

في مدى خضوع إيرادات الحقوق الذهنية

للضريبة على أرباح المهن غير التجارية

دكتور حازم الببلاوى

أستاذ مساعد الاقتصاد والمالية العامة

كلية الحقوق - جامعة الاسكندرية

تهديد :

١ - أثار خضوع الإيرادات التي يحققها المؤلف للضريبة على أرباح المهن غير التجارية جدلاً كبيراً . وعرض الأمر على القضاء ، وفصلت محكمة النقض في جانب منه ، واعتبرته المحاكم الأخرى مبدأ وقررت خضوع هذه الإيرادات للضريبة المذكورة ، وتأخذ بذلك مصلحة الضرائب . ومع ذلك ينازع بعض الفقهاء في صحة هذا الاتجاه ويرون عدم خضوع التأليف لهذه الضريبة .

٢ - ونود في هذا المقال أن نعيد نقاش الموضوع من زاوية نعتقد أنها الزاوية الصحيحة في النظر إليه ، وأن الأمر هنا يتعلق بإيرادات نوع معين من الثروة هي الثروة المعنوية أو الحقوق الذهنية . ولذلك نتناول الموضوع من جديد بالنسبة لإيرادات الحقوق الذهنية بصفة عامة . وإن كان التأليف لا زال يمثل أهم صورها العملية وأكثرها انتشاراً .

تلخيص الوضع القائم :

٣ - فرض الشارع الضريبي « ضريبة أرباح المهن غير التجارية » في «الباب الثاني من الكتاب الثالث عن « الضريبة على كسب العمل » من القانون

رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل .

وتنص المادة ٧٢ من هذا القانون على أنه :

ابتداء من أول يناير سنة ١٩٦٠ تفرض ضريبة سنوية سعرها كالاتي على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن التجارية التي يمارسها الممولون بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل .

وتسرى هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .
ومع ذلك يعفى من أدائها

وتعتبر الفقرة الثانية من هذه المادة هي الأسس في كل الجدول القائم ، لأنها تقضى بسريان هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

٤ - وقد جعل هذا كل شراح القانون الضريبي يرون فيها ضريبة القانون العام . فإضافة كلمة « أو نشاط » قد وسعت من نطاق الخضوع لهذه الضريبة .

وبعد تعارض من أحكام المحاكم قضت محكمة النقض بتاريخ ٧ ديسمبر ١٩٦٦ وفي الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ قضائية بأن من « حق المؤلف أن يستغل مؤلفه بطريق مباشر أو غير مباشر ، ومن وسائل هذا الاستغلال أن يتولى طبع مؤلفه ونشره بنفسه أو بواسطة الغير بقصد تحقيق ربح مادي . ونشاط المؤلف في نقل مؤلفه إلى الجمهور واستغلاله على هذه الصورة يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية في معنى المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعدد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ وقولها : تسرى هذه الضريبة على كل « مهنة » أو « نشاط » لا يخضع لضريبة أخرى ، وهما وصفان متغايران ردد الشارع بينهما بلفظ « أو » لكي يخضع للضريبة

على المهن غير التجارية أحوال استغلال كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية بقصد تحقيق ربح مالى ، وان لم يتخذة صاحبه مهنة متعادة له (١) .

وقد استندت مصلحة الضرائب إلى هذا الحكم لفرض الضريبة على الايرادات التى يحققها المؤلفون ، كما اتجهت المحاكم الابتدائية والاستئنافية إلى نفس الاتجاه (٢) . ويذهب بعض شراح القانون الضريبي المصرى إلى الأخذ بذلك صراحة (٣) .

ومع ذلك فان جانبا من الفقه (٤) يرى على العكس أن ايرادات التأليف للتدريس غير خاضعة للضريبة . ويفرق الدكتور رمسيس بهنام بين التأليف للتدريس وبين التأليف عامة ، ويرى أن التأليف للتدريس لا يخضع لأية ضريبة ومن ثم لا يخضع لضريبة أرباح المهن غير التجارية . فيشترط

(١) مجموعة محكمة النقض ، السنة ١٧ ، العدد الرابع ، رقم ٢٥٩ .

(٢) من ذلك حكم محكمة استئناف الاسكندرية فى ١٤ يناير ١٩٦٨ ، استئناف رقم ١٥٦

لسنة ٢٢ تجارى . وقد جاء فى هذا الحكم :

« ومن حيث أنه فى حدود ذلك النص (٧٢) ونص المادة ٧٣ التالية له ، قد أصبحت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية هى ضريبة القانون العام ، ولم تصبح قاصرة على أرباح مهنة معينة أو على أرباح المهن الحرة وحدها بلى صارت شاملة لكل نشاط يزاوله الممول ولو لم يتخذة حرفة له مادام لا يخضع لضريبة أخرى ولم يكن ممن يعفيهم من أداء الضريبة . ولم تعد ثمة ضرورة لتوفر شرط الانقطاع لمزاولة المهنة أو النشاط كما أنه لاضرورة لتوفر تغيى الربح عند بدء مزاولة النشاط ويكفى أن تكون هذه الغاية قد تحققت وكانت أحد الدوافع التى دعت اليه . هذا هو الرأى الذى استقر عليه القضاء وتؤثره المحكمة ... » (مشار إلى هذا الحكم فى تعليق الدكتور رمسيس بهنام ، فى أن التأليف للتدريس غير خاضع لضريبة . مجلة الحقوق ، السنة الرابعة عشرة ١٩٦٩ العددان الثالث والرابع ، ص ١٤٠) .

(٣) زين العابدين ناصر ، النظام الضريبي المصرى ، دار النهضة العربية ١٩٦٩ ،

ص ٢٥٣ .

(٤) رمسيس بهنام ، فى أن التأليف للتدريس غير خاضع لضريبة ، مجلة الحقوق ، العدد

المشار إليه .

لاستحقاق ضريبة المهن غير التجارية شرطان (١) ، الشرط الأول يتعلق بوعاء الضريبة . إذ يجب أن يصدق على هذا الوعاء وصف الربح ، والشرط الثاني يتعلق بصاحب النشاط المنتج للربح اذ يلزم فيه أن يمارس هذا النشاط بصفة مستقلة . وهو يرى أن كلا الشرطين متخلف في تأليف أستاذ الجامعة لكتاب في فرع تخصصه .

وبعد أن استعرضنا الوضع القائم من حيث موقف القضاء والفقهاء ومصصلحة الضرائب في شأن معاملة إيرادات المؤلفين ومدى خضوعها للضريبة ، فقد يكون من المناسب أن نستعرض بسرعة شروط الخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية حيث أن الجدل يثور بصدد هذا .

شروط الخضوع للضريبة على ارباح المهن غير التجارية :

٥ - ينص القانون في المادة ٧٢ المشار إليها على سريان الضريبة على أرباح المهن الحرة أو المهن غير التجارية . ولا خلاف بين الشراح في أنه لا توجد أية تفرقة بين المهن الحرة والمهن غير التجارية . ومحاولة البحث عن أساس للتفرقة لا محل له لأن القانون يسوى في المعاملة بينهما (٢) .

ولكن ما المقصود بالمهن الحرة والمهن غير التجارية ؟

٦ - الواقع أن تحديد هذه المهن يتحدد في ضوء موقف الشارع الضريبي نفسه من ضريبي الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية معا .

(١) رمسيس بهنام ، المقال المشار إليه .

(٢) أنظر على سبيل المثال ، محمود رياض عطيه ، الوسيط في تشريع الضرائب ، دار المعارف بمصر ١٩٦٩ ص ٧٣٢ وما بعدها ، عاطف صدق ، التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية الطبعة الثانية ١٩٧٠ ص ٢٠٤ ، زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٢٥٠ .

فتنص المادة ٣٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ في شأن الأرباح التجارية والصناعية على أنه .

« اعتباراً من أول سبتمبر ١٩٣٨ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية أو المتعلقة بالحرف ومن بينها امتيازات ومنشآت المناجم وغيرها بغير استثناء الا ما ينص عليه القانون » .

وهذه المادة تضع القاعدة العامة في شأن النشاط الذي يخضع ما يغله من أرباح للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وقد أثار تفسير هذه المادة كثيراً من الصعوبة . فالمادة لم تكتف بالمهن « التجارية » وانما أضافت إليها المهن « الصناعية » مما يفيد أن الشارع يقصد معنى أوسع مما هو وارد في القانون التجارى .

كذلك أضافت المادة إلى أنواع النشاط الخاضعة للضريبة « الحرف وامتيازات ومنشآت المناجم » وبذلك أضاف الشارع صراحة إلى جانب التجارة والصناعة ، الحرف والصناعات الاستخراجية . ويبدو من صياغة هذه المادة على هذا النحو أن الشارع يخرج من الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية « النشاط الزراعى والخدمات » (١) .

وإذا كان الاقتصاديون المحدثون لا يفرقون بين أنواع النشاطات المختلفة ، فلا توجد حدود فاصلة بين الزراعة والصناعة والتجارة والخدمات ، فكلها أعمال منتجة تؤدي إلى زيادة الأرباح ، ويتم ذلك عن طريق تحويل بعض المستخدمين إلى ناتج . وسواء أخذ ذلك شكل تغيير في خصائص الشيء أم مجرد نقله من مكان إلى آخر أم توزيعه ... الخ . وسواء تم ذلك عن طريق الاستعانة بقوى الطبيعة (كما في حالة الزراعة) أم بقوى مصنوعة .. وسواء أدى ذلك إلى خروج إضافة مادية أم مجرد خدمة تزيد من المنفعة .

(١) حازم البيلوى ؛ مذكرات في القانون الضريبي المصري ، مذكرات منشورة على الآلة الكاتبة ، الإسكندرية ، ١٩٧٤ ، ص ٧٣ .

وإذا كان ذلك كله صحيحا ، فإنه ينبغي أن نتذكر أن واضع القانون بشر يتأثرون بالأفكار السائدة في وقتهم - بل غالباً بالأفكار السائدة في أوقات سابقة (عندما كانوا طلابا يدرسون العلم) . ولذلك فإنه ينبغي تفسير المتصود بالنشاط التجارى والصناعى الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى ضوء هذه الحقيقة .

وقد كان الاقتصاديين القدامى يفرقون بين النشاط الزراعى (ويعتقدون أنه يخضع لقوانين خاصة فى مقدمتها قانون تناقص العلة) ، وبين النشاط الصناعى . كذلك كانوا يميزون بين التجارة وتعتمد على التبادل وبين الصناعة وتقوم على انتاج سلع جديدة . وفى نفس الوقت يقيمون تفرقة بين الصناعات الاستخراجية والصناعات التحويلية . فالأولى تعتمد مباشرة على الطبيعة (المناجم والمحاجر) ، والثانية تقوم بتحويل المواد الأولية ويقل فيها دور الطبيعة . وبالمثل فانهم يميزون بين الانتاج والخدمات حيث يتناول الأول السلع المادية فى حين تتعلق الثانية بخدمات غير مادية أو ملموسة . وأخيراً فكثيراً ما كان يميز بين الإنتاج الصناعى والإنتاج الحرفى ، فالإنتاج الحرفى يمثل شكل الإنتاج السابق على الثورة الصناعية والذي لا يستخدم الآلات والتقدم الفنى بشكل كبير .

وفى ضوء هذه التفرقات فإنه يتضح من المادة ٣٠ المشار إليها أن الشارع قصد أن يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كل ما يتعلق بالتجارة والصناعة وسواء فى ذلك الصناعة التحويلية أو الصناعة الاستخراجية وبالمثل فإن الإنتاج الحرفى يدخل فى مضمون النشاط التجارى والصناعى .

وبذلك يخرج من النشاط الإنتاجى الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الاستغلال الزراعى والخدمات المتعلقة بالقدرات الخلاقة للذهن والمهارات المكتسبة والتي تعتبر لصيقة بشخص الانسان .

٧ - وفى ضوء هذا التجديد للإنشطة الإنتاجية الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يتحدد فى نفس الوقت النشاط الخاضع

للضريبة على المهن غير التجارية . فالمهن غير التجارية والمهن الحرة تتكون من الخدمات التي لا تعتبر أعمالا تجارية بالمعنى المستقر في القانون التجارى أو أعمالا حرفية بالمعنى الذى أشرنا اليه في حدرد التفرقة بين الصناعة الحديثة وبين الحرف . فهذه هى المهن الحرة والمهن غير التجارية فهى من أعمال الخدمات أساسا ويغلب عليها العمل كمستخدم والخدمة كنتاج . وعادة ما يكون العمل المستخدم هو من نوع العمل الذهبى أو الفنى أو الادارى الذى يتطلب إعدادا وتدريبا أو مهارة وموهبة .

٨- والأصل أن المهن الحرة تستخدم العمل كعنصر الانتاج الاساسى ولكن لا يوجد ما يمنع من أن تستخدم معه رؤوس أموال وأدوات وآلات فالطب يستخدم الآن نسبة متزايدة من الآلات الألكترونية والهندسية وهو مع ذلك من المهن الحرة . كذلك يستخدم المحاسب والمحامى آلات كاتبة وحاسبة . ولكن ذلك لاينفى أن العمل هو العنصر الاساسى . رآهم من ذلك فان الناتج الذى تقدمه هذه المهن يكون عادة فى شكل خدمة وليس سلعة مادية ، ولو كانت هذه الخدمة متعلقة بأشياء مادية ، مثل رسوم المهندس لتصميمات وآلات . ولذلك تنص المادة ٧٢ سابق الاشارة اليها الى أنه ينبغى فى هذه المهن « أن يكون العنصر الاساسى فيها العمل » .

٩- وإذا كانت المهن الحرة والمهن غير التجارية تعتمد على العمل أساسا ، فان الأمر يتطلب أن تكون ممارسة المهنة وأداء هذا العمل على سبيل الاستقلال . ولذلك فان القائم بهذه المهن يتحمل مخاطر ويتكلف مصاريف فى سبيل الحصول على الايراد ، ولذلك فان الضريبة تفرض على الايراد الصافى .

١٠- والأصل فى هذه الضريبة أنها تنصرف إلى الأرباح المتحققة من مهنة معينة . ومعنى ذلك أنه يشترط الامتھان والاحتراف . ويتطلب الامتھان والاحتراف توافر عنصرين ، فلا بد من التعدد والتكرار من ناحية ، ولا بد من توافر فيه الكسب من ناحية أخرى . وغنى عن البيان أن مدى التعدد والتكرار اللازمين للقول بوجود الامتھان أو الاحتراف

مسألة موضوعية يفصل فيها على ضوء ظروف كل حالة . كذلك فانه لا يشترط تحقق التكرار والتعدد بالفعل مادامت الظروف تؤكد أن فكرة التكرار قائمة .

والأصل أنه يجب للاحتراف أو الامتihan توافر نية الكسب من وراء مزاوله المهنة . فاذا كان الغرض هو مجرد الهواية ، فانه لا يمكن القطع بأن هناك مهنة . ومع ذلك فاننا نرى عدم التشدد في هذا الشرط كما سيتضح من مناقشتنا لمعنى عبارة « نشاط » . فمجرد التكرار مع تحقيق الربح كاف للقول بأن هناك أرباحاً خاضعة للضريبة ، ولو كان الدافع الأساسى والحقيقى هو غير ذلك ولكن أهمية نية الكسب هي انها تكشف عن الاحتراف ولو لم يتحقق التكرار والتعدد على نحو كاف .

ضريبة المهن غير التجارية ضريبة القانون العام :

١١ - لم يقتصر القانون في المادة ٧٢ على اخضاع أرباح المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة ، بل اضاف في الفقرة الثانية حكما يقضى بسريان « هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .. »

ونرى أن اضافة لفظ « نشاط » تقتضى التحرر عند تفسير معنى الامتihan . فيجب أن يكون الأمر متعلقا بإيراد ناتج عن نشاط أى عن مصدر يقوم فيه العمل بالعنصر الرئيسى ، وأن يباشر هذا العمل على سبيل الاستقلال . وكل ما تضيفه كلمة « نشاط » هي التوسع وعدم التشدد فيما يتعلق بفكرتى للتعدد ونية الكسب . فاذا تعددت العمليات وتكررت وحقق الفرد من ورائها إيرادات صافية فيجب اخضاعها للضريبة ولا يمكن التنصل منها بمقولة ان نية الكسب غير متوافرة . وعلى العكس فانه يكفي ان تتوافر نية الكسب ولو لم يكن التعدد قد تحقق بالفعل . ولذلك فان اضافة كلمة « نشاط » تقتضى التوسع في معنى الإيرادات الخاضعة للضريبة من حيث شروط الامتihan ، ولكنها لا تستبعد ضرورة توافر الشروط الأخرى .

١٢ - ولكن ليس معنى هذا التوسع أن كل إيراد يحققه الفرد ولو كان عارضاً يخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية (١) . فالقانون وهو يخضع الأرباح الناجمة عن أية مهنة أو نشاط آخر للضريبة يفترض فيهم نوعاً من الاستقرار . فالمادة ٧٥ مثلاً تلزم الممولين الخاضعين لهذه الضريبة بتقديم إقرارات في مواعيد معينة ، ويتزب على الإخلال بها جزاءات مالية وجنائية (مادة ٨٥) . ولا يعقل ان تفرض هذه الجزاءات على كل من يحقق أرباحاً عارضة . ولذلك فإذا كانت إضافة لفظ « أو نشاط » قد قصد به التساهل قليلاً في معنى التكرار ونية الكسب ، فليس المقصود بذلك على العكس ، إحصاع أية إيرادات عارضة يحققها الأفراد للضريبة .

مزاولة المهنة أو النشاط في مصر :

١٣ - إذا كان لا يوجد نص مقابل للمادة ٣٣ الخاصة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، فإن هناك إجماعاً بين الفقه على أنه يشترط أن تكون مزاولة المهنة أو النشاط في مصر حتى تفرض الضريبة على الإيرادات الصافية الناجمة عنها (٢) .

وبعد أن أوضحنا شروط سريان الضريبة على أرباح المهن غير التجارية فإننا نتناول الآن تكييف الإيرادات الناجمة عن التأليف وبصفة عامة عن الحقوق الذهنية .

الحقوق الذهنية :

١٤ - نتيجة لتقدم وتعدد الحياة الاقتصادية والاجتماعية ظهرت ظهرت طائفة جديدة من الحقوق التي ترد على نتاج الفكر والذهن ، وهي

(١) أنظر على سبيل المثال : محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ص ٧٣١ ، عاطف صدق ، المرجع السابق ص ٤٠٢ ، زين الماندين ناصر ، المرجع السابق ص ٣٥٣ .
(٢) المراجع الواردة في الإشارة السابقة .

ما يعرف باسم الحقوق الذهنية فالمقصود بالحقوق الذهنية هو ذلك النوع من الحقوق الذى يرد على أشياء معنوية من خلق الذهن ونتاج الفكر (١) . ومن أظهر أمثلة هذه الحقوق حق المؤلف بالمعنى الواسع فى أبوة واستغلال من افكار أو نتاج للذهن .

وإذا كان الفقه قد تردد حول تكييف طبيعة هذه الحقوق ، فان المستقر هو أنها حقوق من نوع خاص وهى تجميع بين حقين مختلفين : حق معنوى يعبر عن أبوه صاحبه لخلقها ونتاجه الفكرى ، وحق مالى يعبر عن احتكاره استغلال هذا الخلق والنتاج استغلالاً مالياً .

وقد تدخل الشارع المصرى لتنظيم هذه الحقوق الذهنية وحمائها . فالقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٣٩ يتعلق بحماية الحقوق الخاصة بالعلامات والبيانات التجارية ، والقانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها يتضمن أحكاماً خاصة بمقومات المحل التجارى المعنوية ، والقانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٤٩ يتعلق ببراءات الاختراع والرسوم والنماذج الصناعية ، والقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٠ يقضى بانضمام مصر إلى اتفاقية باريس الخاصة بحماية الملكية الصناعية ، وأخيراً فان أهم هذه القوانين هو القانون رقم ٣٥٤ لسنة ١٩٥٤ بشأن حماية حق المؤلف .

والذى يهنا هنا هو الحق المالى الذى توفره الحقوق الذهنية . فهذا الحق المالى - باعتباره ذا صفة مالية محضة - يعتبر عنصراً من عناصر الذمة المالية وينتقل بالوفاة إلى الورثة . غير أن هذا الحق ليس موبداً وإنما هو مؤقت ينتضى بفوات مدة معينة يحددها القانون ، بحيث لا يصبح استغلال المنصف مالياً بعد فواتها احتكاراً لأحد ، إذ يعتبر عند ذلك من التراث الفكرى العام الشائع بين الجميع (٢) .

(١) أنظر : حسن كبره ، المدخل إلى القانون ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، الطبعة الخامسة ١٩٧٤ ، ص ٤٨١ .

(٢) حسن كبره ، المرجع السابق .

١٥ - ونلاحظ ان الحق المالى على المصنفات الذهنية يعتبر مستقلا عن مصدره البعيد وهو النشاط الذهني الذي أدى إلى خلق المصنف الفكري (المؤلف مثلا) فالنشاط الفكري أو الذهني بمجرد أن يتبلور في شكل مصنف ذهني يتمخض عن حق مالى لصاحبه على هذا المصنف ، وهذا الحق المالى يعتبر عنصراً من عناصر الثروة وهو بذلك يدخل في الذمة المالية لصاحب المصنف أو ورثته حسب الأحوال . ولذلك فان ما يغله هذا المصنف من ايرادات تعتبر ايرادات لهذا الحق المالى أو لهذا الشكل من عناصر الثروة وليست دخلا للعمل أوالنشاط الذى أدى إلى ظهور المصنف الذهني . فالعمل هو المصدر البعيد لكل الحقوق المالية . ولكن بمجرد أن تتبلور هذه في شكل حقوق مالية معينة فان الايرادات التى تحققها تعتبر ايرادات لهذه الحقوق المالية .

فرأس المال هو نتيجة عمل سابق ، ولكنه يتبلور في شكل آلة أو مصنع أو في شكل رأس مال منقول (اسهم وسندات) . وما يغله هذا الرأسمال من ايرادات يعتبر ايرادات لهذا الشكل من أشكال الثروة وليس دخلا للعمل السابق الذى أدى إلى ظهور رأس المال ، فالعمل نشاط لحظي تتحدد نتيجته عند بذله ، أما ما يترتب على ذلك من اضافة باقية وقادرة على انتاج دخول مستقبلية فانه يعتبر من قبيل الثروة أو رأس المال . وهذه الثروة أو رأس المال تولد طول حياتها - ايرادات لصاحبها .

١٦ - ونستطيع ان نقول بناء على ذلك ان الثروة القادرة على توليد ايرادات لصاحبها يمكن أن تنقسم إلى ثلاثة أنواع : هناك الثروة العقارية والثروة المنقولة وأحزراً الثروة المعنوية . فأما الثروة العقارية فهى تتكون من ملكية للعقارات (الأراضي والمباني وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص) وهذه تغل لصاحبها ايراداً مقابل استخدامها ، وهذا الايراد كثيراً ما يعرف باسم الدخل العقارى . وأما الثروة المنقولة فتتكون من الحقوق المالية المنقولة التى تغل لصاحبها ايراداً ومن أهم أمثلة ذلك الأسهم والسندات والأصول

المالية على اختلاف أنواعها . وأخيراً فإن الحقوق المالية المرتبطة بالحقوق
الذهنية تعتبر عنصراً من عناصر الثروة وهي تغل لصاحبها - أو ورثته
حسب الأحوال - إيراداً عند استخدامها شأن عناصر الثروة العقارية
والمقولة أسوة بأسوة .

الضرائب على إيرادات الثروة في مصر :

١٧ - لا محل لاعادة تكرار المبدأ الدستوري المستقر بأنه لا ضريبة
الابقانون ، وتنص المادة ١١٩ من دستورنا الحالي على هذا المبدأ فتقضى
بأن : « انشاء الضرائب العامة وتعديلها أو الغاؤها لا يكون الا بقانون .

ولا يعنى أحد من أدائها الا في الأحوال الميينة في القانون .

ولا يجوز تكليف احد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم الا في
حدود القانون .

١٨ - وإذا نظرنا إلى الضرائب على الدخول النوعية في مصر ، نجد
أن الشارع الضريبي قد فرض عديداً من الضرائب على دخول الثروة وعلى
العمل وعلى الدخول المشتركة بين العمل والثروة . ولكنه لا تستحق ضريبة
على غير ما حدده الشارع صراحة من الدخول الخاضعة لها .

١٩ - وفيما يتعلق بدخول الثروة العقارية ، فقد فرض الشارع
ضريبتى الأيطان والمباني . فهاتان الضريبتان تفرضان على الملكية العقارية
للأراضى والمباني نظراً لما تغله هذه الملكية من إيرادات .

ومع ذلك فلا ينبغي الاعتقاد بأن كل ملكية عقارية ولو كانت تغل
إيراداً ، تخضع للضريبة . فالقانون يحدد الأراضى الخاضعة للضريبة على
الأيطان ، وما عداها لا يخضع للضريبة ولو حق إيرادا (١) . وكذلك فإن

(١) أنظر على سبيل المثال : رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ٨٥ .

الضريبة على المباني لا تسرى على كافة العقارات المبنية وما في حكمها الكائنة في جميع المدن والقرى ، بل يقتصر تطبيقها على المدن والبلاد المبنية في الجدول المرافق للقانون (١) ومعنى ذلك ان العقارات المبنية في خارج هذه الحدود لا تخضع للضريبة ولو كانت تغل ايراداً .

وعلى ذلك يتضح لنا أن القانون يفرض ضرائب نوعية على دخول الثروة العقارية ، ولكن هذه الضرائب لا تفرض على كل دخول الثروة العقارية أياً كانت وإنما فقط في الحدود التي تطبق فيها قوانين الضرائب على الأطنان وعلى العقارات المبنية .

٢٠ - وفيما يتعلق بدخول الثروة المنقولة ، فقد فرض الشارع ضريبتى القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع . وهنا أيضاً نجد أن الضريبة تفرض هذه الثروة المنقولة (الأصول المالية) بالنسبة لما تغله من ايرادات .

ومع ذلك فإنا نجد هنا أيضاً أن الشارع لم يخضع للضريبة كافة ايرادات الثروة المنقولة ، وإنما فقط ما حدد صراحة في ضريبتى القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع . ونحن نعرف ان الثروة المنقولة قد تأخذ شكل أصول مالية (اسهم وسندات) . ولكنها قد تأخذ شكل سلع ذات قيمة (مثل المحوهرات) . وغنى عن البيان ان هذا النوع الأخير من الثروة المنقولة يحقق لصاحبه ايراداً في شكل ارتفاع قيمتها عند البيع بعد كل فترة . وهذه الايرادات لا تخضع للضريبة - طالما ان صاحبها لم يقيم بنشاط تجارى أو صناعى يخضعه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية - ففي الحدود التي يظل التصرف في هذه الثروة المنقولة (المحوهرات والسلع ذات القيمة مثلاً) بعيداً عن العمل التجارى ، فان الايرادات المحققة تعتبر ايرادات لثروة منقولة غير خاضعة للضريبة .

(١) أنظر : رياض عطيه ، المرجع السابق ص ١٣٢ ، عاطف البنا ، تشريع الضرائب ، مكتبة القاهرة الحديثة ١٩٦٧ ، ص ٣٩ .

وهكذا نجد هنا أيضاً أن الشارع قد فرض ضرائب نوعية على إيرادات الثروة المنقولة ، ولكن هذه الضرائب لا تفرض على كل دخول الثروة المنقولة أياً كانت وإنما في الحدود التي تطبق فيها الضرائب على القيم المنقولة وعلى فوائد الديون والودائع .

٢١ - وفيما يتعلق بإيرادات الثروة المعنوية (الحقوق المالية للمحقوق الذهنية) فإنه لا توجد في مصر ضرائب نوعية خاصة تفرض عليها . ومع ذلك تفرض على دخول هذه الثروة بعض الضرائب بشكل تبعي . فتنص من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما يأتي :

«يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل في ذلك ما ينتج عن بيع أى سىء من ممتلكات سواء في اثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص » .

ومن الواضح ان الشارع الضريبي يأخذ بمفهوم موسع لمعنى الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . فيدخل فيه الأرباح الناجمة عن جميع العمليات على اختلاف أنواعها . ولذلك من المستقر أن ما تحصل عليه المنشأة من إيرادات نتيجة ملكيتها المعنوية (براءات الاختراع مثلاً) يدخل في الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وفي غير الأحوال المنصوص عليها صراحة فإن إيرادات الثروة المعنوية لا تفرض عليها أية ضريبة نوعية لأنه لا ضريبة الا بنص قانوني .

إيرادات الحقوق الذهنية لا تخضع لضريبة أرباح المهن غير التجارية :

٢٢ - سبق أن رأينا أنه لا توجد في مصر ضريبة نوعية تفرض على

(١) حازم البيلاوى ، مذكرات في القانون الضريبي المصري ، سابق الاشارة إليه ،

ايرادات الثروة المعنوية (الحقوق المالية للحقوق الذهنية) - ومع ذلك يمكن أن يثور الشك فيما إذا كانت الضريبة على أرباح المهن للز التجاري تسرى على هذه الايرادات بمقوله أن هذه الضريبة هي ضريبة القانون العام .

وقد سبق أن أشرنا إلى نص المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وغنى عن البيان انه إذا توافرت شروط الامتحان ، فان الفرد يخضع للضريبة طالما أن العمل هو العنصر الأساسى . وفي هذه الحالة فان ما يحققه الفرد من ايرادات عن ثروته المعنوية يمكن أن يخضع للضريبة إذا كان تابعا للمهنة ولا يمثل العنصر الأساسى فيها .

٢٣ - ولكن السؤال يمكن أن يثور إذا لم تتوافر شروط الامتحان فهل يكفى الاستناد إلى عبارة الشارع في الفقرة الثانية بأن الضريبة تسرى على «كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، لتقرير سريان هذه الضريبة على ايرادات الثروة المعنوية؟ لا نرى ذلك - فالنص يشير إلى النشاط أى دخل للعمل الانسانى ، أما في حالة ايرادات الثروة المعنوية فلا يوجد نشاط وانما ثروة وعنصر من عناصر الذمة المالية . والصلة تنقطع تماماً بين العمل الذى أدى إلى قيام الحق الذهني ، وبين حياة هذا الحق الذهني المستقلة وقدرته على توليد ايرادات لفترة طويلة مستقبلية . فالتأليف أو الجهد الذهني قد يتم في سنة معينة ، ولكن نتيجة ذلك من مصنف ذهني تعيش لفترة طويلة بعد ذلك ، وهو خلال هذه الفترة يولد ايراداً مستمراً بالرغم من توقف النشاط أو العمل بل قد يتوفى المؤلف ويستمر المنصف الذهني كعنصر من عناصر الثروة يغل للورثة ايراداً لعدد من السنوات دون أن يمكن القول بأن هناك نشاطاً من جانبهم . فالايراد الذى يحصلون عليه انما هو مقابل حقهم في احتكار استغلال المصنف . وسماحهم بهذا الاستغلال . فهذا دخل محرد السماح باستغلال المصنف . تماماً كحق أى مالك في الحصول على ايراد مقابل السماح باستغلال ملكيته .

فيجب التفرقة بكل وضوح بين المصدر المباشر والحقيقى للايراد ،

والمصدر النهائي والبعيد . فالعمل أو النشاط هو المصدر البعيد لكافة الايرادات ، فلولا عمل الاجيال السابقة لما توافرت الثروة ولما توافر رأس المال الصناعي ، ولما توافرت الأرض الصالحة للزراعة ولما توافرت الجسور والترع .. فالعمل هو المصدر النهائي لكافة الايرادات . وهذا أمر لا شأن لنا به عند الحديث عن الضرائب . فالعبرة بالمصدر المباشر والحقيقي . فايرادات الثروة العقارية والمنقولة مصدرها الملكية لهذه الثروة بصرف النظر عما كان وراءها من عمل ونشاط سابق في سنوات سابقة أو من أجيال سابقة . ومثل ذلك بالنسبة للملكية المعنوية ، الايراد المتحقق هو ايراد لهذه الملكية بصرف النظر عما كان وراء هذه الملكية المعنوية من عمل أو نشاط . فهنا انقطاع وانفصال كامل بين هذا المصدر البعيد وبين المصدر المباشر ، وهذا هو مناط الخضوع للضريبة .

الخلاصة :

٢٤ - نخلص من كل ما تقدم انه لا توجد في مصر ضريبة عامة على ايرادات الثروة المعنوية (ايرادات الحقوق الذهنية) . وانه قد تفرض في أحيان معينة ضرائب على هذه الايرادات بشكل تبعية للارباح التجارية والصناعية أو الأرباح غير التجارية . ولكن يشترط في هذه الأحوال أن تكون بصدد مهنة تجارية أو صناعية خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو بصدد مهنة غير تجارية خاضعة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . أما في غير هذه الأحوال التبعية فان المادة ٧٢/٢ لا تكفي لفرض هذه الضريبة على ايرادات الحقوق الذهنية (بوجه خاص التأليف) إذا لم تتوافر شروط المهنة .