

## البحث الأول

مزاولة النشاط الاقتصادي كشرط للخضوع للضريبة  
على القيمة المضافة  
دراسة فقهية قضائية مقارنة

الدكتور

أ. د رمضان صديق محمد

أستاذ التشريعات المالية الضريبة بكلية الحقوق  
جامعة حلوان وعميد الكلية الأسبق ومستشار وزير  
المالية للسياسات الضريبية

## ملخص البحث :

يتناول البحث إشكالية النطاق الموضوعي لفرض الضريبة على القيمة المضافة ، حيث تشترط معظم التشريعات المقارنة أن يكون الشخص الملزم بتحصيل هذه الضريبة وتوريدها ممن يزاولون نشاطاً اقتصادياً.

بيد أن تعبير النشاط الاقتصادي يتطلب تحديد مفهومه، ومجال تطبيقه في الواقع، والتفرقة بينه وبين صور أخرى من النشاط التي قد تتطلب تداولاً للسلع والخدمات التي تفرض عليها الضريبة، ولكن هذا التداول لا يكون في إطار نشاط اقتصادي، كما هو الحال بالنسبة لمن يستخدمون هذه السلع أو الخدمات لأغراض الهواية الشخصية، أو بمزاولة عمل عارض لا يرقى إلى درجة الاحتراف، وأيضاً ما قد يثار من جدل حول حكم الأنشطة الاقتصادية غير المشروعة بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة. وقد تناول البحث هذه الموضوعات في إطار تحليلي لأراء الفقه الضريبي، وأحكام القضاء المقارن والمصري، وخلص إلى أن كلاً من المشرع والقضاء المصري ، كنظيره المقارن، يشترط للخضوع للضريبة أن يكون النشاط اقتصادياً، ولا يهم أن يكون هذا النشاط مشروعاً أم غير مشروع. مع عدم وضوح الرؤية بالنسبة لبعض صور هذا النشاط.

### abstract:

The research deals with the problem of the objective scope of imposing value-added tax, as most comparative legislation requires that the person, obligated to collect and supply this tax, be engaged in economic activity.

However, the expression economic activity requires defining its concept, , the field of its application in reality, and distinguishing between it and other forms of activity that may require trading of goods and services on

which the tax is imposed, but this circulation is not within the framework of economic activity, as is the case for those who use these goods or services for the purpose of personal hobby, or by practicing an accidental work that does not amount to the degree of professionalism, and also what may arise from the controversy about the rule of illegal economic activities with regard to the tax on Added value.

The research dealt with these topics in an analytical framework of the views of tax jurisprudence, and the provisions of the comparative and Egyptian judiciary, and concluded that both the legislator and the Egyptian judiciary, like its comparative counterpart, is required to be subject to tax provided that the activity is economic, and it does not matter that this activity is legitimate or illegal, with blurred vision for some forms of this activity.

## مزاولة النشاط الاقتصادي كشرط للخضوع للضريبة على القيمة المضافة

### دراسة فقهية قضائية مقارنة

تحدد بعض الدول داخل قانون الضريبة على القيمة المضافة فئات الأشخاص الخاضعة للضريبة والتي غالباً ما تكون شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً ، يعمل تاجراً أو منتجاً، أو مستورداً ، أو مصدراً ، لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة . ويترك بعضها الآخر هذا التحديد مكتفياً ببيان القاعدة العامة وهي أن يكون الشخص مزاولاً لنشاط اقتصادي بالغاً حد التسجيل .

ويلاحظ أن المشرع المصري قد بين على سبيل الحصر الأشخاص الذين يكلفهم القانون بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة ، ومايز في ذلك بين نوعين من المكلفين :

**النوع الأول:** المكلف عندما يبلغ حد التسجيل ، أى الذى لا يكون مكلفاً بالضريبة إلا عندما تبلغ مبيعاته حد التسجيل المقرر قانوناً ، وهم طائفة المنتجين ، والتجار ، والمؤدون ، لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة .

ويصدق وصف التاجر على كل من يزاول التجارة على وجه الاحتراف والاستقلال، ولا يحول دون ذلك أن يكون موظفاً من موظفى الحكومة الذين تحظر القوانين واللوائح عليهم الاشتغال بالتجارة ما دام قد خالف الحظر ، ومارس التجارة على وجه الاحتراف<sup>١</sup> . وقد رأى مجلس الدولة أن<sup>٢</sup> المشرع قد اعتد بمعيار موضوعى فى تحديد وصف التاجر بإطلاقه على كل بائع سلعة خاضعة للضريبة وغير معفاة من الخضوع لأحكامها ، وعليه فمن تتحقق فيه هذه الصفة طبقاً لأحكام هذا القانون يغدو خاضعاً لأحكامها . إذ أن مناط الخضوع لهذه الضريبة يتحقق بمجرد بيع السلع أو تقديم الخدمة الخاضعة للضريبة، ولا شأن له بالهدف من النشاط ، وما استهدف تحقيق ربح أم لا نزولاً على صريح عبارات قانون لضريبة .

<sup>١</sup> الطعن بالنقض رقم ٣٦٢ لسنة ٢٦ ق ، جلسة ١٩٦٢/٤/٢٨ .  
<sup>٢</sup> فتوى رقم ١٠٣١ جلسة ١٠/١٦/٢٠٠٢ ، ملف رقم ٦٠٩/٢/٣٧ .

ويخرج من هذا النوع المنتجون والتجار للسلع ومؤدو الخدمات ، غير الخاضعة للضريبة مهما بلغ حجم تعاملاتهم أو مبيعاتهم ، وكذلك الذين يتعاملون فى سلع خاضعة للضريبة دون بلوغهم حد التسجيل .

أما من يتعامل فى سلع وخدمات بعضها خاضع للضريبة والآخر غير خاضع لها فإنهم يعتبرون مكلفين إذا بلغ مجموع تعاملاتهم أو مبيعاتهم من كلا النوعين من السلع والخدمات حد التسجيل ، لأنهم ملزمون بالتسجيل قانوناً.

**والنوع الثانى :** المكلف ولو لم يبلغ حد التسجيل ، وهو المستورد أو المصدر أو وكيل التوزيع ، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته ، وكذلك المنتج أو المؤدى أو المستورد لسلعة أو لخدمة خاضعة لضريبة الجدول .

ومن المعلوم أن المصدر أو المستورد صفة تلحق بكل من يزاول نشاط التصدير أو الاستيراد وفقاً للوائح والقوانين المنظمة للاستيراد والتصدير ، أو كان يزاولها فعلاً بأى وسيلة من الوسائل. ومع ذلك فقد عرف القانون المستورد بأنه كل شخص طبيعى أو اعتبارى يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أياً كان الغرض من الاستيراد ، وذلك لمنع الخلاف حول مدى خضوع السلع المستوردة لغير غرض الاتجار فيها ، والذي أثاره نص قانون الضريبة على المبيعات ، واختلفت أحكام القضاء بشأنه<sup>٣</sup>. فجاء

---

<sup>٣</sup> اختلفت دوائر محكمة النقض فيما بينها حول مدى خضوع السلع المستوردة لغير غرض الاتجار للضريبة العامة على المبيعات ، فقضت بعضها بخضوعها للضريبة ، ومن ذلك حكم النقض فى الطعن رقم ٢٩٥ لسنة ٧١ ق جلسة ٢٠٠٣/١٠/٢٣ . وقضى بعضها الآخر بعدم خضوع السلع المستوردة للضريبة إذا استخدمت بعد استيرادها لغير غرض الاتجار ، من ذلك الطعن رقم ٣٨٩٦ لسنة ٦٥ ق – جلسة ٢٠٠٥/٢/٢٢ ، و فى ذات المعنى الطعون أرقام : ٧٧٢٤ لسنة ٦٥ ق ، ٣٦٨ لسنة ٧١ ق ، ١١٩٠ لسنة ٧٣ ق ، ١٥١١ لسنة ٧٣ ق – جلسة ٢٠٠٥/٢/٢٢ . ثم تدخلت الهيئة العامة لمحكمة النقض لحسم الخلاف وقضت – فى الطعن رقم ٨٥٢٩ لسنة ٧٥ ق – هيئة عامة – جلسة ٢٠٠٨/٣/١٧ – بخضوع كافة السلع و المعدات و الآلات المستوردة من الخارج للضريبة العامة على المبيعات سواء كانت سلع رأسمالية أو استهلاكية ، على أساس أن لفظ السلع المستوردة جاء فى صيغة عامة مطلقة ، و لا محل لتقييده أو تخصيصه . وانحاز مجلس الدولة فى قضائه – من ذلك حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ١٩٨٢ لسنة ٤٩ ق عليا، جلسة ٢٠٠٤/٤/٧ – إلى خضوع السلع المستوردة للضريبة ولو استعملت فى غير غرض الاتجار . بينما كان للمحكمة الدستورية العليا -

قانون الضريبة على القيمة المضافة ليبيّن في المادة (١) منه أن المستورد يعد مكلفاً بالضريبة عن جميع ما يستورده ، وبغض النظر عن رقم معاملاته ، أو الغرض من الاستيراد ، أى سواء استورد السلعة أو الخدمة ليستخدما في إنتاج أو تصنيع سلعة أخرى ، أو ليتجر فيها ببيعها مباشرة إلى الغير .

أما وكالة التوزيع أو الوكالة بالعمولة ، وهما مسميان لشيء واحد ، فهي عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل أن يجرى باسمه الخاص العمليات التجارية ، لحساب الموكل بأجر . ويظهر وكيل التوزيع كما لو أن التعاقد تم لحسابه شخصياً ، وعليه يرجع المتعاملون معه في حال الإخلال بالعقد دون الرجوع على الوكيل الذي يعمل لحسابه ، ويلتزم الموكل بدفع أجره الوكيل بالعمولة ونفقاته .

وبالرغم من أن وكيل التوزيع ليس شخصاً مستقلاً عن وكيله إلا أن المشرع رأى خروجاً عن القاعدة العامة ، اعتباره مكلفاً لأنه يظهر في سوق التعامل كالتاجر المستقل سواء بسواء ، ومن وجب قرر المشرع إلزامه بالتسجيل ولكن عن السلع والخدمات التي يتعامل فيها وتكون خاضعة للضريبة .

وذلك بخلاف الحالة التي يقوم فيها الشخص بشراء السلع تمهيداً لتوزيعها بمعرفته ولحسابه ، ففي هذه الحالة يدخل الموزع في وصف التاجر ، وإن كان ما بينه وبين البائع عقد توزيع<sup>٤</sup> يمنح بمقتضاه تخفيض في سعر السلع .

---

الدعوى رقم ٣ لسنة ٢٣ ق " دستورية " - جلسة ٢٠٠٧/٥/١٣ - المنشور في الجريدة الرسمية - العدد ٢٠ مكرر - بتاريخ ٢٠٠٧/٥/٢١ ، و ذات المعنى حكمها الصادر في الدعوى رقم ١٥٠ لسنة ٢٦ ق "دستورية" - جلسة ٢٠١١/٢/٦ - المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد رقم ٧ مكرر - بتاريخ ٢٠١١/٢/١٩ . و ذات المبدأ قضت به المحكمة الدستورية العليا و لذات الأسباب فيما يتعلق بالسلع المستوردة للاستعمال الشخصي ، و ذلك في حكمها الصادر في الدعوى رقم ٨ لسنة ١٨ ق - جلسة ٢٠١١/٢/٦ - المنشور في الجريدة الرسمية - العدد ٧ مكرر - بتاريخ ٢٠١١/٢/١٩ . بالرأى المختلف وهو أن قانون الضريبة العامة على المبيعات ربط الالتزام بتلك الضريبة في هذا الشأن بالغرض من الاستيراد ، بحيث لا ضريبة إذا لم يكن الغرض من الاستيراد الاتجار ، أما إذا كان الغرض الاتجار فإن فرض الضريبة حينئذ يكون متعيّناً .

<sup>٤</sup>الطعن بالنقض رقم ٩٨٠٠ لسنة ٨٠ ق جلسة ٢٠١٤/٤/١٠ .

ويخرج من هذا النوع المستورد أو المصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة غير خاضعة للضريبة . فإذا تعامل في سلع وخدمات بعضها خاضع للضريبة والآخر غير خاضع لها يعد مكلفاً لالتزامه بالتسجيل قانوناً .  
الشروط الواجب توافرها في الشخص الخاضع للضريبة :

الأصل أن الشخص الخاضع للضريبة هو كل شخص طبيعي أو اعتباري ، تتوافر فيه شروط هذا الخضوع ، وأهمها أن يتعامل في سلعة أو خدمة بمناسبة مزاولته على وجه الاستقلال لنشاط اقتصادي ، أي أن يكون هذا الشخص منتجاً ، أو تاجراً ، أو مصدرأ أو مستورداً لسلعة خاضعة للضريبة . ومن ثم يخرج من نطاق الخضوع ، الشخص الذي يعمل في نشاط اقتصادي تابعاً للغير ، كعامل أو الموظف الذي يعمل لدى رب العمل مقابل أجر ، والفرد الذي يبيع سلعة أو خدمة خارج إطار نشاطه الاقتصادي .  
وكقاعدة عامة ، في الضريبة على القيمة المضافة ، يلزم أن يكون الشخص مسجلاً أو بلغ حد التسجيل الذي يعينه القانون لاعتباره مكلفاً ، فإذا لم يبلغ هذا الحد لا يخضع لأحكام القانون ، ما لم ينص القانون على غير ذلك صراحة . إذ قد يعفى المشرع بعض الفئات من الخضوع للضريبة بالرغم من توافر الشروط لاعتبارات مختلفة ، أو بالعكس يقرر خضوع بعض الفئات للضريبة بالرغم من عدم بلوغها حد التسجيل أو دون الالتزام بهذا الحد لاعتبارات يقدرها المشرع .

وعلى هذا ؛ يمكن القول ، كقاعدة عامة ° يجب لخضوع الشخص للضريبة على القيمة المضافة توافر الشروط الآتية : ١- أن يكون مزاولاً لنشاط اقتصادي . ٢- أن يزاول هذا النشاط على وجه الاستقلال . ٣- أن يبلغ حد التسجيل المقرر قانوناً .  
وسوف نقصر هذا البحث على الشرط الأول:

---

° إن تأكيدنا على أن هذه الشروط يجب توافرها قاعدة عامة ، تعني أنه يمكن التخلي عن شرط أو أكثر في حالات استثنائية ، فيقرر القانون خضوع الشخص للضريبة بالرغم من عدم توافر هذه الشروط مجتمعة .

## مزاولة النشاط ااقتصادى:

يخضع للضريبة على القيمة المضافة كل الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يرتبطون بالأنشطة الاقتصادية من أى نوع.

ويعنى التأكيد على ارتباط الشخص بالنشاط الاقتصادي ، أن لا يدخل فى نطاق التكاليف أو الخضوع لضريبة القيمة المضافة الشخص العادى أو الفرد الذى يبيع سلعة من متاعه الشخصى ، أو يقدم خدمة دون أن يهدف من وراء ذلك ربحاً . فليس معقولاً أن نكلف الشخص الذى يبيع سيارته الخاصة بأن يضيف إلى ثمنها قيمة الضريبة على القيمة المضافة ويوردها إلى مصلحة الضرائب ، الأمر الذى قد يترتب عليه أن يسجل نفسه لدى هذه المصلحة لمجرد السماح له ببيع سيارته ، وهو أمر يشق على كل من الإدارة الضريبية والناس تحمله .

وتدق المسألة حين يكون فى إمكان الشخص أن ينتج السلعة ذاتياً ليستهلكها أو ليبيعها ، كالجزار الذى يسحب بعضاً من لحوم متجره لاستهلاكه الشخصى ، أو أن يربى عجلاً فى مزرعته الخاصة للاستفادة الشخصية بلحومه ، حيث تخضع الحالة الأولى للضريبة بينما تعفى الحالة الثانية لأن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الإنفاق الاستهلاكى وليس على النشاط الاستهلاكى . وهذا الإنفاق الاستهلاكى يرتبط بنشاط اقتصادى للسلعة محل الإنفاق .

ولكن ما هو تعريف النشاط الاقتصادي؟ وما المعيار الذى يعتد به لاعتبار النشاط اقتصادياً لأغراض الضريبة على القيمة المضافة.

تعريف النشاط الاقتصادي:

يعرف النشاط الاقتصادي فى بعض القوانين المقارنة بأنه استغلال المال أو حقوق الملكية لتحقيق دخل. ومن الأمثلة التى أتى بها قانون البوسنة : أنشطة التصنيع والتجارة وتوريد الخدمات بهدف تحقيق دخل ، كما يشمل أنشطة استغلال الموارد الطبيعية والزراعية والخدمات المهنية.

## معيار النشاط ااقتصادى :

تعرف المادة ٤ من التعميم السادس الصادر عن الاتحاد الأوربي النشاط الاقتصادى بأنه يشمل كل الأنشطة التي يزاولها المنتجون والتجار ومقدمو الخدمات، بما في ذلك أنشطة التعدين والأنشطة الزراعية والأنشطة المهنية، كما يدخل فيها استغلال الأموال المادية (الملموسة) ، والمعنوية (غير الملموسة) لغرض الحصول على دخل.

ووفقاً لهذا التعريف فإن النشاط الاقتصادى هو النشاط الذى يزاوله الشخص على وجه الاحتراف أو الامتهان ، بهدف الحصول على دخل أرباح . ويخرج من ذلك النشاط العارض الذى يقوم به الفرد دون أن يقصد الامتهان أو الاحتراف ، كمن يدعى لحفل فيشارك المدعوين الغناء ، أو من يغنى على سبيل الهواية في وقت الفراغ بلا أجر ، أو من يبيع سيارته الخاصة لينفق ثمنها على حاجته أو يستبدلها لأغراضه الخاصة.

وذلك بخلاف المطرب الذى يحترف الغناء، أو صاحب معرض السيارات الذى يحترف نشاط شراء وبيع السيارات ، فكلاهما يزاول نشاطاً اقتصادياً يمكن اعتباره مكلفاً إذا توافرت فيه الشروط الأخرى للخضوع للضريبة.

ولن تكون جميع المبيعات داخلية فى نطاق الضريبة على القيمة المضافة ، فى العديد من الدول لاتعتبر المبيعات العرضية أو غير المتعمدة للفرد عملاً تجارياً يخضع للضريبة ، كما لاتخضع الهوايات وغيرها من الأنشطة المماثلة للحد الأدنى المطلوب للخضوع للضريبة .

العمل العارض :

لا يدل العمل العارض على مزاوله نشاط اقتصادى في مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ، والمقصود بالعمل العارض العمل الذى يؤديه الشخص عرضاً أو بغير قصد فيحقق منه دخلاً ، ودون أن يعتاد الشخص على مزاوله هذا العمل بحيث يصبح عملاً إضافياً أو بجانب عمله الأسمى . ومن أمثله محاسب بإحدى الشركات استعان به شخص ليلة الامتحان ليعطيه درساً فى الرياضيات وأخذ أجراً على ذلك ، أو سائق سيارة

قدم خدمة لصاحب سيارة معطلة على الطريق فأعطاه أجراً لذلك . دون أن يعتاد أى من هذين الشخصين على مزاوله هذه الأعمال ، التى أودها عرضاً ودون قصد منهم. وذلك بخلاف من يقوم بهذه الأعمال الإضافية على نحو يضمن له توفير مصدر دخل مستمر ، أو قابل للاستمرار . وقد أيدت ذلك محكمة العدل الأوروبية *ECJ* حين<sup>٦</sup> اعتبرت خدمة تشغيل نظام للإضاءة نشاطاً اقتصادياً ، طالما يوفر مصدر دخل مستمر لمقدم الخدمة ، وذلك بقولها :

*the operation of a photovoltaic installation on or adjacent to a house which is used as a dwelling, which is designed such that the electricity produced is (i) always less than the electricity privately consumed by its operator and (ii) supplied to the network in exchange for income on a continuing basis, falls within the concept of 'economic activities' for VAT purposes*

ويجب التنبيه إلى أنه ليس كل عمل يخرج عن مفهوم النشاط الاقتصادى الأسمى لصاحبه يعد عملاً عارضاً ؛ فإذا كان الشخص يزاول نشاطاً اقتصادياً بصفة معتادة أو رئيسية ، ثم قام بنشاط آخر قاصداً تحقيق دخل أو ربح خضع هذا العمل للضريبة ولو لم يتكرر ، كما هو الحال بالنسبة للطبيب الذى يزاول نشاط مهنته في عيادته بصفة معتادة ثم أتاحت له فرصة تقديم خدمة استشارية في مجال آخر فإن هذه الخدمة تخضع أيضاً للضريبة ، لأن الطبيب يقصد بهذه الخدمة تحقيق دخل بجانب الدخل الذى يحققه من النشاط الرئيسى له<sup>٧</sup>.

<sup>٦</sup> *ECJ :C-219/12, 20/6/2013.*

<sup>٧</sup> وبهذا المبدأ قضت محكمة العدل الأوروبية بقولها في قضية: *EJC:C-62/12 (Galın Kostov): "that upon interpreting Article 12(1) of the VAT Directive "a contrario", that a person who carries out only occasionally a transaction generally effected by a producer, trader or person supplying services is not, in principle, to be considered a 'taxable person' within the meaning of the Directive. However, it does not necessarily follow from that provision that a taxable person acting in a certain field of activity who occasionally carries out a transaction falling within another field of activity is not liable to VAT on that transaction. In consequence, the fact that a transaction is carried out occasionally does not*

كما أن العمل الإضافي الذي يقوم به الشخص لزيادة دخله في غير أوقات عمله الأصلي ، أو بجانبه ، يعتبر نشاطاً اقتصادياً يخضع بسببه للضريبة على القيمة المضافة، سواء كان هذا العمل الإضافي متصلاً بعمله الأصلي ، أو مختلفاً عنه . فمدرّب اللياقة البدنية *fitness* الذي يعمل في نادي رياضي لا يخضع للضريبة على القيمة المضافة إذا كان موظفاً أو تابعاً لدى النادي ، فإذا افتتح صالة للتدريب لحسابه بجانب عمله بالنادي أو في غير مواعيد عمله فإن افتتاحه لتلك الصالة بمثابة مزاولة للنشاط الاقتصادي يخضع بسببه للضريبة على القيمة المضافة ....

التفرقة بين الهواية والاحتراف:

تقرر معظم التشريعات المقارنة أنه لا يعد الشخص خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة إذا كان يتعامل في السلع الخاضعة للضريبة على سبيل الهواية . فقد يحصل الشخص على مقابل لسلعة باعها أو خدمة قدمها للغير على سبيل الهواية لا الاحتراف ، كمن يلعب الكرة، أو يغنى، أو يرسم لوحة، في أوقات فراغه لإشباع هواياته دون أن يتخذ هذا النشاط حرفة له ، وهنا لا يكون الهواي مكلفاً بالضريبة ، ولا يعد ما قام به من أعمال مزاولة لنشاط اقتصادي يخضعه للضريبة .

**ولكن ما هو المعيار الذي يمكن على أساسه التفرقة بين الهواية ومزاولة النشاط؟**

يبدو أن القضاء البريطاني يميل إلى الاعتماد على ضالة المبالغ التي يحصل عليها الهواي خلال مدة طويلة من الزمن ، فمن يثبت أنه يبيع على فترات متباعدة من الزمن كميات محدودة من السلع ، أو يشارك في اللعب أو الغناء في مناسبات معينة، كحفل

---

*always imply "per se" that the person is acting in the private sphere . There is no absolute criterion to determine when a person will be considered to be habitually engaged in economic activities. The distinction between occasional and regular supplies is very often a question of fact. To make a distinction between a professional vendor and an occasional seller in an Internet platform like EBay, it must be determined whether the person "arranged" an activity that is subject to VAT and if there is an intention to obtain income on continuing basis. Each case must therefore be considered separately*

خاص أو مناسبة قومية ، وكان ما يحصل عليه منها لا يغطي إلا تكلفة السلعة أو الخدمة ، أو تقل قيمته كثيراً عن ثمن السوق ، يمكن اعتبار ذلك ناتجاً من ممارسة هواية، لا من نشاط اقتصادي ، وبالتالي لا يعد البائع أو مقدم الخدمة مكلفاً بالضريبة .

وفى الهواية لا يهتم الهاوى غالباً بتحقيق الدخل من هوايته بقدر ما يهيمه إشباع رغبة ذاتية فى داخله تحقق له السعادة ، وبالتالي فهو مستعد لأن ينفق على هوايته بأكثر مما يحصل عليه منها<sup>٨</sup>. كما لا يتوقف الهاوى عن هذا الانفاق مهما قل مبلغ الدخل الذى قد يعود عليه من هواياته ، ويكون الدخل فى هذه الحالة بمثابة مصدر لتعويض ، أو إعانة، عن بعض ما ينفقه عليها.

وقد أثير النزاع حول طبيعة النشاط الذى يزاوله شخص يمتلك يخت يستغله فى ممارسة هواياته البحرية ، وقد قام بتأجير هذا اليخت للاستفادة من مبلغ الإيجار فى الانفاق على صيانة اليخت ، فاعتبرت<sup>٩</sup> المحكمة العليا الهولندية *Dutch Supreme Court* أن التأجير فى هذه الحالة لا يمكن اعتباره نشاطاً اقتصادياً ، لأن صاحب اليخت لم يقصد من هذا التأجير الحصول على دخل منتظم . " *the lease of a yacht acquired and restored as a hobby by its owner did not qualify as an economic activity because the owner did not seek to obtain a regular income. The hiring was seen as an incidental matter because the owner's goal was simply to reduce the high costs of his hobby.*

وهذا الحل القضائى يعقد المسألة ، ويثير التساؤل عن المعيار الذى أساسه يمكن اعتبار الهاوى مزاولاً لنشاط اقتصادي يهدف من ورائه الحصول على دخل منتظم ، أم أنه يقوم بنشاط عارض مجرد لخدمة موهبته ؟

---

<sup>8</sup>*Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steind: Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation:*

<sup>9</sup>*HR 25 January 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90.*

وقد بين القضاء الأوروبي<sup>١٠</sup> عدة عناصر لإخضاع مثل هذه الأعمال للضريبة ، منها طول مدة التعاقد، وعدد المتعاملين ، والدخل المتحقق من هذا النشاط ، والظروف الملازمة بكل حالة على حدة.

ولذا نجد بعض الكتاب<sup>١١</sup> يرى عدم ضرورة التفرقة بين الهواية والنشاط الاقتصادي في مجال الضريبة على القيمة المضافة ، إذ يعتبر كل من المحترف أو الهاوى شخصاً خاضعاً للضريبة ، بخلاف الأمر في ضريبة الدخل حيث يخرج الهاوى من الضريبة على الدخل<sup>١٢</sup> لأنها تخاطب التاجر أساساً.

وهذا الرأي لا تؤيده لأنه يوسع من نطاق الخضوع للضريبة على القيمة المضافة ، ويتعارض مع النصوص الصريحة في معظم القوانين التي تحدد فئات الخاضعين لهذه الضريبة وتشترط حداً لتسجيل معظم هذه الفئات. وأن الخط الفاصل بين الهواية والنشاط الاقتصادي في تقديرنا يتوقف على عدة معايير مرتبطة ، من أهمها: ديمومة النشاط واستمراريته ، وتعدد الصفقات ، وتدفقات الدخل والإنفاق خلال السنة، والتركيز على عنصر الربح.

التفرقة بين النشاط الاقتصادي والنشاط التجاري:

يجب أن نلاحظ أن تعبير النشاط الاقتصادي أوسع في الدلالة من النشاط التجاري ، إذ يشمل النشاط الاقتصادي جميع الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية ، أي أن كل نشاط اقتصادي يشمل نشاطاً تجارياً وليس العكس.

---

<sup>10</sup>Case C-263/11 Rēdlihs [2012] ECR، paragraph 33، and:ECJ case C-230/94 Renate Enkler.

<sup>11</sup>Sebastian Pfeiffer،Marlies Ursprung-Steind: Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation:

<sup>12</sup>قررت الحكومة البريطانية بتاريخ ٢٩ /٣/ ٢٠١٦ إعفاء من الضرائب في حدود ألف جنيه استرليني لمن يتجرون في منتجات هواياتهم الصغيرة smaller hobby businesses بدء من عام ٢٠١٧ .  
أنظر: [www.thecompanywarehouse.co.uk](http://www.thecompanywarehouse.co.uk)

كما أنه لا يشترط في النشاط الاقتصادي الذي يزاوله المكلف أن يحقق دخلاً أو ربحاً بمجرد بدء النشاط أو في الحال ، فقد يزاول المكلف النشاط بغرض تحقيق الربح ولكنه لا يحقق ربحاً أو يتكبد خسارة في بدء نشاطه أو في أي سنة من سنوات النشاط ، ولا يحول ذلك من اعتباره نشاطاً اقتصادياً تتوفر فيه أحد الشروط المطلوبة للخضوع للضريبة على القيمة المضافة .

والعبرة في تحديد الغرض من النشاط هو طبيعة النشاط وكونه يولد في العادة دخلاً أو يحقق ربحاً ، كمن يقيم متجراً أو ينشئ مصنعاً أو يفتح عيادة ، فهؤلاء جميعاً يهدفون من وراء ذلك إلى تحقيق ربح أو دخل ، وهم بذلك يزاولون نشاطاً اقتصادياً على المدى الطويل<sup>13</sup> ، حتى ولو تكبد كل منهم خسارة أو لم يحقق دخلاً في الفترات الأولى بسبب بداية النشاط ، أو في سنوات أخرى لأي سبب من الأسباب .

ولا يهم في اعتبار النشاط اقتصادياً أن ينتج الشخص سلعة أو يقدم خدمة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة ، لأن هذا الإعفاء لا يغير من طبيعة النشاط ولكنه يرفع عن المكلف عبء تحصيل الضريبة على هذه السلع أو الخدمات المعفاة . وذلك بخلاف ما أن يقرر المشرع إعفاء الشخص القائم بالنشاط الاقتصادي من الضريبة كإعفاء النقابات المهنية أو الشركات العامة من الخضوع للضريبة بالرغم من أنها تزاول نشاطاً اقتصادياً .

ولقد توسع القضاء البريطاني<sup>14</sup> في تعريف النشاط الاقتصادي لأغراض الضريبة على القيمة المضافة مستهدياً بذلك بأحكام محكمة العدل الأوروبية ، إذ أن المعيار المتبع للوقوف على طبيعة النشاط الاقتصادي هو وجود ارتباط أو صلة مباشرة بين الخدمة التي يحصل عليها المنتفع ، والمبلغ الذي أداه مقابل لها ، بغض النظر عن هدف مقدم الخدمة من تحصيل هذا المبلغ من متلقيها .

---

<sup>13</sup>Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steind: *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation*

<sup>14</sup>*Thames v HMRC* [2016] EWCA Civ 930.

وعلى هذا الأساس اعتبرت المحكمة الأوروبية أن مزاوله جهة ما لنشاط تقديم خدمات خاضعة للضريبة بمثابة مزاولتها لنشاط اقتصادى يتوافر فيه اعتبارها مكلفة بتحصيل وتوريد الضريبة على القيمة المضافة ، بغض النظر عن كونها فى الأساس جهة خيرية ، أو أنها تقدم هذه الخدمات بأقل من تكلفتها الحقيقية

*“Economic activity is assessed objectively and so the concern of Lonridge, which is its reason for providing the services which it does provide, is not enough to convert what would otherwise be economic activity into an activity of a different kind for VAT purposes.”*

وقد انتقد<sup>١٥</sup> تعريف النشاط الاقتصادى بأنه كل خدمة يؤديها الشخص بمقابل بغض النظر عن الهدف من هذه الخدمة ، إذ يعنى هذا التعريف الموسع أن كل من الدولة والجهات الخيرية وغيرها مما لا يرمى إلى الكسب يعتبر مكلفاً خاضعاً للضريبة لمجرد أنه يبيع سلعة أو يؤدي خدمة إلى الغير ولو كانت بمقابل زهيد .

وقد أيد هذا النقد حكم قضائى آخر<sup>١٦</sup> ، حيث قضى بأن المقابل الذى يحصل عليه مقدم الخدمة هو عنصر منفصل عن وجود النشاط الاقتصادى الذى بسببه يكون الشخص خاضعاً للضريبة ، وخلص هذا الحكم إلى أن المقابل التى تحصل عليه المعلمة لتعليم اللغة الفرنسية في بريطانيا هو بمثابة تعويض لا يفترض قيام نشاط اقتصادى، مع مراعاة أن هذا المقابل هو مجرد مؤشر ، كما أن عدم وجود دافع للربح لا يعنى عدم وجود نشاط اقتصادى .

*the payment of consideration does not create a presumption of economic activity (this is clear, given that consideration is a separate requirement for the existence of a taxable supply); (ii) being in competition with other supplies is not a sine qua non of*

<sup>15</sup>Tax Newsletter: Lonridge : What is an economic activity for VAT purposes?, Vol. 7 November 2016.

<sup>16</sup>French Education Property Trust v Revenue & Customs (VAT - ZERO-RATING : Building work) [2015] UKFTT 620 (TC) (01 December 2015).

*the existence of economic activity, but it is a pointer; and (iii) the absence of a profit motive does not preclude the existence of economic activity.*

ومع ذلك فإننا يمكن أن نؤيد هذا النقد بشرط أن تكون الجهات التي تقدم مثل هذه السلع والخدمات قد زاولت هذا النشاط وفقاً لنظامها الأساسي أو الأغراض المصرح لها به قانوناً لتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها.

ومن ناحية أخرى؛ فقد يتدخل القانون الضريبي لاستبعاد بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة – لا من الإعفاء منها – وبذلك يكون قد أخرجها من مفهومه للنشاط الاقتصادي، كما هو الحال في لوكسمبورج، حيث لا تخضع للضريبة أنشطة حيازة الأسهم وغيرها من الأوراق المالية، والمضاربة في البورصة.

كما قضى في بريطانيا<sup>17</sup> بأن الشركة القابضة  *Holding Company* التي يقتصر دورها على المساهمة في الشركات التابعة وتحصل بذلك على أرباح الأسهم لا تعد مزاولاً لنشاط اقتصادي، ومن ثم لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة، ويلزم إخضاعها لهذه الضريبة أن يثبت مزاولتها لنشاط في إنتاج السلع والخدمات بصورة مباشرة.

واكد ذلك القضاء بقوله: أن الشركة القابضة التي لا يكون غايتها مجرد السيطرة على الشركات التابعة وإنما تقوم بأعمال إدارة وتشغيل المطارات، وقيادة مجموعة الشركات من خلال استراتيجية طويلة الأمد لمزاولة النشاط، تعتبر مزاولاً لنشاط اقتصادي يخضعها للضريبة على القيمة المضافة<sup>18</sup>.

*“...Its purpose was not only to acquire the BAA shares, but also to provide “high level strategic governance of the ongoing group.” It saw the take-over not as an end in itself: it was a “first, necessary step towards long term, large investment in UK airport infrastructure.” Its role was to acquire, manage and operate the BAA*

<sup>17</sup>Mandeep Sidhu: VAT implication for holding Company ، Feb.12، 2016، at:www.hwca.com.

<sup>18</sup>Revenue & Customs Brief 32 (2014) – VAT – policy on holding companies.

airports. Its strategic input was evidenced by re-financing and post-transaction internal re-organisation. After acquisition, ADIL [the SPV] assumed direction and leadership of the ongoing BAA group as a whole and took over its strategic governance as a long term business undertaking without a break. It was an active management company [emphasis added] ...”

هل يشترط أن يكون النشاط مشروعاً؟

يثار التساؤل عن مدى فرض الضريبة على المقابل المتحصل من مزاوله الأنشطة غير المشروعة ، ومن أمثلتها بيع المخدرات أو ممارسة أعمال الدعارة ، أو الحصول على رشوة مقابل تسهيل الحصول على خدمة أو سلعة بغير الطريق القانوني؟ وهل يختلف الوضع فيما لو كان المقابل نتيجة قيام الشخص المسجل ببيع سلعة أو خدمة غير محظورة قانوناً ، ولكن من خلال منشأة غير مرخص لها بالقيام بهذا العمل؟ وقد اختلفت آراء الفقهاء في مدى خضوع النشاط غير المشروع للضريبة ؛ فمن قائل<sup>19</sup> أن الدخل المتولد من نشاط غير مشروع لا يجب أن يخضع للضريبة لأن في خضوعه للضريبة اعتراف من الدولة بمشروعيته ، وفي ذلك يكون قانون الضريبة مناقضاً للقوانين الأخرى التي تجرمه ، وتفرض العقاب على مرتكبه . وآخر يقول<sup>20</sup> بخضوع هذا الدخل للضريبة حتى لا يكون مزاوله النشاط غير المشروع في وضع أفضل من مزاوله النشاط المشروع ، حين يقتصر فرض الضريبة على من يزاولون النشاط المشروع فقط تأكيداً لمبدأ حيادية الضريبة . ولا يعنى فرض الضريبة على دخل غير مشروع إكسابه المشروعية ، ولا يخل ذلك بحق الدولة في تجريم مرتكبه وفقاً للقوانين السارية .

<sup>19</sup>L.Olivier : "The Taxability of Illegal Income" 2008 TSAR ، pp.814-819.

<sup>20</sup>F. M. Keesling : "Illegal Transactions and Income tax" ،UCLA Law Review ، 1958 ، pp.26-46.

ومن جانبنا فإننا نرى<sup>٢١</sup> أن الأمر يتعلق بتحديد المقصود بالدخل غير المشروع أولاً ، ثم تقرير حكمه الضريبي بعد ذلك .

والمتمثل في هذه المسألة يلاحظ أن عدم المشروعية قد تصيب النشاط في ذاته ، أو أن النشاط مشروع في ذاته ولكن تلحقه عدم المشروعية لمخالفة القوانين المنظمة لمزاولة<sup>٢٢</sup>

ويتعلق النوع الأول : أى النشاط غير المشروع بذاته ، بكل نشاط يخالف النظام العام والآداب في الدولة ، وبالتالي يغلب على من يقوم به أن يزاوله مستتراً عن الأعين ، ولا يتصور أن يقر به طواعية ، أو أن يكون محلاً لخطاب القانون الضريبي ؛ كمن يبيع المخدرات أو يمارس الدعارة أو يحصل على الرشاوى ، فجميعهم يزاولون عملاً غير مشروع في ذاته ، ولا يتصور أن يكشف كل منهم عن نشاطه طواعية ، وبالتالي فلا يتصور أن يكون قانون الضريبة على القيمة المضافة يخاطب هؤلاء بالتقدم للتسجيل عند بلوغ مبيعاتهم حد التسجيل ، ولا الإقرار عن المبالغ التي حصلوا عليها ممن تعامل معهم ، ولا توريد الضريبة على هذه المعاملات . وبالتالي تكون هذه الأنشطة ، وما يسفر عنها من مقابل خارج نطاق قانون الضريبة على القيمة المضافة ، لأن هذا المقابل نتيجة مزاولة نشاط غير مشروع في ذاته . وتطبق بشأنها القوانين الخاصة بها، كقانون العقوبات ...

أما إذا كان النشاط الذى يقوم به الشخص مشروعاً فى ذاته ، ولكن يتم بالمخالفة لأحكام القوانين المنظمة لهذا النشاط كقوانين التراخيص والسجل التجارى وحماية

---

<sup>٢١</sup> لمزيد من التفاصيل يراجع مؤلفنا : الإدارة الضريبية الحديثة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الثالثة ، ٢٠١٥ .

<sup>٢٢</sup> أو على حد وصف بعضهم بأن الدخل غير المشروع يشمل الدخل غير المشروع بأصله والدخل غير المشروع بوصفه، ويقصد بالأول الدخل المتأتى من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات ، أما الثانى فيراد به الدخل المتأتى من مصدر مشروع شاب إجراءات أو شروط تحقيق ذلك مخالفة القانون ، ومثاله الدخل المتأتى من أعمال الغش التجارى. أنظر : موفق سمور على المحاميد : مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل ، دراسة مقارنة ، كلية الدراسات القانونية العليا ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، ٢٠٠٣ .

المستهلك وغيرها ، كمن يبيع سلعة أو يقدم خدمة مسموحاً بها قانوناً ، ويتم تداولها علناً ، إلا أنه يبيعها في منشأة غير مسجلة أو غير مرخص بها ، أو مخالفة لضوابط الاتجار فيها سواء من حيث الكم أو الكيف أو السعر ، فإن المقابل الناتج عن هذا النشاط يخضع للضريبة ، وأن قانون الضريبة يخاطب من يزاولون هذه الأعمال ، باعتباره قانوناً يقر الواقع.

وبالتالي تفرض ضريبة القيمة المضافة على المقابل الذي يحصل عليه من يبيع سلعة أو يقدم خدمة في محل غير مرخص به ، أو بأزيد من السعر المحدد لها ، أو بمواصفات مخالفة للقواعد والنظم الحاكمة . ويكون وعاء الضريبة هو المقابل الفعلي الذي بيعت به السلعة أو الخدمة ولو كانت بأزيد من التسعيرة . ولإدارة الضريبة أن تلزم من يتعاملون في هذه السلع والخدمات بالتسجيل إذا بلغ كل منهم الحد المقرر قانوناً، وتسرى بشأنهم كافة أحكام القانون الأخرى .

أما إذا كانت السلعة أو الخدمة غير مشروعة في ذاتها ، ولكن القانون يسمح بتداولها في إطار استثنائي مقنن ، كالصيدلي حين يبيع الأدوية بإذن الطبيب ، أو الطبيب الذي يجري عملية إجهاض وفقاً لاعتبارات صحية ، فإن المقابل الذي يحصل عليه بائع هذه السلعة أو مقدم الخدمة يخضع للضريبة على القيمة المضافة كغيره من السلع والخدمات التي يقر بها في إطار عمله أو نشاطه المعتاد.

وطالما كان الطبيب أو الصيدلي- أو أى شخص آخر - مرخصاً له من حيث الأصل بالاتجار في السلع الممنوعة أو القيام بالخدمات المحظورة في حدود القانون ، فإن ما يقوم به أى منهما خارج نطاق القانون يخضع للضريبة على القيمة المضافة ، ويدخل مع ما قام به من توريدات قانونية وغير قانونية جميعاً في الإقرار الضريبي ، لأن قيامه بالتوريد غير القانوني في هذا الحالة قد تم في إطار نشاطه الاقتصادي الذي يخضع

للضريبة بسببه ، وحتى لا يكون الفصل بين نوعى التوريد فرصة للمكلف لتجنب الضريبة أو التهرب من أدائها<sup>٢٣</sup>.

ويمكن أن نسترشد فى هذا الصدد بأحكام قانون الجمارك<sup>٢٤</sup> التى تخضع للضريبة الجمركية ، وغيرها من الضرائب بما فيها الضريبة على القيمة المضافة السلع المحظورة أو غير المطابقة للمواصفات التى تدخل البلاد عبر المنافذ الجمركية بأية صورة من الصور.

وهذا رأى الذى نميل إليه يعضده العديد من الأحكام القضائية عبر العالم وفى مصر؛ ومن ذلك ما قضت به محكمة العدل الأوروبية (ECJ) من أنه ليس للدول الأعضاء فى الاتحاد الأوروبى فرض ضريبة القيمة المضافة على التوريد غير القانونى للسلع والخدمات<sup>٢٥</sup>، وذلك فى حالة قيام الشخص ببيع كمية من نبات القنب *Hemp* (الحشيش) المخدر، لأن مثل هذه الأعمال تخضع لقانون العقوبات ، واستثناء من ذلك يخضع للضريبة المخدر إذا كان مسموحاً ببيعه كدواء لأغراض طبية أو علمية .

وقضى أيضاً بأن<sup>٢٦</sup> المقابل عن بيع سلع مقلدة أو غير مطابقة للمواصفات يخضع للضريبة ، لأن هذه السلع يتم تداولها كالسلع الأصلية فى السوق ، بخلاف المخدرات التى تباع سراً وليس فى إطار نشاط اقتصاد السوق المعتاد.

---

<sup>23</sup>*SP van Zyl: The Value Added Tax implications of illegal transactions . P.E.R. Review ، Vol. 14، No. 4، 2011*

<sup>٢٤</sup> أنظر فى تطبيق هذه التفرقة عند تطبيق أحكام القانون الجمركى على كل من السلع غير القانونية التى يتم استيرادها بالطريق القانونى كالمخدرات ، التى تدخل البلاد عبر المنافذ الجمركية ، وبين السلع القانونية التى تستورد بغير الطريق القانونى كالملابس المهربة رسالة الماجستير :

*Astrid Alicia Verdugo Sánchez، Illegal Importation and Customs VAT Liability ، Master thesis ، FACULTY OF BUSINESS LAW Lund University ، Spring Term 2011 p. 11*

<sup>25</sup>*Vereniging Happy Family Rustenburgerstraa Inspecteur der Omzetbelasting Case 289/86 ECJ*

<sup>26</sup>*R v Goodwin and Unstead Case C-3/97 ECJ para 12; see also Dale and Nieuwenhuizen VAT Yearbook 139.*

وفى حكم آخر قضى بأن<sup>٢٧</sup>مقابل تأجير منضدة فى المقهى يخضع للضريبة على القيمة المضافة بغض النظر عن الغرض الذى من أجله تم تأجير هذه المنضدة ، لأن التأجير هنا عمل مشروع ، حتى ولو كان مستأجر هذه المنضدة قد استغلها فى مزاوله عمل غير مشروع ( بيع المخدرات لمرتادى المقهى ) .

وخلص القضاء الأوربى إلى أن تقرير خضوع النشاط غير المشروع لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة يرتب نتيجة مفادها أحقية هذا النشاط فى الإعفاء كالنشاط المشروع . وذلك فى قضية مزاوله ألعاب القمار بدون ترخيص ، إذ رأت المحكمة أن<sup>٢٨</sup> ألعاب القمار غير محظورة فى دول الاتحاد الأوربى ، وبالتالي فإنها تخضع لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة ، وإذا كانت هذه الألعاب معفاة من الضريبة فإن الإعفاء ينصرف على كل من الألعاب المرخص بها أو التى تتم بغير ترخيص<sup>٢٩</sup> .

**وفى مصر :** ذهبت محكمة النقض<sup>٣٠</sup> إلى عدم إلزام من يباشر النشاط المؤتم بأحكام قانون الضريبة استناداً إلى تعارض هذا الالتزام مع أصل البراءة ، وذلك بقولها "إن الشارع ألزم الممول بتقديم إقرار عن مقدار أرباحه أو خسائره، وإقرار بثروته، وبإخطار مصلحة الضرائب بمزاولته النشاط، وأوجب عليه أن يرفق بهذا الإخطار وتلك الإقرارات المستندات المؤيدة له وحساب الأرباح والخسائر وأن يبين المبادئ المحاسبية التى استند إليها فى تحديد أرباحه أو خسائره، فقد دل بذلك على أنه إنما يخاطب الممولين الذين يزاولون وجوه نشاط مشروع فحسب، دون أولئك الذين يتخذون من الجريمة وجهاً لنشاطهم<sup>٣١</sup>، ذلك أنه فضلاً عن أن فى تأييم نشاط هؤلاء - الذى قد يصل إلى حد الحكم

<sup>27</sup>*Staatssecretaris van Financiën v Coffeeshop "Siberië" vof Case C158/98 ECJ.*

<sup>28</sup>*Karlheinz Fischer v Finanzamt Donaueschingen Case C-283/95 ECJ.*

<sup>٢٩</sup> وذلك ما لم يكن القانون الذى منح الإعفاء يشترط لتقرير الإعفاء أن يكون النشاط مرخصاً.  
<sup>٣٠</sup> الطعن رقم ١٢٤٩٥ لسنة ٦٤ ق جلسة ١٩٩٧/٢/١٩ ، وذات المبدأ فى الطعن رقم ١٥٢٧٩ لسنة ٦٢ ق جلسة ٢٠٠١/٣/١٩ .

<sup>٣١</sup> رفضت محكمة جنايات المنصورة فى القضية رقم ٦٤٧٤ لسنة ١٩٩٢ اعتبار المخدرات نشاطاً يخضع للضريبة استناداً إلى " أن الأصل فى التعامل الإباحة والمشروعية ، فالشئى يكون غير قابل

بمصادرة الأموال المتحصلة من هذا النشاط - ما يحقق القصاص منهم، فإنه لا يتأتى - في حكم العقل والمنطق - القول بأن النصوص آنفة البيان وردت في صيغة عامة تشمل وجوه النشاط كافة سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، لأن النشاط المؤثم خفي بطبيعته وظهوره إلى حيز العلانية يوجب إنزال العقاب بمن يزاوله فلا يصح من ثم إلزام من يباشر مثل هذا النشاط أن يقر به لما ينطوي عليه ذلك من إجباره على الإقرار على نفسه بارتكاب فعل مجرم قانوناً، وهو ممتنع وتنتزه عنه إرادة الشارع لمخالفته المبادئ الأساسية المقررة بالدستور من أن الإنسان بريء إلى أن تثبت إدانته، وما هو مقرر من أن عبء الإثبات إنما يقع على عاتق سلطة الاتهام.

أما سوى ذلك من أنشطة غير مشروعة في ذاتها فإنها تخضع للضريبة حتى ولو كان مزاولها قد خالف القوانين المنظمة لها ، و استقر القضاء المصري <sup>٣٢</sup> على ذلك تأسيساً على أن العبرة في شئون الضرائب تكون بالواقع من الأمور.

---

للتعامل فيه إذا كان غير مشروع ، وعدم المشروعية يرجع إلى نص في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب ، ونص القانون الذي يتعامل في الشيء يكون مبنياً على اعتبارات ترجع في ذاتها إلى النظام العام أو إلى الآداب ، أو لهما معاً ، ووجود النص دليل على عناية المشرع بالأمر ، فآثر أن يورد له نصاً يحرم به نشاطاً تستلزم ظروف المجتمع تحريمه ، كما حذر المشرع المصري الاتجار في المخدرات ، ومن ثم يكون المحل غير مشروع ، إذا كان مخالفاً للنظام العام والآداب ، وورد بشأنه قانون يحرمه ، ومن ثم لا يجوز أن يكون محلاً للالتزام الضريبي . والالتزام الضريبي لا يكون إلا بنص وقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم ينص صراحة على فرض ضريبة على تجارة المخدرات لأنها عمل غير مشروع ، والأصل في القانون المشروعية ، والقول بغير ذلك يعني أن المشرع أباح تجارة المخدرات وأصدر في شأنها تحريماً قانوناً جزائياً خاصاً ضمنه عقوبات رادعة تصل إلى حد الإعدام ، فكيف يتجرد من ذلك وهو يصدر قانون الضرائب على الدخل ، فتضارب التشريعات : تشريع يمنع وتشريع يبيح ، ويصبح للعمل الواحد وجهان متضادان ، محذور ومباح .....ومن الخطأ الجسيم أن نسمى نشاط المخدرات تجارة المخدرات ، لأن التجارة من سماتها الأمانة والشرف والمشروعية ، وذلك ما يقتصر إليه نشاط المخدرات ، ومن الخطأ الجسيم أيضاً أن ينسب إلى المشرع أنه فرض ضريبة على تجارة المخدرات ، وهي نشاط غير مشروع ....ولا محل للقول بأن النص في قانون الضرائب - م ١٣ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١- قد ورد مطلقاً ، فشمل المشروع وغير المشروع لأن الأصل في التشريع هو العمل المشروع ، وما يخالف الأصل لا يبد له من نص صريح لا يخالف الشرع ، وانتهى قضاء هذه المحكمة إلى أنه " لا ضريبة على عمل غير مشروع كفله المشرع بقوانين جزائية تعاقب ممارسته وتصادر أموالهم الملوثة بالإثم والجريمة " .  
<sup>٣٢</sup> ومن تطبيقات محكمة النقض في هذا الشأن ما قضت به في الطعن رقم ٨٥٠٣ لسنة ٦٤ ق جلوس ٢٥/٩/٢٠٠٣ بأنه " من المقرر ان اشتراط تسجيل او توثيق او شهر او التصديق على عقد البيع

ويتبقى فى هذه الموضوع سؤال بشأن مدى أحقية خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة على المقابل غير المشروع ؟

وللإجابة على ذلك يميل أصحاب الرأى<sup>٣٣</sup> القائلين بخضوع النشاط المخالف للقوانين للضريبة على القيمة المضافة ، إلى السماح بخصم ضريبة المدخلات من الضريبة على مخرجاته ، بنفس القواعد التى تطبق على من يزاولون النشاط المشروع ، وذلك حتى يبقى القانون الضريبي على حياديته تجاه المكلفين جميعاً ، ويجب أن يتحول إلى قانون عقابى يجازى من يخاف أحكام القوانين الأخرى ، وليدع هذه القوانين تعمل أحكامها بعيداً عن ذاتية القانون الضريبي .

التعامل فى السلع الخاصة :

لا يخضع للضريبة على القيمة المضافة الشخص الطبيعى الذى يبيع سلعة سبق له أن اشتراها ، أو حصل عليها ، بغرض الانتفاع بها أو استهلاكها لنفسه ، إذ أن هذا الشخص لم يبيع هذه السلعة فى إطار نشاطه الاقتصادى . وقد اتفقت معظم التشريعات المقارنة على هذا الاتجاه، ومنها النرويج<sup>٣٤</sup>، وبريطانيا<sup>٣٥</sup>.

---

المتضمن التصرف فى اراضى البناء المقسمة لدى مكاتب الشهر العقارى او التوثيق لا يعدو ان يكون شرطاً لقبول المحرر كوسيلة من وسائل إثبات الملكية او سبيلاً من سبل ضمان عدم المنازعة فيما تضمنته تصرفات او طريقاً لعدم إنكار ما أثبت فيها من تاريخ او توقيعات، وعدم إجرائه لا ينال من حدوث البيع وحصول البائع على ما عساه ان يحققه من ارباح بما يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهى تحقيق الربح سواء تم تسجيل او توثيق او شهر العقد او التصديق على توقيع البائع ام لا لأن العبرة فى شئون الضرائب هى بواقع الامر".

كما جاء فى الطعن رقم ٢٥٩٣ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٧/٢/٢٧ أنه "لا يغير من طبيعة عقد البيع من حيث انه عقد من عقود التراضي التي تتم وتنتج أثارها بمجرد توافق الطرفين والتصديق ليس إلا شرطاً لقبول المحرر كوسيلة من وسائل إثبات ملكية السيارة الواردة بالمادة ٢٢٧ من اللائحة المذكورة وعدم إجرائه لا ينال من حدوث البيع وانتقال السيارة بتمامه الى حيازة المشتري الذى له حق تشغيلها والحصول على إرباحها بما تتوافر به تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة وهى تحقيق الربح سواء تم التصديق على توقيع البائع ونقل ترخيص تسيير السيارة الى المشتري الجديد من عدمه لان العبرة فى شئون الضرائب هى بواقع الامر".

<sup>33</sup>SP van Zyl: *The Value Added Tax implications of illegal transactions* . P.E.R. Review ، Vol. 14، No. 4، 2011، pp. 341-342.

<sup>34</sup>Price Waterhouse Coopers (PWC): *VAT Aspects of Doing Business in Norway*، January 2016، p.4.

ومن أمثلته صاحب السيارة الملاكى أو الخاصة<sup>36</sup> التى يستخدمها لتنقلاته الشخصية ثم يبيعهما للغير فإن عملية البيع هذه لا تجعله خاضعاً للضريبة. وفى هذا المثال يجب التفرقة بين واقعتين : **الواقعة الأولى**: واقعة شراء هذه السيارة الخاصة ، فسواء اشترها هذا الشخص من تاجر مستقل عنه، سحبها من معرضه الذى يديره لبيع السيارات ليستخدمها لاستهلاكه الشخصى أو لأغراضه الشخصية فإنه واقعة الشراء فى كلا الحالتين تخضع للضريبة بقيمتها السوقية . بخلاف ما لو كان صاحب هذه السيارة قد اشترها من شخص عادى أيضاً كان يستعملها لأغراض الخاصة فإن هذه المعاملة لا تخضع للضريبة.

**والواقعة الثانية** : تتعلق بإعادة بيع هذه السيارة بعد استعمالها لأغراضه الشخصية إلى الغير ، فإن واقعة البيع هذه لا تخضع للضريبة باعتبار أن عملية البيع هنا لا تتصل بنشاط اقتصادى . وإنما باعها صاحب السيارة كشخص عادى لا بصفته صاحب السيارات .

ومع ذلك فإن هذه التفرقة تحتاج إلى فحص دقيق من مصلحة الضرائب حتى لا تستغل فى التجنب الضريبي ، من خلال دراسة كل حالة على حدة ، وتقييم الموقف على ضوء الوقائع المتعلقة بها ، إذ العبرة فى شئون الضرائب بالواقع من الأمور . وقد لاحظت محكمة العدل الأوروبية أن<sup>37</sup> الشخص قد يكون طرفاً فى لعبة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة دون أن يعلم ، بسبب ارتباطه فى نشاط اقتصادى ويستغله للمطالبة بانتظام مدخلاته.

موقف المشرع المصرى :

---

<sup>35</sup>HM Revenue & Customs : VAT Notice 700: the VAT Guide November 2016.  
Zafar Iqbal: European VAT: Is Sale of an Asset Used for Private Purposes Taxable Under VAT? – Pakistan at :www.hg.org .  
ولمزيد من التفاصيل راجع :

<sup>36</sup>يمكن تعميم مثال السيارة بكافة السلع الخاصة الأخرى.

<sup>37</sup>Joined cases C-354/03، C-355/03، and C-484/03، Optigen Ltd، Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise، [2003] ECR I-»»، OJ C 74، 25.03. 2006، p. 1 .

أعفى المشرع المصرى من التسجيل لدى مصلحة الضرائب<sup>٣٨</sup>، وبالتالي لا يعد مكلفاً بالضريبة، الشخص الطبيعي الذى لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته حد التسجيل. ومن أمثلته قيام الفرد ببيع سيارته الخاصة أو جزء من متاعه أو أثاثه للغير، ولو تجاوزت قيمة مبيعاته مبلغ خمسمائة ألف جنيه، التى عينها القانون حداً للتسجيل<sup>٣٩</sup>.

ويقصر ذلك الإعفاء على الشخص الطبيعي الذى لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة، فإذا كان ممن يتاجرون فى السيارات أو الأمتعة أو الأثاث مثلاً فإنه يلتزم بالتسجيل باعتباره يزاول نشاطاً اقتصادياً. كما لا يعفى الشخص الاعتبارى الذى يبيع أشياءه الخاصة بما يجاوز حد التسجيل.

ونرى أن صياغة النص كما وردت بنهاية الفقرة الأولى من المادة ١٦ من القانون غامضة وتثير التساؤل، إذ أنها لم تبيّن حكم التاجر الفرد أو الشخص الطبيعي المسجل الذى يبيع أغراضه الخاصة التى لا يستخدمها فى نشاطه الاقتصادى.

ومن جانبنا فإننا نرى أن أية سلعة أو خدمة يبيعها الفرد أو الشخص الطبيعي خارجة عن نطاق نشاطه الاقتصادى الأصلي أو العارض تخرج من نطاق الخضوع للضريبة،

---

<sup>٣٨</sup> نصت الفقرة الأولى من المادة ١٦ من القانون على أنه "ولا يسرى الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذى يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه".

<sup>٣٩</sup> عالج النص الصريح بعدم خضوع السلع الخاصة للضريبة مشكلة أثارها تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات ورأى القضاء - فى الطعن رقم ٥٩٤ لسنة ٦٧ جلسة ٢٨/٤/٢٠٠٥ - أن "نص الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة يدل على المبيعات على خضوع السلع المستورة للضريبة العامة على المبيعات سواء كانت مستوردة للاستعمال الشخصى أو بقصد الاتجار إلا ما استثنى منها بنص خاص، و تستحق الضريبة على السلعة فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة بشأنها، ويزيد هذا النظر أن المشرع قد نص فى المواد من ٢٤ إلى ٣٠ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة على المبيعات على الإعفاءات من هذه الضريبة على سبيل الحصر بما يستفاد منه بمفهوم المخالفة أن السلع المستوردة للاستعمال الشخصى تخضع للضريبة العامة على المبيعات كأصل عام إلا ما أعفى منها بنص خاص. إذ كانت السيارة التى استوردها الطاعن - محل النزاع - قد استوردت للاستعمال الشخصى فإنها تخضع للضريبة العامة على المبيعات أخذاً بالأصل العام طالما أنها ليست معفاة بنص من نصوص القانون سالفه البيان.

طالما لم يتخذ الشخص ذلك نشاطاً قائماً بذاته ، فبيع الأمتعة الخاصة التي يكتنيها في منزله أو لمنفعته هو وأسرته تخرج عن نطاق الخضوع للضريبة .

وترجع التفرقة بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري عندما يعفى الأول من التسجيل في حالة بيع سلعة أو خدمة لا تتصل بنشاطه الاقتصادية بينما لا يعفى الثاني منها إلى أنه عندما تقوم شركة أو أية شخصية اعتبارية أخرى ببيع أغراضها الخاصة ، إنما تباع أصلاً من أصولها التي تستخدمها في نشاطها ، وبالتالي يدخل هذا البيع في عموم مزاوله النشاط الاقتصادي الذي يخضع للضريبة ، حيث لا يتصور أن يكون للشخص الاعتباري متاعاً خاصاً لمنفعته الذاتية تخرج عن إطار الغرض الذي أنشئ من أجله.