبة في أساليب تحديد الوعاء قبل التطبيق المستهدف لهذه الضريبة في أول يناير ٢٠١٣.

والخطأ الذي ارتكبه المشرع في رأي الباحث يرجع إل ترجمه ونقل من التشريعات الأجنبية دون مراعاة للظروف المحلية في مصر، ذلك لأن البعض قد أوضح بأن (Hefferan, 2010)¹³

"Practically all developed countries use land as a component part of their taxation base. Its relative importance varies, with newer forms of consumption taxing and traditional income and profit taxes becoming proportionally more significant in many areas."

- 1 Carlson, Richard Henry (2005) A Brief History of Property Tax, Fair & Equitable Magazine, February, p.3.
- 2 د. عبد الرسول عبد الهادي (٢٠١٠) قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العملي الثالث: "الضريبة على الدخل وعلى العقارات المبنية التشريع الضريبي - مشاكل التطبيق العملي والطول المقترحة" ٢٧-٢٨ فبراير ٢٠١٠، جامعة فاروس، الإسكندرية، ص ٣١٢.
- 3 د. محمد إبراهيم عبد الرحيم (٢٠١٠) أثر الضريبة على الاستثمار، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العملي الثالث: "الضريبة على الدخل وعلى العقارات المبنية التشريع الضريبي - مشاكل التطبيق العملي والطول المقترحة" ٢٧-٢٨ فبراير ٢٠١٠، جامعة فاروس، الإسكندرية، ص ٣١٧.
- 4 د. محمد إبراهيم عبد الرحيم، المرجع السابق، ص ٣٣١-٣٣٢.
- 5 محمود جاب الله أبو المجد (٢٠١٠) تساؤلات حول الضريبة على العقارات المبنية، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العملي الثالث: "الضريبة على الدخل وعلى العقارات المبنية التشريع الضريبي - مشاكل التطبيق العملي والطول المقترحة" ٢٧-٢٨ فبراير ٢٠١٠، جامعة فاروس، الإسكندرية، ص ٣٨٨.
- 6 حسين إبراهيم خليل (٢٠١١) مدى دستورية قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، بحث مقدم إلى المؤتمر السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٥-٧ يوليو ٢٠١١، المجلد الرابع، ص ٢٠.
- 7 وزارة المالي في مجلسي الشعب والشورى، نوفمبر ٢٠٠٧، يونيو ٢٠٠٨، ص ٢٣، ٣٢.
- 8 وزارة المالي في مجلسي الشعب والشورى، المرجع السابق، ص ٢٣، ٣٠.
- 9 محمد إبراهيم غريب (٢٠١١) مشكلات التحاسب الضريبي في ظل الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ومقترحات علاجها، بحث مقدم إلى المؤتمر السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٥-٧ يوليو ٢٠١١، المجلد الرابع، ص ٢٦).

10 د. سيد عطيتو محمد (٢٠١٠)، آليات تفعيل قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العملي الثالث: "الضريبة على الدخل وعلى العقارات المبنية التشريع الضريبي - مشاكل التطبيق العملي والحلول المقترحة" ٢٧-٢٨ فبراير ٢٠١٠، جامعة فاروس، الإسكندرية، ص ٣٦٥-٣٦٦.

11 Pippin, Sonja E. & Mehmet S. Tosun (2010) Property Tax and Other Wealth Taxes Internationally: Evidence from OECD Countries, Advances in Taxation, Vol. 19. p.145.

12 صفوت نور الدين، عن قانون الضرائب العقارية في ميزان ما له وإليه،
www.safwatmc.com/newfile/ninth.pdf

13 Hefferan, Michael J. (2010) Property Taxation and Mass Appraisal Valuation in Australia – Adapting to a New Environment, Property Management, Vol. 28, No. 2. p. 149.