



كلية الحقوق  
قسم الاقتصاد  
والمالية العامة

# السيادة الضريبية علي مشروعات النقل البحري في ضوء أحكام قانون الضريبة علي الدخل

"دراسة مقارنة"

إعداد الباحثة

**عائشة محمد احمد عبد العال**

م ٢٠٢١/٢٠٢٠

## مقدمة عامة

### موضوع البحث

لقد ساهمت صناعة النقل البحري علي مر العصور بشكل كبير في تيسير العديد من الأمور الحياتية، حتي أصبح النقل البحري من أهم الأنشطة الإنسانية وأكثر ما يلزم الإقتصاد الوطني والعالمي في وقتنا الحاضر، ذلك أن خدمات النقل البحري والتي أصبحت تُعد أساساً ومعياراً لقياس التقدم الإقتصادي للأمم تتولي مهمة غاية في الخطورة، ألا وهي نقل ما يقارب من ٨٠ % من التجارة الخارجية العالمية من حيث القيمة، وحوالي ٩٠ % من حيث الحجم، ولعل هذه الأهمية التي يحظى بها هذا النشاط إنعكست بشكل مباشر علي المشروعات والشركات المشتغلة به وبكافة الأنشطة الأخرى المرتبطة به، والتي لم تعد كما كانت في الماضي مجرد شركات ومشروعات بالصورة المتعارف عليها .

فالنقل البحري أصبح في وقتنا الحاضر أصبح صناعة دولية تنافسية تُسيطر عليها وتمارسها كيانات إقتصادية عملاقة غالباً ما تكون متعددة الجنسيات، تلك الصفة الدولية التي تتسم بها هذه الصناعة والتي تتسم بها أيضا الشركات والمشروعات التي تمارسها كان لا بد وحتماً من وضع القواعد والتنظيمات التي تكفل عدم تعارضها مع السيادة الضريبية للدول، وهذا هو موضوع البحث والذي سوف نقوم من خلاله بالتعرض بالبحث والدراسة للمعايير المتبعة في شأن تحديد الموطن الضريبي للشخص الإعتباري، ثم تطبيق ذلك علي مشروعات النقل البحري .

### أهمية البحث

يري بعض الباحثين أن إرتباط سيادة الدولة بحقها في فرض الضرائب يفوق إرتباطها بالميادين الإدارية والسياسية الأخرى، والعائق الأساسي الذي تمثله مسألة السيادة في فرض الضريبة هو أن كل دولة تتمسك بها لتفرض الضرائب في إقليمها علي كافة الأنشطة التجارية داخل الإقليم وخارجه، ومن هنا تأتي أهمية البحث حيث أن الدور الخطير الذي تلعبه الضرائب في النواحي الأقتصادية والأجتماعية لكافة المجتمعات، لكونها تمثل أهم مصادر موارد الموازنة العامة للدولة، وتحقيق العدالة الأجتماعية في فرض الضرائب وتوزيع الثروة يجعل من الضروري وضع بعض الضوابط والقواعد التي تكفل تحقيق ذلك، والتي تهدف في المقام الأول أن يتم العمل بها كأساس ومعيار لتحديد السيادة الضريبية تقيلاً من خطر التهرب الضريبي ومشاكل الإزدواج في فرض الضرائب، خاصة عندما يتعلق الامر بالسيادة علي الأنشطة ذات الطبيعة الدولية كنشاط النقل البحري والأنشطة الأخرى المرتبطة به.

## هدف البحث

إن صناعة النقل البحري تتميز ببعض الخصائص التي تجعلها تختلف عن غيرها من الصناعات والأنشطة الأخرى، فهي صناعة دولية تنافسية كثيفة رأس المال تؤثر بشكل مباشر وسريع في إقتصاديات الدول وفي حجم التجارة الخارجية العالمية سلباً وإيجاباً، لذا وإنطلاقاً من تلك الأهمية القصوى يجب أن تحظى المشروعات والشركات المشتغلة بها بتنظيماً يضع حدوداً واضحة لسيادة الدول عليها من الناحية الضريبية وهذا هو هدف الدراسة، والتي تهدف في المقام الأول الي إبراز هذا القصور التشريعي، ومن ناحية ثانية تهدف الدراسة الي طرح بعض القواعد المتبعة في هذا الشأن سواء كانت هذه القواعد قد نتجت عن تنظيم تشريعي لأحد التشريعات الضريبية المقارنة أو كانت نتاجاً لإتفاقات دولية.

## إشكالية البحث

إن المشكلة التي تناولها البحث هي أن معظم التشريعات الضريبية الدولية وضعت بعض المعايير التي رأتها مناسبة بالنسبة لها لتحديد نطاق سيادتها الضريبية علي إقليمها، ولأنه ليس هناك مايفرض علي جميع الدول ويلزمها بأن تتبع نفس المعيار فإن ذلك أمراً يؤدي في كثير من الأحيان إلي حدوث تضارب في القوانين وتنازع فيما بينها فيما يخص سيادتها علي الأنشطة، وتتجلي هذه المشكلة وتتفاقم نتائجها بصفة خاصة بالنسبة للمشروعات والشركات ذات الطبيعة الدولية والتي من أهمها دون شك شركات الملاحة البحرية العاملة في حقل النقل الدولي للمسافرين والبضائع، والتي تقوم بحكم طبيعتها الدولية بإقامة العديد من المنشآت والفروع والمكاتب بالعديد من الدول، تلك المكاتب والفروع التي لا بد من وضع ضوابط تكفل محاسبتها ضريبياً دون عرقلة إستثماراتها واستثمارات الشركة الأم أو الإضرار بها مالياً علي أي نحو.

## فرضية البحث

لمعالجة هذه الإشكالية سوف تفترض الباحثة من البداية أن وضع تنظيمياً خاصاً من شأنه تحديد السيادة الضريبية علي مشروعات النقل البحري دولية النشاط هو أمر ضروري وحتمي ومن شأنه إيجاد حل لعديد من المشكلات الضريبية المترتبة علي الطبيعة الدولية لهذه المؤسسات والتي من اخطرها دون شك مشكلتي التهرب الضريبي والأزدواج الضريبي الدولي، وكحل مؤقت لهذه المشكلة وفقاً للرأي المتواضع للباحثة فإنه يجب الأستهداء بنموذج OCDE والذي وضع إطاراً تنظيمياً لحل المشاكل المتعلقة بالسيادة الضريبية للدول علي مشروعات الملاحة البحرية دولية النشاط.

## منهجية البحث

إن السؤال الذي يدور في الأذهان عما هي الألية أو الكيفية المتبعة في عملية محاسبة تلك المشروعات والشركات المشتغلة بالنقل البحري ضريبياً، وكيف يتم تحديد سيادة الدول عليها من الناحية الضريبية في ظل طبيعتها الدولية وبما تتميز به من تشعب المنشآت والفروع والمكاتب التابعة لها في مختلف الدول، وهو ما سنخوض في غماره بالبحث والدراسة إذ إتبعته الباحثة المنهج المقارن للبحث العلمي من خلال عرض موقف المشرع الضريبي المصري ومقارنته بموقف التشريعات الضريبية المقارنة لبعض الدول الأخرى.

## خطة البحث

لقد تم تقسيم هذا البحث إلي مبحثين رئيسيين، الأول تم تخصيصه لدراسة نطاق السيادة الضريبية علي مشروعات النقل البحري المقيمة وذلك من خلال التعرف علي القواعد العامة لتحديد الموطن الضريبي للأشخاص الإعتبارية، ثم التعرف علي القاعدة المتبعة في التشريع الضريبي المصري وبعض التشريعات الضريبية المقارنة.

أما المبحث الثاني فسوف نخصه لدراسة السيادة الضريبية علي مشروعات النقل البحري الغير مقيمة ويأتي ذلك من خلال دراسة فكرة المنشأة الدائمة ثم تطبيق تلك الفكرة علي مشروعات النقل البحري الدولية في مصر وبعض التشريعات الضريبية المقارنة، ثم ننهي البحث بالخاتمة والتوصيات اللازمة التي أوصت بها الباحثة.

## تمهيد

إهتم المشرع الضريبي (المصري والمقارن) بتحديد الممول (Tax Payer) أو الشخص المكلف بالضريبة تحديداً دقيقاً وذلك إعمالاً للقاعدة المستقرة والتي مؤداها أنه لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص (مبدأ مشروعية الضريبة).

ولما كان التشريع الضريبي في أي دولة يعد مظهراً من مظاهر سيادتها التي تباشرها علي إقليمها كما تباشرها علي الأشخاص التابعين لها سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين ام اعتباريين، وسواء أكانت التبعية سياسية أم إقتصادية أم إجتماعية، لذا فقد أصبح تحديد نطاق تلك السيادة من أهم وأخطر الموضوعات المثارة بشأن تحديد المعاملة الضريبية للأنشطة عموماً ولنشاط النقل البحري بصفة خاصة لما يتميز به من كونه من الأنشطة ذات الطبيعة الدولية التي يتم ممارستها غالباً من جانب كيانات متعددة الجنسيات، وذلك تجنباً لحدوث المشاكل الضريبية المعتادة كالإزدواج الضريبي، والتهرب الضريبي الدولي، وتعتمد الدولة علي عدد من المعايير لفرض الضريبة أهمها:

(١) مبدأ التبعية الاجتماعية: ويقوم هذا المبدأ علي إرتباط الفرد بدولته إجتماعياً عن طريق التوطن أو الإقامة ويتخذ صورة الموطن وهو المحل الذي أختاره الشخص إختياراً حراً ليسكن فيه سكناً نهائياً مع توافر نية الإقامة.

(٢) مبدأ التبعية السياسية: ويعني خضوع كافة الأنشطة التجارية لرعاية الدولة التي ترتبط بها بعلاقة قانونية وسياسية ( هي رابطته الجنسية ) عن جميع الأرباح المحققة لها داخل الإقليم أو خارجه.

(٣) مبدأ التبعية الإقتصادية: ويطلق عليه ايضاً مبدأ الإقليمية ويقوم هذا المبدأ علي رابطة الولاء الإقتصادي للمكلف لصالح الدولة التي يحقق فيها الدخل، حيث يخضع للضريبة كل من تحقق له ربحاً داخل إقليم الدولة دون الإعتداد بجنسية المكلف أو محل إقامته<sup>(١)</sup>.

وبالنظر إلي ما أستقرت عليه معظم التشريعات الضريبة في مختلف الدول فأننا نجد أنها قد فرقت بشأن تحديد السيادة الضريبية علي أرباح الأشخاص الإعتبارية بين الشخص المقيم والشخص غير المقيم، وأستقرت علي خضوع أرباح الأشخاص الإعتبارية المقيمة للضريبة المقررة وفقاً لقوانينها بعكس الأشخاص الغير مقيمة والتي أستقر الرأي علي عدم خضوعها

---

(١) سامر محي عبد الحمزة : بحث بعنوان ضرائب أرباح التجارة الإلكترونية عابره الحدود " المعوقات والحلول المطروحة "، مجلة كربلاء العلمية، المجلد الثامن ، العدد الثاني ٢٠١٠، ص ٧٠ .

للضريبة في الدولة المضيفة إلا من خلال توافر عدة شروط فيما يعرف بفكرة المنشأة الدائمة أو المنشأة المستقرة<sup>(١)</sup>.

وتطبيقاً علي مشروعات النقل البحري فأنا سوف نقوم ونحن بصدد التعرف علي نطاق السيادة الضريبية علي أرباحها بالترقية بين المقيم وغير المقيم منها وذلك في مبحثين رئيسيين علي النحو التالي:

## المبحث الاول

### مشروعات النقل البحري المقيمة

للقانون الضريبي كما لغيره من فروع القانون نطاقان، أحدهم مكاني يحدده إقليم الدولة والآخر زماني يحدده تاريخ صدور القانون، ولما كان القانون الضريبي مثله كمثل باقي فروع القانون يعد مظهراً من مظاهر سيادة الدولة التي تتحصر في اقليمها فلا تمتد إلي الأقاليم الأخرى للدول، لهذا فإن نطاق سريان القانون الضريبي يجب ألا يتعدى حدود إقليم الدولة، وإلا أُعتبر ذلك بمثابة إعتداء علي حدود إقليم الدول الأخرى، وبذلك ينشئ النطاق الضريبي التزاماً عاماً علي جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة وعلي جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم، وهو ما يعبر عنه بمبدأ أقليمية القانون الضريبي.

غير أن التطور الإقتصادي والتبادل الذي شهده العالم في أواخر القرن العشرين فرضاً نوعاً جديداً من الأنظمة الضريبية، فكثيراً ما يجد الشخص (الطبيعي أو الإعتباري) نفسه في وضع تابعي سياسي أو إجتماعي أو إقتصادي في دولتين أو أكثر، فيمكن لكل دولة من الدول أن تطالب بحق التكاليف الضريبي الكامل أو الجزئي لهذا الشخص، وكذلك كان لمبدأ التبعية الإقتصادية تأثيره الواضح في ظهور معيار الإقليمية أو الدولية لمعرفة مصدر الدخل ومن ثم تحديد السيادة الضريبية للدول، ذلك المعيار والذي بمقتضاه تستطيع الدول إخضاع جميع الدخل التي تكونت بأقليمها والذي يعد مصدراً لها لنظامها الضريبي.

---

(١) وهو ما جري به قضاء محكمة النقض المصرية والتي إستقرت علي " وجوب قيام منشأة في مصر ومزاولتها أعمالاً تجارية أو صناعية وذلك لإخضاع أرباحها للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية وفي حالة المنشأة في الخارج يجب أن يكون لها ممثلون في مصر خاضعون لأوامرها فإذا لم يكن ممثلون فيتعين أن تقوم في مصر بنشاط تجاري أي بعمليات تجاربه تتسم بصفة الأعتياد والإستمرار وأن تكمل دورة هذا النشاط في مصر ولو لم يكن لها كيان محلي قائم " ( الطعن رقم ٣٤٥ سنة ٧ ق جلسة ١٥/٢/١٩٧٤ س ٢٥ ص ١٤٤٥، الطعن رقم ٣٥١ سنة ٣١ ق جلسة ١١/٦/١٩٦٨ س ١٩ ص ١٢٩٥، الطعن رقم ٤٦٦ سنة ٢٩ ق جلسة ١٥/١٢/١٩٦٥ س ١٦ ص ١٢٦١).

ولقد أستحدثت المشرع الضريبي المصري بالنسبة للضريبة علي أرباح الأشخاص الإعتبارية الأخذ بمبدأ عالمية الإيراد<sup>(١)</sup>، وذلك بالنسبة للأشخاص الإعتبارية المقيمة بينما أخذ بمفهوم المنشأة الدائمة أو المستقرة بالنسبة للأشخاص الإعتبارية غير المقيمة، حيث حدد النطاق المكاني للضريبة علي أرباح الأشخاص الإعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلي جميع الأرباح التي تحققت سواء من مصر أو خارجها<sup>(٢)</sup>، فيما عدا مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع (مادة ٤٧ بند (١)).

وعليه فإذا كان الشخص الإعتباري يتخذ من جمهورية مصر العربية موطناً له، فإن هذا الأمر يستتبع خضوع جميع أرباحه لقانون الضريبة الموحدة علي الدخل سواء تحققت إيراداته علي إقليم الدولة أو خارجها، ويرى البعض أن تطبيق مبدأ عالمية الإيراد هو الأقرب إلي تحقيق العدالة الضريبية، حيث أن مبدأ الإقليمية يعني تطبيق الضريبة علي الدخل الذي يتحقق داخل دولة معينة، وبالتالي يكون هناك تفاوت في معدلات الضريبة المطبقة من دولة إلي أخرى، ومن ثم إختلاف بالضرائب المستحقة علي الشركات التي تمارس نشاطاً متشابهاً ولكن من خلال دول مختلفة<sup>(٣)</sup>.

غير أن التساؤل الهام للذي يثور في هذا الشأن هو: متي يعد الشخص الإعتباري مقيماً؟ أو بمعنى آخر، ما هي القواعد العامة التي تحكم تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الإعتبارية؟ وما هو المعيار المتبع من جانب المشرع الضريبي المصري والمقارن؟ هذا السؤال هو ما سوف نحاول الاجابة عليه في المطلبين التاليين:

## المطلب الاول

### القواعد العامة لتحديد الموطن الضريبي للأشخاص الإعتبارية

بالنظر إلي ما ذهبت إليه التشريعات الضريبية في مختلف الدول نجد أنه ليس هناك معيار متفق عليه لتحديد الموطن الضريبي للأشخاص الإعتبارية، وإنما إختلفت المعايير من تشريع لآخر، ومن أهم المعايير التي تم الأخذ بها لتحديد الموطن الضريبي للأشخاص الإعتبارية ما يلي:

(١) ومبدأ عالمية الإيراد في هذا الصدد يعني فرض الضريبة علي دخول جميع الأشخاص المواطنين أم الأجانب المقيمين التي تتحقق من مصادر داخل الدولة أو خارجها .

(٢) د/ مصطفى محمود عبد القادر : دائرة المعارف الضريبية، الجزء الأول، الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الإعتبارية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، توزيع مكتبة شادي ٢٠٠٦، ص ٨٩.

(٣) د/ وليد الحياي: الاطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الالكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، ٢٠١٦، ص ٢١١ .

## أولاً: معيار بلد التأسيس.

وبمقتضى هذا المعيار يتم تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الاعتبارية في الدولة التي يتم تأسيس الشخص الاعتباري أو الشركة وفقاً لقانونها، وتأخذ بهذا المعيار الولايات المتحدة الأمريكية لتحديد جنسية الشركات وموطنها الضريبي، كما تأخذ به الهند ونيوزلندا، ويتميز هذا المعيار بالسهولة إذ يكفي للحكم علي موطن الشركة النظر إلي عقد تأسيسها لمعرفة البلد الذي تأسست فيه، ومن ثم نسبة إقامتها إلي هذا البلد<sup>(١)</sup>.

كما يتسم هذا المعيار أيضاً بطابع الثبات والاستقرار، فمكان التأسيس معيار مادي محدد من السهل معرفته وهو لا يتغير، ومن شأن الأخذ به إستقرار معاملات الشخص الاعتباري وسهولة معرفة القواعد القانونية التي تحدد ما يستمتع به من حقوق، وما يتحمل به من التزامات. غير أنه يعيبه أنه قائم علي إفتراض أن الشخص الاعتباري ليس إلا مجرد حيلة أو مجاز لا يأتي إلا بخلق من التشريع، بينما إنه من وجه نظر أخري يعتبر الشخص الاعتباري من قبيل الحقيقة فالقانون لا يخلقه إنما يقره ويعترف به<sup>(٢)</sup>، كما إنه يترك تحديد موطن الشخص الاعتباري لهوي المؤسسين لمجرد الرغبة في أن يكون لهذا المشروع موطناً بهذا البلد لما فيه من فائدة قد تعود عليهم، أو لرغبتهم في التهرب من قوانين دولة أخري تتضمن أحكاماً تتعارض مع منفعة الشركاء<sup>(٣)</sup>.

ومن الناحية الضريبية يؤدي الأخذ بهذا المعيار إلي إحتمال قيام تجنب ضريبي ينشأ حين يختار الشركاء لتأسيس شركتهم دولة تمنح مزايا واعفاءات ضريبية معينة أكبر من تلك التي تقرها الدولة التي ترتبط بها هذه الشركة فعلاً<sup>(٤)</sup>.

---

(١) د/ رمضان صديق : قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية "مقارناً بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وعلي ضوء آراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة واحكام القضاء"، دار النهضة العربية، بدون تاريخ نشر، ص ٧٤.

(٢) د/ احمد قسمت الجداوي : الوجيز في القانون الدولي الخاص، الجزء الاول، دار النهضة العربية ١٩٧٨ ، ص ٢٦٠.

(٣) د/ زكريا محمد بيومي : النظام الضريبي الدولي، توزيع الفتح للطباعة والنشر، بدون تاريخ، ص ٦٩.

(٤) د/ مصطفى محمود عبد القادر : تحديد الربح الضريبي للبنوك، رسالة دكتوراة ، جامعة القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٤٠.

## ثانياً: معيار مركز الإستغلال

وبموجب هذا المعيار يتحدد موطن الشخص الإعتباري في الدولة التي بها مركز الإستغلال أو الدولة التي يمارس فيها نشاطه الرئيسي، بإعتبار أن هذا المكان هو الذي تتركز فيه مصالحه المرتبطة بهذا النشاط<sup>(١)</sup>.

ويتميز هذا المعيار عند الإعتماد عليه في تحديد الموطن الضريبي، أنه يعبر عن إرتباط فعلي بين الشركة والدولة التي تحمل جنسيتها، هذا الإرتباط الذي يتمثل في تمتع الشركة بالتسهيلات والضمانات التي تقدمها الدولة والتي تمكن هذه الشركة من مزاوله نشاطها، في الوقت الذي يقرر للدولة الحق في فرض الضرائب علي الأرباح التي تحققت بفعل هذه الإمتيازات<sup>(٢)</sup>.

غير أنه يعيب هذا المعيار ما يترتب علي الأخذ به من وجود صعوبات عملية إذا ما كان المشروع يمارس نشاطه في دولة معينة ثم قام بنقل نشاطه إلي دولة أخرى لما صادفه من صعوبات في الدولة الأولى مثلاً، أو لكونه يمارس نشاطاً طبيعته تحمله علي التنقل ( كمشروع يتولي عمليات التشيد في الدول النامية أو إقامة الطرق أو المطارات أو الموانئ أو صيانتها في مختلف الدول.... الخ ) إذ يؤدي الأخذ بهذا المعيار إلي وضع الشخص الإعتباري من حيث الموطن قلقاً بما لا يكفل الطمأنينة أو الإستقرار في تحديد معاملاته مع الغير<sup>٣</sup>.

### ثالثاً: معيار مركز الإدارة الرئيسي أو الفعلي

وطبقاً لهذا المعيار يتم تحديد الموطن الضريبي للشخص الإعتباري وفقاً للمكان الذي يوجد فيه مركز إدارته الفعلي أو الرئيسي (مركز إدارة الشركة)، وهي الدولة التي تتركز فيها هذه الإدارة<sup>(٤)</sup>.

وتأخذ الدول الأنجلوسكسونية بمعيار مركز الإدارة الرئيسي لتحديد الموطن الضريبي للشركة، ومثال ذلك ما جرت عليه أحكام المحاكم في المملكة المتحدة حيث درجت علي الحكم

(١) د/ السيد عبد المولي : النظام الضريبي المصري، الجزء الاول، دار النهضة العربية، ١٩٩٠، ص ٣٨٥.

(٢) د/ مصطفى محمود عبد القادر : المرجع السابق، ص ٤٢.

(٣) انظر في ذلك د/ احمد قسمت الجداوي، المرجع السابق، ص ٢٦١.

(٤) د/ مصطفى محمود عبد القادر : المرجع السابق، ص ٧٠.

(٥) والأنجلوسكسونيون ( Anglo-Saxons ) هم مجموعة ثقافية سكنت إنجلترا منذ القرن الخامس، وكانوا يتألفون من القبائل الجرمانية التي هاجرت الي جزيرة بريطانيا العظمي، وأسس الأنجلوسكسون مملكة إنجلترا وتم أخذ مايقرب من نصف اللغة الإنجليزية من لغتهم.

بأن الشركة تقيم في المكان الذي يوجد فيه المركز الرئيسي للإدارة والذي تُبأشر منه سلطات الرقابة علي الشركة (١).

وقيل في تعريف مركز الإدارة الفعلي للشخص الإعتباري بأنه "المكان الذي يدار منه الشخص الإعتباري فعلياً، ويستدل عليه بكافة الأمور التي تُثبت أن القرارات الهامة للشخص الإعتباري يتم تقريرها منه"، وإن كانت إدارة الشخص الإعتباري مجزأة (لا مركزية الإدارة) فالعبرة تكون بالمكان الذي توجد فيه الإدارة العليا للشخص الاعتباري، وفي هذا الصدد حكمت محكمة إستئناف بروكسل بأن " الشركة التي تكونت في بلجيكا، فإن موطنها الضريبي لا يوجد في بلجيكا لأن إدارتها الفعلية لا تتم في بلجيكا، حيث لم يجتمع مجلس إدارة الشركة منذ سنوات في بلجيكا، وهذا علي الرغم من أن الجمعية العمومية للشركة قد إجتمعت في بلجيكا تطبيقاً لاحكام القانون، إلا أن هذه الإجتماعات ليست لها قيمة إلا من الناحية الشكلية فقط " (٢).

ويعيب الإعتماد علي هذا المعيار، أن الأخذ به هو أمر من شأنه أن يؤدي إلي أن يصبح تحديد الموطن الضريبي للشخص الإعتباري هو أمراً يتوقف علي النظام الأساسي للشخص الإعتباري، والذي قد يضع في إعتباره إختيار الدولة التي تمنحه إمتيازات ضريبية أكبر، وبالتالي يصبح ذلك فرصة للتجنب الضريبي من جانب بعض الشركات والتي لن تتواني عن استغلالها.

#### رابعاً: معيار الرقابة الإدارية

لتحديد الموطن الضريبي للشخص الإعتباري وفقاً لهذا المعيار يجب الرجوع إلي مقر إدارته والرقابة عليه، ومتي وجدت الإدارة الرئيسية والرقابة في دولة ما فإن هذه الدولة تعتبر موطناً للشخص الإعتباري وبالتالي يخضع للضريبة المقررة وفقاً لقوانينها، ولقد جاء الأخذ بهذا المعيار نتيجة للأزمات والحروب حيث أخذ القضاء في كل من فرنسا والمانيا وإنجلترا بهذا المعيار، ومن ثم فقد أمكن تطبيقاً له فرض إجراءات خاصة برعايا الدول المعادية أثناء الحرب العالمية الأولى من وضع تحت الحراسة أو المصادرة أو فرض حصار إقتصادي علي المشروعات التي يمكن إعتبارها مشروعات وطنية في حالة الأخذ بأي من المعايير الأخرى غير معيار الرقابة (٣).

(١) سامر محي عبد الحمزة : المرجع السابق ، ص ٧٠.

(٢) سامر محي عبد الحمزة : المرجع السابق، ص ٧١.

(٣) د/ مصطفى محمود عبد القادر : المرجع السابق، ص ٤٢ .

ولعل أهم ما يؤخذ علي هذا المعيار أنه لا يمكن الأخذ به في الظروف والأحوال العادية، وذلك نظراً لكونه يعتمد وبشكل أساسي علي جنسية الشركاء رغم ما للشركة أو الشخص الاعتبار بصفة عامه من كيان قانوني مستقل<sup>(١)</sup>.

### خامساً: معيار الإرادة

ويقوم معيار الإرادة علي إعطاء مسألة تحديد جنسية الشركة، وبالتالي موطنها الضريبي للشركاء، ويكون ذلك بالنص عليه صراحة في إتفاق أو عقد تأسيس الشركة. وهذا المعيار وعلي الرغم من بساطته، غير أنه يؤخذ عليه أن الأخذ به هو أمر من شأنه أن يجعل تحديد جنسية الشركات والأشخاص الاعتبارية بصفة عامة في يد الشركاء أو المؤسسين، لا يحكمهم في ذلك شئ سوي محض إرادتهم، وهو أمر يستتبع فتح الباب علي مصرعيه أمام محاولات التجنب الضريبي، وذلك من خلال السماح للشركاء بتحديد موطنهم الضريبي الذي يتناسب مع مصالحهم الخاصة بصرف النظر عن مصدر أرباحهم.

## المطلب الثاني

### معيار تحديد الموطن الضريبي في التشريع المصري والتشريعات المقارنة

وسوف نتناول ذلك في فرعين مستقلين وذلك علي النحو التالي:

#### أولاً: التشريعات المقارنة

تباينت التشريعات الضريبية في مختلف الدول من حيث المعيار الذي إتخذته وأعتمدت عليه في تحديد الموطن الضريبي للشركات، وفيما يلي نتناول الوضع في بعض منها وذلك علي النحو التالي:

#### (١) التشريع الفرنسي

يأخذ التشريع الضريبي الفرنسي بمكان المركز الإجتماعي لتحديد جنسية الشركة أو التبعية القانونية للشركة ومكان موطنها الضريبي، وتأخذ فرنسا بمبدأ الإقليمية كمعيار لفرض الضريبة علي الشركات ويشترط للخضوع للضريبة الفرنسية أن تكون هناك منشأة قائمة في فرنسا أو مؤسسة ثابتة تابعة لمنشأة أجنبية.

(١) انظر في ذلك د / رمضان صديق : مرجع سابق - ص ٤٤ .

ووفقا للسوابق القضائية لمجلس الدولة الفرنسي ( Conseil d'état ) يمكن تحديد ثلاثة حالات يمكن فيها خضوع أرباح الشركات للضريبة الفرنسية، أولها أن تكون الأرباح لشركة مقيمة في فرنسا وفقا لمعيار المركز الاجتماعي للشركة، والثانية أن تكون الشركة غير مقيمة في فرنسا ( شركة اجنبية ) ولكنها تقوم بعمليات في فرنسا من خلال ممثل مفوض سواءً إتخذ هذا الممثل شكل المنشأة الدائمة أو الوكيل التابع، والحالة الثالثة هي أن تقوم الشركة الأجنبية بدورة تجارية كاملة في فرنسا، ففي هذه الحالات ستعتبر الشركة عاملة في فرنسا وخاضعة لضريبة الشركات الفرنسية<sup>(١)</sup>.

وتتناول الضريبة الفرنسية علي الشركات أرباح المنشآت الفرنسية التي تحققها في الخارج عن طريق المنشأة الدائمة، فيما يعرف بمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد، وذلك حيث خرج القانون الضريبي الفرنسي علي مبدأ إقليمية الضريبة الفرنسية في المادة ٢٠٩ مكرر من القانون العالم للضرائب CGI بند خامساً، وذلك بموجب نظام يسمى الربح العالمي، حيث يحق للشركة الفرنسية المطالبة بتطبيق هذا النظام اذا ما توافرت الشروط الاتية بشأنها:

- خضوع الشركة الفرنسية المعنية للضريبة علي أرباح الشركات سواء إختياراً أو بقوة القانون.
- الحصول علي موافقة مسبقة من وزير الإقتصاد والمالية .
- يقتصر تطبيق هذا النظام علي أشكال الأنشطة التي تتم في الخارج من خلال وحدات غير متمتعة بالشخصية القانونية المميزة في بلد الضيافة، والتي يعبر عنها بالإستثمارات المباشرة كالفروع والمصانع والمكاتب<sup>(٢)</sup>.

وبالتالي فالأصل في التشريع الضريبي الفرنسي هو الأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة علي الشركات والأشخاص الإعتبارية عموماً، والتي تتحدد إقامتها بالأراضي الفرنسية من عدمه من خلال الأخذ بمعيار المركز الاجتماعي، والذي وفقاً له يتحدد المركز الاجتماعي للشركة من خلال النص عليه في نظامها الأساسي، وكقاعدة عامة يعرف المركز الاجتماعي للشركة بأنه "المكان الذي يباشر منه إدارة الشركة وخاصة الإدارة المركزية والذي توجد فيه إدارة الشركة وسلطات الإشراف عليها".

## (٢) التشريع الانجليزي

وفقا للتشريع الضريبي الإنجليزي فإن العبرة في تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الإعتباريين يكون بمحل الادارة والرقابة<sup>٢</sup>، غير أن المشرع الضريبي الإنجليزي لم يحدد المقصود

(١) Nguyen phapuc . La fiscalite international des enterprises . Paris 1985 . p .79

(٢) د/ السيد عبد الموالي : المرجع السابق، ص ٢٤٢.

(٣) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ٤٧.

بعبارة الرقابة والإدارة، وعليه يتعين الرجوع إلي أحكام القضاء الإنجليزي لتحديد ذلك، وحيث أن تقدير قيام الإدارة والرقابة الرئيسية في إنجلترا هي مسألة موضوعية العبرة فيها بمكانها الفعلي وليس بمكانها الإسمي، فاذا خول عقد الشركة إلي مجلس أو جمعية معينه سلطات الإدارة الرئيسية وكانت الادارة الرئيسية الفعلية تمارسها في الواقع لجنة أخري، إعتمدت المحاكم الإنجليزية علي الأمر الواقع لتحديد محل إقامة الشركة، فإذا ثبت أن الإدارة الرئيسية تمارس في دولتين في وقت واحد أصبحا محلان للإقامة، ولا يهم في تحديد مكان الإدارة الرئيسية جنسية الشركة ولا مكان الاستغلال<sup>(١)</sup>.

وفي هذا المعني قضي مجلس اللوردات الإنجليزي بإعتبار شركة أنها مقيمة في إنجلترا رغم تأسيسها في جنوب إفريقيا، وتتلخص وقائع هذه القضية في أن شركة لإستخراج الماس تأسست في جنوب إفريقيا وكان هناك مركزها الرئيسي، حيث كانت تتخذ من جنوب إفريقيا مقراً لعقد إجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين، ولكن كان يوجد لها مجلس للمديرين في لندن يتكون غالبية من اعضاء يقيمون في لندن وكان هذا المجلس يباشر الرقابة الحقيقية علي كافة الاعمال الهامة للشركة<sup>(٢)</sup>.

### ٣) التشريع الامريكي

يُعد في تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الإعتباريين في الولايات المتحدة الامريكية بمعيار بلد التأسيس، فالشركة التي تم تأسيسها وفقا لقوانين الولايات المتحدة الامريكية تكون أمريكا موطناً ضريبياً لها، فللجنسية أهميتها في التشريع الامريكي<sup>(٣)</sup>، وجدير بالذكر في هذا الصدد أن المشرع الضريبي الأمريكي يأخذ في إخضاع الأشخاص الإعتبارية التي تتخذ من الولايات المتحدة موطناً لها بمعيار عالمية الدخل، بمعنى خضوع الأرباح التي تحققها هذه الأشخاص الإعتبارية للضريبة الأمريكية أياً كان مصدر هذه الأرباح، ويعتبر تقديم الشركة لخدماتها في الولايات المتحدة كافياً لإعتبارها تمارس مهنة فيها<sup>(٤)</sup>.

---

(١) د/ احمد ثابت عويضة: ضريبه الارباح التجارية والصناعية، مصدر الإلتزام بالوفاء الطبعة الاولى، مطبعة احمد علي مخيمر، ١٩٥٨، ص ٥٩.

(٢) د/ زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي، لمرجع السابق، ص ٧١.

(٣) د/ احمد ثابت عويضة: المرجع السابق، ص ٧٢.

(٤) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ٤٩.

## ثانياً: القانون المصري

حسماً للخلاف الدائر بشأن وضع معيار محدد يتم اتخاذه أساساً لتحديد الموطن الضريبي للشخص الاعتباري، فقد قام المشرع المصري بالمادة الثانية من قانون الضريبة الموحدة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنص صراحة علي أن يكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

### (١) التأسيس وفقاً للقانون المصري

أعتبر المشرع الضريبي المصري أن الشخص الاعتباري يكون مقيماً إذا كانت مصر هي المكان الذي تأسس فيه أو تمت فيها إجراءات تأسيسه، ويكون المشرع المصري قد ترك بذلك للشركاء حرية إختيار جنسية الشركة وفقاً لما يتفقون عليه بأرادتهم المنفردة، غير أنه ونظراً للعيوب التي إعترت هذا المعيار والتي ذكرناها سلفاً، والتي من أخطرها أن الاخذ به يؤدي إلي إحتمالية قيام تهرب ضريبي، لذلك لم يكتف المشرع بمعيار بلد التأسيس لإعتبار الشركة مقيمة بمصر وإنما أخذ بمعيار مركز الادارة الرئيسي أو الفعلي الي جانبه.

### (٢) مركز الإدارة الرئيسي أو الفعلي في مصر

إعتبر المشرع الضريبي المصري أن الشخص الاعتباري يكون مقيماً إذا ما إتخذ من مصر مركزاً لإدارته الرئيسي أو الفعلي، إذ قد لا تكون مصر هي مركز الإدارة الرئيسي ولكنها تكون مركز الإدارة الفعلي للشخص الاعتباري، أي الدولة التي يدار منها الشخص الاعتباري بصورة فعلية، وهو الأمر الذي يستدل عليه بقرائن متعددة، منها أن تكون مصر هي الدولة التي تصدر منها القرارات الهامة للشركة، أو التي تتعقد فيها جمعيتها العمومية أو توجد بها أعمال الادارة العليا<sup>(١)</sup>. وقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه " إذا كان الموطن الأصلي لشخص ( طبيعياً أو اعتبارياً ) موجوداً في الخارج ولكنه يباشر نشاطاً تجارياً أو حرفة في مصر، فإنه يعتبر المكان الذي يزاول فيه هذا النشاط موطناً له في مصر في كل ما يتعلق بهذا النشاط، أما الشركات التي يكون مركز إدارتها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في مصر فيعتبر مركز إدارتها الرئيسي بالنسبة إلي القانون الداخلي ( أي موطنها ) هو المكان الذي توجد فيه الادارة المحلية"<sup>(٢)</sup>.

(١) د/ رمضان صديق: المرجع السابق، ص ٧٥.

(٢) د/ أحمد محمود حسني: قضاء النقض الضريبي، الطعن بالنقض رقم ٥٩١ لسنة ٣٩ ق جلسة ١٩٨٠/٢/٤، ص ٣٨٨.

ووفقاً للمادة الثانية من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الموحدة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإن الشخص الإعتباري يكون متخذاً مصر مركز لإدارته الفعلي إذا تحققت علي الأقل حالة من الحالات الآتية:

- اذا كانت مصر هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الادارة الفعلية.
- اذا كانت مصر هي المقر الذي تعقد به إجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- اذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠ % علي الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.
- إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم علي نصف رأس المال او حقوق التصويت.

### ٣) إمتلاك أغلبية اسهم الشركة .

ووفقاً لهذا المعيار يكون الشخص الإعتباري مقيماً إذا إمتلكت الدولة أو أحد أشخاصها الإعتبارية العامة ( كالهيئات العامة والمؤسسات العامة ) أكثر من ٥٠% من أسهمه، وذلك بصرف النظر عن المكان الذي تأسس فيه هذا الشخص الإعتباري، أو مكان إدارته الرئيسي أو الفعلي، وسواء مارس نشاطه في مصر أو لم يمارسه فيها.

ولعل تقرير الأخذ بهذا المعيار يرجع لرغبة المشرع المصري في أن تخضع تلك الشركة للرقابة الضريبة في مصر بإعتبار أن أغلب رأس مالها هو مال عام تملكه الدولة أو أحد أشخاصها الإعتبارية العامة، ومع ذلك يلاحظ أن هذا المعيار لا ينطبق إلا علي الشركات دون غيرها من الأشخاص الإعتبارية، بحيث لا يمتد الي الشركات التي يمتلك القطاع العام المصري معظم رأسمالها مما يجعل الشركة العامة أو التي يمتلك رأس المال العام أغلبية أسهمها في وضع أسوأ من نظيرتها التي يمتلك القطاع الخاص أغلب رأسمالها، وذلك حيث تقع الشركة العامة ضحية الازدواج الضريبي نتيجة فرض الضريبة عليها في كل من مصر والخارج، بينما لا تخضع الشركة الخاصة للضريبة إلا في دولة واحدة فقط<sup>(١)</sup>.

(١) د/ رمضان صديق : المرجع السابق، ص ٧٨، ٧٩.

## المبحث الثاني

### مشروعات النقل البحري الغير مقيمة

علي الرغم من التطور الملحوظ الذي شهده العالم في النشاط الإقتصادي العابر للحدود ذلك الذي ساهم وبشكل كبير في تراجع تأثير الحدود الجغرافية للدول وسيطرة الشركات المتعددة الجنسيات علي القرار الإقتصادي، غير أنه يبقى مبدأ إقليمية القوانين الضريبية بمثابة الضمانة التي تحفظ للدول سيادتها الضريبية علي الأقاليم التابعة لها، وتمكنها من جهة أخرى من مراقبة تدفق الإستثمارات والشركات الاجنبية علي ترابها، حيث تحتفظ الدولة بحقها في تحديد نظامها الضرائبي وقواعدها الخاصة بتحصيل الضرائب، وإنتهاجاً لذلك النهج قامت العديد من الدول بتأسيس تشريعاتها الضريبية علي نحو يتفق ومبدأ إقليمية الضريبة.

ويطبق مبدأ إقليمية الضريبة بشكل شاسع وعام في فرنسا إذ إنه لا يأخذ في الحسبان لا الخسائر ولا الأرباح المحققة في الخارج والتي يمكن أن تخضع للضريبة في البلد الاجنبي، وينطبق مبدأ اقليمية الضريبة حصراً علي الشركات التي تستغل مباشرة في الخارج من قبل المنشآت الفرنسية، فاذا أسست علي سبيل المثال منشأة فرنسية فرعاً لها في الخارج، فإن الأرباح المتحققة لا تخضع للضريبة إلا بعد توزيعها علي المساهمين غير أن الأيرادات الأخرى و الفوائد وحصص الأرباح والمكافآت تخضع بإستمرار للضريبة في فرنسا، أما بالنسبة للخسائر والتي تتكدها الشركات فلا تستنزل من أرباح الشركات الخاضعة للضريبة في فرنسا<sup>(١)</sup>.

أما بالنسبة للتشريع الضريبي المصري، فكما سبق وأن ذكرنا سلفاً، فإن المشرع الضريبي المصري أخذ بمبدأ عالمية الدخل أو الإيرادات التي يحققها الشخص الاعتباري المقيم، والذي بمقتضاه تدخل كافة الإيرادات التي يحققها الشخص الاعتباري المقيم ضمن وعاء الضريبة علي أرباحه، وسواء تحققت هذه الإيرادات علي اقليم الدولة أو خارجها، وذكرنا كذلك الحالات التي إذا تحققت أحدها أعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في مصر.

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية الغير مقيمة فقد أخذ المشرع الضريبي المصري فيما يخص تحديد النطاق المكاني للضريبة المطبقة عليها بمبدأ اقليمية الضريبة، والذي بمقتضاه لا تخضع أرباحها للضريبة إلا إذا تحققت من خلال منشأة دائمة لها علي الأراضي المصرية، وتطبيقاً علي مشروعات وشركات النقل البحري فأننا لتحديد نطاق السيادة الضريبة علي أرباحها يتعين علينا أن نتطرق بالبحث أولاً لمفهوم المنشأة الدائمة وخصائصها، ثم تطبيق فكرة المنشأة الدائمة علي مشروعات النقل البحري الدولية، وذلك في مطلبين منفصلين علي النحو التالي:

(١) د/ سعود جايد العامري: المالىة الدولية، نظرية و تطبيق، المنهل، ٢٠١٠، ص ٥١٠.

## المطلب الأول: المنشأة الدائمة

### أولاً: مفهوم المنشأة الدائمة

يمثل مفهوم المنشأة الدائمة كياناً ضريبياً من وضع القانون الضريبي الدولي، وذلك حيث لم ترد فكرة المنشأة الدائمة في التشريعات الوطنية إلا بشكل ضئيل وبهدف تحديد السيادة الضريبية في البلد المضيف علي المشروعات أو المنشآت الأجنبية تطبيقاً لمعيار مصدر الدخل، وعليه تكفلت الإتفاقيات الضريبية بتحديد مفهوم المنشأة الدائمة، الأمر الذي يستتبع عند التعرض لبيان مفهوم المنشأة الدائمة أن نتناول المفهوم الذي ورد بتلك الاتفاقيات ثم المفهوم الوارد ببعض التشريعات الضريبية المقارنة، واخيراً المفهوم الوارد بالتشريع الضريبي المصري وذلك علي النحو التالي:

### (١) مفهوم المنشأة الدائمة في الإتفاقيات الضريبية النموذجية

ظهرت فكرة المنشأة الدائمة كحل ابتدئته الإتفاقيات النموذجية الدولية حال حدوث تنازع أو إزدواج ضريبي دولي نتيجة إختلاف المعايير المعمول بها لتحديد السيادة الضريبية فيما بين الدول المختلفة، حيث يعود ظهور فكرة المنشأة الثابتة لأول مرة إلي التقرير الثاني للجنة الخبراء الفنين التابعة لعصبة الأمم المتحدة عام ١٩٢٧<sup>(١)</sup>.

كما تبني نموذج الاتفاق الذي أعدته اللجنة المالية لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لتجنب الإزدواج الضريبي علي الدخل ورأس المال سنة ١٩٦٣ معيار المنشأة المستقرة كأساس لتحديد إقليمية الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، فنصت المادة السابعة ( الفقرة الأولى ) من هذا النموذج علي أنه "لا تخضع الأرباح التجارية والصناعية المتحققة بمعرفة مشروع في إحدى الدولتين المتعاقدين للضريبة في الدولة الأخرى إلا إذا كان هذا المشروع يزول نشاطاً في الإقليم الأخرى طريق منشأة دائمة كائنة فيه، فاذا زال المشروع نشاطه علي النحو السابق أمكن فرض الضريبة علي تلك الأرباح في الدولة الأخرى وذلك فقط في حدود ذلك الربح الذي حققته المنشأة الدائمة سالفه الذكر"<sup>(٢)</sup>.

وعرفت المادة الخامسة (الفقرة أ) من نموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (O.C.D.E) المنشأة الثابتة بأنها "المقر أو المكان الثابت الذي يزول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه" في حين أكدت المادة الخامسة (فقرة ٢، ٣) من نموذج (O.C.D.E)

(١) N. phapuc : Op.Cit , p.66

(٢) د/ مختار عبد الحكيم طلبه : تحديد الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية ، ١٩٩٧، ص ٥١.

علي عبارة المنشأة الثابتة وعلي نحو خاص محل الإدارة والفروع أو المكاتب أو المصنع أو الورش أو المنجم أو بئر البترول أو الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية، وايضاً موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع تركيب المنشأة الذي يوجد لأكثر من اثني عشر شهراً، كما أعتبر النموذج في حكم المنشأة الثابتة الممثل أو الوكيل التابع الذي له من الصلاحيات والسلطات ما تمكنه من التعاقد بإسم ولصالح المشروع الأجنبي وبشرط ألا يتعلق نشاط الوكيل بأي من الأنشطة التي لا تعد في حكم المنشأة الثابتة، في حين إستبعد من عداد المنشآت الثابتة عدداً من الأنشطة علي الرغم من كونها تزاول من خلال مكان أو مقر ثابت وهي (١).

- الإنتفاع بالتسهيلات الخاصة بأغراض تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة للمشروع فقط .
- الإحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع بغرض التخزين أو العرض أو التسليم .
- الإحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع بغرض تشغيلها بواسطة مشروع اخر .
- الإحتفاظ بمكان ثابت للعمل بغرض مباشرة شراء السلع أو البضائع أو تجميع معلومات للمشروع .
- الإحتفاظ بمكان ثابت للعمل بغرض القيام بأي عمل آخر ذو صفة تمهيديه أو مساعده فقط .
- الإحتفاظ بزمكان ثابت للعمل لمزاولة أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في الفقرات السابقة بشرط أن يكون النشاط الاجتماعي للمكان الثابت والنتائج عن مجموع هذه الأنشطة ذو صفة تمهيديه أو مساعدة فقط .

كما أخرج نموذج OCDE من عداد المنشآت الثابتة الوكيل المستقل كالمسار أو الوكيل بالعمولة، وأي ممثل آخر له طبيعة مستقلة، وذلك حين يعمل كل منهم في حدود مهنته العادية، وعلي صعيد آخر نص النموذج علي أن مجرد كون شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقبتين مسيطرة علي او تحت سيطرة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى وتزاول نشاطاً في هذه الدولة المتعاقدة الاخرى لا يجعل في حد ذاته اياً من الشركتين منشأة ثابتة للشركة الاخرى .

---

(١) انظر في ذلك د/ مختار عبد الحكيم طلبه : المرجع السابق، ص ٤٦، ٤٧ .

ومن ناحية اخرى أورد نموذج الأمم المتحدة الحالات التي تدخل في عداد المنشآت الثابتة وتلك التي تستبعد منها علي نحو ما كان وارد في نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية<sup>(١)</sup>.

ف نجد أنه اخضع للضريبة في بلد المنشأة الثابتة أرباح عمليات بيع السلع والبضائع المماثلة لتلك التي يتم بيعها عن طريق المنشأة الدائمة (مكاتب البيع) أو أرباح الأنشطة الأخرى التي تتم في بلد المنشأة الثابتة، ومن نفس طبيعة أنشطة المنشأة الدائمة أو ذو طبيعة مماثلة (م ٢/٧).

وأعتبر نموذج الامم المتحدة منشأة دائمة، موقع البناء والإنشاء أو التركيب أو مشروع تركيب المنشآت الذي يوجد لأكثر من ستة أشهر (م/٣/٥)، وأدخل نموذج الأمم المتحدة في عداد المنشآت الثابتة الخدمات الإستشارية التي يقدمها المشروع الأجنبي في البلد المضيف من خلال موظف أو أي شخص مكلف من قبل المشروع الأجنبي إذا ما تحققت هذه الخدمة أو الخدمات خلال فترة تزد عن ٦ شهور (م ٣/٥ ب)، وأعتبر كذلك في حكم المنشأة الثابتة إستعانة المشروع الأجنبي بخدمات الوكيل التابع أو المؤهل بسلطات وصلاحيات تمكنه من التعاقد بإسم ولصالح المشروع الأجنبي، فاذا لم يكن يتمتع بمثل هذه السلطات أو الصلاحيات فيكفي أن يكون لديه رصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع يلبي منها بانتظام الطلبات نيابة عن المشروع، وأعتبر في عداد المنشآت الثابتة نشاطات شركة التأمين في البلد المتعاقد الآخر لمجرد وجود ممثل يقوم بتحصيل أقساط التأمين أو يؤمن علي مخاطر واقعة علي إقليم الدولة المتعاقدة الأخرى، حتي ولو لم يكن لهذا الممثل سلطه ابرام العقود<sup>(٢)</sup>.

## ٢) مفهوم المنشأة الدائمة في بعض التشريعات الضريبية المقارنة التشريع الفرنسي

لم يحدد المشرع الفرنسي علي وجه الدقة المقصود بالمشروعات المشتغلة في فرنسا أو خارجها، وترك الأمر لإجتهادات الفقه والقضاء، والحقيقة أنه من المؤكد أن النظام الضريبي الفرنسي قد أخذ بفكرة المنشأة الدائمة فيما يتعلق بحاسبة الأشخاص الاعتبارية الغير مقيمة،

---

(١) انظر في ذلك د/ مصطفى محمود عبد القادر : المعاملة الضريبية لأعمال الإشراف والرقابة و المقاولات الأجنبية، بحث مقدم الي المؤتمر الضريبي المنعقد بين كلية التجارة جامعة عين شمس ومكتب المحاسبون المتضامنون مراسلوا آرثر أندرسون الخاص بالمشكلات الضريبية للمؤسسات المالية، تحت رعاية الاستاذ الدكتور مدحت حسنين وزير المالية، دار الدفاع الجوي ١٣/٤ مايو ٢٠٠٠.

(٢) ولمزيد من التفصيل انظر في ذلك د/ مصطفى محمود عبد القادر : المرجع السابق، د/ مختار عبد الحكيم طلبه: المرجع السابق ؛ ص ٤٨ وما بعدها .

غير أنه وعلي الرغم من ذلك لم يضع تعريفاً محدداً للمنشأة الدائمة تاركاً أيضاً الأمر لإجتهاادات الفقه والقضاء، ولقد بذل الكتاب الفرنسيين قصاري جهدهم في هذا الصدد فتعددت التعريفات التي قيلت بشأن المنشأة الدائمة والتي منها ما يلي:

"المنشأة الدائمة هي كل محل يزاول فيه نشاط تجاري أو صناعي يسير في أعماله بكيفية منتظمة ومستمرة وله كيان ذاتي مستقل"<sup>(1)</sup>.

المنشأة الدائمة عبارة عن هيئة أو إدارة كاملة تستطيع أن تعيش حياتها الخاصة، وإن تكون مركزاً للأعمال تباشر فيه بصفة مستمرة أو منتظمة تلك الأعمال الأساسية المتصلة بمهنة معينة، وهي بوجه عام تتميز بأنها تشغل محلاً خاصاً تزاول فيه نشاطها كما يكون لها مفوض خاص له سلطات قد تتسع وقد تضيق وقد تكون لها حياتها الخاصة المستقلة " <sup>2</sup>

وعلي الرغم من كثرة الإجتهاادات والتعريفات التي قيلت بشأن المنشأة المستقرة، ورغم تبني السلطات الضريبية الفرنسية وبتأييد من مجلس الدولة فكرة المنشأة المستقرة، إلا أنهما لم يحاولا وضع تعريفاً لها، لكن بتحليل احكام مجلس الدولة الفرنسي يمكن ابراز العناصر التالية، والتي تتشكل منها المنشأة المستقرة وهي:

- وجود إنشاءات أو مقر ثابت أو وكيل عن المشروع الأجنبي.
- إدارة الإنشاءات أو تمتع الوكيل بقدر من الصلاحيات والسلطات تمكنه من التصرف لصالح المشروع الأصلي وهو ما يعبر عنه بمركز القرار.

وفي هذا الشأن رأت المحكمة العليا الفرنسية في قضية (Inter Home AG) أن الشركة الفرعية الفرنسية يمكن أن تشكل منشأة دائمة تابعة لها، عندما تتصرف هذه الشركة الفرعية كوكيل تابع لها لديه سلطة إبرام عقود بإسم الشركة الأم، وتمارس تلك السلطة عادة في فرنسا مع مراعاة أنه يجب أن تكون أنشطة الوكيل تابعة للمنشأة التجارية الأجنبية لكي تشكل منشأة دائمة، وفي قضية أخرى رأت المحكمة العليا الفرنسية أن فرعاً فرنسياً تابعاً لكيان لكسمبرغ يمكنه أيضاً أن يأوي مكاناً ثابتاً للأعمال التجارية فيما يعرف بالمنشأة الدائمة، إذ وجدت سلطات الضرائب الفرنسية فيه العديد من المراسلات والفواتير التي تحمل إسم الشركة الأم في لكسمبرغ، وأحد موظفي الشركة الفرعية الفرنسية قام بالتوقيع علي بعض هذه الوثائق بما في ذلك اوامر التسليم،

---

(1) Pierre Jaudel : Taxation des entreprises et ragers en france , 1993 , p.81

(2) Lucien mehl : science et techinques fiscales vol .2 , 1952 , p.663

بالإضافة لما ثبت من وجود عدة حسابات مصرفية فرنسية للكيان للكسمبرغي وجزء من دفاتر الحسابات التي يحتفظ بها في مباني الكيان الفرنسي (١).

- مساهمة النشاط المعني ولو بشكل غير مباشر في تكوين أرباح المشروع .

ومن تطبيقات مجلس الدولة الفرنسي في هذا الشأن، قضاءه بالخضوع للضريبة الفرنسية بالنسبة للأرباح التي يحققها مشروع أجنبي من محل لبيع الأحجار الكريمة في فرنسا والتي سبق وأن تم إعدادها في مدغشقر (٢).

وجدير بالذكر أنه قد إستقر الرأي في فرنسا علي أن مفهوم المنشأة الدائمة لا يتحقق فيما يخص الضريبة علي القيمة المضافة إلا بالنسبة للمنشآت المشتغلة بتقديم الخدمات والتي يجب لإعتبارها منشأة دائمة توافر الخصائص الآتية:

- توافر قدر كاف من الدوام .
- توافر القدرة من حيث الموارد البشرية والإمكانات اللازمة التي تجعل المنشأة قادرة وقت الحاجة علي توفير الخدمة التي يقدمها المشروع الأصلي .

### التشريع الإنجليزي

إنتهج المشرع الضريبي الإنجليزي نفس النهج الذي سارت عليه المادة الخامسة من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الإقتصادي بشأن تعريف المنشأة الدائمة، وذلك حيث عرفت المنشأة الدائمة بموجب قانون ضريبة الشركات لعام ٢٠١٠ المادتين (١١٤١، ١١٤٢) بأنها "كل مكان عمل ثابت في المملكة المتحدة يتم من خلاله تنفيذ الأعمال التجارية للمشروع كلياً أو جزئياً بما في ذلك مكان الإدارة أو الفرع أو المكتب أو المصنع أو الورشة أو التركيب أو المنشأة المعدة لإستكشاف الموارد الطبيعية أو المنجم أو بئر النفط أو الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية أو موقع البناء أو وكيل يتصرف نيابة عن المشروع مالم يكن وكيلاً مستقلاً يتصرف في السياق العادي لأعمال الوكيل" (٣).

---

(١) Stefan schmid , Ekkehart Reimer , Marianne Orell : permanent establishments Adomestic Taxation , Bilateral Tax Treaty and OECD perspective , Kluwer law International B.V , 2018 , p.100

(٢) د/ مختار عبدالحكيم طلبه : المرجع السابق، ص ٨٤ .

(٣) Leonardo F.M.Castro : Problems Involing permanent Establishments : over view of Relevant Issues in today's International Economy , Cleveland state university , 2012,p.21

هذا، ويؤخذ في شأن التفرقة بين ما إذا كان الوكيل مستقلاً أم يتصرف في سياق عمله المعتاد، بما إذا كان الوكيل يخضع لرقابة كبيرة وتعليمات مفصلة فيما يتعلق بطريقة القيام بالعمل وعدد المسؤولين الرئيسيين الذين يمثلهم الوكيل، أما إذا كان المشروع الأجنبي يمارس أعمالاً تجارية في المملكة المتحدة من دون منشأة دائمة فإن أرباحه المتحققة نتيجة هذه التجارة وإن كانت لا تخضع لضريبة الشركات، غير أنها قد تضطر إلي دفع ضريبة الدخل علي أرباح هذه التجارة وإن كان هذا الفرض نادر الحدوث في الواقع العملي ولا يحدث غالباً إلا من خلال عمليات البيع الجواله من الباب إلي الباب، حيث تمارس هذه العمليات لفترة وجيزة او لمرة واحدة.

### التشريع الامريكي

وفقاً للتشريع الضريبي الأمريكي يؤخذ في شأن تحديد ما إذا كانت الشركة أجنبية أم وطنية بمعيار قانون تأسيس الشركة، وينتهج المشرع الامريكي بموجب قانون الضريبة علي المستثمرين (F.I.T.A) مفهوماً يقارب مفهوم المنشأة الدائمة الوارد بنموذج (O.E.C.D) إلي حد كبير، وهو ما يعرف بمركز الأعمال والذي وفقاً له يخضع الممول المقيم بالخارج والذي يزاول تجارة او نشاطاً في الولايات المتحدة الأمريكية للضريبة علي الدخل المرتبط فعلاً بتجارته أو نشاط في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(١)</sup>.

### ووفقاً لهذا المفهوم فإن فكرة مركز الأعمال تتضمن العناصر الآتية:

- مقر ثابت أو تجهيزات مادية مستقرة في الولايات المتحدة، فبحسب التعليمات الأمريكية يشتمل مركز الأعمال بالضرورة علي تجهيزات مادية ثابتة للأراضي أو المباني او أي موضع ومكان آخر ثابت، ومن الواضح أن الأمثلة المعطاة من جانب الإدارة الضريبية الأمريكية تكاد تكون هي المعطاة لتفسير مفهوم إنشاءات أو مقر ثابت للأعمال كعنصر من العناصر التي تتشكل منها المنشأة الثابتة في إطار الإتفاقيات النموذجية والثنائية.
- أن يباشر المشروع أو الشركة الأجنبية نشاطه من خلال هذه التجهيزات، ويشترط أن يكون نشاطاً مستمراً ومعتاداً، ولا يتعلق الأمر بمجرد عمليات عرضية او منفردة
- كما يشمل مفهوم مركز الأعمال حالة الوكيل التابع والمخصص له تجهيزات ثابتة في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك في أي من الفرضين التاليين:
  - الوكيل التابع الموكل إليه صلاحيات التفاوض وإبرام العقود بإسم ولصالح موكله.

(١) د/ مصطفى محمود عبد القادر : المرجع السابق، ص ١٠٠.

- الوكيل التابع الذي لديه رصيد من السلع والبضائع يلبي منها طلبيات العملاء بإسم المشروع الأصلي الذي يمثله<sup>(١)</sup>.

### (٣) مفهوم المنشأة الدائمة في التشريع الضريبي المصري

بعكس التشريع الضريبي الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إستحدث المشرع الضريبي المصري بموجب قانون الضريبة الموحدة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص علي الأحكام التفصيلية لبيان المقصود بالمنشأة الدائمة وصورها، وما يعد منشأة دائمة كأساس لفرض الضريبة علي الممول الغير مقيم<sup>(٢)</sup>.

حيث عرفت المادة (٤) من قانون الضريبة الموحدة علي الدخل المنشأة الدائمة بأنها " كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر علي الاخص:

أ- محل الإدارة.

ب- المبني المستخدم كمنفذ للبيع.

ج- المكتب.

د- المصنع.

هـ- الورشة.

و- المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات.

ز- المزرعة أو الغراس.

ح- موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك.

---

(١) مختار عبدالحكيم طلبه : المرجع السابق، من ص ٧٩ الي ص ٨٢ .

(٢) وكان المشرع الضريبي المصري في التشريعات السابقة للقانون الحالي قد ترك مهمة إيضاح المقصود بالمنشأة الدائمة لأحكام القضاء والذي أستقر علي أن المنشأة الأجنبية تعتبر مشتغلة في مصر علي ما جري به قضاء محكمة النقض متي كان لها ممثلون خاضعون لأوامرها أو كان لها فرع مستقر منها، وفي هذا الشأن قضت محكمة النقض المصرية بأنه " إذا كانت الشركة الطاعنة - وهي شركة دولية - تباشر نشاطها في مصر عن طريق فرع ثابت فيها، حيث منحتها الحكومة المصرية إمتياز إستغلال عربات الأكل والنوم الملحقة بقطارات السكك الحديدية المصرية، فانها تكون خاضعة في هذا النشاط للضريبة علي الأرباح التجارية " انظر في ذلك الطعن رقم ١٩٣ سنة ٢٩ ق جلسة ٢١/٣/١٩٦٤ س ١٥ ص ٣٢٥.

ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متي كانت له سلطة إبرام العقود بإسم المشروع وإعتمادها، مالم تقتصر أوجه نشاطه علي شراء السلع أو البضائع للمشروع، ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي:

أ- الإنتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.

ب- الإحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.

ج- الإحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع اخر.

د- الإحتفاظ بمكان ثابت يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.

هـ- الإحتفاظ بمكان ثابت يباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

و- الإحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوُل فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتاج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.

ز- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة، مالم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الاجنبية. ولا تعني سيطرة شركة غير مقيمة علي شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخري "

ويلاحظ أن المشرع المصري فيما جاء به من نص المادة سالفه الذكر، لم يبتدع أحكاماً جديدة خاصة بالمنشأة الدائمة، وإنما قام بنقل هذه الأحكام من النصوص الواردة بالإتفاقيات النموذجية والتي أبرمتها مصر مع مختلف الدول، فالناظر إلي نص الفقرة الأولى من المادة المذكورة يلاحظ علي الفور تطابقها مع نص المادة الخامسة من نموذج إتفاقية منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بما تشتمل عليه من عناصر المنشأة الدائمة وفقاً لمفهومها وهي وجود مكان، وأن يكون هذا المكان ثابتاً، وأخيراً أن يتم تخصيص هذا المكان لممارسة الأعمال.

#### ثانياً: خصائص المنشأة الثابتة .

نخلص مما تقدم أنه يشترط للقول بوجود منشأة ثابتة بوجود توافر الخصائص الآتية:

#### (١) وجود محل مستقر يزوال فيه نشاط المشروع.

بمعني ضرورة توافر محل مادي كشرط مبدئي وأساسي يمارس المشروع الأجنبي نشاطه داخل الدولة من خلاله ويتكون هذا المحل عادة من أشياء مادية ثابتة، ويترتب علي عدم وجود

محل ألا تقوم المنشأة الدائمة من الاساس، مثال علي ذلك إذاعة خارج الحدود تقوم بالإعلانات التجارية وموجهة لبلد معين مثل مصر أو حالة المنشأة الأجنبية التي تقوم بتأجير رخص الصناعة أو الماركة أو براءات الإختراع إلي منشآت مصريه<sup>(١)</sup>، وعليه فبمقتضي هذا الشرط يتعين توافر عنصرين وهما:

### وجود محل:

ويتكون المحل عادة من أشياء مادية ثابتة وبعبارة أخرى فهو يتضمن مكاناً يعد إعداداً خاصاً، فمثلاً إذا كان النشاط الذي يزاوله المشروع هو إنتاج السلعة فإنه يجري إعداد المصانع وأماكن العمل في مكان مزاوله هذا النشاط، وإذا كان هذا النشاط هو البيع تقام المكاتب والمتاجر وما شابه ذلك في المكان الذي يتم فيه البيع<sup>(٢)</sup>.

وتطبيقاً لذلك قضي مجلس الدولة الفرنسي بعدم سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية علي الأرباح التي تحصل عليها الشركات الأجنبية نتيجة قيامها ببيع أفران فحم الكوك إلي إحدي الشركات الفرنسية، عندما تقوم الشركة البائعة بتركيب الأفران بواسطة مهندسيها الذين أوفدتهم إلي فرنسا، لأن عملية التركيب لا تعدو أن تكون مجرد تنفيذاً مادياً للعقود ولا تقتضي إعداد منشأة في الإقليم الفرنسي<sup>(٣)</sup>.

### أن يكون المحل مستقراً.

يتعين بالإضافة إلي وجود محل أن يكون هذا المحل مستقراً، وهذا الإستقرار يتطلب بدوره حد أدني من الاستمرار الزمني، ففي فرنسا لا يتوافر هذا الشرط حال مزاوله مشروع أجنبي فيها بأقامه موقف مؤقت له في معرض أو سوق تجاري، وكذلك الشأن في بلجيكا إذا أقام صاحب مشروع أجنبي بزيارتها سنوياً بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه التجاريين دون أن يكون له محل مستقر فيها<sup>(٤)</sup>.

---

(١) د/ السيد عبد المولي : النظام الضريبي المصري، الضرائب المباشرة، الجزء الاول، دار النهضة العربية، ١٩٩٠، ص ٣٩٢.

(٢) د/ ذكريا محمد بيومي : إقليمية الضريبة علي الأرباح التجارية و الصناعية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٦٩، ص ١١٠.

(٣) أنظر في ذلك د/ ذكريا محمد بيومي : النظام الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ١٢٠.

(٤) د/ ذكريا محمد بيومي : المرجع السابق، ص ١١١.

## مزاولة كل أو بعض نشاط المشروع .

يشترط لقيام منشأة دائمة أن يزول المشروع الأجنبي أو الشركة الأجنبية كل أو بعض نشاط المشروع الأساسي، وعليه يجب أن يكون هذا النشاط مرتبطاً بالغرض الإقتصادي الذي يستهدفه المشروع الأساسي، فمثلاً المصنع الذي يتوقف عن ممارسة نشاطه بسبب إغلاقه لا يكون منشأة دائمة.

## (٢) وجود ممثل دائم ومفوض عن المشروع.

فلا يكفي لقيام المنشأة الدائمة وجود محل مستقر يزول فيه المشروع كل أو بعض نشاطه، بل إن الأمر يتطلب أن تكون إدارة هذا المحل عن طريق ممثل عن المشروع الأجنبي ومفوض منه وله السلطات اللازمة والتي تمكنه من التعهد نيابة عنه ولحسابه.

## أن يكون الممثل دائماً.

وعليه فإذا إقتصرت عمل الممثل أو المشروع في دوره علي إبرام صفقة محدودة فإن صفة الدوام تزول عنه ولا يعد منشأة دائمة، وإذا ما إنتفت مزاولة النشاط علي هذا النحو فلا توجد منشأة بل إنه لا يتصور من الناحيتين العملية أو المنطقية قيام منشأة لمجرد عملية واحدة<sup>(١)</sup>.

وفي هذا الشأن قضت محكمة إستئناف الأسكندرية بأنه "يلزم لكي تصبح الضريبة مستحقة الأداء توافر ركنين الركن الأول: أن تكون هناك منشأة، والركن الثاني: أن تكون مشغلة في مصر، وهذين الركنين غير متوافرين في الشركة المستأنف عليها من مصلحة الضرائب لأنه ليس لها منشأة مشغلة في مصر، ولأن عملها ونشاطها كائن بشنغهاي وما صفقة شراء القطن التي قامت بها في مصر إلا صفقة منفردة وليست لها صفة مستديمة"<sup>(٢)</sup>.

(١) د/ زكريا محمد بيومي : موسوعة د. زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة علي الدخل توزيع مكتبه شادي، ٢٠٠٦، ص ١٢٠.

(٢) حكم محكمة إستئناف الأسكندرية ٢ يناير ١٩٥١ كمال الجرف : المجموعة السابعة، ص ٣٩٠ . وفي هذا الشأن أيضاً قضت محكمة النقض بأنه " إن المادة ٣٢٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذ نصت علي أن ( تستحق الضريبة علي أرباح كل منشأة مشغلة في مصر ) فأنها تستلزم قيام المنشأة في مصر ومزاولتها أعمالاً تجارية أو صناعية، وفي حالة قيام المنشأة في الخارج أن يكون لها ممثلون في مصر خاضعون لأوامرها، فإذا لم يكن لها ممثلون أن تقوم في مصر بنشاط تجاري أي عمليات تجارية تتسم بصفه الأعتياد، وإذن فمتي كان ذلك كله غير متوافر في العملية المنفردة التي قامت بها المطعون عليها الأولي فإن الحكم المطعون فه إذ قضي بعدم خضوعها لضريبة الأرباح التجارية لم يخالف القانون " الطعن رقم ١٢٩ سنة ٢١ ق جلسة==

أن يكون هذا الممثل تابعاً للمشروع .

بمعني أن يقوم بالعمل نيابة عن المشروع ولحسابه، بحيث لا يعتبر مستقلاً إستقلالاً قانونياً بأن يكون صاحب حرفة مستقلة يزاول حرفته بأسمه الشخصي، وألا يكون له إستقلاله المالي فيخضع شخصياً للضريبة علي أرباحه التجارية والصناعية، و إن كانت تبعية الممثل للمشروع هو أمراً لا يجب أن يفسر بأنه يؤدي الي فقدان إستقلاله تماماً.

وبالتالي فلا يعتبر للمشروع الأصلي منشأة دائمة في الدولة الاجنبية لمجرد أنه يزاول نشاطا تجاريا فيها من خلال وسيط أو وكيل عمولة عام أو أي وكيل آخر ذو مركز مستقل شريطة أن هؤلاء الأشخاص يتصرفون في السياق العادي لأعمالهم<sup>(١)</sup>.

وفي هذا الشأن قضت محكمة الإسئناف بالإسكندرية بأنه "إذا كان لشركات الملاحة الاجنبية مكاتب مملوكة لها يديرها في مصر موظفون معينون من قبلها وتشغل أمكنه خاصة مؤجرة بأسمائهم فهذه المكاتب تعتبر منشآت مستقلة وتخضع للضريبة الاقليمية، غير أن قيام منشآت معينة تحدها الشركات الأخيرة بأعمال الوكالة التي تنحصر في تسليم وإستلام البضاعة المفرغة والمشحونة علي بواخر الشركة وجمع الطلبات طبقاً للتعليمات والأوامر التي تصدرها، إنما يعد من قبيل الأعمال التي يقوم بها عادة سماسرة النقل والوكلاء البحريون لحساب شركات الملاحة، وقيامهم بهذه الأعمال لا يجعل منهم منشأة تابعة لشركات الملاحة أو ممثلين خاضعين ثابتين أو وكلاء مفوضين عنها، ذلك أن أعمالهم محددة بعينها لا يملكون تجاوزها أو حتي تعديلها"<sup>(٢)</sup>.

وفي جميع الأحوال هناك بعض القرائن التي قد تعد مؤشراً علي تبعية أو عدم تبعية الممثل للمشروع الرئيسي، فمثلاً وجود عقد عمل يرتبط من خلاله الممثل بالمشروع الأساسي أو تحمل المشروع بموجب هذا العقد لبعض المصروفات التي تخص الممثل يعد قرينة علي تبعية هذا الممثل للمشروع، ويعد أيضا من قبيل القرائن تولي المشروع الإشراف الفني والإداري علي أعمال الممثل القانوني، وكذلك يعتبر دليلاً علي تبعية الممثل للمشروع قيامه بتمثيل مشروع واحد فقط فإذا تعددت المشروعات التي يمثلها فإن هذا قد يؤدي إلي القول بأن الممثل مستقلاً وله عملاؤه الخاصون به، علي أن القرائن السابقة هي ليست قاطعه بل تقبل إثبات العكس<sup>(٣)</sup>.

---

== ١٩/٢/١٩٥٣ مج ٢٥ عاما بند ١٥٤ ص ٨١٠ د. أحمد حمود حسني : قضاء النقض الضريبي " المبادئ التي قررتها محكمة النقض في خمسة وخمسون عاما، ١٩٨٦، ١٩٣١، منشأة المعارف بالإسكندرية، ص ٨١٤ .  
(<sup>١</sup>) Radhakishan Rawal : the taxation of permanent Establishment , An International Perspective , spiramus press L td , 2006 . p. 376

(<sup>٢</sup>) حكم محكمة إستئناف الإسكندرية ٢ يناير ١٩٥١، كمال الجرف، المجموعة السادسة مبدأ رقم ٨٣٣، مشار إليه د/ زكريا محمد بيومي : النظام الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ١٠٦ .

(<sup>٣</sup>) د/ زكريا محمد بيومي : النظام الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ١٢٤ .

## أن يكون الممثل مزود بالسلطات الضرورية للتعهد عن المشروع

يجب أن يكون الممثل مزوداً بسلطات أو إمتيازات تمكنه من التصرف بإسم المشروع ولحسابه فاذا خولت له هذه السلطات والأمتيازات أعتبر مفوضاً عن المشروع، أما إذا وجد علي رأس المشروع ممثل مجرد من جميع السلطات اللازمة لإبرام الصفقات المحققة للأرباح بإسم المشروع سواء يتعلق الأمر بعمليات عادية أو قانونية فإنه لا يمكننا القول بوجود ممثل مفوض وبالتبعية لا يمكننا القول بوجود منشأة دائمة.

## غير أن التساؤل الهام الذي يطرح نفسه في هذا الشأن هو:

ما مدي حدود تلك السلطة الممنوحة للممثل التابع؟ أو بمعنى آخر هل يشترط ألا يتم منح الممثل التابع للمشروع سلطة عامة كاملة للتعهد نيابه عنه؟ أم أنه يكفي في هذا الشأن أن تكون سلطته محدودة؟

- في هذا الصدد ذهب بعض الأراء إلي وجوب منح الممثل المفوض سلطة عامة كاملة للتعهد بإسم المشروع ونيابة عنه في حين ذهب البعض الأخر إلي وجوب رجوع الممثل المفوض إلي المشروع الأصلي في جميع القرارات.

- في حين ذهب البعض الأخر إلي إتخاذ موقف وسط مضمونه أن الأصل أن يتمتع الممثل التابع بسلطة التعهد بإسم المشروع ولحسابه، وأن يتخذ القرارات اللازمة لتحقيق ذلك دون الرجوع إلي المشروع في كل مرة يتم فيها التعاقد، وإن كان هذا لا يمنع من أن يرسم له المشروع بصورة عامة السياسة التي يجب أن يسير عليها مع ترك الحرية في التعهد نيابة عنه في حدود هذه السياسة دون تجاوزها وذلك تأسيساً علي أن تقييد حرية الممثل تماماً وإلزامه بالرجوع للمشروع في كل مرة يتم فيها التعاقد فإن هذا يؤدي إلي القول بعدم وجود ممثل مفوض وبالتالي عدم وجود منشأة دائمة<sup>(١)</sup>.

- وتري الباحثة أن تقرير ذلك هو أمر ينطوي علي مخاطرة في جميع الأحوال، ذلك أن منح الممثل سلطة عامة للتعهد نيابة عن المشروع هو أمر من شأنه أن يؤدي في كثير من الأحيان إلي الإضرار بالمشروع نتيجة إساءة إستخدام الممثل لهذه السلطة أو نتيجة عدم توافر الخبرة الكافية لديه، ومن جانب أخر فإن تفسير السلطة الممنوحة للممثل التابع بأنها سلطة مقيدة لا تمكنه من إتخاذ أي قرار دون الرجوع إلي المشروع يؤدي إلي عرقلة إتخاذ القرارات وإضاعة الوقت والعديد من الفرص والإرباح علي المشروع نتيجة الروتينية في إتخاذ القرار وفي الاجراءت، ولذا يفضل أن تكون هذه السلطة مقدره بقدرها وتنطوي علي القدر اللازم من الحرية

(١) انظر في ذلك رأي استاذنا الدكتور / زكريا محمد بيومي : اقليمية الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية،

مرجع سابق، ص ١٢٢ ومابعدها.

في إتخاذ القرارات من جانب الممثل دون الإفراط في ذلك بحيث يلتزم المفوض بالرجوع إلي المشروع الأساسي في القرارات التي تؤثر بشكل مباشر عليه وعلي أرباحه.

### (٣) أن يكون المحل الدائم ذا صفة إنتاجية.

لفرض الضريبة عموماً يجب في جميع الأحوال تحقق الواقعة المنشئة لها، ولما كانت الواقعة المنشئة للضريبة علي الأشخاص الإعتبارية هي واقعة تحقق الربح، لذلك يجب لإضفاء وصف المنشأة الدائمة علي المحل أن يشارك هذا المحل في تحقيق ربح فعلي للمشروع الأصلي الذي يتبعه، غير أنه قد يتصور أن يقوم المشروع الأساسي بإستغلال محل له في إحدى الدول دون أن يكون هذا المحل مساهماً بشكل مباشر في تحقيق أرباح المشروع، والسؤال هنا هو:

### هل يمكن إعتبار هذا المحل من قبيل المنشآت الدائمة؟

الحقيقة أن صور ذلك قد تختلف وتتعد حسب نوع النشاط الذي يمارسه المشروع وهو الأمر الذي يستلزم النظر إلي كل حالة علي حده، ولعل من أبرز النماذج التي يكون فيها المحل الدائم غير مساهم بشكل مباشر في تحقيق أرباح المشروع الأساسي هي مكاتب التذاكر ومقر إدارة المشروع خاصة أن هذين النموذجين يكثر الإستعانة بهما من جانب المؤسسات المشتغلة بالنقل البحري، فأما بخصوص مقر إدارة المشروع، فقد جري العمل بفرنسا علي قيام الإدارة المالية الفرنسية بإعتبار مقر الإدارة الفعلي فقط من قبيل المنشآت الدائمة، أما إذا إقتصرت مهمة مقر الإدارة علي العمليات الإدارية العامة للمشروع فقط فإنه لا يعد من المنشآت الدائمة ولا تخضع أرباحه للضريبة الفرنسية<sup>(١)</sup>.

أما في مصر فبعد أن ثار جدال فقهي ما بين مؤيد ومعارض لفكرة إعتبار مقر إدارة المشروع من المنشآت الدائمة علي نحو رجحت فيه لفترة طويلة من الزمن كفة الرأي القائل بعدم إعتباره منشأة دائمة تأسيساً علي عدم مباشرة مقر إدارة المشروع أيه صور للإستغلال المنتج للريح، بسبب وجود منشآت المشروع المنتجة في الخارج، وأن ذلك يُعد سبباً كافياً للقول بعدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وهي تحقق ربح فعلي.

إلا أنه وبصدور قانون الضريبة الموحدة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أنهى المشرع الضريبي المصري هذا الجدل الفقهي حيث نصت المادة الرابعة بند (أ) علي إعتبار محل الإدارة

---

(١) وجدير بالذكر أن مجلس الدولة الفرنسي قد سار علي نفس النهج الذي إنتهجه الإدارة المالية الفرنسية حين قضي بعدم خضوع المشروع الفرنسي للضريبة الفرنسية إذا كان المقر الرئيسي للمشروع في فرنسا يقتصر علي إمساك الحسابات فقط ولا يحتفظ بمخزن أو منشأة يبيع فيها وتتم عملياته عن طريق سماسرة ينحصر دورهم في إعطائهم التعليمات ( حكم ١٧ يونيو ١٩٣٥ ) مشار إليه : د/ زكريا محمد بيومي : النظام الضريبي الدولي، ص ١٦٥.

من المنشآت الدائمة، وهو ما يعني ومن باب أولي إعتبار مركز الادارة الفعلي أيضاً من المنشآت الدائمة.

أما بخصوص مكاتب التذاكر فقد تباينت الآراء الفقهية بشأن ما إذا كان من الممكن إعتبار مراكز بيع التذاكر وغيرها من المنشآت التي يقتصر دورها علي مجرد كونها منافذ لبيع منتجات المشروع الأصلي الكائن في دولة أجنبية من المنشآت الدائمة من عدمه، وإن كانت أحكام محكمة النقض المصرية قد إستقرت لوقت طويل من الزمن علي إضفاء وصف المنشأة الدائمة علي تلك المراكز ومن أحكامها الصادرة في هذا الصدد "إن اقتصار نشاط شركة الملاحة القائمة في الخارج علي مجرد تحصيل أثمان تذاكر السفر وأجور شحن البضائع وتعريفها وقيامها بهذه الأعمال بواسطة شركة أخرى نظير عمولة فأن الشركة الأخيرة تخضع لضريبة الأرباح المصرية فيما لا تخضع الشركة الاولي لهذه الضريبة"<sup>(١)</sup>.

وهو ما تأكد بصدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذي إنتهج نهجاً متفقاً مع ما ذهب إليه محكمة النقض المصرية في حكمها المشار إليه، وذلك بأن نص صراحة بالمادة الرابعة (بند ج) علي إعتبار المبني المستخدم كمنفذ للبيع من المنشآت الدائمة.

## المطلب الثاني

### تطبيق فكرة المنشأة الدائمة علي

### مشروعات النقل البحري الدولية

إن الواقع العملي يشير إلي أنه غالباً ما تقوم المشروعات العاملة في حقل النقل البحري وبصفة خاصة شركات الملاحة البحرية العاملة في مجال النقل الدولي للمسافرين والبضائع باللاجؤ إلي إقامة منشآت تابعة لها في عدة دول وذلك نظراً لما تفرضه الطبيعة الخاصة للنشاط الذي تمارسه والتي تفرض عليها تجاوز الحدود الجغرافية للدول الكائن بها مقرها الرئيسي، حيث تقوم تلك الشركات بإقامة مكاتب وفروع ومنشآت ووكلاء تابعين لها بأكثر من دولة، تسهيلاً لها وضماناً لمباشرة السفن المملوكة لها أثناء تواجدها بالمياه الإقليمية لهذه الدول.

فتقوم هذه المكاتب ببيع تذاكر السفن أو تقاضي أجور نقل البضائع وغيرها من الأعمال المساعدة، ومتابعة السفن المملوكة للشركة الأم، وهذه المكاتب أذا ما تواجدت علي هذا النحو إنطبقت

---

(١) الطعن رقم ٦٣ سنة ٢١ ق جلسة ١٩٥٤/٥/٢٠، د / احمد محمود حسنت قضاء النقض الضريبي : مرجع

سابق، ص ٨٧.

عليها كافة شروط وأوصاف المنشأة الدائمة، ووجب بالتالي إخضاعها للسيادة الضريبية للدول الكائنة بها.

وإذا ما افترضنا أن شركة الملاحة تقوم بإقامة أكثر من مكتب بأكثر من دولة وهو الوضع الذي يتكرر حدوثه في الغالب فإن تطبيق أحكام المنشأة الدائمة علي جميع المكاتب التابعة لهذه الشركة سيؤدي حتماً إلي حدوث ازدواج في الضريبة المفروضة علي هذه الشركة، فضلاً عما سيلحق بها من أضرار مالية وعرقلة إستثمارتها في هذه الدولة.

الأمر الذي رأته معه بعض الدول إستثناء مشروعات الملاحة البحرية العامة في مجال النقل الدولي من تطبيق أحكام المنشأة الدائمة، ورأي معه البعض الآخر ضرورة عقد إتفاقيات دولية ثنائية ومتعددة الأطراف لتلافي حدوث مثل هذا الفرض.

وفيما يلي سنتناول الوضع في التشريعي المصري الفرنسي وكذلك ما جري عليه العمل وفقاً لنموذج منطقة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE) بشأن تحديد السيادة الضريبية علي هذا النوع من المشروعات، وذلك علي النحو التالي:

#### أولاً: التشريع الفرنسي

الأصل كما سبق وأن ذكرنا سلفاً أن المشرع الضريبي الفرنسي قد أخذ بمبدأ اقليمية الضريبة في التعامل مع المشروعات الأجنبية والتي تحقق أرباحاً نتيجة ممارسة نشاطها من خلال منشأة دائمة لها علي الأراضي الفرنسية، وهو الأمر الذي ينتهي بخضوع أرباح تلك المنشأة للضريبة الفرنسية، غير أنه تجنباً لقيام حالات الازدواج الضريبي وتسهيلاً لحركة النقل الدولي، خرج المشرع الفرنسي علي هذا الأصل، ولم يعتد بالمكان الذي تحقق فيه الربح إذا ما كان النشاط الذي يمارسه المشروع الأجنبي والمنشأة الدائمة هو الملاحة البحرية.

حيث نصت المادة (٢٤٦) من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية ( CGT ) علي إعفاء الأرباح التي تحققها مشروعات الملاحة البحرية المؤسسة في الخارج والناجمة عن إستغلال السفن من الضريبة علي الأرباح التجارية و الصناعية<sup>(١)</sup>، ولكن المشرع الفرنسي إشتراط لسريان هذا الاعفاء أن تمنح هذه البلاد، إعفاء مماثلاً ومتبادلاً لمشروعات الملاحة البحرية الفرنسية، وبحيث تخضع الأرباح التي تحققها مشروعات الملاحة البحرية الفرنسية في البلاد التي وافقت علي الإعفاء المتبادل لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الفرنسية وتدخل في وعاء الضريبة المستحقة في فرنسا عن هذه المشروعات.

وفي ضوء ما سبق يمكننا القول أن المشرع الفرنسي قد إتجه إلي ضرورة توافر شروط معينة لإعفاء مشروعات الملاحة البحرية الكائنة خارج فرنسا من الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية

(١) د/ زكريا محمد بيومي : اقليمية الضريبة علي الارباح التجارية والصناعية، المرجع السابق، ص ٢٦٣ .

الفرنسية عن أرباحها التي تحققت داخل فرنسا من خلال منشأة دائمة لها وهذه الشروط يمكننا اجمالها فيما يلي:

### (١) أن تعمل هذه المشروعات في الملاحة البحرية.

وبالتالي فلا يسري هذا الإعفاء علي مشروعات الملاحة النهرية حيث تطبق فكرة المنشأة الدائمة ومبدأ اقليمية الضريبة بالنسبة لأرباح تلك المشروعات التي تحققة داخل فرنسا. أما بالنسبة للملاحة المختلطة والتي تم تعريفها بأنها" تلك التي تقوم بها السفن في البحر والنهر في رحلة واحدة كالملاحة بين لندن وباريس"<sup>(١)</sup>، فقد إستقر الرأي علي تطبيق أحكام الملاحة الأكثر أهمية، فكلما كان الجزء البحري من الرحلة هو الغالب والجزء النهرية ثانوياً أو أقل أهمية أعتبرت الملاحة بحرية بالكامل وذلك إعمالاً لقاعدة الفرع يتبع الأصل. كما يفهم أيضاً من هذا الشرط أنه إذا كان المشروع لا يعمل في الملاحة البحرية وقام بنشاط آخر من الأنشطة المتعلقة بها، كصناعة السفن أو الشحن والتفريغ أو غيرها من الأنشطة المرتبطة بالنقل البحري فإنه يخرج عن نطاق الإعفاء المقرر لمشروعات الملاحة البحرية.

### (٢) أن تكون الأرباح المعفاة ناتجة عن إستغلال سفن أجنبية.

ويقصد بالسفن الأجنبية في هذا الشأن، تلك التي تحمل علم أو جنسية البلد الذي يوجد فيه مقر المشروع الأجنبي، وبالتالي فإذا ما كانت الأرباح المحققة للمشروع الأجنبي ناتجة عن إستغلاله فإنه يتم إعفاء تلك الأرباح من الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية الفرنسية، ويقصد هنا بالإستغلال (نقل الركاب أو البضائع )، أما العمليات الأخرى التي تخرج عن هذا النطاق ( كالقطر والإنقاذ ) فلا يسري الإعفاء بشأنها.

أما في حالة قيام المشروع الأجنبي بإستغلال أكثر من سفينة، بعضها يحمل جنسية الدولة التي يوجد بها مقره الرئيسي والأخرى تحمل جنسية دولة أخرى، ففي هذه الحالة يسري الإعفاء فقط الأرباح الناتجة عن إستغلال السفن التي تحمل جنسية بلد المشروع فقط دون غيرها من السفن التي تحمل جنسية دولة أخرى.

### (٣) أن يكون الإعفاء متبادلاً ومتماثل.

تستلزم الإدارة المالية الفرنسية لتطبيق الإعفاء المقرر لمشروعات الملاحة البحرية الأجنبية أن تقوم الدول التي يوجد بها المقر الرئيسي لهذه المشروعات بإعفاء مشروعات الملاحة البحرية الفرنسية التي تمارس نشاطها من خلال سفن تحمل الجنسية الفرنسية داخلها، ولا يكفي في هذه الحالة مجرد إعفاء المشروعات الفرنسية من الضريبة الأجنبية، بل يشترط أن يكون الإعفاء مماثلاً للإعفاء الذي تمنحه فرنسا للمشروعات التي يوجد مقرها بتلك الدول الأجنبية.

(١) د/ محمود سمير الشرقاوي : القانون البحري، دار النهضة العربية، ١٩٨٧، الطبعة الثانية، ص ٤٥.

وإن كان من الصعب عملياً تحقيق التماثل التام وذلك نظراً لإختلاف الضرائب بين فرنسا وغيرها من الدول الأجنبية، ولتقرير هذا الاعفاء يجب إتباع بعض الإجراءات التي نص عليها المشرع الفرنسي فيشترط أولاً عقد إتفاق دبلوماسي يتم من خلاله تحديد الضرائب التي يتناولها الإعفاء وأن يصدر بهذا الإتفاق قرار من وزير المالية الفرنسي، ثم يتم عرضه علي الهيئة التشريعية خلال ثلاثة أشهر للتصديق عليه<sup>(١)</sup>.

فإذا ما تحققت تلك الشروط علي النحو السالف ذكره أُعفيت مشروعات الملاحة البحرية الأجنبية التي يوجد مقر إدارتها الرئيسي بإحدي الدول الأجنبية من الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية الفرنسية وذلك بالنسبة للأرباح التي تحققها من خلال إستغلالها لإحدي السفن التي تحمل جنسية أو علم مشروعات الملاحة البحرية الفرنسية التي تحققها نتيجة إستغلالها لإحدي السفن التي تحمل العلم أو الجنسية الفرنسية داخل دولة من الدول المتعاقدة مع فرنسا والتي وافقت علي الإعفاء المتبادل للضريبة الفرنسية.

### ثانياً: نموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE)

تنص الفقرة الأولى من المادة الثامنة من إتفاقية منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE) علي خضوع الأرباح الناتجة عن تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مركز إدارة المنشأة الفعلي<sup>(٢)</sup>.

وعليه، ووفقاً لهذا النص فإنه تتعقد السيادة الضريبية علي الأرباح الناتجة عن ممارسة المنشآت العاملة في مجال النقل الدولي لنشاطها فقط في الدولة التي يوجد بها مركز الإدارة الفعلي لهذه المشروعات، إلا أن القاعدة السابقة لا تكون ملزمة بين الدول إلا إذا أخذت بها المعاهدات الثنائية فيما بينها فهي وحدها التي تكون لها قوة الإلزام<sup>(٣)</sup>.

ولقد أوضحت الفقرة الأولى (ع) من المادة الثالثة من إتفاقية منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية التي تخص التعاريف العامة أنه يقصد بعبارة النقل الدولي "أي عمليات نقل تقوم بها السفن أو الطائرات التابعة لمشروع يتخذ مركز إدارته الفعلية في دولة متعاقدة فيما عدا عمليات النقل التي تقوم بها السفن أو الطائرات بين أماكن تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى"، وبهذا يكون هذا النص قد إستبعد من نطاق أحكامه النقل البري ولو كان دولياً، وكذلك أيضاً

(١) د/ زكريا محمد بيومي : النظام الضريبي الدولي، المرجع السابق، ص ٢١٦.

(٢) أنظر في ذلك :

OCDE:Model Tax convention on Income and on Capital : Condensed Version  
2014 ( Arabic verion ) OCDE Publishing , p.27.

(٣) د/ السيد عبد المولي : الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، ١٩٩٨، ص ٢٣٨.

النقل النهري، كما إستبعد أيضا عمليات النقل التي تتم داخل الدولة الواحدة حتي لو قام بها مكتب تابع لمنشأة أجنبية، بحيث تطبق علي عمليات النقل المستبعدة من نطاق هذا النص القواعد العامة الخاصة بالمنشأة الدائمة تلك التي تستوجب خضوع أرباحها لضريبة الدولة الكائنه به.

وجدير بالذكر أن بعض المعاهدات الثنائية قد خرجت عن هذه القاعدة الخاصة، وفضلت عليها تطبيق أحكام المنشأة الدائمة علي الشركات والمشروعات العاملة في مجال النقل البحري، وتظهر أهمية ذلك بالنسبة للدول التي تأخذ تشريعاتها بقاعدة مركز الإدارة الفعلي كمعيار لتحديد الموطن الضريبي لشركات الأموال، لذلك فقد تفضل بعض المعاهدات الثنائية التي تبرمها هذه الدول إختيار معيار مزدوج لتحديد السيادة الضريبية، ويتحصل ذلك بالنص علي حق الدولة التي يوجد بها مركز الإدارة الفعلي بفرض الضريبة علي أرباح المشروع كل ولكن يحق أيضا للدولة التي تعتبر أن المنشأة مقيمة بها أن تفرض ضريبتها أيضا علي هذه الأرباح التي تحققت من المنشأة المقيمة لديها، ولكن بشرط أن تقوم بتلافي الإزدواج الضريبي عن طريق خصم الضرائب المدفوعة في الخارج لدي الدولة التي يوجد بها مركز الإدارة الفعلي من حصيله ضريبتها<sup>(١)</sup>.

### ثالثاً: التشريع المصري

بعكس المشرع الضريبي الفرنسي لم يرد بمواد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة الموحدة علي الدخل نصاً صريحاً يتم بمقتضاه إعفاء المشروعات الأجنبية العاملة في حقل الملاحة البحرية الدولية من الضريبة علي الأشخاص الإعتبارية إذا مارست تلك المشروعات نشاطها من خلال منشأة دائمة لها علي الأراضي المصرية.

غير أن هذا لا يعني علي الإطلاق عدم سريان هذا الإعفاء تماماً، حيث أبرمت الحكومة المصرية في هذا الصدد العديد من الإتفاقيات والمعاهدات الثنائية والتي بموجبها تقرر إعفاء مشروعات الملاحة البحرية بين مصر والدول المتعاقدة، فمن هذه الاتفاقيات والمعاهدات ما تم إبرامه بهدف منع الإزدواج الضريبي بصفة عامة ومنها ما تم إبرامه بهدف تنظيم المعاملة الضريبية لمشروعات الملاحة البحرية بين مصر والدول المتعاقدة بصفه خاصة.

حيث ذهبت بعض الإتفاقيات إلي الأخذ بمبدأ إخضاع الأرباح الناتجة عن تشغيل السفن في النقل الدولي للضرائب في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي للمشروع، في حين ذهب البعض الأخر إلي الأخذ بمبدأ فرض الضريبة علي الأرباح التي

(١) د/ السيد عبد المولي : المرجع السابق، ص ٢٣٩.

تحققها مشروعات الملاحة البحرية المقيمة في إحدى الدول المتعاقدة من خلال منشأة دائمة لها كائنة بالدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة علي الأرباح المقررة بهذه الدولة الأخيرة، علي أن تعفي أرباح المشروع الرئيسي من قيمة الضريبة التي يتم تحصيلها منه عن طريق الدولة التي يقيم بها، والأرباح التي تخضع لضريبة البلد الذي يوجد به مركز الإدارة الفعلي الرئيسي تشتمل ليس فقط علي الأرباح المحققة من عمليات نقل البضائع أو الأشخاص علي السفن التابعة للمركز الرئيسي، وإنما أيضا الأرباح التي تتحقق من عمليات النقل التي تتم علي السفن المؤجرة بشرط أن تكون مجهزة لهذه العمليات، كما يدخل في عداد الأرباح تلك التي تحققت من أنشطة مكملة لنشاط النقل كبيع التذاكر أو تقاضي أجور الشحن، وكذلك إستغلال حافلات النقل بين الميناء والمدينة أو إستغلال فندق يخصص فقط لركاب المنشأة العابرين ويدخل مقابل هذه الخدمة في ثمن التذكرة<sup>(١)</sup>.

#### ومن أمثلة المعاهدات التي أبرمتها مصر هذا الصدد:

الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية العربية المتحدة وحكومة الهند بتاريخ ٢٠ فبراير ١٩٦٩ والتي نصت المادة التاسعة منها علي أن "الدخل الناتج عن تشغيل سفن بمعرفة مشروع تابع لإحدى الدولتين المتعاقدين لا يخضع للضريبة في الدولة الأخرى إلا إذا كانت السفن تعمل كلياً أو بصفه أساسية بين أماكن داخل الدولة المتعاقدة الأخرى"<sup>(٢)</sup>. وكذلك نص البند الأول من المادة الثامنة لاتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين حكومتي جمهورية مصر العربية والمملكة المتحدة في ٢٥/٤/١٩٧٧ علي أنه "لا تخضع للضريبة الأرباح الناتجة من تشغيل السفن أو الطائرات لأغراض النقل الدولي إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مكان الإدارة الفعلية للمشروع"<sup>(٣)</sup>، وهو أيضا نفس النص الوارد بالفقرة الأولى من المادة الثامنة لاتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي المبرمة بين حكومتي مصر والمملكة العربية السعودية بتاريخ ٨/٤/٢٠١٦م<sup>(٤)</sup>.

(١) د/ السيد عبد المولي : المرجع السابق، ص ٧٦ وما بعدها .

(٢) أنظر في ذلك مجموعة المعاهدات سنة - ١٩٧٠ : مكتبة الجمعية المصرية للاقتصاد والتشريع والاحصاء، إعداد د/ جمال مصطفى الجدي، ١٩٧٢، ص ٢٠٥ .

(٣) أنظر في ذلك قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٢٧٤ لسنة ١٩٧٧

(٤) أنظر في ذلك قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٦٧ لسنة ٢٠١٦ المنشور بالجريدة الرسمية العدد ٣٥ بتاريخ ٥ سبتمبر ٢٠١٧ .

## الخاتمة

بعد أن إنتهينا من طرح وبحث السيادة الضريبية علي مشروعات النقل البحري فكان واجب علي أن أتم الفائدة التي تترجي من أي بحث كي لا يكون الأمر مجرد سرد لمعلومات مستقاة من مصادر تزخر بها المكتبات، وهذه الفائدة تتمثل في جدية وأهمية النتائج التي ينتهي إليها البحث، وهذا ما سعيت اليه جاهدة وأرجو أن أكون قد استطعت بما أمتلكه من قدرات متواضعة إجمال أهم الإستنتاجات والمقترحات اللازمة للمعالجة وذلك علي النحو التالي:

### أولاً: الإستنتاجات

- (١) من خلال دراستنا لنطاق السيادة الضريبية علي مشروعات النقل البحري إتضح لنا أن هذه المشروعات لم تحظي بوجود معيار متفق عليه دولياً لتحديد المقيم وغير المقيم منها .
- (٢) هناك شبه إجماع دولي من جانب معظم التشريعات الضريبية المقارنة علي الأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة في شأن تحديد نطاق السيادة الضريبية علي الأشخاص الإعتبارية الغير مقيمة والذي بمقتضاه لا تخضع أرباح تلك الأشخاص للضريبة في دولة ما إلا إذا تحققت من خلال منشأة دائمة لها علي إقليم هذه الدولة .
- (٣) المشرع الضريبي الفرنسي كان له الفضل والأسبقية في تطبيق مانصت عليه الفقرة الأولى من المادة الثامنة من نموذج منظمة التعاون تضمين نصوص تشريعه الضريبي نصاً صريحاً يقرر بموجبه إستثناء مشروعات الملاحة البحرية الأجنبية التي تحقق أرباحاً نتيجة ممارسة نشاطها من خلال منشأة دائمة لها علي الأراضي الفرنسية من الخضوع لقاعدة إقليمية الضريبة، وذلك وفقاً لشروط وضوابط بينهاها في البحث .
- (٤) معظم الدول - ومن بينها مصر- سارت علي نفس النهج الذي إنتهجه المشرع الضريبي الفرنسي فيما يخص إستثناء مشروعات الملاحة البحرية الأجنبية من الخضوع لقاعدة إقليمية الضريبة، ولكنها لم تقم بتضمين تشريعاتها الضريبية هذا الإعفاء وفضلت تقريره بموجب اتفاقيات ثنائية .

### ثانياً: التوصيات

- (١) كان الأحري بالمشرع الضريبي المصري والذي إتخذ من نموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (O.C.D.E) مرجعاً له فيما يخص فكرة المنشأة الدائمة وشروط وقواعد تطبيقها أن يتبع نفس النهج الذي سار عليه النموذج المذكور عندما نص صراحة بالفقرة الأولى من المادة الثامنة منه علي خضوع الأرباح الناتجة عن تشغيل السفن في النقل الدولي للضريبة

فقط في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مركز إدارة المنشأة الفعلي وذلك بدلاً من القيام بعقد العديد من الإتفاقيات الثنائية مع العديد من الدول لتقرير منح هذا الإعفاء من عدمه .

(٢) إذا كان المشرع الضريبي المصري قد فضل عدم وضع نص صريح لتقرير خضوع أرباح مشروعات الملاحة البحرية الاجنبية فقط في الدولة التي يقع فيها مركز إدارتها الفعلي ، وإتخذ من الإتفاقيات الثنائية وسيلة لتقرير هذا الإعفاء ، وذلك لإعتبارات قد ترجع إلي أنه أراد أن يقدر هذا الإعفاء بقدره فلا يسري إلا بشأن الدول التي تمنح مشروعات الملاحة البحرية المصرية معاملة مماثلة فإنه يجب علي الحكومة المصرية تكثيف جهودها في هذا الشأن وعقد العديد من الإتفاقيات مع أكبر عدد ممكن من الدول لمنح هذا الإعفاء والحصول علي إعفاء مماثل . لما يترتب علي ذلك من تشجيع الأستثمار والنهوض بقطاع النقل البحري المصري .

## قائمة المصادر

### أولاً: الكتب القانونية

- ١) د/ أحمد محمود حسني: قضاء النقص الضريبي، المبادي التي قررتها محكمة النقض في خمسة وخمسين عاماً ١٩٣١ - ١٩٩٧، منشأة المعارف.
- ٢) د/ مصطفى محمود عبد القادر: دائرة المعارف الضريبية، الجزء الأول، الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، توزيع مكتبة شادي، ٢٠٠٦.
- ٣) د/ وليد الحايلى: الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، ٢٠١٦.
- ٤) د/ رمضان صديق محمد: قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية " مقارنا بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وعلي ضوء آراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة واحكام القضاء "، دار النهضة العربية، بدون تاريخ.
- ٥) د/ احمد قسمت الجداوي: الوجيز في القانون الدولي الخاص، الجزء الأول، دار النهضة العربية، ١٩٧٨.
- ٦) د/ زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي، توزيع الفتح للطباعة والنشر، بدون تاريخ نشر.
- ٧) د/ زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة علي الدخل، توزيع مكتبة شادي، ٢٠٠٦.
- ٨) د/ السيد عبد المولي: النظام الضريبي المصري، الضرائب المباشرة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، ١٩٩٠.
- ٩) د/ أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مصدر الألتزام والوفاء، الطبعة الأولى، مطبعة احمد علي مخيمر، ١٩٥٨.
- ١٠) د/ سعود جايد العامري: المالية الدولية، نظرية وتطبيق، المنهل، ٢٠١٠.
- ١١) د/ محمود سمير الشراوي: القانون البحري، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ١٩٨٧.
- ١٢) د/ السيد عبد المولي: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، ١٩٩٨.

## ثانياً: الرسائل العلمية

- (١) د/ مصطفى محمود عبد القادر: تحديد الربح الضريبي للبنوك، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٤ .
- (٢) د/ مختار عبد الحكيم طلبة: تحديد الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط، كلية الحقوق، جامعة الأسكندرية، ١٩٩٧ .
- (٣) د/ عاطف سيد رمضان: المعاملة الضريبية للشركات متعددة الجنسيات " دراسة مقارنة "، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠١٠ .
- (٤) د/ زكريا محمد بيومي: إقليمية الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية " دراسة مقارنة "، جامعة القاهرة، ١٩٦٩ .

## ثالثاً: الأبحاث

- (١) د/ سامر محي عبد الحمزة: ضرائب أرباح التجارة الأليكترونية عابرة الحدود " المعوقات والحلول المطروحة "، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد الثامن، العدد الثاني، ٢٠١٠ .
- (٢) د/ محمد الحلاق: التشريع الضريبي، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، ٢٠١٨ .
- (٣) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المعاملة الضريبية لأعمال الإشراف والرقابة والمقاولات الأجنبية، بحث مقدم إلي المؤتمر الضريبي المنعقد بين كلية التجارة جامعة عين شمس ومكتب المحاسبون المتضامنون مراسلوا آرثر أندرسون الخاص بالمشكلات الضريبية للمؤسسات المالية، تحت رعاية الأستاذ الدكتور / مدحت حسانين وزير المالية، دار الدفاع الجوي ١٣ / ١٤ مايو ٢٠٠٠ .

## رابعاً: القوانين والقرارات

- (١) قانون الضريبة الموحدة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- (٢) قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٧٤ لسنة ١٩٧٧ .
- (٣) قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

## خامساً: المجموعات

- (١) مجموعة الإتفاقيات الضريبية الدولية: المجلد الأول، مكتبة الجمعية المصرية للإقتصاد والتشريع والإحصاء، جمعية القانون الدولي .
- (٢) مجموعة المعاهدات الدولية " المجموعة الثانية والثلاثون ١٩٨٨ "، مكتبة الجمعية المصرية للإقتصاد والتشريع والإحصاء، جمعية القانون الدولي .

(٣) كمال عبد الرحمن الجرف: المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية، المجموعة السابعة، إستاندر للطباعة، ١٩٥٢ .

(٤) مجموعات المعاهدات سنة ١٩٧٠: مكتبة الجمعية المصرية للاقتصاد والتشريع والإحصار، جمعية القانون الدولي، إعداد / جمال الجندي، ١٩٧٢ .

#### سادساً: المراجع الاجنبية

- (1) Nguyen Phapuc: La fiscalite international des entreprises, paris ,1985
- (2) Pierre Jaudel: Taxation des entreprises et ragers en france , 1993.
- (3) Lucien Mehl: Science et techienques fiscales vol.2 ,1952
- (4) Stefan Schmid , Ekkehart Reimer ,Marianne Orell: Permanent Establishments ADomestic taxation , Bilatera tax treaty and OECD perspepective , Kluwer Law International B.V,2018
- (5) Leonardo F.M.Castro: Problems Involving permanent Establishment: Overview of Relevant Lssues in today"s International Economy , Cleveland state university ,2012  
Radhakishan Rawal: The Taxation of permanent Establishment: An International perspective Spiramus press L td ,2006.