الوسيط

في الضرائب والرسوم اللبنانية

سلسلة كتب تتناول كافة الضرائب والرسوم اللبنانية

ضريبة الأملاك (العقارات) المبنية

- ٢ -

تأليف

عبد الحسن سعد

مجاز في الحقوق

مجاز في الآداب

دبلوم دراسات عليا في التشريع الضريبي

دبلوم دراسات عليا في القانون العام

استاذ محاضر في الجامعة اللبنانية

دار الكتاب اللبناني - دار الكتاب المصري

بيروت - لبنان القاهرة ج م ع

الوسيط

في

الضرائب والرسوم اللبنانية

الوسيط

في الضرائب والرسوم اللبنانية

سلسلة كتب تتناول كافة الضرائب والرسوم اللبنانية

تأليف
عبد الحسن سعد
مجاز في الحقوق
مجاز في الآداب
دبلوم دراسات عليا في التشريع الضريبي

ضريبة الأملاك (العقارات) المبنية

- ٢ -

دار الكتاب اللبناني - دار الكتاب المصري
بيروت - لبنان القاهرة ج م ع

دار الكتاب اللبناني
برقيا : كتلبان - بيروت
ص.ب : ٣١٧٦
بيروت - لبنان

دار الكتاب المصري
برقيا : كتامصر - القاهرة
ص.ب. : ١٥٦
القاهرة - ج.م.ع

الطبعة الأولى ١٩٧٨

لمحة تاريخية

قبل التطرق الى عرض المراحل التاريخية لضريبة الاملاك المبنية لا بد من الاشارة الى أن التسمية التي تطلق على ضريبة الاملاك المبنية ليست دقيقة . ويمكن الاستعاضة عنها بتسمية أكثر دقة وهي ضريبة العقارات المبنية كما كانت تسمى بالمرسوم الاشتراعي رقم ١٤٥ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢. وننتقل الآن الى عرض المراحل التاريخية لضريبة الاملاك المبنية في لبنان .

كانت هذه الضريبة تدعى ابان العهد العثماني بضريبة (ويركو المسقفات) . وكانت تستوفى على أساس القيم البيعية للأبنيـــة سواء أكانت مشغولة من مالكيها أو من المستثمرين. ثم صدر بعد ذلك قانون ١٨٨٦/٨/٥ وقضى بتصنيف الأبنية الى اربع فئات لكل منها معدل خاص بها ، وتفرض على أساس القيمة البيعية ، كما كان الحال في السابق مضافاً اليها علاوة تتناسب معهـا وتزيد في حصيلتها [١] .

وقد ظلت الضريبة تفرض على أساس القيمة البيعية للبنـــاء حتى صدور قانون ١٩١٠/٦/١٤ ، حيث أصبحت تفرض على أساس القيمة التأجيرية (وهذا تطور ملحوظ) وأصبح معدل الضريبة ١٢ ٪ بالنسبة للبنـاء الحجري و ٩ ٪

---

(١) مختصر التشريع الضريبي اللبناني تأليف امين مشحور (بالفرنسية) .

بالنسبة للبناء الخشبي . كما نص القـــانون المشار اليه على تخفيض ١٥٠ قرشاً تركياً من أصل كل قيمة تأجيرية لا تتجاوز ١٠٠٠ قرش تركي في السنة .

ولكن القانون المنوه به اعلاه لم يطبق إلا تدريجياً نظراً لضرورة احصاء الأبنية في كل منطقة قبل تنفيذ أحكامه ، وظل العمل قائماً بالقانون القديم قبل بدء عمليات الاحصاء ، وطوال فترة اجرائها ، في أية منطقة .

وفي سنة ١٩١٦ بدأ تنفيذ القانون الجديد في بيروت دون سواها من المدن والمناطق . ومن المعلوم ان جبل لبنـان كان يتمتع بنظام ضريبي يختلف عن النظام الذي كان سائداً في بقية المناطق الواقعة في اراضي الولاية[1] . لذلك لم يكن قانون ١٩١٠ سارياً في متصرفية جبل لبنان بل كانت تسري فيه ضريبة أخرى تسمى بمال الميري والتي كانت تستوفى على شكل (مال الاعناق) و (مال الأرزاق) . ومـــال الارزاق ضريبـة كانت مفروضة على كافـة العقارات المستثمرة سواء أكانت مبنية أو غير مبنية . وكان السكان يتقاسمون عبئها في كل مدينة وقرية ومزرعة .

وفي سنة ١٩٠٧ نصت المضبطة ٢١٨٩ تاريخ ١٩٠٧/١٢/٢٨ على احداث ضريبة جديدة باسم « المغالق المستجدة » قدرها $\frac{١}{٢}$ ٢ ٪ من ايرادات الابنية الاستثمارية « المستجدة » بحيث خضعت هذه الابنية للضريبتين القديمة والجديدة في آن معاً .

لكن هذا الازدواج الضريبي قد ألغي بقرار المفوض السامي رقم ١٤٨١ تاريخ ١٩٢١/٨/١٣ والذي قضى باحداث ضريبة واحدة على الامـلاك المبنية بدلاً من ضريبتين . وساد هذا النظام في كافة انحاء لبنـــان . وكان معدل الضريبة ١٢ ٪ من القيمة التأجيرية للبنـــاء أو لأي عقار غير مبني مستعمل

---

(١) المالية العامة للدكتور حسن عواضة (١٩٧٣) .

لأغراض تجارية أو صناعية . وكان يحسم من أصل القيمة التأجيرية ألف قرش تركي لا يخضع للضريبة .

وقد أجريت عدة تعديلات على هذا القانون في الاعوام ١٩٣٠ و ١٩٤٣ . فقانون ١٩٣٠/١٢/١٥ الذي اصبح نافذاً في سنة ١٩٣٥ تم الغاؤه بالمرسوم الاشتراعي رقم ET/٥٥ تاريخ ١٩٤٣/٦/٢٤ والذي اصبح نافذاً في سنة ١٩٤٥. فالقانونان المنوه بهما لم يأتيا بأمور مهمة ، وان كان قانون ١٩٤٣ قد احدث اجراء جديداً قضى بفرض تسجيل عقود الايجار لأي بناء مؤجر . وقد احتفظ القانونان بنظام تخمين القيم التأجيرية للأبنية التي يشغلها اصحابها بواسطة لجان تخمين ، كما اعتبر الاراضي غير المبنية المستعملة لأغراض تجارية أو صناعية بمثابة ابنية تخضع ايراداتها الحقيقية أو المقدرة لضريبة الاملاك المبنية .

وقد صدر المرسوم رقم ٢٦٢٨/خ تاريخ ١٩٤٥/١/٢٩ فحدد دقائق تطبيق هذا القانون .

وقد بقيت احكام المرسوم الاشتراعي رقم ET/٥٥ تاريخ ٤٣/٦/١٤ والمرسوم التطبيقي رقم ٢٦٢٨/خ تاريخ ٤٥/١/٢٩ والذي يحدد دقائق تطبيق القانون المشار اليه سارية، وذلك منذ فجر الاستقلال وحتى سنة ١٩٥٩، حيث صدر المرسوم الاشتراعي ١٤٥ تاريخ ٥٩/٦/١٢ الذي ألغى المرسوم الاشتراعي رقم ٥٥ الآنف الذكر . وقد احدث القانون الجديد احكاماً جديدة لضريبة العقارات المبنية .

ومن أهم الاحكام التي جاء بها القانون الجديد [١] :

---

(١) المالية العامة للدكتور حسن عواضة ١٩٧٣ ص ٥٩١ .

معـدل الضريبة النسبي الثابت حيث كان يشكل جزءاً من اثني عشر جزءاً ($\frac{١}{١٢}$) من القيمة التأجيرية والايرادات الخاضعة للضريبة .

وقد أثار هذا المرسوم الجدل حول عدم عدالته : فالضريبة غير تصاعدية، وهي تصيب جميع العقارات التي يشغلهـا مالكوهـا بصرف النظر عن نوع هذه العقارات ومقدرة اصحابها كبيوت القرويين وغير الموسرين وبصورة عامة عقارات ذوي الدخل المحدود . ونتيجة للانتقادات العديدة التي وجهت لهذا القانون واحساس المسؤولين بمجافاته للعدالة وخاصة بعد احتجاج صغار المالكين ، فقد صدر قانون جديد لضريبة الاملاك المبنية بتاريخ ٦٢/٩/١٧ بدلاً من المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥ ألغى كافة الأحكام التي تتعارض ولا تأتلف مع أحكام القانون الجديد . وقد بدأ سريان هـذا القانون ابتداء من سنة تكليف ١٩٦٣ أي ايرادات ١٩٦٢ (المادة ١٠٧) .

وستتناول دراستنا ضريبة الامـلاك المبنية في مراحلها التاريخية عبر القوانين الثلاثـة الرئيسية : المرسوم الاشتراعي ET/٥٥ تاريخ ١٩٤٣/٦/٢٤ والمرسوم الاشتراعي ١٤٥ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ وقانون ١٩٦٢/٩/١٧ . على اننا سنقصر بحثنا فيما يعود للقانونين الاولين على ذكر المواد دون التفاصيل وذلك من أجل أخـذ العـلم فقط تاركين التفاصيل والشروح لقانون ٦٢/٩/١٧ الحالي .

وقبل الانتقال الى بحث المبادىء العامة التي تسود الضريبة وتبين خصائصها يجدر بنا ان نعرض بصورة وجيزة لعقد الايجـار ونبين خصائصه لانه، من حيث المبدأ ، هو الاساس الذي تقوم عليه العلاقة بين المؤجر والمستأجر أو بين المالك والمستثمر ومن في حكمها وبين المستأجرين .

فعقد الايجار وفقاً لأحكام المادة ٥٣٣ من قانون الموجبات والعقود هو : « عقد يلتزم به المرء بأن يولي (أي يمكن) شخصاً آخر (يقصد المستأجر) الانتفاع بشيء ثابت (عقار) او منقول ، او بحق ما لمدة معينة مقابل بدل يلتزم هذا الشخص اداءه اليه » .

ففي عقد الايجار اذن يتفق شخصان على ان يمكن احدهما وهو المؤجر ، الآخر ، وهو المستأجر من ان ينتفع بشيء معين ، سواء أكان مالاً منقولاً أو غير منقول أو حقاً من الحقوق ، أثناء مدة معينة ، لقاء بدل لهذه المنفعة يلتزم المستأجر دفعه للمؤجر . فالتزام المؤجر التزام إيجابي لا سلبي ، فهو ملزم بأن يمكن المستأجر من الانتفاع ، لا بأن يقتصر على تركه ينتفع بالعين المؤجرة .

أما اركان الايجار فهي : الرضاء ، والعين المؤجرة ، والاجرة ، والمدة .

- فالايجار عقد رضائي لا شكلي ويكفي لانعقاده توافق الايجاب والقبول بين المؤجر والمستأجر .

- والايجار عقد ملزم للطرفين يولد موجبات في ذمة كل من المؤجر والمستأجر .

- وعقد الايجار يرد على منفعة الشيء دون ملكيته ، أي ان المؤجر يمكن المستأجر من الانتفاع بالشيء مع بقاء الملكية له .

- والايجار عقد مؤقت يرد لمدة محدودة . فالمستأجر يستفيد من منافع الشيء خلال المدة المتفق عليها .

- الايجار بالنسبة الى المؤجر يعتبر عملاً من اعمال الادارة لا اعمال التصرف. فالمؤجر حينما يؤجر عقاره مثلاً إنما يديره ولا يتصرف به .

- ويتميز عقد الايجار بأنه يشمل جميع الأشياء الجائز التعامل بها .

– والايجار عقـــد من عقود المعاوضات ، فالمؤجر يمكن المستأجر من الانتفاع بالعين المؤجرة ، والمستأجر يؤدي الاجرة لقاء هذه المنفعة .

– وعقد الايجار من العقود المستمرة . فالحقوق والموجبات المتولدة عنـه تتوالى ساعة فساعة حتى انتهـاء مدة العقـد ، فالمؤجر يلتزم بتمكين المستأجر من الانتفاع بالشيء طوال مدة الايجار والمستأجر يلتزم بدفع البدل عن كل هذه المدة .

وننتقل الآن الى بحث المبادىء العامة للضريبة .

مبادىء عامة

تعريف الضريبة ــ خصائصها

أولاً : تعريفها

الضريبة على الأملاك المبنية هي ضريبة مباشرة نوعية على الدخل الصافي للعقارات المبنية وهي عينية وسنوية [1] .

ثانياً : خصائصها

من استعراض التعريف يتضح لنا ان ضريبة الأملاك المبنية تتميز بالخصائص التالية :

١ ــ انها ضريبة مباشرة : تفرض على عنصر يتميز بقدر معين من الثبات والاستمرار لدى المكلف وهو الدخل او الايراد او الريع .

٢ ــ انها ضريبة نوعية : لأنها تصيب نوعاً معيناً من الدخل وهو دخل العقارات أو الأملاك المبنية .

---

(١) الوسيط في تشريع الضرائب للدكتور رياض عطية ص ١٢٣ (١٩٦٩) .

٣ – انها ضريبة تفرض على دخل او ريع العقار وليس على ملكيته : فهي تفرض على ايراد ودخل العقار وليس على ملكيته . فالعقار الشاغر او الذي لا يدر ريعاً لا يخضع للضريبة . والقيمة التأجيرية او بدل الايجار تتخذ أساساً لفرض الضريبة. كذلك يعفى البناء من الضريبة إذا تهدم أو خرب بعضه او كله وأدى الى عدم الانتفاع به . كل ذلك يدل على ان الضريبة تطال ريع العقار دون ملكيته .

٤ – انها تفرض على الدخل الحقيقي للعقار المبني: انها مفروضة على القيمة التأجيرية السنوية للعقار المستندة الى عقد الايجار المسجل والذي يتسم بالواقعية وعدم الصورية او المجاملة .

٥ – انها ضريبة على دخل العقار الصافي : كانت الضريبة تفرض في ظل قانون ١٩٤٣ (المرسوم الاشتراعي ٥٥ ET/٤٣) على القيمة التأجيرية القائمة أي غير الصافية . وقد تطور هذا الوضع فأصبحت الضريبة تفرض على الايراد شبه الصافي في المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥ ثم فرضت على الايراد الصافي في قانون ١٧ ايلول ١٩٦٢ والمعمول به ابتداء من أول سنة ١٩٦٣ وما زال .

٦ – انها ضريبة سنوية : انها تفرض على الايراد السنوي للعقار أي على أساس البدل السنوي أو القيمة التأجيرية السنوية للبناء . والسنة في هذه الضريبة هي السنة الميلادية (المادة ٤٩) .

٧ – انها ضريبة تأخذ بمبدأي النسبية والتصاعدية : فهي نسبية تفرض على الايراد الذي لا يتجاوز ٢٠ ألف ل.ل للمالك الواحد . وتصاعدية إذا تجاوز ايراد المالك الواحد من عقاراته ٢٠,٠٠٠ ل.ل، أي ان التصاعدية لا تبدأ إلا اعتباراً من عشرين ألفاً وما فوق . (المادتان ٥٥ و ٥٦ من القانون) .

٨ – انها تجبى كما تجبى ضريبة الدخل : أي يصدر بها جدول تكليف أساسي او اضافي او تكميلي ثم تحصل من قبل دوائر التحصيل في بيروت والمحافظات بواسطة الملاحقين والجباة . (انظر مقترحاتنا لجهة التصريح والجباية بالنسبة لضريبة الاملاك المبنية في كتاب الدخل) .

بعد أن عرضنا لتعريف الضريبة وبيّنا أهم خصائصها في هذه المجالة ، ننتقل الآن الى صلب الموضوع فنبحث : نطاق الضريبة والاعفاء منها والايرادات الخاضعة للضريبة والمكلفين بها وتسجيل العقود وحساب الضريبة وجداول التكليف والغرامات واخيراً الاعتراض على الضريبة وكل ما تقتضيه الدراسة ليكون البحث مستكملاً جميع جوانبه وشاملاً لجمل المعلومات التي يبحث عنها المهتم بشؤون ضريبة الاملاك المبنية ، وليكون دليلاً واضحاً للمكلفين الذين يتعرضون في غالب الأحيان للغرامات لجهلهم أو لاهمالهم الموجبات الملقاة على عاتقهم . ونرجو فوق كل ذلك ان يساهم هذا الوسيط في وضع اللبنة الأولى في علم الدراسات الضريبية آملين ان تتبع هذه الخطوة خطوات على الطريق للوصول الى اغناء المكتبة العربية بالدراسات المالية والضريبية ونشر الوعي الضريبي لدى كافة المواطنين وهذا الهدف الأخير حلم نرجو ان نبلغه .

الفصل الأول

نطاق الضريبة

أخضع المشترع اللبناني لهذه الضريبة ايرادات العقارات (الأملاك) المبنية وملحقاتها ومتمماتها والتركيبات والمركبات أياً كانت مـــادة بنائها ، سواء أكانت من حجر أو خشب أو زجاج أو بلاستك أو ما شابه على أن تكون مثبتة في الأرض ، وأياً كان الغرض الذي تستخدم فيه ، للسكن أو للتجارة أو الصناعة ، دائمة كانت أو مؤقتة ، مشيدة فوق الأرض أو تحتها أو عائمة على سطح الماء ، مشغولة ببدل عـادي أو رمزي . كذلك تسري الضريبة على ايرادات الاراضي التي تعتبر قانوناً بحكم الابنية .

بعد هذا التحديد الشامل لنطاق الضريبة لا بد من ايضاح مدلول عبارة الأبنية والمنشآت وتحديد مفهومها بحيث نتمكن من الافـادة من هذا التوضيح لحل كثير من الأمور التي سنواجهها في دراستنا الحالية .

فالأبنية والمنشآت بصورة عامـة هي عقارات بطبيعتها بسبب اندماجها في الارض ، والاندماج هو الذي يضفي عليها صفة العقار . فالارض إذن هي مصدر الصفة العقارية للأبنية والمنشآت .

والأبنية لا تعني ايضاً المساكن والمكاتب والحوانيت والمصانع والمخازن والزرائب والافران والمطاحن والمرائب والاهراءات فحسب وإنما تعني ايضاً الانشاءات الفنية كالجسور والسدود والخزانات والقناطر والآبار والانفاق وغيرها .

وقد حددت الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون الملكية الأبنية بما يلي : « كل ما جمع من مواد البناء فشد بعضه الى بعض بصورة ثابتة على ظهر الأرض أو في باطنها » .

والأبنية والمنشآت قبل تشييدها كانت مجموعة من مواد البناء وأدواته كالرمل والحصى والاسمنت والجبس والخشب والحديد والادوات الصحية وغير ذلك من المواد المستعملة في البناء ، أي انها كانت منقولاً ، فأصبحت بعد تشييد هذه الأبنية والمنشآت واندماجها في الارض ثابتة ومستقرة واكتسبت الصفة العقارية . فاندماج الابنية والمنشآت في الأرض هو الشرط الضروري لاضفاء صفة العقار عليها .

كذلك تعتبر عقارات الانشاءات المتصلة بالبناء كالشرفات وأنابيب المياه والغاز والميازيب والسياج المحيط بالبناء وبالحدائق والحراب الواقية من الصواعق والسكك الحديدية المثبتة في الأرض . هذه كلها تشكل عقارات لاتصالها بالبناء واندماجها فيه أو في الأرض . ولكن لا يشترط ان تكون الأبنية او المنشآت مشيدة على سبيل الدوام ، فقد تكون مؤقتة ، ومع ذلك تصبح عقاراً متى اندمجت في الارض .

ففي المعارض مثلاً تقام هذه الانشاءات عادة بصورة مؤقتة تقوم بقيام المعرض وتزول بانتهائه ، ومع ذلك تعتبر عقارات بطبيعتها . فاذا هدمت فان الانقاض تصبح منقولاً . أما الانشاءات التي لا أساس ثابت لها في الأرض بحيث تندمج فيها فتعتبر منقولاً . ومن ثم تكون خيام البدو الرحل ، وكذلك خيام الكشافة وخيمة السيرك المتجول والكابينات الخشبية التي تقام

مؤقتاً على البحر وفي مواسم الاعياد والتي يمكن نقلها من مكان الى آخر دون أن يصيبها التلف .

أما البيوت المصنوعة مسبقاً ، أي تلك التي تعد اجزاؤهـا سلفاً ويؤتى بهـا جاهزة الى المكان المعـدة له حيث يؤلف منهـا منزل مركز وثابت في الأرض أي مندمج فيها، فتعتبر عقارات بطبيعتها شأنها شأن الأبنية المصنوعة من مواد البناء العادية شرط أن تثبت بالارض بصورة دائمة لا مؤقتة . ولكي تكتمل دراسة موضوع الأبنية لا بد من التعريج على توضيح مدلول العقارات بالتخصيص ، لأن هذه العقارات ذات صلة وثيقة بالأبنية والانشاءات .

فالعقارات بالتخصيص هي أشياء منقولة بطبيعتها اعتبرها الشارع غير منقولة لأنها متصلة بالعقارات المرتبطة بها . فهي إذن وبصورة عمليـة اشياء منقولة وقد تخيلها الشارع غير منقولة وذلك لعلاقتها الوثيقة بالعقار. ويشترط فيها : ان تكون معدة لخدمة العقـــار او استغلاله، وان تكون هي والعقار لمالك واحد ، او ان تكون مرتبطة بالعقار بصورة دائمة (المادة ٢ من قانون الملكية العقارية) .

فبالنسبة لشرط تخصيص المنقول لخدمة العقار أو لاستغلاله : فينبغي ان تكون بين المنقول والعقار علاقة وثيقة تجعل منهما وحدة اقتصادية تتجلى فيها الفائدة من إلحاق المنقول بالعقار . فالغاية من ايجاد العقارات بالتخصيص هي تسهيل استثمار العقار والافادة منه . فالمنقول في نفس العقار والمعد لخدمة صاحبه لا يكتسب اطلاقاً صفة العقار بالتخصيص : فلو كان للمزارع سيارة في مزرعته لتنقلاته الشخصية أو دواجن لاستهلاكه الشخصي فانهـا لا تعتبر عقارات بالتخصيص . أما إذا كانت السيارة معدة لنقل المنتوجات الزراعية والدواجن لاستغلال العقار فان كليهما يعتبر عقاراً بالتخصيص .

ولا يشترط ان يكون هذا التخصيص دائماً ، بل يكفي أن يكون معداً لاستغلال العقـار أو لخدمته ولو لفترة معينة على ان لا يكون هـذا الاعداد

بصورة عرضية ، ، كما لو عمد المزارع عرضاً الى نقل منتوجاته في سيارته الخاصة لتصريفها في السوق فان هذا العمل وان تكرر لا يجعل من سيارته الخاصة عقاراً بالتخصيص .

ما هي أنواع الاستغلال التي تجعل من المنقول عقاراً بالتخصيص ؟

يبدو من الأمثلة التي اوردها المشرع في المادة الثالثة من قانون الملكية ان التخصيص الذي من شأنه جعل المنقول عقاراً هو الذي يهدف الى الاستغلال الزراعي او الصناعي دون الاستغلال التجاري ، إذ ان الفقرة الثانية من المادة الثالثة من قانون الملكية نصت صراحة على ان أثاث الفنادق والبيوت المفروشة وموجودات الملاهي ومؤسسات الاستحمام ومحلات التجارة لا يمكن اعتبارها عقارات بالتخصيص .

ان أثاث الفنادق هو من المكملات الضرورية للاستثمار ومع ذلك فقد استثناها المشرع اللبناني وذلك خلافاً لما ذهب اليه الاجتهاد الفرنسي . وقد يكون المشرع اللبناني قد تأثر بالانتقادات الموجهة الى نظرية العقارات بالتخصيص فضيق نطاقها وحصرها بالتخصيص الزراعي والصناعي دون التجاري .

١ – التخصيص الزراعي

فالمادة الثالثة من قانون الملكية تعدد على سبيل المثال لا الحصر بعض المنقولات التي تعتبر عقاراً بالتخصيص للاستثمار الزراعي فذكرت الحيوانات المعدة للزراعة والآلات الزراعية والمعاصر والأنابيب لتقطير الكحول أو الزهور وغيرها من المحاصيل الزراعية والاوعية الكبيرة المستعملة لوضع المحصولات في مخازنها واسماك الغدران وخلايا النحل ودود القز في الخصاص والأسمدة والقش لتسميد الارض ومساميك الكرمة . ويمكن أن يزاد على

ذلك أشياء أخرى كالحبوب المعدة للبذار . ولا تدخل فيهـا الدواجن التي تعيش في المزرعة والحيوانات المعـدة للاستهلاك في المسلخ ولا الخيول المعـدة للاستعمال من قبـل صاحب الارض شخصياً لا للبيع بقصد الاتجـار او للسباق .

والخلاصة ان كل شيء وكل حيوان وضع من قبل صاحبه ورصد لخدمـة او لاستثمار عقار يملكه ، يعتبر عقاراً بالتخصيص .

٢ – التخصيص الصناعي

ان المادة الثالثة المذكورة تشير الى المؤن والمواد الاولية والآلات بما فيها الكيموات والفاكونات الصغيرة الخ ... والخيـل شريطة ان تكون لصاحب المعمل، وأن يكون البناء المشتمل على هذه الآلات مجهزاً بصورة خاصة لإيواء الآلات والمعدات الموجودة فيه . وعندها يدخل في هذه الفئة كل ما يستعمل ويساعد على العمـل في المصنع . أما إذا كان البنـاء غير معد لإيواء أدوات المصنع فان هذه الادوات تحتفظ بطبيعتها كمنقولات ولا تتحول الى عقارات بالتخصيص كما لو جاء حائك بنوله الى منزله واخذ يعمل فيه فان هذا النول يبقى منقولاً ومنفصلاً عن العقار لأنه غير معد لخدمته واستغلاله بل لتمكين الصانع او صاحب المهنة من ممارسة صنعته أو مهنته .

أمـا بالنسبة للشرط الذي يقضي بأن تكون الأشياء المنقولة والعقـار ملكاً لشخص واحـد أي اتحـاد المالك فيمكن توضيحه بمـا يلي : إذا كان المنقول لشخص والعقار لشخص آخر فلا يكون تخصيص يجعل من المنقول عقـاراً . فلو استخدم مالـك الأرض آلات زراعية يملكهـا الغير فان هذه الادوات لا تتحول الى عقارات بالتخصيص بـل تبقى محافظـة على كيانهـا المنقول . أمـا إذا جـاء شريك الزراعة بأدواته الزراعية وأبقـار الحراثة ووضعها في حقل يعود لسواه لاستثمار هذه الارض فان هذه الادوات والابقار

تعتبر عقارات بالتخصيص بالنظر الى الغير امـا بالنسبة الى مـالك الارض فتبقى منقولة ومستقلة عن العقار .

بعد ان فرغنا من تحديـد وتوضيح مفهوم الأبنية والمنشآت ومـا يتفرع عنها ننتقل الآن الى بحث نطـاق الضريبة من خـلال الاحكام الواردة في القوانين الثلاثة التي طبقت منذ فجر الاستقلال وحتى الوقت الحاضر وهي :

المرسوم الاشتراعي رقم ١٩٤٣/٥٥ والمرسوم الاشتراعي رقم ١٩٥٩/١٤٥ وقانون ٦٢/٩/١٧ .

أولا : نطاق الضريبة وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي رقم ET/٥٥ تاريخ ١٩٤٣/٦/٢٤

تخضع لضريبة الاملاك المبنية العقارات التي يشغلها مالكها أو أي شخص آخر مجاناً أو ببدل . وقد حددت المادة الاولى من القانون العقارات الخاضعة للضريبة على الشكل التالي :

أ – الابنية على انواعها المخصصة إما للسكن وإما لأعمال تجارية أو صناعية بما فيها الارض المشيدة عليها وملحقاتها المباشرة من حدائق وباحات وبساتين الخ ... المعتبرة جزءاً متمماً لها ، على ان لا تتجاوز مساحة هذه الملحقات الف متر مربع ، وإلا اخضع ما يزيد عن هـذه المساحة للضريبة العقارية على الاملاك غير المبنية .

ب – الاسطبـلات والمستودعات والأقبيـة والمحطـات والعنـابر والمخازن الخ ...

ج – الاراضي غير المزروعة المخصصة لأعمال تجارية أو صناعية أو المستعملة كورش أو مستودعات بضائع أو ما شاكل .

ثانياً : نطاق الضريبة وفقاً لاحكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥

تخضع للضريبة :

أ – الأبنية المشغولة من مالكها أو من الغير ببدل او مجاناً والمستعملة للسكن او للتجارة او للصناعة . وتعتبر الارض الذي يقوم عليها البناء وكذلك ملاحقها المباشرة من مشتملات العقار على ان لا تزيد هذه الملاحق عن ١٠٠٠ م٢ من المساحة .

ب – المحطات والبواخر والعنابر والمستودعات والمخازن الخ ...

ج – الاراضي المخصصة للتجارة او الصناعة واراضي الورش وتكديس البضائع الخ ...

ثالثاً : نطاق الضريبة وفقاً لاحكام قانون ١٩٦٢/٩/١٧

اخضعت المادة الاولى من القانون المشار اليه لضريبة الاملاك المبنية ايرادات :

١ – الأبنية على اختلاف انواعها أياً كانت مادة بنائها وأياً كان محل وجودها .

٢ – ملحقات الابنية ومتمماتها .

٣ – التركيبات والمركبات والاراضي التي يعتبرها القانون بحكم الابنية .

فبالنسبة للمادة المستعملة في البناء يكون قانون ٦٢/٩/١٧ قد تجاوز اعتبارات القانون الأسبق أي قانون ١٩١٠/٦/١٤ التي كانت تقضي بتخفيض معدل الضريبة من ٩ ٪ بدلاً من ١٢ ٪ على الابنية الخشبية . وكلا القانونين يفرض الضريبة على أساس القيمة التأجيرية .

أما بالنسبة لاطلاق محل وجود البناء وفقاً لنص المادة الاولى الآنفة الذكر ، فان هذا الاطلاق يبقى محصوراً ضمن الاراضي اللبنانية حيث تمارس الدولة سلطانها وسيادتها [1] .

وقد حددت المادة الرابعة ملحقات الأبنية فاعتبرت من ملحقاتها :

١ – الارض او الاراضي التي تحيط بالابنية على شكل حدائق او بساتين او باحات او أي شكل آخر عندما تكون جزءاً من العقار المشادة عليه الأبنيـة على ان لا تزيد مساحتها عن ألفي متر مربع ، واذا زادت عن هذا الحد فلا يعتد إلا بألفي متر مربع منها فقط .

٢ – واجهات الابنية او أسطحها او التركيبات المقامـة عليها عندما تستعمل لغـايات استثمارية او تجارية او صناعية او للدعاية او الاعلان .

كما اعتبرت المادة الخامسة من متممات البناء :

١ – التمديدات والاقنية والآلات والأدوات المركزة في الابنيـة لغايات تجارية او صناعية والتي يتعذر انتزاعها منها دون الاضرار بها او بالجزء من البناء الذي تقوم عليه او تلتصق به .

٢ – المصاعد واجهزة التدفئة والتبريد وتمديدات المـاء والكهرباء والغاز وسواها من المتممات المعـدة لتأمين استعمال أبنية بشكل افضل بصرف النظر عن أية غاية أخرى تجارية أو صناعية .

كما ان المادة السادسة قد حددت المقصود بعبارة « ما هو في حكم الابنية » حيث جاء فيها :

تعتبر في حكم الأبنية :

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو صفحة ٢٦ .

١ – المركبات البحرية والبريـــة وسواها من الاشياء او التركيبات المركزة في مكان ثابت والمستعملة كالأبنية للسكن او للتجارة او للصناعة او لأية غاية أخرى وذلـك أياً كانت مادة صنعها وأياً كان محل وجودها .

٢ – الاراضي او اقسام الاراضي الفضاء المستعملة لغايات استثمارية غير زراعية سواء أكانت ملحقة بالمبـــاني او مستقلة عنها مسورة او غير مسورة .

الفصل الثاني

الاعفاء من الضريبة

أولاً : الاعفاء وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ١٩٤٣/٥٥ والمرسوم التطبيقي ٢٦٢٨ تاريخ ١٩٤٥/١/٢٩

تعفى من الضريبة بصورة دائمة :

١ – الابنية المخصصة لغايات زراعية بما فيها سكن المزارع في المزرعة ذاتها وحراس المزارع والاراضي والمواشي وكذلك المحلات المعدة لايواء المواشي والادوات الزراعية والمحاصيل ، كما شملت الاعفاءات زرائب الخيل المعدة للسباق ومحلات تربية دود القز .

٢ – كل عقار لا تتجاوز قيمته التأجيرية السنوية ٣٠ ليرة لبنانية سواء أكان مشغولاً من مالكه أو من غيره . شرط ان لا يكون للمالك عدة عقارات تتجاوز قيمتها التأجيرية السنوية ٦٠ ل.ل .

٣ – الابنية التي تملكها الدولة او البلديات والتي لا تنتج ريعاً ما والمخصصة لمصلحة عامة .

٤ – ابنية المستشفيات والمياتم والمستوصفات والمشاغل ومعاهد التعليم المرخصة شرط ان لا تكون مستأجرة او مؤجرة .

٥ – الابنية أو اجزاء الابنية المخصصة لاقامة الشعائر الدينية لمختلف المذاهب ومساكن خدامها الملحقة بها مباشرة او التي هي جزء منها .

٦ – الابنية التي تملكها دولة اجنبية وتكون مخصصة بكاملها لاسكان ممثليها او لايواء دوائرها . أما إذا خصص قسم من البناء لهذه الغاية فلا يعفى إلا هذا القسم .

٧ – العقارات غير المؤجرة أو المستأجرة والتي تملكها شركات ذات امتياز تقوم بمشاريع عمومية شرط ان يكون الاعفاء منصوصاً عليه في صك الامتياز .

٨ – العقارات او اجزاء العقارات المهدومة او التي لم تنجز بعد .

ثانياً : الاعفاء وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥

تعفى من الضريبة بصورة دائمة :

١ – الابنية المخصصة لغايات زراعية والمستعملة لهذه الغاية على ان لا تكون مؤجرة أو مستأجرة .

٢ – الابنية التي تملكها الدولة او البلديات او المؤسسات العامة والتي لا تنتج ايراداً وإنما تستعمل للمصالح العامة .

٣ – الابنية او أجزاء الابنية غير المؤجرة أو المستأجرة المخصصة لاقامة الشعائر الدينية ومساكن خدامها التي هي جزء منها او أحد ملاحقها المباشرة .

كذلك تعفى المستشفيات والمستوصفات والميـاتم والمشاغل ومعاهد التعليم شرط أن لا تكون مؤجرة او مستأجرة شرط ان تكون أعدت خصيصاً لهذه الغاية .

٤ – الابنية التي تملكها دولة اجنبية وتكون مخصصة لايواء ممثليهـا او لاعمال مصالحها شرط المعاملة بالمثل .

٥ – المدافن العامـة ومساكن خدمها وحراسها عندما تكون ملكاً للأوقاف او الجمعيات او المؤسسات الخـيرية إلا إذا كانت هذه المساكن مؤجرة او مستأجرة .

٦ – الابنية او اجزاء الابنية غير المنجزة او الخراب .

ثالثاً : الاعفاء وفقاً لأحكام قانون ١٩٦٢/٩/١٧

هنـاك نوعـان من الاعفـاء : اعفـاء دائم او كلي واعفـاء مؤقت او جزئي :

١ – في الاعفاءات الدائمة

نصت المادة الثامنة من قانون ٦٢/٩/١٧ على ما يلي :

تعفى من الضريبة بصورة دائمة :

١ – الابنية التي تملكها الدولة او البلديات حتى ولو كانت مؤجرة .

٢ – الابنية التي تملكها المؤسسات العامة ولا تكون مؤجرة او معـدة للايجار .

٣ – الابنية المخصصة ضمن الاراضي الزراعية ، لغـايات تتصل مباشرة بالاستثمارات الزراعية والمستعملة فعلاً في سبيل تلك الغايات .

٤ – الابنية المخصصة لاقامة الشعائر الدينية وما يلحق بها مباشرة من مساكن للخدم إلا إذا كانت مؤجرة او مستأجرة .

٥ – المدافن العامة ومساكن الحراس والخدم الملحقة بها مباشرة إلا إذا كانت هذه المساكن مؤجرة او مستأجرة .

٦ – أبنية المياتم ودور العجزة شرط ان لا تكون مؤجرة او مستأجرة.

٧ – الابنيـة المستعملة كمستشفيات او مستوصفات او معـاهد للتعليم شرط :

أ – ان يكون البناء ملكاً لجمعيات او مؤسسات لا تتوخى تحقيق الربح او موقوفاً لغايات دينية او خيرية .

ب – ان يتولى ادارة المشروع المالك نفسه او أية جمعية او مؤسسة لا تتوخى تحقيق الربح وتشغل البناء على سبيل التسامح دون بدل او لقاء بدل رمزي .

وتطبق احكام هذه الفقرة على الافراد الذين يخصصون دون بدل او ببدل رمزي بناء يملكونه لاستعماله كمستشفى او مستوصف تتولى ادارتـه جمعيـة او مؤسسة لا تتوخى تحقيق الربح .

٨ – الابنية المستعملة كخلايا اجتماعية او مشاغل او مراكز صحية او اندية ثقافية والابنيـة المستعملة كأنديـة رياضية بما فيها الملاعب التابعة لها (مهما بلغت مساحتها) على ان تتوفر فيها الشروط المبينة في الفقرة ٧ السابقة .

٩ – الابنية التي تملكها الاحزاب السياسية والنقابات وسواها من الجمعيات والمؤسسات التي لا تتوخى تحقيق الربح ، شرط :

أ – ان تكون الهيئات المذكورة قائمة وفقاً للقوانين النافذة .

ب – ان تكون الابنية مخصصة لغايات تتصل مباشرة بنشاط تلك الهيئات وان لا تكون مؤجرة .

١٠ – الابنية التي تملكها دولة اجنبية وتستعملها لايواء مكاتب بعثاتها الدبلوماسية او القنصلية واسكان رؤساء هـــذه البعثات شرط المعاملة بالمثل .

كما نصت المادة ٥٢ من القانون على ما يلي :

« ينزل مبلغ ٥٠٠ ليرة من الايرادات الصافية الخاضعة للضريبة لكل بناء يحوي داراً للسكن يشغله المالك او احد الشركاء في الملكية .

ولا يستفيد البناء الواحد من اكثر من تنزيل واحد » .

كما اشترطت المادة ٥٣ للاستفادة من التنزيل المنصوص عنه في المـــادة السابقة ان لا تتجاوز الايرادات الصافية المقدرة لدار السكن ١٠٠٠ ليرة في السنة . كما ان المكلف الواحد لا يستفيد من اكثر من تنزيل واحد مهما بلغ عدد الدور التي يسكنها .

من استعراض المواد ٨ و ٥٢ و ٥٣ يتبين لنا ان الابنية المعفاة من ضريبة الاملاك المبنية بصورة دائمة تقسم الى فئات ثلاث :

١ – الابنية المعفاة بالنظر لصفة المالك .

٢ – الابنية المعفاة لضآلة ايرادها .

٣ – الابنية المعفاة بسبب الغرض الذي تستخدم فيه .

الأبنية المعفاة بالنظر لصفة المالك

أ – الأبنية التي تملكها الدولة :

اعفت الفقرة الأولى من المـــادة الثامنة من قانون ضريبة الاملاك المبنية

الأبنية التي تملكها الدولة أو البلديات وذلك بصورة مطلقة ودون تعليقها على أي شرط حتى ولو كانت مؤجرة .

وسريان الاعفاء في هذه الحالة يعتبر تطبيقاً لمبدأ عام يقضي بعدم سريان الضرائب على ممتلكات الدولة الخاصة والعامة . وهذا المبدأ معمول به في كافة الدول . إلا أن القانون اللبناني قد اعفى كذلك املاك البلديات ولو كانت مؤجرة وذلك لمساعدة هذه الهيئات المحلية القليلة الموارد نسبياً للقيام بالاعباء الملقاة على عاتقها محلياً .

ومن المعلوم ان الدولة لا ترمي الى تحقيق الربح وإنما تهدف الى تأمين الصالح العام وكذلك الحال بالنسبة للبلديات .

ولكن ما هو موقف وزارة المالية (الاملاك المبنية) إذا وضعت بعض أملاك الدولة تحت تصرف احدى المؤسسات العامة او ذات النفع العام كسكة الحديد مثلاً [1] .

أجابت الوزارة المعنية : بأن القانون لم يقصد من الاعفاء اعفاء كل عقار تملكه الدولة بصورة مطلقة وإنما قصد العقارات التي تبقى بتصرف الدولة المالكة وتعود اليها ايراداتها .

ثم اضافت : غير ان الحال يختلف عندما تكون عقارات الدولة موضوعة بتصرف شخص آخر ينتفع من ايراداتها انتفاع المالك .

ولما كانت مصلحة سكك حديد الدولة هي التي تنتفع من ايرادات العقارات الموضوعة تحت تصرفها مخصصة لمصلحة عامة ولا تنتج لها أي دخل .

---

(١) كتاب مدير المالية العام رقم ٢٤٩٣/٧٥٣ تاريخ ٦٥/٩/١٣ .

لذلك قررت وزارة المالية اخضاع سكة حديد الدولة لضريبة الاملاك المبنية عن كل عقار يدر عليها ريعاً أياً كانت الصفة التي تربطها به شأنها في ذلك شأن جميع المصالح المستقلة .

غير اننا لا نرى هذا الرأي لأن نص الفقرة الاولى من المادة ٨ من قانون ١٩٦٢/٩/١٧ (ضريبة الاملاك المبنية) قد جاء مطلقاً على عكس ما ورد في كتاب مدير المالية العام ولم تعلق الفقرة المشار اليها الاعفاء على أي شرط . وان وضع بعض أملاك الدولة تحت تصرف بعض المصالح المستقلة ذات النفع العام للانتفاع بايراداتها ليس سوى مساعدة من الدولة لهذه المؤسسات للنهوض بأعبائها وتسهيل مهامها . وقد رأينا ان الابنية التي تملكها الدولة او البلديات معفاة من ضريبة الاملاك المبنية حتى وان كانت مؤجرة وهي معفاة بصورة اولى ، إذا كانت موضوعة تحت تصرف احدى المؤسسات العامة بدون بدل. وسكة حديد الدولة ليست مالكة ولا مستثمرة ولا مستأجرة حسب المفهوم الوارد في قانون ضريبة الاملاك المبنية ولا يمكن التوسيع في تفسير القوانين المالية كما لا يمكن الأخذ بمبدأ القياس في هذه القوانين . فالتوسع او القياس قد يؤدي الى فرض ضريبة او الاعفاء منها ، ولا ضريبة ولا اعفاء بدون نص .

ب – الأبنية التي تملكها المؤسسات العامة ولا تكون مؤجرة او معدة للايجار :

أعفيت الابنية التي تملكها هذه الهيئات العامة باعتبارها مؤسسات عامة لا تتوخى الربح في نشاطها وإنما تهدف الى تحقيق النفع العام . لكن الاعفاء هنا معلق على شرط وهو ان لا تكون هذه الابنية مؤجرة ولا معدة للايجار. فاذا تخلف هذا الشرط خضعت ايرادات الابنية التي تملكها المؤسسات العامة لضريبة الاملاك المبنية شأنها في ذلك شأن الابنية الخاصة . اذن ينبغي ان

تكون هذه الابنية مملوكة من هذه المؤسسات ومستعملة من قبلها حتى تعفى من الضريبة .

والاعفاء محصور بالمؤسسات العامة ولا يشمل المؤسسات ذات المنافع العامة [1] . فوزارة المالية اعتبرت صندوق تعاضد الرتباء والافراد في الجيش من المنافع العامة وليس من المؤسسات العامة . ولذا اخضعت الابنية التي يملكها لضريبة الاملاك المبنية .

ج – الأبنية التي تملكها دولة أجنبية وتستعملها لايواء بعثاتها الدبلوماسية أو القنصلية واسكان رؤساء هذه البعثات شرط المعاملة بالمثل :

تمشياً مع العرف الدولي تتبادل الدول المنافع فيما بينها ومنها قضية الاعفاء المتعلقة بالضرائب والرسوم . وقد مرّ معنا في كتاب ضريبة الدخل ان البعثات الدبلوماسية تعفى من ضريبة الدخل وذلك شرط المعاملة بالمثل . والوضع بالنسبة لضريبة الاملاك المبنية لا يختلف . فالابنية التي تملكها الدول الأجنبية تعفى ايراداتها من الضريبة إذا كانت تستعمل لايواء موظفيها الدبلوماسيين والقنصليين واسكان رؤساء هذه البعثات .

وقد اشترطت الفقرة العاشرة من المادة الثامنة المعاملة بالمثل أي ان تعامل البعثات الدبلوماسية والقنصلية ورؤساء البعثات الدبلوماسية اللبنانية نفس المعاملة الضريبية بالنسبة للابنية التي تملكها الدولة اللبنانية والمخصصة لايواء الموظفين الدبلوماسيين والقنصليين اللبنانيين واسكان رؤساء هذه البعثات في بلد البعثة المعفاة .

كما ان الفقرة المشار اليها قد اشترطت كذلك ان تكون هذه الابنية

---

(١) تعميم وزير المالية رقم $\frac{٢٠٣٩}{٥٤٤٦}$ تاريخ ١٠/٨/١٩٧١ .

مستعملة لايواء البعثات الدبلوماسية والقنصلية واسكان رؤساء هذه البعثات . فاذا لم تستعمل لهذه الغاية خضعت ايراداتها للضريبة، إلا إذا حصل اتفاق بين الدولتين المعنيتين على خلاف ذلك ، وتبادلتا الاعفاء الضريبي كما حصل بين لبنان وفرنسا .

وقد تأكد هـذا الاعفاء مرة ثانيـة بصدور القانون الذي وضع موضع التنفيذ بموجب المرسوم رقم ٣٠١٦ تاريخ ١٩٧٢/٣/٢٥ ، حيث نصت المـادة الاولى منه على ما يلي :

« تعفى البعثـات الدبلوماسية الاجنبية المعتمدة في لبنـان من ضريبـة الاملاك المبنية على عقاراتها المبنية المعـدة لاسكان موظفيها النظاميين مجانـاً بدلاً من اعطائهم تعويضات سكن ، وذلك ضمن حدود المعاملة بالمثل .

ويتناول هـذا الاعفـاء الضريبة التي تترتب لغـاية تاريخ العمـل بهذا القانون » .

هـذا القانون وإن لم يأت بشروط جديدة ولا ألغى الشروط القديمـة ، لكنه أوضح النص القديم بأن حصر الاعفاء بالابنية المخصصة لاسكان موظفي البعثات الدبلوماسية **النظاميين** والذين يسكنون هذه الابنية **مجاناً** ودون ان يعطوا **تعويضات سكن** . فبالاضافة الى الشروط السابقة ينبغي ان يكون الموظف الدبلوماسي نظامياً وان يسكن الدار المخصصة له مجاناً وان لا يعطى تعويضات سكن . فاذا لم تتوفر الشروط القديمة بالاضافة الى التحديد الجديد للمستفيدين من الاعفاء خضعت الابنية التي يسكنونها لضريبة الاملاك المبنية. إلا ان هذه الشروط لا قيمة لها بالنسبة للاعفاء إذا لم تعـامل الدولة المعفاة من ضريبة الاملاك المبنية الدولة اللبنانية بالنسبة لموظفيها الدبلوماسيين نفس المعاملة .

وتعامل منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة نفس المعاملة الضريبية

التي تعامل بها البعثات الدبلوماسية . ولذا تعفى الأبنية التي تشغلها وكالاتها المتخصصة في لبنان من ضريبة الاملاك المبنية ولا سيما وكالة الأمم المتحدة لغوث وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين .

بقي ان نعرف موقف وزارة المالية من المساكن والاكواخ التي يسكنها اللاجئون الفلسطينيون :

اعتبرت وزارة المالية ان الدولة اللبنانية ووكالة الغوث وتشغيل اللاجئين هما اللتان وضعتا المخيمات تحت تصرف اللاجئين الفلسطينيين بغية ايوائهم دون مقابل . كذلك اعتبرت ان اللاجئين الفلسطينيين لا يملكون المساكن المشادة ضمن المخيمات وليس لهم في الوقت ذاته أي حق استثمار متعلق بها . كما ان هؤلاء اللاجئين غير ملزمين وفق تعميم وزير المالية [1] بدفع أي بدل ايجار او استثمار ، وبالتالي لا تفرض عليهم ضريبة الاملاك المبنية خصوصاً وان هذه المنشآت لا يسكنها من اللاجئين المذكورين إلا من كان عاجزاً عن السكن في مكان آخر .

واخيراً اعتبر التعميم المذكور ان اعفاء اللاجئين من بدل الايجار انما يعني الاقرار بعجزهم عن تأمين سكن آخر لهم وبالتالي وجب عدم فرض ضريبة الاملاك المبنية عليهم من جراء اقامتهم في اكواخ ضمن المخيمات المقامة خصيصاً لهذه الغاية .

وكان من الممكن الاستغناء عن هذه التبريرات ووضع اتفاق بين الدولة اللبنانية ووكالة الغوث يقضي باعفاء البيوت والاكواخ المشادة ضمن المخيمات من ضريبة الاملاك المبنية ، كما يحصل عادة بين الدول بعضها مع بعض او بين الدول والمنظمات الدولية المتمتعة بشخصية دولية ومنها منظمة الامم المتحدة .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٧٠٦ تاريخ ٦٨/٤/٤ .

الأبنية المعفاة لضآلة ايراداتها

أعفت المادة ٥٢ من قانون ٦٢/٩/١٧ المتعلق بضريبة الاملاك المبنية من هذه الضريبة كل بناء يحوي داراً يسكنه المالك أو احد شركاء الملكية على ان لا تتجاوز بدلات ايجاره الصافية المقدرة خمسماية ل.ل . اما اذا تجاوزت البدلات المذكورة ٥٠٠ ل.ل الى الألف ليرة فان مـــا يعفى من البدل هو ٥٠٠ل.ل فقط وتخضع البدلات الزائدة عن ٥٠٠ل.ل للضريبة. وفي حال تجاوز البدلات الصافية الألف ليرة فان جميع البدلات، بما فيها الخمسماية ليرة الأولى، تخضع للضريبة أي ان مبدأ الاعفاء يطبق كلياً في حال تقدير البدلات الصافية بخمسماية ليرة وما دون ، ويطبق جزئياً في حال تجاوزها الخمسماية ليرة إلى الألف ليرة ، ولا يطبق اطلاقاً في حال تجاوزها الألف ليرة .

من هم المستفيدون من هذا الاعفاء ؟

حددت المادة ٥٢ من القانون الاشخاص الذين يستفيدون من هذا الاعفـاء وحصرتهم بالمالك أو احد شركاء الملكية .

فالمالك أو أحد شركاء الملكية الذي يملك داراً يسكنه يستفيد من الاعفاء في الحدود التي أشرنا اليهـــا منذ قليل . بقي ان نتساءل هل يستفيد شاغل البناء المستثمر أو من هو في حكم المستثمر أو المالك ؟

وقد اعتبرت وزارة المالية [١] ان المستفيدين من التنزيل المنصوص عليه في

---

(١) تعميم وزارة المالية المسجل تحت رقم ٢١٨٣/٤٧٠٠ تاريخ ٧١/٩/٦ وكذلك مذكرة مصلحة الواردات رقم ٤٠٥٣/٤٦٩٩ تاريخ ٧٢/٢/٤ وموافقة مدير المالية العام بتاريخ ٧٢/١١/٢٩ على رأي ديوان المحاسبة الذي اعتبر الشاغل المستثمر كالمالك وانه يستفيد من التنزيل المنصوص عليه في المادة ٥٢ من القانون .

المادة ٥٢ من قانون ضريبة الاملاك المبنية هم المالك او احد الشركاء في الملكية وكذلك الشاغل المعتبر بحكم المالك او بحكم المستثمر وذلك وفقاً للمادة الثالثة من القانون . وقد أشار التعميم المنوه به على الدوائر المالية ان تتثبت من الملكية بافادة عقارية في المناطق الممسوحة وافادة من المختار مأخوذة عن سجل المساحة القديم الموجود لديه في المناطق غير الممسوحة إلا إذا كانت عمليات التحديد والتحرير مفتوحة في المنطقة ، فعندئذ تصبح افادة المختار غير واردة وتحل محلها افادة القاضي العقاري المختص سواء أكانت صادرة عنه مباشرة أو مصدقة من قبله .

وكانت وزارة المالية قد رأت غير هذا الرأي في كتاب سابق لها [١] ولم تسمح للمستثمر بالافادة من الحق المعطى للمالك بموجب المادة ٥٢ من القانون وحصرت هذا الحق بالمالك او بأحد الشركاء في الملكية فقط .

وهـذا الرأي كما نعتقد يتفق مع النص ولا يتجاوزه ، إلا إذا كنا نود التوسع في التفسير . ويمكن ان تكون وزارة المالية قد غلبت الناحية الاجتماعية على الناحية الضريبية باعتبار ان المستفيدين من هذا النص هم في غالبيتهم من اصحاب الدخل المتواضع او المحدود سواء أكانوا ملاكاً او مستثمرين او من في حكمهم .

بقي ان نعرف الاعفاء الخاص بالوحدات السكنية التي يشغلها مالكوها :
فالفقرة الثانية من المادة ٥٢ حصرت الاعفاء ببناء واحد . أما إذا كان هذا البناء مقسماً الى وحدات سكنية مفرزة (حقوق مختلفة) بحيث تشكل كل منها عقاراً مستقلاً يحمل رقماً جديداً. فان أياً من هذه العقارات المنفصلة تستفيد من التنزيل المنصوص عليه في المادة٥٢ من القانون متى توفرت شروطه

---

(١) كتاب مصلحة الواردات المسجل تحت رقم $\frac{٤٥٩}{٢٤٣٦}$ ص ٢ تاريخ ٦٧/٣/١٦ .

وكان تابعاً لبنـــاء آخر . وتعتبر الاقسام الجديدة عقارات مستقلة فور تسجيل عقد الافراز على الصحيفة العينية . (تعميم وزير المـــالية رقم ٥١٤٣/١٤٧٠٧ ص ٢ تاريخ ٧٢/٢/٧) .

إذن لا يستفيد من الاعفاء المنصوص عليه في المادتين ٥٢ و ٥٣ من القانون سوى الوحدة السكنية المعدة لسكن المالك او المستثمر او من في حكمها ، دون سائر الأمكنة الاخرى المؤجرة مهما كانت قيمتهـا التأجيرية ضئيلة . كما لا يمكن اخذ الفرق من القيم الناتجة عن الاقسام المؤجرة من الغير في حال نقص القيمة التأجيرية العائدة لدار سكن المالك ، كما لا يستفيد من الاعفاء في البناء او العقار الواحد إلا وحدة سكنية واحدة ولمـالك واحـد فقط ، مهما تعدد المالكون الشاغلون . وفي هذه الحالة تستفيد من الاعفـاء الوحدة السكنية الأعلى بدلاً . فالبنـاء الذي يشمل مثلاً ٣ مساكن مشغولة جميعها من الشركاء في الملكية وقيمتهـا التأجيرية المقـدرة من قبل الدوائر المالية هي على التوالي : ٣٥٠ ل و ٤٠٠ ل و ٤٥٠ ل لا تستفيد من التنزيل سوى الوحدة الأعلى قيمة تأجيرية وهي ٤٥٠ ل . وفي حال تعدد المالكين الشاغلين لوحدات سكنية يملكونها يكفي ان تتوفر شروط الاعفاء في إحدى الوحدات للاستفادة من التنزيل [١] .

فاذا كان البناء يحوي ٤ وحدات سكنية احداها مشغولة من المـالك نفسه وقيمتها التأجيرية ٨٠٠ل. وقيم الثلاث الباقية والمشغولة من الشركاء في الملكية هي على التوالي: ١٣٠٠ ل و ١٥٠٠ ل و ١٨٠٠ ل. فالوحدة السكنية الاولى ٨٠٠ل. هي التي تستفيد فقط من التنزيل وقدره ٥٠٠ ل. أما الوحدات الباقية فلا تستفيد من اي تنزيل باعتبار قيمتهـا التأجيرية المقـدرة تتجاوز الألف ليرة لبنانية .

---

(١) مذكرة وزير المالية رقم ١٦٧٨ تاريخ ٦٤/٧/٦ .

وأخيراً لا يستفيد المكلف إلا من تنزيل واحد مهما كان عدد الوحدات السكنية التي يشغلها حتى ولو توفرت فيها جميعها شروط الاعفاء ، أي إذا كانت قيمتها التأجيرية تقل عن ١٠٠٠ ل. ويستفيد في هذه الحالة من التنزيل الأعلى كما رأينا. فلو كان المالك او المستثمر او من في حكمهما يملك ٣ وحدات سكنية ويشغلها جميعها وان القيم التقديرية التأجيرية لها هي على التوالي : ٢٥٠ ل و ٦٠٠ ل و ١١٠٠ ل فانه يستفيد من تنزيل اقصى قدره ٥٠٠ ل من الوحدة السكنية ذات القيمة التأجيرية ٦٠٠ ل ويكلف عن كامل القيم الصافية في الوحدات الباقية مع اضافة ١٠٠ ل الباقية من القيمة التأجيرية للوحدة الثانية التي حسم منها التنزيل ، فتصبح القيم الخاضعة للضريبة ٢٥٠ ل و ١٠٠ ل و ١١٠٠ ل .

وتجدر الاشارة أخيراً الى ان البيوت التي باعتها مصلحة التعمير لأصحاب الدخل المحدود بالتقسيط تعفى إذا توفرت فيها شروط الاعفاء شرط ان تسجل عقود البيع المؤقتة على الصحائف العينية وتكون هذه العقود بمثابة (وعود بالبيع) [١] تنفذ بعد تسديد قيمة العقارات المذكورة من قبل المستفيدين [٢] .

الأبنية المعفاة بسبب الغرض الذي تستخدم فيه

أ – الأبنية المخصصة للاستثمارات الزراعية :

نصت الفقرة الثالثة من المادة ٨ من قانون الاملاك المبنية على ما يلي :

---

(١) ان هذا العقد ليس عقد وعد بالبيع وإنما هو عقد بيع بالتقسيط .

(٢) تعميم وزير المالية رقم $\frac{٩٩٢}{٤٥٣}$ ص ١ تاريخ ١٨/٥/٦٥ .

تعفى من الضريبة بصورة دائمة :

١ – . . . . . .

٢ – . . . . . .

٣ – « الابنية المخصصة ضمن الاراضي الزراعية لغايات تتصل مباشرة بالاستثمارات الزراعية والمستعملة فعلاً في سبيل تلك الغايات » .

قرر المشرع اعفاء هذه الابنية وذلك تشجيعاً للزراعة ورعاية للقائمين بالاستثمارات الزراعية وخاصة صغار المزارعين . ولكن هـــذا الاعفاء ليس مطلقاً وإنما مشروط بعدة شروط منها :

– ان تكون الابنية ضمن الاراضي الزراعية .

– ان تستعمل الابنية المذكورة في سبيل تحقيق الغايات والاستثمارات الزراعية .

فاذا فقد هذان الشرطان أو احدهما خضعت ايرادات هذه المباني للضريبة .

وقد حددت مصلحة الواردات اصول اعفاء الابنية الزراعية من ضريبة الاملاك المبنية اذا توفرت فيها الشروط الآتية [١] :

١ – ان يكون العقـار واقعـاً ضمن أراضٍ زراعيـة حتى ولو لم تكن عقار واحداً .

٢ – ان يكون البناء مخصصاً لاستثمار الارض الزراعية بمعنى ان يؤوي جميع العناصر اللازمة لهذا الاستثمار او الناتجة عنه بما فيها العنصر البشري إذ لولا هذا العنصر الأخير لما كان هناك استثمار زراعي . كذلك ينبغي ان يكون شاغل العقار مزارعاً يتولى بنفسه استثمار

---

(١) كتاب مصلحة الواردات رقم ٣٠٦٨/٩٣٢ ص ٢ تاريخ ١٩٧١/١٢/٩ .

الارض الزراعية وإلا أصبح الجزء الذي يشغله من البنـــاء غير مستوف شروط الاعفاء .

٣ – ان يكون البنـاء مستعملاً من اجـل تحقيق الاغراض الزراعية . ولولاه لتوجب استعمال بنـــاء آخر . وإذا كان جزء من البناء مستعملاً في سبيل الغايات الزراعية المرتبطة بالارض الزراعية التي يكون قائماً فيها ، فلا يعفى عندئذ سوى هذا الجزء .

٤ – ان لا تتجاوز القيمـة التأجيرية للبنـاء موضوع الاعفاء حاصل الارض او الاراضي الزراعية التي يكون قد أقيم فيها وخصص لتحقيق استثمارها [١] .

٥ – ان يكون البناء الزراعي ملكاً للشاغل أو مشغولاً منه على سبيل الاستثمار او التسامح (دون تأجير) ، وحيث ان البناء الزراعي هو بمثابة البناء المستعمل لتخزين الانتاج الزراعي او لايواء المزارعين والحيوانات المستخدمة في منافع الاراضي الزراعية ولحفظ سائر المعدات والحبوب والاسمدة والادوية الزراعية .

وكان مجلس الوزراء بتاريخ ٧٠/٨/٢٦ قد قرر اعفاء المزارع والمداجن من ضريبة الدخل باعتبارها من الاستثمارات الزراعية عندما يملكها افراد . وقد ناقشنا هذا القرار في كتاب الدخل عند عرضنا للاعفاء من ضريبة الدخل فليرجع اليه .

---

(١) إن هذا الشرط لم يرد في نص الفقرة الثالثة المشار اليها ولا نعلم من أين جيء به بل لا نرى مبرراً لايراده. ولربما كانت القيمة التأجيرية لهذا البناء تفوق حاصلات الاراضي الزراعية في سنة أو سنوات معينة فهل ينتفي الاعفاء في حـــال تخلف هذا الشرط . اننا لا نذهب الى هذا الرأي لعدم قانونيته .

وقد استندت مصلحة الواردات الى هذا القرار واعتبرت الابنية المخصصة للمزارع والمداجن التي يملكها افراد استثمارات زراعية تستفيد من الاعفاء كلياً او جزئياً بنسبة الاجزاء التي تكون مستعملة فيها فعلاً . (تعليمات مصلحة الواردات رقم ١٧١ تاريخ ٧١/١٢/١٦) .

ب – « الابنية المخصصة لاقامة الشعائر الدينية وما يلحق بها مباشرة من مساكن للخدم إلا إذا كانت مؤجرة أو مستأجرة » :

بموجب هذه الفقرة تعفى الأبنية المخصصة لاقامة الشعائر الدينية كالمساجد والكنائس والأديرة والمعابد وسائر الأبنية المخصصة لهذه الغاية بما فيها أبنية المدارس التي تقوم بتدريس وتعليم الاديان . وكذلك تعفى من الضريبة المساكن المخصصة لرجال الدين الذين يشغلونها بدون أجر وذلك تمكيناً لهم من مزاولة الشعائر الدينية في الاوقات المفروضة . ولكن هذا الاعفاء لا يشمل العقارات المملوكة من الاوقاف أو الطوائف الدينية والتي تدر ريعاً .

ويلحق الاعفاء كذلك مساكن الخدم الملحقة بالمباني الاولى باعتبار ان هؤلاء الخدم يقومون بخدمة هذه الابنية ليلاً ونهاراً وذلك تسهيلاً لاداء الشعائر الدينية ، وحرصاً على نظافة هذه الاماكن والسهر عليها وحمايتها من أي سوء . لذلك يؤمن المسؤولون عن اماكن العبادة وبدون بدل مساكن لهؤلاء الخدم تكون ملحقة مباشرة بالابنية المذكورة وغير منفصلة او بعيدة عنها.

وقد اشترط القانون لاعفاء هذه الابنية والمساكن ان لا تكون مؤجرة ولا مستأجرة .

كذلك اشترط القانون ان تكون هذه الابنية مخصصة لاقامة الشعائر الدينية .

فاذا ما تخلفت هذه الشروط او بعضها خضعت هذه الابنية والمساكن لضريبة الاملاك المبنية كسائر الابنية الخاصة .

ج – المدافن العامة ومساكن الحراس والخدم الملحقة بها :

نصت الفقرة الخامسة من المادة الثامنة على اعفاء المدافن العامة ومساكن الحراس والخدم الملحقة بها مباشرة إلا إذا كانت هذه المساكن مؤجرة أو مستأجرة .

ان هذا الاعفاء يتناول بصورة خاصة مساكن الحراس والخدم الملحقة مباشرة بالمدافن العامة، وهؤلاء الحراس والخدم يقومون بحراسة وخدمة هذه المدافن ، ومن أجل ذلك تخصص لهم مساكن تلحق بهذه المدافن مباشرة وتكون بدون بدل وذلك تسهيلاً لأعمال هؤلاء الاشخاص . ولكن القانون اشترط ان تتوفر بهذه المساكن شروط ثلاثة :

– أن لا تكون هذه المساكن مؤجرة أو مستأجرة .

– أن تكون ملحقة بالمدافن مباشرة غير منفصلة او بعيدة عنها .

– أن تكون مخصصة لسكن الحراس والخدم القائمين على خدمة وحراسة هذه المدافن .

د – أبنية المياتم ودور العجزة :

نصت الفقرة السادسة من المادة الثامنة من قانون ضريبة الاملاك المبنية على اعفاء أبنية المياتم ودور العجزة شرط ان لا تكون مؤجرة أو مستأجرة .

وكان هدف المشرع من هذا الاعفاء تشجيع هذه الدور ومساعدتها في اداء دورها الانساني الذي يقوم على رعاية الايتام والعجزة . لكن القانون اشترط للاعفاء :

– أن لا تكون هذه الابنية مؤجرة ولا مستأجرة .

– أن تكون مخصصة لرعاية الايتام وايواء العجزة .

فاذا تخلف أي من الشرطين فان الضريبة تتوجب .

هـ – الابنية المستعملة كمستشفيات او مستوصفات او معاهد للتعليم :

وقد نصت الفقرة السابعة من المادة الثامنة على اعفاء الأبنية المستعملة كمستشفيات او مستوصفات او معاهد للتعليم شرط :

أ – أن يكون البناء مملوكاً لجمعيات او مؤسسات لا تتوخى الربح او موقوفاً لغايات خيرية أو دينية .

ب – أن يتولى ادارة المشروع المالك نفسه او أية جمعية خيرية او مؤسسة لا تتوخى تحقيق الربح وتشغل البناء على سبيل التسامح دون بدل او لقاء بدل رمزي .

وتطبق أحكام هذه الفقرة على الافراد الذين يخصصون بدون بدل او ببدل رمزي بناء يملكونه لاستعماله كمستشفى او مستوصف تتولى ادارته جمعية او مؤسسة لا تتوخى تحقيق الربح .

إذن أعفيت من الضريبة بموجب الفقرة السابعة أبنية المستشفيات والمستوصفات ومعاهد التعليم التي تتوفر فيها الشروط التالية :

١ – أن تكون هذه المستشفيات او المستوصفات او المعاهد التعليمية مملوكة من جمعيات خيرية لا تتوخى الربح من جراء نشاطها .

٢ – أو أن تكون الأبنية موقوفة لغايات دينية او خيرية .

٣ – أن يتولى المالك او أية جمعية او مؤسسة ادارة المشروع ، مهما كانت جنسية المالك او المؤسسة ، لبنانية ام أجنبية. (تعميم وزير المالية $\frac{١٠٩٩}{٣٤٨٩}$ ص ٢ تاريخ ١٩/٥/٧٠) .

وفي هذه الحالة ينبغي ان تشغل الجمعية او المؤسسة البناء على سبيل التسامح أي بدون بدل او ببدل رمزي .

وكذلك تطبق أحكام هذه الفقرة على الافراد عندما يضعون، تحت تصرف جمعية او مؤسسة لا تتوخى الربح بناء يملكونه ، ببدل رمزي او بدون بدل لاستعماله كمستشفى أو مستوصف .

من هذا العرض يتبين ان عدم توخي تحقيق الربح من النشاط الذي تزاوله هـذه المستشفيات او المستوصفات هو شرط لاعفائها ، أي ان تقبل مرضى بالمجان او لقاء أجر زهيد يساعدها على تخفيف الاعباء الملقاة على عاتقها .

وكذلك الحال بالنسبة للمدارس والمعاهد الدينية منهـا وغير الدينية فان الابنية التي تشغلها من اجل مزاولة نشاطها التعليمي تكون معفاة من الضريبة حتى ولو دفعت لها اعانات من وزارة التربيـة او من الجمعيات الخيرية او من الافراد، إذ ان مثل هـــذه الاعانات لا تعتبر من قبيل الريع. كما ان اقتضاء المعهد او المدرسة اقساطاً مدرسية لا يتنافى مع كون المعهد معداً للقيـــام بنشاط خيري إذ لا يعدو الامر ان يكون محاولة للتخفيف من عبء المصاريف التي تتحملها تلك الجمعيات في سبيل اداء رسالتها التعليمية ، ما دام الهدف ليس الحصول على ربح من استثمار المبنى المعـد لاشغال المعهـد . ومعـلوم ان معاهد التعليم معفـاة كذلك من ضريبة الدخل حتى وان كانت تمارس التعليم لقـاء اقساط مرتفعة . فالقانون قد اعفى معـاهد التعليم بصورة مطلقة من ضريبة الدخل المجانية منهـا وغير المجانية . (المـادة الخامسة من المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٤) .

لكن قانون ضريبة الامـلاك المبنية اشترط لكي تعفى الابنية التي تشغلها هذه المعـاهد ان تكون مملوكة ومـدارة من قبـل الجمعيات او المؤسسات الخيرية .

وقد اشترطت مصلحة الواردات للافادة من الاعفاء المنصوص عليه في الفقرة السابعة المشار اليها توفر العناصر التالية [1] :

١ – افادة عقارية تثبت ملكية العقار من قبل الجمعية او الهيئة طالبة الاعفاء .

٢ – نسخة عن العلم او الخبر او المرسوم او القرار الذي يثبت قيام الجمعية او الهيئة بصورة دائمة .

٣ – نسخة عن نظام الجمعية او الهيئة مصدقة من الوزارة المختصة للتثبت من غاياتها الخيرية او الثقافية او الاجتماعية او سواها وعدم توخيها الربح .

٤ – افادة صادرة عن مرجع ذي صلاحية او أي مستند مماثل يثبت ان المالك يتولى المشروع بنفسه .

وقد اشارت التعليمات الآنفة الذكر الى ان الاعفاء من الرسوم البلدية يتطلب توفر المستندات الواردة في الفقرتين ٢ و ٣ .

و – الابنية المستعملة كخلايا اجتماعية او مشاغل أو مراكز صحية أو اندية ثقافية أو رياضية :

نصت الفقرة الثامنة من المادة الثامنة على اعفاء « الأبنية المستعملة كخلايا اجتماعية او مشاغل او مراكز صحية او اندية ثقافية والابنية المستعملة كأندية رياضية بما فيها الملاعب التابعة لها مهما بلغت مساحتها على ان تتوفر فيها الشروط المبينة في الفقرة (٧) السابقة » .

إن هذه الأبنية قد أعدت لمزاولة النشاط الخيري او الاجتماعي او الثقافي

---

(١) تعميم رئيس مصلحة الواردات رقم ١٧/ص ٢ تاريخ ٨/١/٦٥ .

او الرياضي ولم تعد بهدف الاستثمار . ولذا اعفاها قانون ضريبة الاملاك المبنية بموجب الفقرة الثامنة من المادة الثامنة من الضريبة باعتبار ان هذه الانشطة لا تتوخى الربح وإنما تهدف الى ممارسة النشاطات المنوه بها اعلاه دون اي أجر أو بأجر رمزي يساعد الجمعية او المؤسسة على تخفيف مصروفاتها والاستمرار في تأدية رسالتها . وقد اشترط القانون للاستفادة من الاعفاء ان تكون الابنية :

١ – مخصصة للنشاط الاجتماعي او الصحي او الثقافي او الرياضي او مستعملة كمشاغل .

٢ – أن تكون هذه الابنية ملكاً لجمعيات او مؤسسات لا تتوخى الربح او موقوفة للغايات التي اشرنا اليها وتكون ايضاً مدارة من قبل هذه الجمعيات او المؤسسات .

٣ – أن تكون هذه الابنية مشغولة بدون بدل او ببدل رمزي .

ز – الابنية التي تملكها الاحزاب السياسية والنقابات :

هذا الاعفاء قد نصت عليه الفقرة التاسعة من المادة الثامنة بقولها :

الابنية التي تملكها الاحزاب السياسية والنقابات وسواها من الجمعيات والمؤسسات التي لا تتوخى الربح شرط :

أ – أن تكون الهيئات المذكورة قائمة وفقاً للقوانين النافذة .

ب – أن تكون الابنية مخصصة لغايات تتصل مباشرة بنشاط تلك الهيئات وان لا تكون مؤجرة .

يتبين من نص هذه الفقرة ان الابنية التي تملكها الاحزاب السياسية والنقابات وسواها من الهيئات التي لا تتوخى الربح قد أعفيت من ضريبة الاملاك المبنية وفق شروط محددة هي :

١ – أن تكون هذه الابنية ملكاً لهذه الهيئات .

٢ – أن تكون مخصصة لغايات تتصل مباشرة بنشاط تلك الهيئات .

٣ – أن لا تكون هذه الابنية مؤجرة .

٤ – أن تكون الهيئات المذكورة قائمة بصورة قانونية .

٥ – أن لا تتوخى هذه الهيئات من نشاطها الحصول على ربح .

فاذا توفرت كافة هذه الشروط أعفيت الأبنية التي تشغلها هذه الهيئات من الضريبة . اما إذا تخلف بعض هذه الشروط فان الضريبة تتوجب ويبطل الاعفاء .

وتجدر الاشارة أخيراً الى ان الابنية المخصصة للغايات المشار اليها لا تعفى بصورة كلية إلا إذا كانت مستعملة بكاملها من اجل هذه الغايات. أما إذا كان استعمال هـذه الابنية مقتصراً فقط على جزء منهـا فان الاعفاء لا يطال إلا هذا الجزء .

وقد نصت المـادة التاسعة من قانون ضريبة الامـلاك المبنية على ذلـك بقولها : « لا تعفى الابنية اعفـاء كليـاً من الضريبة إلا إذا كانت مستعملة بكاملها في سبيل الغايات التي استوجبت الاعفاء . أما إذا كان الاستعمال مقتصراً على جزء منها فلا يعفى إلا الجزء المستعمل لتلك الغايات فقط » .

على ان الاعفاءات المنصوص عليها في الفقرات ٣ (الابنية الزراعية) و ٦ (المخصصة للمياتم ودور العجزة) و ٧ (المخصصة كمستشفيات ومستوصفات ومعاهد تعليم) و ٨ (المخصصة كخلايا اجتماعية ومراكز صحية واندية ثقافية او اندية رياضية) و ٩ (أبنية الاحزاب السياسية والنقابات وسواها من الجمعيات والمؤسسات) وان توفرت فيها الشروط الموضوعية المنصوص عليها في الفقرات المشار اليها تظل معلقة على توفر شرط شكلي ألا وهو تقديم طلب خاص للاعفاء من قبل المالك او المستثمر الى الدائرة المالية المختصة .

وان الاعفاء لا يسري مفعوله إلا اعتباراً من اول الشهر التالي للشهر الذي يقدم فيه طلب الاعفاء . وقد نصت المادة العاشرة من قانون الاملاك المبنية على ما يلي :

« لا يسري الاعفـــاء الدائم في الحالات المبينة في الفقرات ٣ و ٦ و ٧ و ٨ و ٩ من المادة الثامنة الا اعتباراً من اول الشهر الذي يلي الشهر الذي يقدم المالك او المستثمر خلاله طلب الاعفاء » .

أما باقي الفقرات التي لم تأت على ذكرها المادة العاشرة فيسري الاعفاء تلقائياً ودون تقديم طلب خاص للاعفاء . وهذه الفقرات هي : (١) (أبنية الدولة والبلديات) و (٢) (أبنية المؤسسات العامـــة) و (٤) (الأبنية المخصصة لاقامة الشعائر الدينية) و (٥) (المدافن العامة) و (١٠) (ابنية البعثات الدبلوماسية) .

وغني عن البيان ان الشرط الشكلي المتعلق بتقديم طلب الاعفاء في الحالات المشار اليها يؤدي الى اوضاع غريبة [١] لأن البناء يخضع للضريبة في الفترة التي تسبق تقديم طلب الاعفاء وفي الفـــترة الفاصلة بين تقديم طلب الاعفاء واول الشهر الذي يلي الشهر الذي قدم فيه ذلك الطلب ، ثم تصبح معفاة من جراء تقديم الطلب وحده . فتغليب الشكليات على هذا النحو ليس له مبرر معقول ، إلا إذا حصرت مفاعيل طلب الاعفاء بالابنية التي كانت خاضعة في الاصل للضريبة ثم شاء المـالك او المستثمر ان يحولهـا الى ابنية معفاة من الضريبة .

والجدير بالذكر ان المرسوم الاشتراعي ١٤٥ تاريخ ٥٩/٦/١٢ قد نص على احكام مماثلة لتلك الاحكام الواردة في القانون الحالي . لكن شروط الاعفاء في

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٣٣ .

القديم قد تعدلت بالقانون الجديد. ولذا طلبت مصلحة الواردات في مذكرات عديدة[1] وخاصة بعد صدور قانون ١٩٦٢/٩/١٧ من الدوائر المختصة بضريبة الاملاك المبنية حصر الابنية المعفاة من الضريبة واعادة درس اوضاعها في ضوء النصوص الجديدة على ان يتوقف اي اعفاء على موافقتها بالذات بعد ان يرفق بطلب الاعفاء المستندات اللازمة . (وقد اشرنا الى هذه المستندات في حينه) .

واخيراً يهمنا ان نعرض لبعض حالات الاعفاء التي قد تحدث وتشكل على المكلف او المراقب الذي يتولى أمر تحقق ضريبة الاملاك المبنية . وهذه الحالات هي :

١ – إذا هدم بناء معفى وأقيم مكانه بناء جديد بموجب رخصة جديدة. فهل يعفى هذا البناء حكماً دون تقديم الطلب المنصوص عليه في المادة ١٠ من القانون ؟

٢ – إذا أقيم طابق اضافي بموجب رخصة سابقة او جديدة على بناء معفى . فهل تعفى هذه الاضافة حكماً في الحالتين او بموجب الطلب المنصوص عليه في المادة ١٠ من القانون ؟

٣ – إذا قامت جمعية لا تتوخى الربح بانشاء بناء لها على عقار تملكه . فهل يعفى هذا البناء عن المدة التي تسبق تقديم طلب اعفائه من الضريبة ؟

على هذه الاستفسارات الثلاث اجابت هيئة التشريع والقضايا في وزارة العدل بمطالعة حملت الرقم ١١٢١ تاريخ ١٩٦٨/٢/١٣ بما يلي :

---

(١) كان آخرها المذكرة رقم ١٠٦٥ ص ٢ تاريخ ٦٥/٥/١٠ المتعلقة باعادة النظر في الاعفاءات الدائمة السابقة في ضوء الاحكام الجديدة الواردة في المادة ٨ من قانون ١٩٦٢/٩/١٧.

بما انه يتضح من نصوص المواد ٨ و ٩ و ١٠ من قانون ١٩٦٢/٩/١٧ ان الاعفاء الدائم من ضريبة الاملاك المبنية إنما حملت المشرع على تقريره غايات قصد الى تحقيقها . وقد نص على شروط ينبغي توفرها في الاستعمال الذي خصصت له الابنية المعفاة بحيث يؤدي تخلف الشروط والغايات الى القول بعدم الاعفاء . وهذا يؤدي الى تخويل الدائرة المالية المختصة التأكد من استعمال الابنية في سبيل الغايات التي استوجبت الاعفاء . من هنا رتب المشرع في المادة ١٠ عدم سريان الاعفاء إلا اعتباراً من أول الشهر الذي يلي الشهر الذي يقدم المالك او المستثمر خلاله طلب الاعفاء .

١ – فبالنسبة للحالة الاولى أجابت الهيئة :

« انه إذا هدم بناء معفى واقيم مكانه بناء جديد فان هذا البناء يبدأ سريان الاعفاء عليه حكماً دون تقديم الطلب المنصوص عليه في المادة ١٠ وذلك لأن التأكد من استعمال البناء في سبيل الغايات التي استوجبت الاعفاء ، وارد هنا كما كان وارداً بالنسبة للبناء المهدوم » . ونحن لا نرى هذا الرأي ونقول بوجوب تقديم طلب الاعفاء المنصوص عليه في المادة ١٠ وذلك لكي يتأكد المراقب من استعمال البناء بكامله للغاية المخصص لها ، وان يدون في سجلات الدائرة المالية محتويات البناء وعما إذا كانت شروط الاعفاء لا تزال متوفرة ، الى ما هنالك من الأمور التي يهم الدائرة المالية ان تحيط بها علماً . وهذا ما ينسجم مع روح النص الذي ذهبت اليه المادة العاشرة .

٢ – أما بالنسبة للحالة الثانية فقد رأت هيئة الاستشارات والقضايا :

« انه إذا أقيم طابق بموجب رخصة سابقة او لاحقة على بناء معفى. فان هذه الاضافة لا يسري عليها الاعفاء إلا بموجب الطلب المنصوص عليه في المادة ١٠ وذلك لان الاضافة لا تعتبر من ملحقات

البنـــاء ولا من متمماته او مما هو في حكمه ، ولان اعفاء الابنية كلياً لا يكون إلا إذا كانت مستعملة بكاملها في سبيل الغايات التي استوجبت الاعفاء . ومن هنا كان التأكد من استعمال الاضافة في سبيل الغاية التي قصد اليهـــا الاعفاء وارداً وكان طلب الاعفاء واجباً » .

٣ – وأخيراً رأت الهيئة بالنسبة للحالة الثالثة :

« انه إذا قامت جمعية لا تتوخى الربح بانشاء بنـاء لها على عقـار تملكه وكانت شروط الفقرة ١٠ من المادة ٨ من القانون متوفرة في وضعها ، كان هذا البناء لا يسري عليه الاعفاء إلا اعتباراً من اول الشهر الذي يلي الشهر الذي يقدم المالك او المستثمر خلاله طلب الاعفاء كما هو وارد صراحة في المادة ١٠ ، وهذا يفضي الى القول ان المدة التي تسبق تقديم طلب الاعفاء تكون بطبيعة الحال داخلة في الفترة التي لا يسري عليها الاعفاء » .

الاعفاءات الناتجة عن الاتفاقيات

قد تعمد الدولة ، تلافياً للازدواج الضريبي ، الى عقد اتفاقات بينها وبين الدول الاجنبية او بينها وبين بعض المؤسسات الاجنبية .

فبالنسبة للحالة الاولى : فقد عقدت الحكومة اللبنانية اتفاقـاً ضرائبياً بينها وبين الحكومة الفرنسية يعـــالج مختلف المشاكل الناتجة عن الازدواج الضريبي بين البلدين وبالتالي يراعي مصالح المكلفين الذين يوزعون نشاطهم بين لبنان وفرنسا أو تربطهم بالبلدين في آن واحد مصالح تجارية ومالية[١] .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ١٨٦٨ ص ٢ تاريخ ٢٩/٧/٦٤ .

وقد وضعت هذه الاتفاقية موضع التنفيذ بموجب القانون المنشور بالمرسوم رقم ١٣٦٧٣ تاريخ ١٩٦٣/٨/٢٣ .

وقد شملت هذه الاتفاقية جميع النشاطات الخاضعة لأي من الضرائب على الدخل وبالاخص تلك التي يتناولها قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة الاملاك المبنية وقانون ضريبة الاراضي وقانون رسم الانتقال (باستثناء الاموال التي تنتقل بين الاحياء بدون عوض) .

أما بالنسبة للحالة الثانية : فقد عقد اتفاق متمم بتاريخ ١٩٦٢/٨/٧ بين الحكومة اللبنانية وشركة خط الانابيب عبر البلاد العربية والقاضي بسحب والغاء جميع التكاليف والمطالبات الموجهة الى الشركة المتعلقة بالضرائب والرسوم التي كانت الشركة تتمتع بالاعفاء منها بمقتضى اتفاقيتها والاتفاقيات الاخرى المعقودة مع الحكومة [١] .

كما ان المادة ١٢ من الاتفاقية الاساسية المعقودة بتاريخ ١٩٤٦/٨/١٠ تنص على اعفاء الشركة من ضريبة الاملاك المبنية عن ممتلكاتها المخصصة لتشغيل المشروع او التي يبرر وجودها تشغيل المشروع .

وقد قررت مصلحة الواردات عملا بالاتفاقية المتممة الغاء جميع التكاليف السابقة الصادرة باسم الشركة عن العقارات التي تستفيد من الاعفاء ، وعدم تكليفها في المستقبل بالضريبة إلا عن الانشاءات التي تقيمها ولا تكون من أجل تشغيل المشروع او التي لا يبرر وجودها تشغيل المشروع .

٢ – الاعفاءات الجزئية والمؤقتة

ليست جميع الاعفاءات دائمة وإنما هناك اعفاءات مؤقتة وجزئية . وهذه الاعفاءات إما ان تكون ذات اهداف تشجيعية او سياحية او اجتماعية :

---

(١) كتاب رئيس مصلحة الواردات رقم ٣٨٢٢ ص ٢ تاريخ ٦٢/١٠/٢٩ .

أ – فالتشجيعية منها نص عليها القانون الموضوع موضع التنفيذ بموجب المرسوم رقم ١١٦١٦ تاريخ ١٩٦٩/١/٤ .

وقد نصت المادة الاولى منه على ما يلي :

« تعفى من الضريبة على الاملاك المبنية للسنوات التالية : ١٩٧٠ و ١٩٧١ و ١٩٧٢ و ١٩٧٣ المباني التي يبدأ بتشييدها بعد اول تموز ١٩٦٨ وتنتهي قبل اول تموز من سنة ١٩٧٠ .

يعتبر بدءاً بالتشييد في مفهوم هـــذا القانون إما مباشرة ورشة لوضع اساس بناء أو تشييد بناء بعد انجاز الملجأ .

يتوجب على من يرغب في الاستفادة من هـذا الاعفاء ان يصرح عن بدء اشغال البناء وعن انهائها على ان يجري عند كل تصريح كشف تحدد كيفيته بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء » .

وقد كان الهدف من وضع هذا النص تشجيع قطاع البناء وانمائه كي يفي بالمتطلبات السكانية ويحد من موجة غلاء الايجارات ويبقي على توازن العرض والطلب .

وقـــد تحددت دقائق تطبيق القانون المشار اليه بالمرسوم رقم ١٣٨٠٧ تاريخ ١٩٧٠/٢/٦ .

ونصت المادة الثانية منه على ما يلي :

« إن المباني التي تستفيد من الاعفاء المنصوص عليه في قانون ١٩٦٩/١/٤ هي التالية :

١ – الابنية الجديدة التي يبدأ تشييدها من الاساس .

٢ – الابنية الجديدة التي تقام فوق ملجأ منجز سابقاً او فوق اساس في المناطق التي تعفى من وجود ملجأ .

وقد حددت مصلحة الواردات [1] نطاق الفقرة المشار اليها في القانون بأنها تلك التي تنحصر بالابنية التي تقام فوق اساس منجز قبل اول تموز من سنة ١٩٦٨ . كما حددت كلمة اساس بأنها قاعدة البناء الاساسية التي يرتفع عليها اول طابق من البناء .

ولذا فان البنـــاء الجديد المشيد فوق طابق او طوابق مبنية سابقاً لا يستفيد من الاعفاء .

كما ان دائرة ضريبة الاملاك المبنية[2] قد اعتبرت بأنه لا موجب لاخضاع الابنية المعفاة من الضريبة عملاً بالقانون الصادر بالمرسوم ١١٦١٦ تاريخ ٦٩/١/٤ لاحكام قانون ضريبة الامـــلاك المبنية الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٩/١٧ المتعلقة بالتصاريح وبالتالي للغرامات سوى التصريح المنصوص عليه في المـادة الرابعة من المرسوم ١٣٨٠٧ تاريخ ١٩٧٠/٢/٦ تحت طائلة فقدان الحق بالاعفاء. إلا ان ذلك لا يمنع من مراقبة هذه الابنية وتطبيق تلك الاحكام في حال اضافة انشاءات جديدة غير مشمولة بقرارات الاعفاء .

ب – إن الاعفاءات ذات الاهداف السياحية قد تناولتها المـادة ١٢ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر بتاريخ ٦٢/٩/١٧ وذلك على الشكل التالي :

« تعفى الابنية المسقوفة بالقرميد الاحمر من ٥٠ ٪ من الضريبة النسبية المتوجبة عليها لمدة ١٠ سنوات اعتباراً من تاريخ انجازها شرط :

١ – أن تكون مشيدة في مناطق مرتفعة .

---

(١) مذكرة مصلحـــة الواردات رقم $\frac{٨٧٩}{١٧٤١}$ ص ٢ تاريخ ٧٠/٤/٢٣ .

(٢) مذكرة داخلية رقم ٣٥ تاريخ ٧٠/٥/٢٦ الصادرة عن رئيس دائرة ضريبة الاملاك المبنية .

٢ – أن لا يزيد عدد الطوابق المعدة للسكن عن الاثنين .

٣ – أن تراعى فيها الشروط الفنية المفروضة .

٤ – أن تكون قد أنجزت بعد تاريخ العمل بهذا القانون .

٥ – أن لا يزيد مقدار الاعفاء للبناء الواحد عن ٣٠٠ ل.ل سنوياً .

تحدد شروط الارتفاع والشروط الفنية موضوع الفقرتين ١ و ٣ بمرسوم يصدر بناء على اقتراح وزيري الداخلية والمالية » .

لقد كان قصد المشترع من وضع هذه المادة تشجيع هذا النوع من البناء في المناطق المرتفعة ولا سيما في مصايف لبنان لما تضفيه هذه الابنية من مناظر بديعة تضاف إلى المناظر الطبيعية الخلابة التي تتحلى بها قرى ومدن مصايفنا . وهذا مما يجذب السياح والمصطافين إلى ربوعنا ويزيد في ثروة البلاد ودخلها القومي .

وقد جعل المشترع هذا الاعفاء جزئياً أي ٥٠٪ من الضريبة النسبية المتوجبة ولمدة عشر سنوات فقط من تاريخ انجاز البناء المسقوف بالقرميد الأحمر . وهذا الاعفاء ليس مطلقاً وإنما معلق على شروط خمسة :

١ – أن يكون البناء مشيداً في مناطق مرتفعة .

لا شك ان الابنية المسقوفة بالقرميد والمشيدة في المناطق العالية تضفي على المنطقة التي تشاد فيها رونقاً وجمالاً بينما لو أقيمت هذه الابنية في أماكن منخفضة أو منبسطة لما خلفت من المناظر البديعة ما تخلفه في الحالة الاولى . ولذا اختص المشترع الابنية المسقوفة بالقرميد والمشيدة في المناطق العالية دون غيرها . لكن تحديد المناطق العالية لم يتحدد حتى تاريخه وذلك بانتظار صدور مرسوم يحدد شروطها . ولذا لم يعمل بهذا الاعفاء الجزئي ، علماً

بأن اللجنة التي شكلت لاعداد مشروع المرسوم المشار اليه قررت : بأنه يتعذر تحديد الشروط المطلوبة ، وبالتالي يقتضي إلغاء المادة (١٢) من القانون لمجافاتها لمبدأي المساواة والعدالة بالنسبة المكلفين. لذا بات من الضروري أن يتولى القانون ذاته تحديد شروط الارتفاع وفرض مراعاتها فرضاً [١] .

٢ – أن لا يزيد عدد الطوابق المعدة للسكن فيها عن الاثنين .

ان المشرع لم يكتف بالنص على اقامة الابنية المسقوفة بالقرميد في اماكن عالية وإنما أضاف كذلك شروطاً أخرى ، ومنها : أن لا يزيد عدد الطوابق المعدة للسكن عن الاثنين . والمقصود بذلك أن تكون الأبنية المشار اليها على شكل دارات (فيلات) وقصور لا أبنية عادية وذلك لكي يزداد المنظر جمالاً ورونقاً . ولذا حصر عدد الطوابق باثنين ، فاذا زادت على ذلك خضعت كافة الايرادات الصافية للضريبة دون تنزيل أي مبلغ منها حتى ولو كانت مسقوفة بالقرميد .

٣ – أن تراعى فيها الشروط الفنية المفروضة .

كذلك ينبغي أن تتوافر في البناء ، علاوة على عدد الطوابق ونسبة الارتفاع ، الشروط الفنية المطلوبة . وهذه الشروط الفنية يحددها مرسوم يصدر بناء على اقتراح وزيري الداخلية والمالية كما هي الحال بالنسبة لشروط الارتفاع . غير ان هذا المرسوم كما رأينا لم يصدر ولم تتحدد بالتالي الشروط الفنية المفروضة على أمثال هذه

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٣٥ .

الأبنية وان كانت هـــذه الشروط لا تتعدى تلك المفروضة في الاماكن المخصصة لتشييد القصور والدارات الفخمة .

٤ – أما الشرط الرابع فهو : أن تكون الأبنية المعنية قـد أنجزت بعد تاريخ العمل بهذا القانون .

فهذه الفقرة من المادة (١٢) تعني ان الأبنية المشادة قبل تاريخ العمل بقانون ١٩٦٢/٩/١٧ أي قبل سنة التكليف لعام ١٩٦٣ وهو تاريخ العمل بقانون ضريبة الاملاك المبنية الحالي ، لا تعفى اعفاءاً جزئياً حتى ولو توفرت فيها الشروط الواردة في المادة (١٢) .

٥ – أن لا يزيد مقدار الاعفاء للبناء الواحد عن ٣٠٠ ل.ل سنوياً .

ان هذه الفقرة قد حددت الحد الاقصى للبناء الواحد . فنسبة ٥٠ ٪ الواردة في الفقرة الاولى تشمل الابنية التي لا تتجاوز بدلات ايجارها ٦٠٠ ل.ل . أما البدلات التي تتجاوز هذا المبلغ فتنقص نسبة الاعفاء عن ٥٠ ٪ بل قد لا تشكل إلا جزءاً يسيراً من قيمها التأجيرية. وبذلك يكون هذا الاعفاء غير ذي جدوى، فهو لا يشجع اقامة هذا النوع من الأبنية . وربما كان هذا الاعفاء الجزئي الزهيد احـد الأسباب التي جعلت المعنيين بشؤون الضريبة لا يعيرونـه اهتماماً كبيراً لأن الاعفاء المشار اليه لا يفي بالهدف الذي وضع من أجله . ولذا لا نرى له أية أهمية تذكر بالرغم من تعدد شروطه وتشعبها .

٣ – الاعفاءات ذات الاهداف الاجتماعية

وهذه الاعفاءات قد هدف المشرع من ورائها مراعاة أوضاع بعض المكلفين المادية وهم في غالبيتهم من أصحاب الدخول الزهيدة او المحدودة

وذلك لمدة لا تتجاوز عشر سنوات . وقد نصت المـادة ١١ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الحالي على ذلك فيما يلي :

« تعفى من الضريبـة لمـدة عشر سنوات دور السكن التي تبنى لإيواء المعوزين وذوي الدخل المتواضع او المحدود وفاقاً لأحكام القانون الخاص بها .

وتحدد شروط الاستفادة من الاعفاء المنصوص عليه في هذه المادة بمرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير المالية » .

إن هذا الاعفـاء وان لم يكن له مجـال للتطبيق بعد صدور القانون حتى الآن ، نظراً لتأخر مشاريع الاسكان . ومن المنتظر ، بعد إحداث وزارة خاصة بالاسكان واهتمام الـدولة ، وخاصة بعـد الاحداث ، في وضع سياسة إسكانية تعالج المشاكل التي تنجم عن ارتفـاع بدلات الايجار وعجز معظم المواطنين وخاصة أصحاب الدخول المتواضعة والمحدودة من استئجار مساكن يأوون اليها مع عائلاتهم . إن هذه السياسة سوف تسهم في تخفيف الاعبـاء عن كاهل معظم الفئـات اللبنانية وتأمين المسكن اللائق في حدود إمكانية صاحب الدخـل ، وتحل كثيراً من التعقيدات التي نشأت من جراء قوانين الايجارات الاستثنائية ، وتعيد التوازن إلى عرض المساكن وطلبهـا في خلال فترة وجيزة . ولا شك إذا قدر لهذه السياسة أن تنجح ، فانها ستكون أحد العوامل الهامة التي ستساهم في استقرار الاوضاع الاجتماعية وبالتالي السياسية في لبنان .

والجدير بالذكر ان وزارة الاسكان قد وضعت برنامجاً للاسكان ستنفذه خلال سنة ١٩٧٨ . وسيكون هـذا البرنامج باكورة خطوات الدولة في السياسة الاسكانية . وأبرز ما في هذا البرنامج اقتراح ببناء ٦ آلاف و ٤٠٠ وحدة سكنية وتحسين الف وحـدة سكنية ، واعتماد سياسة تشجيعية في حقول البناء وفقاً لاحتياجات المواطنين ، وصناعة مواد البناء اللازمة لتنفيذ البرامج الاسكانية ، وانشاء التعاونيات والادخـار بقصد التسليف . وتبلغ

الكلفة المقدرة لتنفيذ البرنامج للعام الجاري ٤٢٩ مليوناً و ٥٠٠ ألف ل.ل تشمل مساعدات للأسر ووضع مشروع احصائي للسكان ، والمساهمة في تأسيس المؤسسات الاسكانية التي لا تتوخى الربح وتشجيع الاستثمار في البناء السكني وكذلك بناء ٣ آلاف وحدة سكنية بالتعاون مع المؤسسات وبطريقة المجهود الذاتي .

ولحظ المشروع تقديم تسهيلات واعفاءات الى الافراد والمؤسسات لبناء المساكن وتشجيع السكن في الريف واعطاء اولوية في اقامة المشاريع الاسكانية لذوي الدخل المحدود والمتواضع ، وتقسيط الثمن على ٢٠ سنة بفائدة بسيطة . كما لحظ المشروع دور مصرف الاسكان في ادارة العمليات المالية والاشراف عليها ، وذكر بعض المؤسسات والهيئات التي يمكن التعاون معها لتنفيذ هذا المشروع ولا سيما تلك التي لا تتوخى الربح ، والشروط الفنية في البناء وكذلك الشروط المتعلقة بالافراد الذين يستفيدون من هذا البرنامج الخ ...

وبعد ان فرغنا من عرض الاعفاءات الدائمة والمؤقتة والجزئية ننتقل الآن الى عرض الحالات التي تشبه حالات الاعفاء وتؤدي إلى نفس النتيجة . من هذه الحالات : حالة زوال الضريبة وحالة وقفها وحالة الاخراج عن نطاق الضريبة .

أ – حالة زوال الضريبة

ان الضريبة تتوقف وجوداً وزوالاً على الايراد. فمتى وجد الايراد وجدت الضريبة ومتى زال الايراد زالت الضريبة . والايراد ذاته يتوقف كذلك وجوده وزواله على وجود البناء وزواله : فلا ايراد بدون بناء . وزوال ايرادات الابنية يكون ناتجاً إما بزوال الابنية أو أقسام الابنية نفسها وإما بسبب تخريبها بشكل يجعل من المتعذر استعمال أي جزء منها . وسبب التخريب إما أن يكون من فعل الإنسان وإما من فعل الطبيعة .

وقد نصت المادة ١٣ من قانون الاملاك المبنية على ما يلي :

« تزول الضريبة بزوال ايرادات الأبنية أو أقسام الأبنية نهائياً إما بسبب زوال الأبنية أو أقسام الأبنية نفسها ، وإما بسبب تخريبها بشكل يجعل من المتعذر استعمال جزء منهـــا ، وذلك أياً كان سبب الزوال أو التخريب ، وسواء تم بفعل الإنسان أو بفعل الطبيعة » .

ويبدأ سريان مفعول زوال الايرادات من تاريخ أول الشهر الذي يلي الشهر الذي يقدم فيه المالك أو المستثمر التصريح عن الزوال أو التخريب ، إذا كان سبب الزوال أو التخريب خاصاً بالمكلف . أما إذا كان هذا السبب عاماً فان الايرادات تعتبر زائلة اعتباراً من أول الشهر الذي يلي الشهر الذي يحدث فيه زوال البناء فعلاً .

ويكون سبب الزوال عاماً في حالتين :

أ – حالة الاستملاك : إذا تم هدم البناء أو تخريبه من قبل الدولة أو البلدية في حالة الاستملاك للمنفعة العامة . ويكون إثبات التاريخ بافادة خطية من الادارة المستملكة .

ب – حالة الكوارث : إذا حصل الهدم أو التخريب نتيجة كارثة عامة كالزلزال أو الفيضان أو الحرب أو الثورة الخ ... ويتم اثبـــات التاريخ استناداً إلى سجلات أو محاضر الدوائر الرسمية المختصة (المادة ١٤) .

إلا أن تطبيق المادة ١٤ قد رافقتها صعوبة هامة في حالة الاستملاكات العقارية : فقانون الاستملاك ينص على أن تنتقل ملكية العقار إلى الادارة المستملكة فور تبليغ قرار وضع اليد إلى أمين السجل العقاري ، في حين أن المادة ١٤ من قانون ضريبة الاملاك المبنية تعلق زوال ايرادات البناء المستملك على تنفيذ قرار وضع اليد بهدم البناء أو تخريبه .

وتبرز الصعوبة هنا في بيان وضع الضريبة في الفترة الزمنية الواقعة بين تاريخ تبليغ قرار وضع اليد الى أمين السجل العقاري وتاريخ تنفيذ هذا القرار كما أشرنا . والواضح ان المادة ١٤ تفترض توافق تاريخ نزع الملكية قانوناً مع تاريخ استلام العقـــار المستملك من جانب الادارة المستملكة أو هدمه أو تاريخه . ولا يمكن تطبيقها في حال وجود فترة فاصلة بين التاريخين المذكورين – وهذا ما يحدث فعـــلاً – ذلك ان مالك العقار المستملك أو مستثمره يفقد هذه الصفة فور صدور قرار وضع اليد على عقاره وتبليغه إلى أمين السجل العقـاري كما لا يمكن اعتبـاره في هذه الحـالة بحكم المـالك أو المستثمر [1] لعدم انطباق أحكام المادة ٣ من ضريبة الاملاك المبنية عليه ، وبالتالي لا يمكن فرض ضريبة باسمه لأن في ذلـك مخالفـة لأحكام قانون الاستملاك وقانون ضريبة الاملاك المبنية معاً .

ب – حالة وقف الضريبة

إن سبب توقف الضريبة هنا ليس ناتجاً عن زوال البناء أو التخريب وإنما ينتج عن الشغور . فشغور البناء إما يكون عن عدم تأجيره من الغير أو عدم اشغاله من المالك . ونتيجة لذلك تتوقف ايرادات البناء وبالتالي يتوقف فرض الضريبة .

وقد نصت المادة ١٥ من قانون الاملاك المبنية على ما يلي :

« تتوقف الضريبة بتوقف ايرادات الأبنية من جراء الشغور » .

لكن المالك أو المستثمر لا يستفيد من هذا التوقف إلا بعد تقديم تصريح خطي بالشغور إلى الدائرة المالية المختصة . ولا يسري مفعول هذا التصريح إلا اعتباراً من أول الشهر التـالي لتقديم التصريح في حال شغور البناء . أما

---

(١) تعميم وزير المالية الصادر تحت رقم ١٥٦٨ تاريخ ١٩٦٧/٧/١٤ .

في حال انتهاء الشغور فان البناء يعتبر مشغولاً ومنتجاً للايرادات اعتباراً من أول الشهر التالي للشهر الذي جرى فيه التأجير من الغير أو الاشغال من قبل المالك أو المستثمر (المادة ١٦) .

أما في حالة إنجاز البناء الجديد وعدم اشغاله أو تأجيره فيعتبر شاغراً من تاريخ إنجاز البناء الفعلي ، على أن يقدم المالك أو المستثمر تصريحه عن الشغور في مهلة شهر على الأقل من تاريخ الانجاز (المادة ١٧) .

فالتصريح عن الشغور شرط لازم لاعتبار الأبنية شاغرة وغير منتجة للايرادات إذ بدونه تبقى الضريبة مترتبة ، حتى ولو كان البناء شاغراً فعلاً .

وقد حددت وزارة المالية [1] المفهوم القانوني لاشغال الأبنية وشغورها على الوجه التالي :

« ١ – فيما يتعلق بشغور الأبنية :

يعتبر البعض ان شغور البناء يعني خلوه من الاشخاص والموجودات . وإذا كان هذا المفهوم صحيحاً من الناحية اللغوية إلا أنه لا ينطبق احياناً كثيرة على المفهوم الضريبي للشغور .

فالمادة ١٥ من قانون ٦٢/٩/١٧ اشترطت لاعتبار العقار شاغراً ووقف الضريبة عنه أن تكون ايراداته متوقفة .

وذهبت المادة ٢٠ من القانون ذاته إلى أبعد من ذلك حيث سمحت للمالك أو المستثمر أن يبقى في البناء الشاغر ناظوراً لحراسته طيلة مدة الشغور دون أن يفقد حقه في الاستفادة من وقف الضريبة .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٢١٤١ تاريخ ١٩٧٠/٩/١٠ .

لذلك يعتبر البناء شاغراً متى كانت ايراداته متوقفة بصرف النظر عن احتوائه اشخاصاً أو موجودات أي أن يكون البناء معداً للاشغال ولكن لم يتسن بعد تعيين الشخص الذي يستطيع اشغاله دون عائق .

ومع ذلك يبقى المؤجر الخاضع لضريبة الاملاك المبنية ملزماً بتقديم التصريح المنصوص عنه في المادة ١٦ من قانون ٦٢/٩/١٧ كشرط للاستفادة من وقف الضريبة اعتباراً من اول الشهر التالي لتقديم التصريح المذكور .

٢ – وفيما يتعلق بإشغال الابنية :

وكما ان الشغور يرتبط كما بينا اعلاه بتوقف ايرادات البناء . كذلك فان الإشغال مرتبط بانتاج الايرادات أو باعادة انتاجها وفقاً لنص الفقرة ٢ من المادة ١٦ من قانون ٦٢/٩/١٧ .

وإشغال الابنية يقتضي بالضرورة وجود اشخاص وموجودات في البناء ، إنما يعتبر البناء مشغولاً ومنتجاً للايرادات وبالتالي خاضعاً للضريبة كلما كان يتصرف أي شخص يحتفظ به لإشغاله دون عائق وساعة يشاء سواء بنفسه أو بواسطة شخص آخر معين .

وهذا ما قصدته المادة ٢١ من قانون ٦٢/٩/١٧ التي لا تعتبر البناء شاغراً ولا تفيده بالتالي من وقف الضريبة عندما يخلو مؤقتاً من شاغليه بسبب السفر أو الاصطياف أو لأي سبب آخر من أسباب الغياب المؤقت » .

ويمكن للدوائر المالية أن تتثبت من صحة التصريح وواقعة الاشغال أو الشغور بكافة الطرق القانونية .

على ان شغور الابنية ليس هو القاعدة . فالقاعدة او الاساس إشغال البناء والشغور هو الاستثناء . ولذلك لا بد أن ينتهي الشغور بإشغال البناء وانتاج ايرادات وبالتالي فرض ضريبة على الايرادات . على ان انتهاء الشغور

يقترن كما رأينا بتقديم تصريح خطي يقدمه المالك أو المستثمر إلى الدائرة المالية المختصة وذلك في مهلة شهر واحد اعتباراً من تاريخ انتهاء الشغور ، وذلك تحت طائلة التغريم .

وقد اعتبرت المادتان ١٦ و ٢٣ من القانون البناء مشغولاً ومنتجاً للايرادات وذلك اعتباراً من أول الشهر التالي للشهر الذي جرى فيه التأجير من الغير أو الاشغال من قبل المالك أو المستثمر . وقد قضى الاجتهاد بان القانون ، عندما فرض موجب التصريح[1] لم يحدد شكلاً معيناً له ، ولم يشر إلى ضرورة استقلال كل تصريح عن الآخر ، الأمر الذي يستنتج منه انه يحق للمالك ان يستفيد من وقف الضريبة بسبب الشغور إذا قدم تصريحاً واحداً يبين فيه الانشاءات التي تم إنجازها ، وأشار بوضوح إلى الأقسام الشاغرة ، شرط أن يتقيد بالمهلة المحددة في المادة ١٧ من قانون ضريبة الاملاك المبنية ، أي شهر على الأكثر من تاريخ الانجاز (المادة ١٧) .

وقد اعتبرت وزارة المالية[2] تسجيل عقود الايجارات بمثابة تصريح عن انتهاء الشغور ، وعللت ذلك بما يلي :

« تضمن قانون ٦٢/٩/١٧ المتعلق بضريبة الاملاك المبنية احكاماً تتعلق بوقف الضريبة من جراء توقف الايرادات بسبب الشغور وباعادة فرض الضريبة عن الايرادات لمجرد انتهاء الشغور . فالمادة ١٥ من القانون نصت على وجوب تصريح المالك عن كل ما يطرأ على الأبنية ويفقدها الحق بالاستفادة من الاحكام المختصة بالاعفاء أو الشغور وذلك في مهلة شهر من تاريخ حصول الطارىء .

ولما كان بعض المكلفين الذين لم يقدموا التصريح المشار اليه ، يتذرعون

---

(١) المالية العامة للدكتور حسن عواضة ص ٦٠٥ .

(٢) تعليمات وزير المالية رقم ٤٠٤١ تاريخ ١٩٦٤/١٢/١٩ .

بأنهم قاموا بموجب تسجيل عقود الايجارات وفقاً لاحكام المادة ٢٣ من القانون وانهم بالتالي قد اعلموا الدائرة خطياً بحصول الاشغال ويطالبون باعتبار النسخة المسجلة من عقود الايجارات التي يجري ايداعها الدائرة المالية بمثابة تصريح .

ولما كان القانون لم يحدد شكلاً معيناً للتصريح الخطي المنصوص عليه في المادة ٢٣ المنوه بها اعلاه ، ولا شيء يمنع من اعتبار نسخة العقد المسجل بمثابة تصريح طالما ان ثمة مستنداً خطياً يرد الى الدائرة ويفيد انتهاء الشغور .

ولما كان تاريخ التسجيل هو الذي يعتمد من أجل معرفة تاريخ التصريح . لذلك ينبغي اعتماد ما يلي :

١ – ان تسجيل عقود الايجارات في البلدية المختصة ووفقاً لأحكام المادة ٢٣ من قانون ٦٢/٩/١٧ يعتبر بمثابة تصريح عن انتهاء الشغور .

٢ – ان تاريخ التسجيل في البلدية يعتبر من أجل تحديد تاريخ التصريح وتطبيق الأحكام المختصة بالشغور او بالتغريم من جراء التأخير في تقديم ذلك التصريح .

بقي أن نعرض لوضع الأبنية الكائنة في مناطق الاصطياف والمعدة للتأجير من الغير ابان موسم الاصطياف. وبهذا الشأن نصت المادة ١٩ من قانون الاملاك المبنية على ما يلي :

« لا تكلف دور السكن القائمة في مناطق الاصطياف والمعدة للتأجير من الغير في موسم الاصطياف إلا على أساس الايرادات الحاصلة فعلاً أو المقدر حصولها في خلال موسم تأجيرها . أما إذا بقي دار السكن شاغراً خلال

الموسم المذكور ، فعلى مالكه أو مستثمره ان يقدم تصريحه عن الشغور في خلال ١٥ يوماً الأولى من شهر ايلول [١] .

على المالك أو المستثمر الذي يؤجر داراً للسكن خارج الموسم أو لمدة تتجاوز نهايته ان يحيط الدائرة المالية علماً بذلك في مهلة شهرين من تاريخ التأجير تحت طائلة التغريم بما يعادل نصف مقدار الضريبة عن الايرادات الحاصلة خلال فترة التأجير المذكورة .

---

(١) نورد فيما يلي لائحة بأسماء مدن وقرى الاصطياف المصنفة بموجب مراسيم : لائحة رقم ١١١٧ تاريخ ١٩٧١/٢/٢٤ .

١ – محافظة جبل لبنان :

موقع غابة بولونيا – عاليه – بحمدون المحطة – بحمدون البلدة – صوفر – حمانا – قرنايل – بيت الدين – سوق الغرب – شملان – عيناب – نبع الصفا – عين زحلتا – الباروك – دير القمر – برمانا – بيت مري – بعبدات – ظهر الصوان – قرنة شهوان – ساقية المسك – ظهور الشوير – المروج – الحنشارة والجوار – بسكنتا – عجلتون – ريفون – عشقوت – فيطرون – القليعات – ميروبا – درعون – حريصا – بطلون – المتين – كيفون – وسط اللقلوق النموذجي – بيت شباب – وسط المشرف النموذجي .

٢ – محافظة لبنان الشمالي :

سير – اهدن – بشري – حصرون – حدث الجبة – بينو – قبولا – بشعلة .

٣ – محافظة البقاع :

زحلة – شتورة – جديتا – بعلبك – يوارج – مشغرة .

٤ – محافظة لبنان الجنوبي :

ردم – جزين – جباع .

يعتبر موسم الاصطياف من ١٥ حزيران حتى نهاية شهر تشرين الاول من كل سنة » .

فمدة الاصطياف في لبنان تقدر بأربعة أشهر تبدأ في ١٥ حزيران وتنتهي في ١٥ تشرين الأول . فاذا أجر العقار المبني في هذه الفترة خضعت ايراداته للضريبة ، أما إذا لم يؤجر وبقي شاغراً فعلى مالكه أو مستثمره أن يتقدم من الدائرة المالية المختصة بتصريح عن شغوره خلال موسم الصيف وذلك في الفترة الممتدة من أول ايلول وحتى ١٥ منه . وتمدد هذه المهلة إلى أول يوم عمل إذا صادف وكان اليوم الخامس عشر يوم عطلة (المادة ٣١٧ من قانون أصول المحاكمات المدنيـــة وكتاب مصلحة الواردات رقم ١٨٤٣ تاريخ ٦٩/٤/٢٦) .

أما إذا أجّر المالك أو المستثمر داراً للسكن خارج موسم الاصطياف أي بعد ١٥ تشرين الاول،فعليه أن يحيط علماً الدائرة المالية في بيروت أو في زحلة أو في صيدا أو في طرابلس أو في بعبدا وذلك وفقاً لموقع العقار المبني في مهلة شهرين من تاريخ التأجير.وفي حال تخلفه عن تقديم هذا التصريح يتعرض لغرامة مقدارها نصف مقدار الضريبة عن الايرادات التي حصلت خلال فترة التأجير خارج موسم الاصطياف وليس عن كامل ايرادات الدار خلال موسم الاصطياف وخارجه ، على أن هناك حالة تعتبر الابنية في مراكز الاصطياف وفي غيرها من المناطق شاغرة إذا أبقى المـالك أو المستثمر في البناء الشاغر ناطوراً لحراسته طيلة مدة الشغور (المادة ٢٠) .

وعليه لا تعتبر شاغرة الأبنية التي تخلو بصورة مؤقتة من شاغليها بسبب السفر أو الاصطياف أو لأي سبب آخر من أسباب الغياب المؤقت ، وبالتالي

لا تستفيد هذه الأبنية من وقف الضريبة ، لأن القانون اعتبر هذه الأبنية في مثل هذه الحالة مشغولة وفي نية مالكها أو مستثمرها أو مستأجرها البقاء فيها ودفع بدلاتها بانتظام إلى مالكها إذا كان شاغلها مستثمراً أو مستأجراً (المادة ٢١) .

من له حق الاستفادة من الاحكام المتعلقة بالشغور ؟

المالك والمستثمر كلاهما يستفيدان من الاحكام المتعلقة بالشغور . فللمالك الحق في الاستفادة من هـــذه الاحكام بالنسبة للوحدات السكنية أو غير السكنية التي تشغر من شاغليها وتتوقف ايراداتها . كما ان له حق الاستفادة من تلك الأحكام عن أي بناء يكون قد أجره من مستأجر يستثمره سواء شغر كله أو بعضه . (الفقرة الاولى من المادة ٢٢) .

وللمستثمر كذلك أن يستفيد من الأحكام المتعلقة بالشغور بالنسبة للضريبة التي تترتب عليه وفقاً لأحكام المادة ٤٥ من قانون الأملاك المبنية على أن يتقيد بالموجبات المفروضة على المالك المؤجر في حال الشغور .(الفقرة الثانية من المادة ٢٢) .

هذا مع العلم انه لا يجوز للمالك ان يمارس حقوق المستأجر المستثمر في قضايا الشغور وعلى الاخص تقديم التصاريح .

وقـد نصت المـادة الرابعـة من المرسوم التطبيقي رقم ١١١٨٣ تاريخ ٦٢/١١/١٩ على ما يلي :

« للمالك ، في حال استثمار عقاره كلياً أو جزئياً من قبل الغير ، أن يكتفي بالنسبة للقسم أو الأقسام المستثمرة بالتصريح عن اسم المستثمر او

المستثمرين وتاريخ مباشرة الاستثمار ووجهة الاستعمال وفقاً للشروط المتفق عليها في عقد الاستثمار .

أما المستثمر فيبقى خاضعاً لموجب التصريح عن جميع وحدات الاشغال التي يستثمرها بالتأجير أو بالاشغال الذاتي » .

هل يمكن أن تفرض الضريبة في حالة الشغور ؟

كما علمنا ان حصول واقعة الشغور يؤدي إلى توقف الايرادات وبالتالي إلى توقف الضريبة . فكيف يتم التكليف في هذه الحالة ؟

نصت المادة ١٨ من قانون الاملاك المبنية على ما يلي :

« تفرض الضريبة في سنة التكليف اللاحقة لسنة حصول الشغور وكذلك في سنة التكليف اللاحقة لسنة انتهاء الشغور على أساس الايرادات العائدة للفترة من السنة التي اعتبر فيها البناء مشغولاً ومنتجاً للايرادات وفقاً لأحكام المادة السابقة » .

فالضريبة تفرض على الايرادات التي حصل عليها المالك او المستثمر خلال الفترة التي كان فيها البناء مشغولاً من مالكه أو مستأجره أو مستثمره . أما في الفترة التي يكون فيها البناء شاغراً فلا ضريبة عليه نتيجة توقف الايرادات .

ج – حالة الاخراج من نطاق الضريبة

إن هذا الاخراج يعتبر اعفاء وهمياً وليس اعفاء حقيقياً لأن بدلات الايجار وان أعفيت من ضريبة الاملاك المبنية فانها لا تخصم من الارباح التجارية والصناعية في المؤسسات الصناعية والتجارية التي تخضع أرباحها لطريقة التكليف على الربح الحقيقي وبالتالي تبقى خاضعة لضريبة الدخل وربما بمعدلات أعلى .

فالمادة السابعة من قانون الاملاك المبنية نصت على ما يلي :

« تخرج عن نطاق الضريبة وتعتبر عنصراً من عناصر الاستثمار الصناعي أو التجاري أبنية المؤسسات الصناعية أو التجارية التي يستعملها مالكوها أو مستثمروها عندما تكون هذه المؤسسات خاضعة لضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي .

ولا يجوز للمؤسسة التي تنطبق عليها أحكام الفقرة السابقة ان تنزل من ارباحها غير الصافية أي مبلغ لقاء القيمة التأجيرية للأبنية التي تستعملها » .

وقد حددت مصلحة الواردات الأصول الواجب اتباعها لاخراج البناء المستثمر من قبل المؤسسة التجارية أو الصناعية من نطاق الضريبة والذي يملكه أو يستثمره مالك أو مستثمر واحد أو عدد من المالكين أو المستثمرين [1] .

لكي يخرج البناء من نطاق الضريبة لا بد من توفر شرطين :

١ – يجب أن تكون الابنية مستعملة من قبل جميع المالكين أو المستثمرين .

٢ – يجب أن يكون المالكون أو المستثمرون خاضعين لضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي .

ولما كان أي تبديل أو تغيير في أشخاص أصحاب المؤسسة المالكين أو المستثمرين من شأنه أن يفقد تلك الابنية حق الاخراج عن نطاق الضريبة .

---

(١) مذكرة رئيس مصلحة الواردات رقم ٩٣٢/ص٢ تاريخ ١٩٦٦/٥/٢٣ .

ولما كان لا بد من متابعة مراقبة المؤسسة المخرجة أبنيتها عن نطاق الضريبة لجهة استمرارها في ملكية البناء أو استثماره وفي استعماله لغايات تجارية أو صناعية ، لذلك فانه لا بد من التثبت من الأمور التالية :

أولاً : في طلب الاخراج :

أ – استحصال على افادة عقارية من المالك تثبت ملكيته وتبين اسماء الشركاء في الملكية وكذلك الاستحصال من المستثمرين على نسخة العقد أو الوثيقة التي تثبت الرابطة القانونية بينه وبين المالك والشروط المتفق عليها .

ب – الاستحصال من طالب الاخراج على افادة من دائرة ضريبة الدخل في بيروت او الفرع الذي يهتم بشؤون الضريبة في الدائرة المالية الاقليمية تثبت خضوع المؤسسة للتكليف على أساس الربح الحقيقي واسماء الشركاء في المؤسسة .

ج – اجراء التحقيق المحلي للتثبت من أن المالك أو المستثمر يشغل البناء بنفسه لتجارته أو صناعته وبالتالي تحديد المحتويات التي يشغلها مع ذكر قيمتها التأجيرية المقدرة .

ثانياً : في مراقبة استمرار توفر شروط الاخراج :

تراقب الدائرة المالية المختصة دورياً مرة كل سنتين للتثبت من استمرار توفر الشروط المفروضة للافادة من احكام المادة السابعة من قانون الاملاك المبنية الحالي والاستحصال على الوثائق التي تثبت ذلك الاستمرار .

كذلك ينبغي أن تتعاون دائرة الاملاك المبنية في بيروت وفروع

الاملاك المبنية في المحافظات مع دائرة ضريبة الدخل في بيروت وفروع الدخل في المحافظات تعاوناً وثيقاً في دراسة مدى توافر الاخراج من نطاق الضريبة .

وقد قصد المشرع من عملية الاخراج من نطاق الضريبة إلى وضع حد لتنزيل القيم التأجيرية المقدرة من قبل الدائرة المالية المختصة من ارباح المؤسسات الصناعية أو التجارية التي تمسك دفاتر نظامية وتتبع نظاماً محاسبياً معروفاً وتكلف على طريقة الربح الحقيقي . ولذا فان عملية الاخراج ليست متوقفة على ارادة صاحب العلاقة بل هي عملية إلزامية لا مناص من اجرائها في كل الحالات التي تنطبق عليها [1] .

كما ان محطات البنزين لا تخرج عن نطاق الضريبة إلا إذا كانت مستعملة من قبل مؤسسة تجارية تملكها بكاملها أو تستثمرها بالاتفاق مع مالكها وعلى أن تكون هذه المؤسسة مكلفة بضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي بصرف النظر باسم من تكون رخصة الاستثمار [2] .

كما ان وزير المالية (تعميم رقم ٧٠٠/٤٤١٢ ص ١ تاريخ ٦٩/٣/٢٧) قد اخرج الابنية المعدة كمستشفيات من نطاق الضريبة .

« لما كان من المتفق عليه فقهاً واجتهاداً ان المؤسسات الصحية (المستوصفات ، المستشفيات ، والعيادات) التي لا تنحصر غاياتها في الاعمال الصحية ذات الصفة الانسانية الصرف وإنما تشمل خدماتها بالاضافة الى ذلك ايواء المرضى وتقديم الطعام لهم هي من المؤسسات التجارية التي تخضع

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٣٢٣/٢١٣٤ تاريخ ٦٩/٢/١٠ .

(٢) كتاب مصلحة الواردات رقم ٢٧٥ ص ٢ تاريخ ٦٧/٧/١٧ .

لضريبة الدخل حتى ولو كان معهوداً بها إلى طبيب بصفته المهنية . لذلك تكون هذه المؤسسات الصحية بوصفها من فئة المؤسسات التجارية قابلة للاخراج من نطاق ضريبة الأملاك المبنية ضمن الشروط التي حددتها المادة السابعة من قانون ٦٢/٩/١٧ وسائر التعليمات الصادرة في هـذا الشأن » .

وقد عرضنا في كتاب الدخل لمزيد من التفاصيل فيما يعود لعملية الاخراج عن نطاق الضريبة فليرجع اليها .

الفصل الثالث

الاشخاص المكلفون بالضريبة

قبل التطرق الى بحث الوضع الضريبي لكل من المالك والمستثمر ومن في حكمها لا بد من وضع هذه الكلمات في اطارها القانوني العام .

ويحسن بنا أن نورد هـذه الكلمات الفنية ثم نبحث مدلولاتهـا القانونية تباعـاً .

فهناك المالك ومن في حكمه كالمتصرف في عقار اميري وصاحب حق انتفاع في عقار والمشتري بالتقسيط والواعد والموعود بالبيع ، وصاحب إيجار المساقاة الخ ...

وهناك المستثمر ومن في حكمه كمن يعمد دون وجه حق إلى تشييد بناء في عقار لا يملكه واستثماره بالتأجير من الغير أو بالاشغال الذاتي الخ ..

أولاً – المالك وحق الملكية

ان حق ملكية الشيء هو حق الاستئثار باستعمال الشيء وباستغلاله

وبالتصرف فيه على وجه دائم ، كل ذلك في حدود القانون [1] .

والاتجاه العصري لا يكتفي بخصائص الملكية الفردية التقليدية وإنما يجعل من الملكية وظيفة اجتماعية .

وحق الملكية هو حق ذاتي لا ينحصر بعمل واحد وإنما يتناول مجموعة أعمال ويولي صلاحيات .

لم يرد تعريف لحق الملكية في التشريع اللبناني بصورة عامة وإنما ورد تعريف للملكية العقارية في المادة ١١ من قانون الملكية وهذا نصها .

« الملكية العقارية هي حق استعمال عقار ما والتمتع والتصرف به ضمن نطاق القوانين والقرارات والانظمة . ولا يجري هذا الحق إلا على العقارات الملك » .

وقد حدده القانون الفرنسي بالمادة ٥٤ بما يلي :

« الملكية هي الحق للمالك بالانتفاع والتصرف بما يملكه بالطريقة الاكثر اطلاقاً شرط أن لا يستعمله استعمالاً مخالفاً للقوانين والانظمة » .

أما ميزات حق الملكية فهي انه حق عيني غير محدود ومقصور على صاحبه دون غيره ودائم . ويزول حق الملكية بزوال موضوعه وذلك إما بالتخلي الطوعي أو الجبري ، والتخلي الجبري كما هو معلوم يحصل نتيجة التأميم أو المصادرة أو الاستملاك للمصلحة العامة .

أما الملكية المؤقتة فهي عبارة عن ملكية منقوصة لا تولي صاحبها حق التصرف إلا ضمن حدود مرسومة له ، وفي القانون اللبنـــاني نجد ان حق الملكية المؤقتة يتمثل في الحالات التالية :

---

(١) حق الملكيـــة للدكتور عبد الرزاق السنهوري ص ٤٩٣ .

١ – الاجارة مع حق انشاء أبنية .

٢ – حق السطحية : وهو حق عيني يزول بزوال الانشاءات أو الاغراس القائمة على ملك الغير .

٣ – الملكية المعنوية للفنانين والمؤلفين والمحترفين .

٤ – الهبات والوصايا .

٥ – حقوق استثمار المناجم والقوى المحركة .

عناصر حق الملكية

عناصر حق الملكية تتمثل في ثلاثة : الاستعمال والاستغلال والتصرف .

– فاستعمال حق الملكية يخول صاحبه أن يستعمل الشيء بنفسه في كل ما اعد له هذا الشيء وفي كل ما يمكن أن يستعمل فيه .

هناك قيود على حق الاستعمال : فبالنسبة للمالك ان كل استعمال أياً كان مباح له إلا ما منعه القانون . أي ان الأصل هو الاباحة والتحريم هو الاستثناء . أما بالنسبة لغير المالك كالمستثمر والمرتهن والمستأجر ، فالأصل ان كل استعمال محرم عليهم إلا ما أباحه القانون أي ان الأصل هو التحريم والاباحة هي الاستثناء .

– أما الاستغلال فهو حق يخول صاحبه حق الملكية الى جانب استعمال الشيء الى استغلاله . والاستغلال قد يكون مباشراً من المالك أو غير مباشر من قبل الغير .

هناك قيود على حق الاستغلال يفرضها القانون كحق عدم طلب اخلاء أماكن السكن إلا في الحالات التي نص عليها القانون .

– أما حق التصرف فهو العنصر الثالث والاهم في عناصر الملكية .

فيجوز للمالك أن يتصرف بملكه بجميع انواع التصرفات كالبيع والهبة وغيرهما من التصرفات الناقلة للملكية . كذلك يحق للمالك أن ينقل الملكية كلها أو بعضها كأن ينقل عنصراً أو أكثر من عناصر الملكية مع استبقاء الملكية بعد استبعاد هذا العنصر . وهناك قيود على حق التصرف يحددها القانون .

الملكية الشائعة

فالمادة ٨٢٤ من قانون الموجبات والعقود حددت شركة الملك بما يأتي :

« عندما يكون شيء أو حق ما ملكاً شائعاً ومشتركاً بين عدة أشخاص ينشأ عن ذلـــك كيان قانوني يسمى شركة أو شبه شركة وهي تكون اختيارية أو اضطرارية » .

والشركة هنا ليست بمعنى الشركة المعروفة . فالملكية الشائعة ليست شركة بالمعنى القانوني للكلمة لانها لا تتمتع بشخصية معنوية بينما الشركة تتمتع بمثل هذه الشخصية .

ويقال للملك شائع عند تعدد ملاكه بدون أن يكون نصيب كل منهم مفرزاً أو منفصلاً عن الاجزاء الاخرى . وقد تكون الانصبة في الملك الشائع متساوية او مختلفة . وتعتبر متساوية إذا قام الشك او لم تكن معينة . وتقسم الوحدة العقارية عادة الى ٢٤٠٠ سهم .

والشيوع ينشأ إما من القانون كما في حالة الارث أو من ارادة الانسان كما لو اشترى عدة اشخاص عقاراً معيناً . وأخيراً لا بـــد من تحديد حقوق والتزامات كل من الشركاء في الشيء المشترك أو الشائع .

١ – حقوق الشريك في الحصة العائدة له

إن الشريك في الشيوع يملك بذاته الحصة الشائعة وله مبدئياً ان

يستعملها بنفسه وأن يستثمرها ويتصرف بها تصرف المالك بملكه . كل ذلك بشكل لا يتعارض مع حقوق سائر شركائه . فلصاحب الحصة الشائعة حق السكن في الدار المشتركة كما هو الحال عندما يسكن الورثة مجتمعين الدار الموروثة ، واستعمال الطريق المشترك وتناول الماء من البئر المشتركة ، وله ان يطالب بما يصيبه من بدل الايجار وليس له ان يطالب او يأخذ نصيب غيره من الشركاء في الملك ، وله كذلك ان يبيع الحصة التي تعود اليه لمن يشاء مع الاحتفاظ بحق الشفعة للشركاء ، وله ان يهبها أو ان يوصي بها وان يعقد عليها تأميناً ، وليس له ان يرهنها لان الرهن يستلزم التسليم وهذا متعذر في الحصة الشائعة ، كما ان للدائن ان يحجز حصة مدينه الشائعة وان يبيعها بالمزاد العلني لتحصيل دينه .

أما بالنسبة الى الحصص العائدة لسائر الشركاء فليس للشريك أي حق عليها .

وقد نصت المادة ٢٠ من القرار ٣٣٣٩ على ما يأتي :

« لا يجوز للشريك ان يستعمل أي حق كان على حصة شريك في العقار بدون رخصة من هذا الشريك » .

٢ – حقوق الشريك على الشيء الشائع

عندما يتناول العمل الشيء بكامله ينبغي مبدئياً أخذ موافقة مالكيه بأجمعهم . غير ان ذلك لا يتوفر غالباً ولا يمكن ترك الشيء مجمداً واهمال ما يقتضيه من اعمال ادارة وغيرها . لذلك فقد ميز المشترع بين اعمال الحفظ والادارة المعتادة والادارة غير المعتادة واعمال التصرف . وقد وضع لكل نوع منها احكاماً خاصة لا بد من مراعاتها إلا إذا اتفق الشركاء على ما يخالفها أو على طرق أخرى للاستثمار والتصرف .

فبالنسبة لاعمال الحفظ وهي الاعمال التي لا بد منها لصيانة عين الشيء فان باستطاعة المشتاع ان يقوم بها بدون إذن من شركائه ويلتزم كل منهم بما يصيبه منها وذلك عملاً بالمادة ٢٢ من قانون الملكية والمادة ٨٣٢ من قانون الموجبات والعقود .

أما بالنسبة لأعمال الادارة المعتادة وهي الاعمال التي لا تمس كيان الشيء ولا تغير في وضعه بطريقة استعماله . وهذه الاعمال يجب ان تتم مبدئياً باتفاق الجميع ، وهذا ما قضت به المادة ٢٠ من القرار رقم ٣٣٣٩ . غير ان الاجماع يتعذر حصوله غالباً لتضارب الآراء والمصالح . ولذا اعتمدت المادة ٨٣٥ موجبات مبدأ الغالبية والاقلية المستند الى المبادىء الديمقراطية المطبقة في القانون العام وقد جاء فيها :

« ان الاقلية من الشركاء مجبرة على قبول القرارات التي تتخذها الغالبية فيما يختص بادارة الشيء المشترك وكيفية الانتفـــاع به بشرط ان تكون للغالبية ثلاثة أرباع المصالح التي يتكون منها موضوع الشركة .. »

ان المـــادة ٢٠ من قانون الملكية اوجبت انعقاد الاجماع لادارة المال المشترك والتصرف به . وفي حالة عدم توفر هذا الاجماع يصار الى تطبيق المادة ٨٣٥ موجبات وعقود لجهة اعمال الادارة .

هذه هي القاعدة التي اعتمدها المشرع اللبناني للخروج من مأزق قد يقع فيه الشركاء المشتاعون وعدل بها أحكام المادتين ٢٠ و ٢١ من قانون الملكية . ولكن إذا ملك احد الشركاء ثلاثة أرباع الشيء الشائع فله ان ان يستقل بادارته وله ان يسكن في العقار وان يدفع لباقي الشركاء نصيبهم من بدل أجر المثل .

ولكن إذا لم يكن للأغلبية ثلاثة ارباع المصالح فللشركاء مراجعة القضاء، فيقرر ما يراه اكثر انطباقاً على مصلحة الشركة العامة وعليه ان يعين لها مديراً أو ان يأمر بقسمتها كما جاء في المادة ٨٣٥ موجبات وعقود .

أما بالنسبة لأعمال الادارة غير المعتادة وهي التي تمس الملكية مباشرة أو تغير من وجهة الاستعمال تغييراً جوهرياً كاقامة بناء جديد مكان بناء قديم أو تحويل المساكن إلى محال للتجارة أو غير ذلك فانهـــا تستلزم الاجماع لا الغالبية ، بل يتغلب فيهـــا رأي المعارضين كما نصت المادة ٨٣٦ موجبات وعقود .

وبالنسبة لأعمال التصرف وهي الأعمال التي تزيل الملكية أو تجزئها كالبيع والرهن فيلزمها الاجماع كذلك وحالها كحال الادارة غير المعتادة .

هذه بصورة عامة نظرة شاملة حول حق الملكية وما يترتب على المالك من حقوق وموجبات تجاه هذا الحق . وقد كان هذا العرض ضرورياً لوضع القارىء في اطاره ولكي تحل الأمور الشائكة على أساسه .

ثانياً – من يعتبر بحكم المالك

ننتقل الآن إلى عرض الاحكام المتعلقة بمن يعتبر بحكم المـــالك . وقد حددته الفقرة الأولى من المادة الثالثة بقولها : « يعتبر بحكم المالك كل من يتصرف بعقار أميري أو يملك حق انتفاع في عقار أو يكون قد اشترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد بالبيع مسجل على الصحيفة العينية أو يكون قد استأجر عقـــاراً بموجب عقد إيجار مساقاة مسجل على الصحيفة العينية » . فبموجب هذا النص يعتبر بحكم المالك :

أ – من يتصرف بعقار أميري . والعقار الأميري هو العقار الذي تكون رقبته للدولة وحق التصرف فيه للأشخاص ضمن حدود القوانين والأنظمة والقرارات . وحق التصرف هذا كما رأينـــا قد تطور مع الزمن من حق انتفاع بالأراضي الامـــيرية حيث كان ينتهي بوفاة المنتفع ثم أخذ يتحول إلى أن أصبح يماثل من حيث المبدأ حق

الملكية في العقارات الملـــك ، مع بعض الفروقات . وقد نصت المادة ١٤ من قانون الملكية على ما يأتي :

« التصرف هو حق استعمال عقار ما والتمتع والتصرف به ضمن الشروط المعينة في احكام هذا القرار وضمن حدود القوانين والقرارات والأنظمة . ولا يجري هذا الحق إلا على العقارات الأميرية » .

فالعقارات الأميرية تجري عليها التصرفات بوجوهها الثلاثة وهي :

١ – الاستعمال : فالمتصرف بالأرض الأميرية يمكنه أن يجري حفريات إلى أي عمق أراد وأن يستخرج منها كل ما يشاء من مواد البناء . (المادة ٢٦ من قانون الملكية) .

٢ – ليس لصاحب التصرف في عقار أميري أن يرتب عليه حق وقف . فحق التصرف لا يعتبر غير محدود .

٣ – إن حق الملكيـة هو حق دائم بصرف النظر عن استعماله . أمـا حق التصرف فيسقط بعدم حراثة الأرض أو بعدم استعمالها ، عملاً بأحكام المادة ١٩ من قانون الملكية ، مدة خمس سنوات.

٤ – تطبق قواعد الإرث الشرعية في العقارات الملك للمسلمين واحكام قانون الإرث الصادر في ٥٩/٦/٢٣ لغير المحمديين (لغير المسلمين) . أما في الأراضي الأميرية فيطبق على الجميع قانون انتقال الأموال غير المنقولة الصادر في ٢٧ ربيع الاول سنة ١٣٣٠ والذي يعتمد المبادىء الأساسية التي اقرها قانون حزيران سنة ١٩٥٩ .

ب – من يملك حق انتفاع في عقار : وفي هذه الحالة تكون الرقبة للمالك والانتفاع أو الاستثمار لغيره . فالانتفاع هو من الحقوق المتفرعة عن الملكية لأنه يجزئها ويوزع حقوقها بين شخصين مختلفين فيبقى

التصرف للمالك والانتفاع لغيره . فالمادة ٣٢ من قانون الملكية نصت على أن حق الانتفاع هو : حق عيني يتعلق باستعمال شيء يخص الغير والتمتع به ويسقط حتماً بموت المنتفع ولا يمكن انشاؤه لمصلحة الاشخاص المعنويين .

فحق الانتفاع يتميز بالخصائص التالية :

١ – انـــه حق عيني يتناول الشيء مباشرة ويقرب من حق المستأجر والمزارع من حيث الاستعمال والاستغلال ويختلف عنه من حيث الجوهر فهو حق عيني بينما حق المستأجر والمزارع حق شخصي .

٢ – انه يتفرع من حق الملكية ويجزىء هذا الحق فيبقي رقبة الملك لشخص ويعطي صاحب الانتفاع حق الاستعمال والاستغلال . فحقوق الاستعمال والاستغلال تعود لصاحب الانتفاع بينما التصرف يبقى لصاحب الرقبة . وليس بين المالك والمنتفع حق شيوع أو اشتراك . ويكون العقار باستلام المنتفع فلا يسوغ لأحدهما طلب القسمة .

٣ – ان حق الانتفاع حق مؤقت ينتهي إما بوفاة المنتفع وإما باتفـاق الطرفين .

إن طرق انشاء الانتفاع هي : العقد ومرور الزمن والشفعة .

وينشأ حق الانتفاع إما بالعقد المتبادل كالبيع والمقايضة وإما بلا عوض كالهبة وإما بارادة منفردة كالوصية .

ولا بد من توفر شرطين لـكي ينشأ حق الانتفاع :

أ – أن يكون منشئه أهلاً للتصرف والبيع ومالكاً له .

ب – أن يكون الشخص الذي انشىء لمصلحته حق الانتفاع حياً يوم انشاء الانتفاع ، سواء أكانت حياته محققة أم مقدرة كالحمل .

وفي غير المنقول لا بد من تسجيل العقد كي ينتقل الحق الى المنتفع .

ان مرور الزمن المكسب يتناول الحقوق العينية كلها ومنها حق الانتفاع (المادة ٢٥٧) .

كذلك يمكن لحق الانتفاع ان يشفع ويؤخذ بالشفعة (المادة ٢٣٩) .

ان حق الانتفاع يمكن ان ينشأ على كافة الاموال المنقولة وغير المنقولة الحسية وغير الحسية ، وقد نصت المادة ٣٤ من قانون الملكية على ان حق الانتفاع ينشأ في الحقوق العقارية على :

الملكية والتصرف والسطحية والاجارتين والاجارة الطويلة .

حقوق المنتفع

ان لصاحب حق الانتفاع حق استعمال الشيء واستغلاله وله بالتالي حق اقامة الدعاوى التي تمكنه من استلام الشيء ، وان حق الانتفاع مستقل عن حق رقبة العقار . ويحق للمنتفع أن يستعمل العين كما يستعملها المالك مع فارق واحد هو انه لا يسوغ للمنتفع أن يغير وجهة الاستعمال وأن يتقيد بارادة المالك وعليه أن يستبقي عين الشيء ما لم تكن من الأشياء القابلة للاستهلاك .

أما حق الاستغلال فقد تحدد في المواد ٤٠ و ٤١ و ٤٢ من قانون الملكية .

ويهمنا هنا أن نذكر بالنسبة لحق الانتفاع العقود المتعلقة بالايجار . فالمنتفع ملزم بعقود الايجار التي يكون قد عقدها مالك العقار قبل ابتداء الانتفاع . ولا ضرر على المنتفع طالما انه يستفيد من البدلات عن المدة الداخلة ضمن انتفاعه . وإذا لاحظ ان العقار هو مربوط بعقد إيجار لا تناسبه

شروطه فله أن لا يقبـــل بإنشاء حق الانتفاع . وعلى كل فليس له حقوق أكثر من مالك العقار .

أما عقود الإيجار التي يعقدها المنتفع فيتوقف مفعولها تجاه مالك العقار بعد ثلاث سنوات من انتهاء حق الانتفاع كما نصت على ذلك المادتان ٤٢ و ٤٣ من قانون الملكية .

وليس للمنتفع سوى حقوق ادارة العقار ضمن الحدود اللازمة لاستثماره . فلا يسوغ له أن يقيد المالك بعقود يجريها لمدات تفوق بكثير مدة انتفاعه أو المدة التي يقرها العرف .

ولكي تسري عقود الإيجار على المنتفع إذا كانت صادرة عن المـــالك وبالعكس ، لا بد من أن يكون لهـا تاريخ صحيح وذلك لأن كلا منهما هو ثالث بالنسبة للمتعاقدين . والعقود لا تسري على الغير إلا إذا كانت تحمل تاريخاً صحيحاً عملا بأحكام المادة ١٥٢ من الأصول المدنية .

أما حق التصرف بالانتفاع واجراء بعض الأعمال المادية فيحق للمنتفع أن يتنازل عن حقه مجاناً أو ببدل ما لم يكن في صك إنشاء الانتفاع احكام تخالف ذلك . ويظل حق الانتفاع بعد التنازل قائمـــاً في شخص المتنازل فيبقى مسؤولاً عن التزاماته تجاه مالك الرقبة ، ويسقط حق الانتفاع بموت المتنازل له .

وللمنتفع بحجة أولى أن يؤجر حق الانتفاع أو أن يجري عليه تأميناً عملا بأحكام الفقرة الثانية من المادة ١٢١ من قانون الملكية .

التزامات المنتفع

إن الواجبات التي القاها القانون على عاتق المنتفع تتمثل في ثلاث :

١ – الواجبات المترتبة عليه قبل استلامه المال المنتفع به .

٢ – الواجبات المترتبة عليه أثناء تمتعه بالمال المنتفع به .

٣ – الواجبات المترتبة عليه عند انتهاء الانتفاع .

فبالنسبة للحالة الأولى فقد نصت المادة ٣٥ من قانون الملكية على أن المنتفع ملزم قبل مباشرته بتنظيم كشف بالعقارات وبتقديم كفيل قدير على الدفع ما لم يعف من هذين الواجبين بنص السند الذي ينشأ بموجبه حق الانتفاع .

أما بالنسبة للحالة الثانية، ففي أثناء التمتع بالمال لا بد من التوفيق بين واجبات المنتفع والمالك لأنه وإن كان حق الواحد مستقلا عن الآخر فان وحدة المال المنتفع به تخلق بينهما علاقات نظمها المشرع وحدد معها واجبات وحقوق كل منهما تجاه الآخر وتجاه العقار . فالمنتفع يستلم العين ليستغلها على أن يحافظ على جوهرها ليتمكن من ردها عند حلول أجل الانتفاع . لذلك فقد تحددت التزامات المنتفع بالمحافظة على عين الشيء واستعماله فيما اعد له واحترام عقود الإيجار القائمة قبل إنشاء الانتفاع وأن يتحمل الضرائب العادية ونفقات الصيانة والمساهمة في بعض النفقات والتكاليف غير العادية .

وتجدر الاشارة ان على المنتفع أن يحترم عقود الإيجار التي أبرمها المالك قبل ابتداء الانتفاع (المادة ٤٢ من قانون الملكية) .

أما الحالة الثالثة المتعلقة بالتزامات المنتفع عند نهاية الانتفاع ، فقد حددتها المادة ٥١ من قانون الملكية . فعند انقضاء مدة الانتفاع يتوجب على المنتفع أن يرد العقار بالحالة التي كان قد استلمه فيها كما هي ثابتة بالكشف المنظم في حينه .

سقوط حق الانتفاع

يسقط حق الانتفاع بانتهاء أجله أو بموت المنتفع أو بتلف الشيء المنتفع به تلفاً كاملاً أو بتنازل المنتفع عنه أو باسقاطه منه لسوء الاستعمال أو بالاتحاد أي بجمع صفتي المنتفع ومالك المال في شخص واحد وبحالة الاستملاك أو الهلاك فان حق الانتفاع ينتقل الى التعويض أو الى قيمة الضمان (المادة ٥٠ من قانون الملكية) .

ج – يعتبر بحكم المالك من يكون قد اشترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد بالبيع مسجل على الصحيفة العينية .

قد يحصل أن يبيع أحد المالكين عقاراً أو وحدة سكنية بثمن مقسط ، وحتى يتحقق من أن المشتري سوف يفي بالثمن ، وتحرزاً من اعساره يشترط ان يحتفظ بملكية العقار فـــلا تنتقل ملكيته إلى المشتري حتى يقوم بوفاء جميع اقساط الثمن . فيجمع الى أصل الثمن فوائده ويقسم المجموع أقساطاً متساوية على عدد من الشهور أو السنين إذا وفاها المشتري جميعها خصصت له ملكية المبيع .

فالملكية هنا معلقة على شرط واقف بالنسبة المشتري وشرط فاسخ بالنسبة للبائع . وكل من الشرطين هنا حادث واحد [1] هو أن يفي المشتري بالثمن أو باقساطه في الميعاد المحدد . فاذا فعل تحقق الشرط الواقف وانتقلت الملكية بكاملها بأثر رجعي إلى المشتري ، وتحقق في الوقت ذاتـــه الشرط الفاسخ وزالت الملكية عن البائع بأثر رجعي .

وقبل تحقق الشرط يكون المشتري مالكاً للمبيع تحت شرط واقف ولا يمنع من وقف ملكيته ان يكون قد تسلم المبيع ، والذي انتقل اليه بالتسليم هو حيازة المبيع ، أما الملكية فانتقلت اليه بالبيع موقوفة . ولكن ذلك

---

(١) الوسيط للسنهوري ص ١٧٣ المجلد ٤ .

لا يمنع المشتري من أن يتصرف في هذه الملكية الموقوفة ويكون تصرفه هو ايضاً معلقاً على شرط واقف .

وإذا تحقق الشرط ووفى المشتري بالثمن فقد صار مالكاً للمبيع هو وريعه منذ البداية وزال عن البائع ملكيته للمبيع بأثر رجعي. أما إذا تخلف الشرط وتأخر المشتري عن دفع الثمن ، فان ملكية المشتري التي كانت معلقة على شرط واقف تزول بأثر رجعي لعدم تحقق الشرط وتعود الملكية بكاملها إلى البائع منذ البداية إذ إن البيع يعتبر كأن لم يكن. على ان فسخ العقد يحتاج الى حكم قضائي ولا يعتبر لاغياً حكماً .

ليس في قانون الموجبات والعقود اللبناني أحكام خاصة متعلقة بالبيع بالتقسيط ولكن الأحكام العامة التي سردناها يمكن اعتمادها في لبنان .

وننتقل الآن الى عرض أحكام الوعد بالبيع والتي تلتبس أحكامها لدى الكثيرين فيخلطون بينها وبين أحكام البيع وذلك بقصد التهرب من دفع الرسوم العقارية .

قد يتفق المتعاقدان ، لا على بيع نهائي سواء أدفع الثمن أم قسط ، بل على مجرد وعد بالبيع . والوعد بالبيع له صور ثلاث :

الصورة الاولى : الوعد بالبيع من جانب واحد :

وفي هذه الصورة يعد صاحب الشيء المتعاقد الآخر ان يبيع منه هذا الشيء إذا رغب الآخر في شرائه في مدة معينة . فيكون صاحب الشيء هو الملزم وحده بالبيع إذا أظهر الطرف الآخر رغبته في الشراء أما الطرف الآخر فلا يكون ملزماً بالشراء ، بل هو حر إن شاء أظهر رغبته في الشراء فيتم البيع النهائي وان شاء امتنع عن اظهار هذه الرغبة فلا يتم البيع بل ويسقط الوعد بالبيع .

الصورة الثانية : الوعد بالشراء من جانب واحد :

وفي هذه الصورة يعد المتعاقد الآخر صاحب الشيء أن يشتري منه هذا الشيء إذا رغب الاول في بيعه في مدة معينة. فهذه كما نرى الصورة العكسية للصورة الاولى . ويكون المتعاقد الآخر هو الملتزم وحده بالشراء إذا رغب صاحب الشيء في بيعه ، أما صاحب الشيء فلا يكون ملزماً بالبيع بل هو حر ان شاء أظهر رغبته في البيع فيتم البيع النهائي وان شاء امتنع عن اظهار هذه الرغبة فلا يتم البيع بل ويسقط الوعد بالشراء .

الصورة الثالثة : الوعد بالبيع وبالشراء :

وتنطوي تحت هذه الصورة حالتان : حالة الوعد بالبيع وبالشراء من جانب واحد ، وحالة الوعد بالبيع وبالشراء من الجانبين .

ففي حالة الوعد بالبيع والشراء من جانب واحد ، يكون الوعد بالبيع ملزماً لجانب صاحب الشيء دون المتعاقد الآخر ، والوعد بالشراء ملزماً للمتعاقد الآخر دون صاحب الشيء أي تجتمع الصورتان المتقدمتان . فيكون صاحب الشيء ملزماً ببيعه إذا أظهر المتعاقد الآخر رغبته في الشراء في المدة المحددة ، وقد لا يظهر رغبته فيسقط الوعد بالبيع كما قدمنا . ويكون من ناحية أخرى ، المتعاقد الآخر ملزماً بالشراء إذا أظهر صاحب الشيء رغبته في البيع في المدة المحددة ، وقد لا يظهر هذه الرغبة فيسقط الوعد بالشراء كما قدمنا . وهناك احتمال في هـذه الحالة وهو ان كلا من صاحب الشيء والمتعاقد الآخر ، الأول لا يظهر رغبته في البيع والثاني لا يظهر رغبته في الشراء ، فيسقط كل من الوعد بالبيع والوعد بالشراء في وقت واحد. وهذا بخلاف الوعد بالبيع وبالشراء من الجانبين ، فهذا وعد ملزم للجانبين وهو بيع كامل ، وليس هو اجتماع وعد بالبيع ملزم لجانب واحد ووعد بالشراء ملزم لجانب واحد .

هذا هو الوضع القانوني لعقد الوعد بالبيع بصورة عامة . وقد نصت المادة ٤٩٣ من قانون الموجبات والعقود على ما يلي :

« الوعد بالبيع هو عقد بمقتضاه يلتزم المرء ببيع شيء من شخص آخر لا يلتزم شراءه في الحال ، ومن طبيعة هذا العقد انه غير متبادل كما انه لا يولد موجباً ما على عاتق الموعود له ، لكنه يلزم الواعد بوجه بات ، بحيث لا يستطيع الرجوع عن عرضه بل يجب عليه انتظار قرار الشخص الموعود له » .

كذلك نصت المادة ٤٩٨ من ذات القانون على ان الوعد بالبيع فيما يختص بالأموال غير المنقولة خاضع للقوانين المرعية الاجراء .

ومن الرجوع الى عقد الوعد بالبيع في قانون الملكية العقارية الذي صدر بالقرار رقم ٣٣٣٩ سنة ١٩٣٠ يتضح لنا ما يلي :

« الوعد بالبيع هو اتفاق يتعهد بموجبه شخص ببيع شيء ما لشخص آخر حالما يصرح هذا الشخص الآخر (الذي لا يتعهد بشراء الشيء) بأنه قرر شراء الشيء الموعود به على هذه الصورة ، ولا يكون الوعد بالبيع صحيحاً إلا إذا شمل اتفاق الطرفين بآن واحد الشيء والثمن والمهلة التي يتسنى لصاحب الوعد في أثنائها ان يقرر الشراء » .

مما تقدم يتضح ان عقد الوعد بالبيع هو عقد يتعهد الواعد فيه – بمجرد تعهد – بأن يبيع لشخص آخر يسمى الموعود له (الذي لا يتعهد بشيء) وذلك ضمن مهلة محددة في العقد . فاذا قرر الموعود له خلال هذه المدة وقبل في نهايتها شراء الشيء الموعود به انبرم عقد البيع ، وإلا سقط عقد الوعد بالبيع ولم يلتزم الموعود له بأية التزامات قبل قبوله ، بعكس الواعد الذي يبقى ملتزماً بوعده تحت طائلة المسؤولية في حال الاخلال بالوعد . كذلك ينبغي ان يشتمل عقد الوعد بالبيع على جميع العناصر الرئيسية للعقد المراد

ابرامه . وينعقد عقد البيع من تاريخ ابداء الرغبة في الشراء من قبل الموعود له لا من تاريخ قيام الوعد (المادة ٤٩٦ موجبات وعقود) ومعلوم ان العقود العقارية تتطلب الشكلية المفروضة قانوناً في حال انتقال العقارات كوضع اشارة تأمين أو اشارة وعد بالبيع على الصحيفة العينية لهذه العقارات في حال اجراء مثل هذه العقود . فاذا تخلفت الشكلية في الوعد بالبيع فانه لا يؤدي الى الغرض المقصود منه .

فالوعد بالبيع إذن ليس بيعاً ناجزاً يمكن أن تترتب عليه جميع الحقوق والموجبات المترتبة على عقود البيع . وليس الموعود له مالكاً للعقار الموعود به . كما ان ضريبة الاملاك المبنية تترتب على المالك أو المستثمر . والموعود له لم يصبح مالكاً قبل أن يشتري أو يبدي رغبته بالشراء والواعد لم يصبح بائعاً كذلك قبل قبول الموعود له بالشراء خلال المدة المحددة في العقد .

د — يعتبر بحكم المالك من يكون قد استأجر عقاراً بموجب عقد إيجار مساقاة مسجل على الصحيفة العينية .

فعقد إيجار المساقاة هو عقد إيجار للأملاك غير المنقولة مدته ١٥ سنة على الأقل و ٩٩ سنة على الأكثر ، يعطى المستأجر بموجبه حقاً عينياً قابلاً للتأمين . ويتوجب قيد عقد المساقاة في السجل العقاري . ويمكن التفرغ عنه أو حجزه على الصورة المقررة بحجز الاملاك غير المنقولة ، ولا يمكن تحديده ضمناً .

ومن شروط صحته ان يتم من قبل الاشخاص الذين لهم حق البيع ضمن شروط وصيغ البيع نفسها . أما موجبات المستأجر بموجب عقد المساقاة ، فمنها دفع البدلات ودفع التكاليف والاعباء المترتبة على العقار الخ[1] (القرار رقم ١٢ ل.ر تاريخ ١٩٣٤/١/١٦) .

---

(١) المالية العامة للدكتور حسن عواضة ص ٥٩٤ .

بعد أن عرضنا للأحكام القانونية التي ترعى حق الملكية ومن يعتبرون بحكم المالكين بوجه عام. ننتقل الآن إلى عرض الاحكام التي ترعى المستثمر ومن في حكمه .

ثالثاً : المستثمر

فالمستثمر قد حددته الفقرة الثالثة من المادة ٢ من قانون الأملاك المبنية وذلك على الشكل التالي :

يقصد بكلمة مستثمر أينما وردت في هذا القانون ، كل شخص حقيقي أو معنوي يستثمر بناء مقاماً في عقار يملكه سواه وذلك :

أ – إما بتشييد البناء من ماله الخاص كلياً أو جزئياً واستثماره بالتأجير من الغير أو بالإشغال الذاتي لقاء شروط يتفق عليها مع المالك .

ب – وإما باستثمار البنـاء من المالك واعادة تأجيره من الغير (تأجيراً ثانوياً) سواء اقتصر التأجير على قسم أو أكثر من البناء أو شمل جميع أقسامه .

رابعاً : من يعتبر بحكم المستثمر

حددت الفقرة الثانية من المادة ٣ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر بتاريخ ٦٢/٩/١٧ الشخص المعتبر بحكم المستثمر كما يلي :

« يعتبر بحكم المستثمر كل من يعمد دون وجه حق الى تشييد بناء في عقار لا يملكه واستثماره بالتأجير من الغير أو بالإشغال الذاتي » .

بعد هذا العرض للوضع القانوني لكل من المالك والمستثمر ومن في حكمها ننتقل الآن الى عرض الوضع الضريبي لهؤلاء الأشخاص ، فندرسها في القوانين الثلاثة : المرسوم الاشتراعي ٤٣/٥٥ والمرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥ وقانون ٦٢/٩/١٧ وتعديلاته .

أولا : الاشخاص المكلفون بالضريبة وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ٥٥ تاريخ ٤٣/٦/٢٤ .

يكلف بالضريبة المالك أو المستثمر وعند الاقتضاء واضع اليد أو الشاغل ، وكذلك المستأجر الذي يقيم بناء على الارض المستأجرة لمدة ١٥ عاماً أو أكثر .

ثانياً : الاشخاص المكلفون بالضريبة وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ١٤٥ تاريخ ٥٩/٦/١٢ .

يكلف بالضريبة المالك أو المستثمر ، وعند الاقتضاء واضع اليد أو الشاغل .

أما إذا كان المستأجر هو الذي أقام البناء على الأرض المستأجرة فتفرض الضريبة كما يلي :

١ – إذا كانت الارض مستأجرة بدون بدل معين في الاتفاق المعقود بين الفريقين بشرط ان يعود البناء الى مالك الأرض في نهاية عقد الإيجار ، كلف المستأجر وحده على أساس واردات العقار .

٢ – إذا كانت الأرض مستأجرة لقاء بدل معين في الاتفاق المعقود بين الفريقين ، كلف مالكها على أساس بدل الإيجار الذي يستوفيه وكلف مستأجرها على أساس واردات العقار بعد تنزيل بدل إيجار الارض منها .

ثالثاً : المكلفون بالضريبة وفقاً لاحكام قانون ٦٢/٩/١٧ .

يكلف بضريبة الأملاك المبنية مالك البناء أو مستثمره أو من في حكمها .

وقد قضى مجلس شورى الدولة بقراره رقم ٦٨/١١٧٠ باعادة ضريبة استوفيت من مكلف عن عقار لا يملكه ، ذلك ان دفع الضريبة من قبله لم يكن له أي مستند قانوني .

فالمالك هو الذي تثبت ملكيته بالصحيفة العينية ، أو بأية وسيلة أخرى من وسائل إثبات الملكية [١] .

على ان مالك العقار يمكن أن يكون أكثر من واحد . وفي هذه الحالة نصت المادة ٦١ من القانون على فرض الضريبة باسم كل مالك على حدة وذلك بنسبة حصته في الملكية شرط أن لا يتجاوز عددهم العشرة . فاذا تجاوز عدد المالكين العشرة جاز فرض الضريبة باسم أحدهم مشفوعاً بكلمة وشركاه ، دون أن يكون ذلك واجباً أي ان تقدير فرض الضريبة باسم احد المكلفين وشركاه أو باسم كل منهم بنسبة حصته يعود إلى الدائرة المالية المختصة وذلك وفقاً لظروف كل عقار من جهة ولأوضاع مالكيه من جهة أخرى . وهذا ما حدا بوزارة المالية الى اصدار التعميم رقم ١٧٦٤/ص ٢ تاريخ ٦٦/٩/٩ لتجنب المشاكل العديدة التي تنتج،عادة،عن كثرة عدد مالكي العقار الواحد ، أو عن تشييد بعض المالكين أبنية خاصة بهم في العقار المشترك يقومون باستثمارها لحسابهم الخاص دون سائر شركائهم ، بينما لا يقوم هؤلاء الشركاء بتشييد أي بنـــاء على العقار المشار اليه . وقد اعتبر التعميم المنوه به اعلاه ان المالك على الشيوع الذي يعمد الى تشييد بنـاء في العقـار الذي يملكه مع اشخاص آخرين ، بمثابة مالك بالنسبة للحصة التي يملكها في العقار وبالتالي في البناء ، وبمثابة مستثمر بالنسبة للجزء الباقي الذي يكون مشيداً في ملك الغير (أي الشركاء الآخرين) .

كما اعتمد التعميم المذكور المبدأ العام المنصوص عليه في المادتين ٦٠ و ٦١

---

(١) المالية العامة للدكتور حسن عواضة ٥٩٣ .

من القانون والقاضي بتكليف كل من المالكين للعقار على حدة حتى ولو تجاوز عددهم العشرة اشخاص ، خصوصاً إذا كان من شأن تكليف أحد المالكين مشفوعاً بكلمة وشركاه ان يثير المشاكل التي كان في نية المشترع تفاديها بما أجازه في المادة ٦١ لدى تجاوز عدد المالكين عشرة اشخاص .

لكن ، أضاف التعميم ، يمكن اقتصار اصدار التكليف باسم أحد المالكين وشركاه في حالة واحدة هي : عندما يكون هؤلاء جميعاً شركة ذات شخصية معنوية قائمة على عقد خطي مسجل .

أما بالنسبة للمستثمرين فان الفقرة الاخيرة من المادة ٦١ من القانون قد أوجبت تكليفهم بالضريبة دون تجزئة مهما بلغ عددهم وذلك بخلاف المالكين المتعددين . على ان قانون الاملاك المبنية لم يقصر التكليف على المالكين والمستثمرين فحسب وإنما اعتبر مكلفين كذلك بالضريبة من في حكمهم . وقد رأينا من خلال عرضنا لأحكام المادة ٣ من قانون الاملاك المبنية بأنه يعتبر بحكم المالك :

- كل من يتصرف بعقار أميري .
- كل من يملك حق انتفاع في عقار .
- أو يكون قد اشترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد بالبيع مسجل على الصحيفة العينية .
- أو يكون قد استأجر عقاراً بموجب عقد إيجار مساقاة مسجل على الصحيفة العينية .

فهؤلاء الاشخاص يعتبرون بحكم المالكين وتترتب عليهم نفس الحقوق والالتزامات التي تترتب على المالكين. وقد شرحنا ما فيه الكفاية المدلولات القانونية لكل من أصحاب هذه الحقوق .

وتجدر الاشارة هنا الى ان الالتباس الحاصل في الفقرة المتعلقة بشراء العقار بالتقسيط بموجب وعد بالبيع مسجل على الصحيفة العينية قد جاء نتيجة سوء فهم لهذه الفقرة .

فالمادة الثالثة اعتبرت الشخص الذي اشترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد بالبيع بمثابة المالك وفرضت عليه الضريبة بدلاً من البائع . وهذا الحل منطقي وقانوني في ذات الوقت . فالشخص الذي اشترى عقاراً بالتقسيط اصبح مشترياً أي مالكاً أو بمثابة مالك من الوجهة الضريبية على الاقل حتى ولو تراخى أجل نقل الملكية على الصحيفة العينية ، لان هذا المشتري يدير العقار ويتصرف به كيف يشاء ، وان تقسيط الثمن لا يؤثر على صحة البيع . فالبيع بالتقسيط هو بيع ناجز لا يختلف عن بقية البيوع إلا في تقسيط دفع الثمن ، وان هذا التقسيط لا يؤثر في جوهر العقد ولا في وصفه القانوني .

كما ان عبارة (بموجب وعد بالبيع مسجل على الصحيفة العينية) يجب ان تفسر في السياق القانوني للعقد المسمى وعداً بالبيع . فتفسير هذه الفقرة يعني ان الشراء قد تم بعد ان كان هناك وعد بالبيع من قبل الواعد للموعود له الذي قبل الوعد فأصبح مشترياً . وقبل قبوله بالشراء كان هذا المشتري موعوداً له ولم يكن يترتب عليه أي موجب فلم يكن مشترياً ولم يكن مالكاً ولم يكن في حكم المالك (المادة ٢٢٠ من قانون الملكية).

على ان مصلحة الواردات [١] اعتبرت البائع بالتقسيط هو المالك الحقيقي للعقار طالما ان واقعة التسجيل على الصحيفة العينية لم تجر لدى امانة السجل العقاري . وعندما يعمد الفريقان الى تسجيل الوعد بالبيع على الصحيفة العينية للعقار ، يعتبر المشتري عندئذ بحكم المالك وتفرض الضريبة باسمه .

---

(١) تعليمات رئيس مصلحة الواردات رقم ٢٨٥٠ ص ٢ تاريخ ٦٥/١٠/١١ .

وهذا خطأ وقع فيه هذا التعميم إذ اعتبر الموعود له مشترياً وهذا لا يأتلف مع المدلول القانوني للوعد بالبيع .

كما ان وزير المالية قد أصدر تعميماً آخر حمل الرقم ٤٦٣/ص ١ تاريخ ٧١/٣/٢ قضى باستمرار فرض الضريبة باسم المالك الواعد ، ولو كان الوعد بالبيع مسجلاً على الصحيفة العينية إذا كان هذا العقد صادراً عنه وحده أي غير متبادل (الى هنا والوضع قانوني) ، أو كان خالياً من التقسيط ، أو لا يحدد أجلاً معيناً مفروضاً لتسديد كل قسط حتى الايفاء الكامل (وهنا بدأ الوعد بالبيع يتحول الى عقد للبيع ولم يعد وعداً بالبيع) . وهذا التعميم قد ناقشناه في كتابنا الاول المتعلق بضريبة الدخل . وسنعود الى مناقشته ثانية توخياً للايضاح والفائدة .

فالمادة ٤٩٣ من قانون الموجبات والعقود تنص على ما يلي :

« الوعد بالبيع هو عقد بمقتضاه يلتزم المرء بيع شيء من شخص آخر لا يلتزم شراءه في الحال . ومن طبيعة هذا العقد انه غير متبادل ، كما انه لا يولد موجباً ما على الموعود له . لكنه يلزم الواعد بوجه بات ، بحيث لا يستطيع الرجوع عن عرضه بل يجب عليه انتظار قرار الشخص الموعود له » .

كذلك نصت المادة ٤٩٨ من نفس القانون على ان الوعد بالبيع فيما يختص بالأموال غير المنقولة خاضع للقوانين العقارية المرعية الاجراء .

لذلك لا بد من الرجوع في وعود البيع الى القوانين العقارية وخاصة القرار رقم ٣٣٣٩ سنة ١٩٣٠ لتوضيح احكام هذه العقود أو بيان خصائصها .

فقد نصت المادة ٢٢٠ من القرار الآنف الذكر المتعلق بالملكية العقارية على ما يلي :

« الوعد بالبيع هو اتفاق يتعهد بموجبه شخص ببيع شيء ما لشخص آخر حالما يصرح هذا الشخص الآخر (الذي لا يتعهد بشراء الشيء) بأنه قرر شراء الشيء الموعود به على هذه الصورة . ولا يكون الوعد بالبيع صحيحاً إلا إذا شمل اتفاق الطرفين بآن واحد الشيء والثمن والمهلة التي يتسنى لصاحب الوعد في اثنائها ان يقرر الشراء ».

مما تقدم يتبين لنا ان عقد الوعد بالبيع هو اتفاق يتعهد الواعد – بمجرد تعهد – بأن يبيع لشخص آخر يسمى الموعود له (الذي لا يتعهد بشيء) وذلك ضمن مهلة محددة في الاتفاق . فاذا قرر الموعود له في خلال المدة وقبل نهايتها شراء الشيء الموعود به انبرم عقد البيع . وإلا سقط الوعد بالبيع ولم يلتزم الموعود له بأية موجبات قبل قبوله ، بعكس الواعد الذي يبقى ملزماً بوعده تحت طائلة المسؤولية في حال الاخلال بالوعد . كذلك يجب ان يشتمل الوعد بالبيع على جميع العناصر الرئيسية للعقد المراد ابرامه . وينعقد العقد من تاريخ ابـــداء الرغبة في الشراء من قبل الموعود له لا من تاريخ قيام الوعد (المادة ٤٩٦ موجبات وعقود) ومعلوم ان العقود العقارية تتطلب الشكلية المفروضة قانوناً في حال انتقال العقارات أو وضع اشارة تأمين أو وعد البيع على الصحيفة العينية لهـــذه العقارات . فاذا تخلفت الشكلية في الوعـــد بالبيع فانه لا يكون وعـــداً مؤدياً الى الغرض المقصود منه .

فالوعد بالبيع كما شرحت ليس بيعاً ناجزاً يمكن ان ترتب عليه جميع الحقوق والموجبات المترتبة على عقود البيع . وليس الموعود له مالكاً للعقار الموعود به . كما ان ضريبة الاملاك المبنية تترتب على المالك أو المستثمر .

والموعود له لم يصبح مالكاً قبل ان يشتري والواعد لم يصبح بائعاً قبل قبول الموعود له بالشراء خلال المدة المحددة في العقد .

ويمكننا الآن تحديد الوضع القانوني للعقود التي يطلق عليها المتعاقدون خلافاً لوصفها القانوني الصحيح وعوداً بالبيع وهي في حقيقتها بيوع بالتقسيط تترتب عليها جميع نتائج البيوع الناجزة . وان تقسيط الثمن لا يؤثر في وصفها القانوني ولا يغير من جوهرها .

لذلك يمكن على ضوء ذلك ابداء الملاحظات التالية على التعميم رقم ٤٦٣ تاريخ ٧١/٣/٢ :

أولا : بما خص الاملاك المبنية :

نصت المادة ٣ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على اعتبار الشخص الذي يكون قد **اشترى** عقاراً بالتقسيط بموجب وعد بالبيع مسجل على الصحيفة العينية بحكم المالك .

فهذه المادة تتحدث عن مشتر للعقار بالتقسيط بموجب وعد بالبيع مسجل . والمشتري يصبح مالكاً من تاريخ الشراء ولا لبس في هذه المادة ، لأن المادة المذكورة لا تتكلم عن الوعد بالبيع ولكن تصف الشراء بالتقسيط بموجب وعد بالبيع بأنه شراء ناجز حتى وان كان ناتجاً عن وعد بالبيع مسجل على الصحيفة العينية .

أما الوعد بالبيع فليس عقد بيع بالنسبة للواعد ولا هو عقد شراء بالنسبة للموعود له وإنما هو تعهد بالبيع خلال مدة محددة يقرر الموعود له الشراء . فاذا لم يقرر انقضى الوعد بالبيع دون ان يرتب على الموعود له أية موجبات . أما البيع بالتقسيط فانه يرتب موجبات متبادلة بين البائع والمشتري ولا يمكن للبائع ان يرجع عن بيعه إلا بموافقة المشتري كما لا يمكن

لهذا ان يخل بالموجبات المترتبة على عاتقه إلا بموافقة البائع وخاصة دفع الاقساط في مواعيدها المحددة .

لذلك لا يمكن ان تفرض ضريبة الاملاك المبنية إلا على المالك الواعد ولا تفرض مطلقاً وفي جميع الاحوال على الموعود له لأنـــه غير مالك وغير مستثمر. أما الفقرات التي تتحدث عن الضريبة المترتبة على الواعد المالك فهي تحصيل الحاصل لأن الضريبة قانونـاً مفروضة على المـالك في جميع عقود الوعد بالبيع سواء أكانت متبـادلة أو غير متبادلة مسجلة على الصحيفة العينية أو غير مسجلة . كما ان القول بفرض الضريبة على المالك الواعد إذا لم يحدد أجـلاً معينـاً مفروضاً لتسديد كل قسط من الايفـاء الكامل يصبح تافلا . لأن الوعد بالبيع ليس بيعـاً وبالتالي فان الثمن غير مقسط لأن عقد البيع لم يبرم بعد وبالتالي فان الملكية تبقى للمالك الواعد والضريبة مفروضة على المالك وان الموعود له لم يدفع أي قسط من الثمن وليس مطلوباً منه ان يدفع قسطاً من ثمن العقار قبل أن يوافق على الشراء . ولا داعي للتحدث عن التوازن أو عدم التوازن في التعميم الآنف الذكر طالما ان الوعد بالبيع لا ينقل الملكية الى الموعود له ولا يحقق من العقـــار الموعود به أي ريع . فالضريبة مفروضة في قانون الامـلاك المبنية على المستفيد من ريع العقـار . والموعود له لم يتملك العقار ولم يشتره بعد وبالتالي لم يحصل على أي ريع منه . لذلك لا تفرض عليه أية ضريبة عن العقار الذي لا يملكه بعد .

والتعميم يتحدث عن عقد آخر ليس حتماً عقد وعـــد بالبيع وإنما هو بالتأكيد عقد بيع بالتقسيط . وهو يتحدث في الفقرات ٣ و ٤ و ٥ و ٦ عن التقسيط صراحة وعن التوازن واختلاله من دفع المبالغ المقسطة . فهل يقسط ثمن عقار على شخص لم يقرر شراءه بعد ؟ فالتقسيط يترتب في حال شراء العقار ودفع مبلغ من ثمنه سلفاً ويبقى الرصيد الذي يقسط على آجال . هذا العقد هو عقد بيع وليس وعداً بالبيع .

ويمكن للواعد والموعود له ان يتفقا على تسجيل عقد وعد بالبيع على الصحيفة العينية وهذا مطلوب قانوناً ، لكن العقد الذي يسجل على الصورة التي عرضها القرار وهو في حقيقته عقد تأمين . ثم يستطرد القرار : وبعد انقضاء مدة يصرح المتعاقدان بأن الموعود له قد رجع عن تعاقده أو انه اتفق مع الواعد على ان يحوّل مفاعيل العقد الى شخص آخر . في هذا الوضع ربما يخفي الاتفاق المسمى وعداً بالبيع اتفاقاً آخر هو عقد تأمين على العقار وقد سجل تحت اسم وعد بالبيع للتخلص من رسم خمسة بالألف المفروض على عقود التأمين .

والفقرة التاسعة من التعميم تتكلم عن انتقال موجبات كل من الواعد والموعود له الى ورثته في حال وفاته . وهذا الموجب ملزم للواعد ولورثته فقط أما الموعود له فليس ملزماً لا هو ولا ورثته بأية التزامات ولا يحق للواعد ولا لورثته مطالبة الموعود له ولا ورثته بأي التزام قبل قبول هذا الأخير أو ورثته من بعده قبل فوات المدة المحددة قانوناً .

وليس مهماً التحدث عن حقوق وموجبات الطرفين وورثتهما طالما اننا لسنا بصدد وعد بالبيع . فالعقود التي نتحدث عنها هي بيوع بالتقسيط .

ثانياً : بما خص ضريبة الدخل :

إن ضريبة الدخل تفرض بموجب الباب الثالث على الفوائد ولا تفرض على الواعد أو الموعود له تبعاً لملكية للعقار او عدم ملكية له . فاذا كان العقد بيعاً بالتقسيط فان فرض الضريبة يكون على الفوائد الناتجة عن الرصيد . فاذا اخفى الواعد بالاتفاق مع الموعود له حقيقة الدين تحت اسم وعد بالبيع وهو في الحقيقة عقد تأمين . فان الضريبة تترتب على الواعد

الدائن من تاريخ العقد وحتى فك التأمين . وحالات التحويل التي يلجأ اليها الواعد والموعود له تهرباً من دفع رسم التأمين ودفع الضريبة المترتبة على فوائد التأمين هي التي يتحدث عنهـــا التعميم في حالة تحويل مفاعيل عقد الوعد بالبيع . فتراجع الموعود له عن البيع يخفي في طياته عقد تأمين وإلا كان من حق الواعد ان يلاحقه بالضرر الناتج عن تراجعه. بل كيف نتحدث عن تراجع للموعود له عن البيع وهو لم يعلن ارادته بعد بالشراء !

والخلاصة :

إن الضريبة يجب أن تفرض على العقار باسم صاحب العقار الذي اشتراه بالتقسيط وإن كان الشراء قد تم بموجب وعد بالبيع سابق على الشراء . فالضريبة تفرض باسم المالك او المستثمر أي باسم الشخص الذي يحصل على ريع العقار . ولا تفرض باسم الموعود له بأية حال . فاذا مـا تحققنا من أن الموعود له يدفع أقساطاً ثمناً للعقار فمعنى ذلك ان الموعود له ليس موعوداً له وإنمـا هو مشتر اصبح مالكاً يحصل على ريع العقـار وبالتالي تترتب عليه ضريبة الاملاك المبنية . أما فيما خص ضريبة الفوائد والديون التأمينية ، فان الضريبة تفرض على صاحب المال الدائن الذي يستفيد من الفوائد التي يحصل عليها من دينـه سواء أكان دينه عاديـاً أو مؤمناً بعقار . فالضريبة تلحق المستفيد من الفائدة ولا تلحق الموعود له او الواعد ، وإنما تلحق صاحب الايراد مهما كانت تسميته .

أما المستثمر فقد حددته الفقرة الثالثة من المادة ٢ من قانون ضريبة الأملاك المبنية بأنه :

« كل شخص حقيقي أو معنوي يستثمر بنـــاء مقاماً في عقار يملكه سواه وذلك :

أ – إما بتشييد البناء من ماله الخاص كلياً أو جزئياً واستثماره بالتأجير من الغير أو بالإشغال الذاتي لقاء شروط يتفق عليها مع المالك .

ب – وإما باستئجار البناء من المالك واعادة تأجيره من الغير (تأجيراً ثانوياً) سواء اقتصر التأجير على قسم أو أكثر من البناء أو شمل جميع اقسامه » .

وفي حال وجود عدة مستثمرين لعقار واحد تفرض الضريبة بأسمائهم جميعاً دون تجزئة ولو تجاوز عددهم العشرة وذلك خلافاً لما هو عليه الحال بالنسبة للشركاء في الملكية حيث تفرض الضريبة باسم كل منهم بنسبة حصته في الملكية .

وقد اختلفت الآراء حول تفسير الفقرة الاخيرة من المادة ٦١ المتعلقة بتكليف المستثمرين بالضريبة المتوجبة دون تجزئة مهما بلغ عددهم وعما إذا كانت الفقرة المذكورة تطبق على الضريبة التصاعدية . وقد حسم ديوان المحاسبة هذا الخلاف في رأيه الاستشاري رقم ٢١ تاريخ ٧٢/٢/٢٤ ولا سيما عندما اقترن بموافقة وزير المالية رقم ٨٤٤٩/و١ تاريخ ١٩٧٢/١١/٢٨ .

وبعد أن عرض الديوان الوقائع وسرد المواد القانونية التي ترعى هذه القضية خلص الى التساؤل التالي :

هل ان الفقرة الأخيرة من المادة ٦١ من قانون ضريبة الاملاك المبنية تطبق ايضاً على الضريبة التصاعدية ؟

بما انه للاجابة على هذا السؤال يقتضي الانطلاق من مفهوم الضريبة التصاعدية كما حددها القانون .

وبما ان المادة ٥٤ من قانون ضريبة الاملاك المبنية قد عرفت الضريبة التصاعدية بأنها ضريبة اضافية تفرض علاوة على الضريبة النسبية عن كل ما يزيد عن ٢٠,٠٠٠ ل.ل من مجموع الايرادات الصافية السنوية التي تعود

المكلف الواحد عن جميع مـــا يملكه في لبنان من عقارات مبنية أو حصص في عقارات مبنية .

وبما ان المادة ٦٤ من القانون المذكور نصت على ان الضريبة التصاعدية هي ذمة شخصية على المكلف .

وبما ان مبدأ شخصية الضريبة التصاعدية يقضي بفرض هذه الضريبة على مجموع ايرادات المكلف الصافيـة السنوية عن جميع مـا يملكه في لبنـان من عقارات مبنية وحصص في عقارات بما في ذلك ايراداته من العقارات التي يستثمرها .

وبما انه مما يؤكد ذلك ان المشترع قد ساوى في المادة ٤٤ بين المستثمر والمـالك في جميع الموجبـات المفروضة على المـالك وفرض على المستثمر موجب تسجيل عقود الايجار (المادة ٣٠) وموجب التصريح عن نشوء الحق بالضريبة (المـادة ٥٠) وموجب التصريح الخطي لدائرة ضريبـة الأمـلاك المبنية (المـادة ٥٨) كما يساوي بينهما فيما يتعلق بالغرامات (المادة ٤٦) .

وبما انه يترتب على ذلك انه في حال وجود عدة مستثمرين لعقار واحد فانه يقتضي عند فرض الضريبة التصاعدية على كل مستثمر ادخال حصته من استثمار هذا العقـــار ضمن سائر ايراداته الصافية السنوية الناشئة عن جميع العقارات التي يستثمرها بحيث تطال الضريبة التصاعدية حصته من استثمار العقار المذكور كي تطال سائر ايراداته .

وبما انه يستتبع ذلك ان الفقرة الأخيرة من المـادة ٦١ من قانون ضريبة الأملاك المبنية تطبق فقط بالنسبة للضريبة النسبية باعتبارها عبئاً على العقار بكامله ولا تطبق بالنسبة للضريبة التصاعدية لأن في ذلك مخالفة صريحة لمبدأ شخصية الضريبة التصاعدية ولأن ذلك يؤدي عملياً في حال استثمار عقار واحد من قبل عـدة اشخاص الى استثناء حصة المستثمرين من ايرادات هـذا

العقـار من الضريبة التصاعدية في حين انه عنـد وجود مستثمر وحيد تطال الضريبة المذكورة كامل ايراداته من هذا العقار الأمر الذي يؤدي الى خرق مبدأ المساواة بين المكلفين . لهذه الاسباب :

يرى ديوان المحاسبة الاجابة وفقاً لما تقدم .

وقد وافق وزير المالية على رأي الديوان الاستشاري السابق ذكره بموجب احالته رقم ٨٤٤٩/و ١ تاريخ ٢٨/١١/٧٢ .

الفصل الرابع

أسس التكليف

أولا : أسس التكليف على ضوء أحكام المرسوم الاشتراعي ٥٥/٤٣

بموجب هذا القانون تتحدد أسس التكليف على القواعد التالية :

١ – تفرض الضريبة على أساس القيمة التأجيرية المبينة في عقد الإيجار المسجل في البلدية خلال ٣٠ يوماً من تنظيمه ، وتحسب الضريبة بالعملة اللبنانية ، كما تحدد مدة الإيجار بالأشهر أو بالسنوات .

٢ – ينبغي ان يبين التسجيل تاريخ السند واسماء المتعاقدين ومدة الإيجار وبدله وموقع العقار ورقمه إذا أمكن .

٣ – وإذا حدث ان العقار قد شغل مجاناً أو أجر ببدل أقل من قيمته التأجيرية الحقيقية فيجب على المتعاقدين ان يقدموا تصريحاً الى ادارة المالية لكي تتمكن من تحديد القيمة التأجيرية التي ينبغي ان يبنى عليها التكليف .

ويتم التسجيل لدى الدوائر البلدية . ويقوم المختار مقام البلدية في القرى التي لا بلديات فيها . وكل عقد مسجل ينبغي ان يحمل توقيع رئيس البلدية او المختار اثباتاً لتسجيله . أمـــا في البلديات الكبرى فينوب رئيس الدائرة عند الحاجة عن رئيس البـــلدية لتسجيل السندات ، ويجب ابراز سند الإيجار عند كل طلب من قبل الموظفين .

٤ – يستوفى رسم قدره ٢٠ قرشاً لبنانيـــاً عن كل نسخة من العقد المسجل . يعود نصف هذا الرسم الى صندوق الخزينة والنصف الآخر الى صندوق البلدية إذا كان رئيسها يتقاضى تعويض تمثيل أو أية مخصصات ، أمـــا رؤساء البلديات الذين لا يتقاضون أي تعويض كان ، وكذلك مختارو القرى التي لا بلديات فيها فيدفع لهم هذا النصف الاخير بدل اتعابهم .

٥ – تحدد القيمة التأجيرية عند عدم وجود عقد مسجل لأي بناء مؤجر أو مستأجر بواسطة لجـان التخمين التي لا يمكن الاعتراض عـلى قراراتها بأي شكل كان .

أمـــا الأبنية التي يشغلها مالكوها فيتولى تخمينها أيضاً لجان تخمين تخضع قراراتها للمراجعة امام لجان اعلى منها . ويجري تخمين هذه العقارات الاخيرة إما بالقياس على القيمة التأجيرية للعقارات المماثلة لها الواقعة بالقرب منها والمؤجرة بموجب سند إيجار مسجل وفقـاً للأصول ، وإما بالتخمين المباشر . وعلى اللجنة ان تستعين بكل وسائل التخمين الممكنة ، ويدخل في تخمين القيم التأجيرية للعقارات المبنية ملحقات هذه العقارات المباشرة كالباحات والحدائق الخ ..

كما لا يدخل في تخمين القيمة التأجيرية لبيوت السكن الأثاث والرياش مهما بلغت قيمتها متى كانت للزينة . كذلك لا تدخل

في تخمين القيم التأجيرية للعقارات المستعملة للصناعة سوى الآلات والادوات التي تكون جزءاً متمماً للعقار .

ثانياً : أسس التكليف على ضوء أحكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥

١ – تحسب الضريبة على أساس (بدل خلو المأجور) وكذلك القيمة التأجيرية التي يحددها عقد الإيجار بالعملة اللبنانية ، تحدد مدة الإيجار بالأشهر أو السنين الشمسية .

٢ – ان تنظيم عقد الإيجار إلزامي وينبغي تسجيله خلال مدة اقصاها ٣١ كانون الأول من السنة التي ينظم فيها هذا السند .

ويتضمن التسجيل بيان تاريخ السند واسماء المتعاقدين ، ومدة الايجار ، وموقع العقار ، ورقمه اذا أمكن .

وفي حالة التأجير المجاني أو ببدل رمزي ، يتوجب على المتعاقدين ان يصرحوا عنه الى الدوائر المالية المختصة حتى تبادر الى تقدير القيمة التأجيرية الواجب اتخاذها اساساً لفرض الضريبة .

٣ – يتم التسجيل لدى الدوائر البلدية ، أو لدى المختار في القرى التي لا بلديات فيها . وكل عقد مسجل ينبغي أن يحمل توقيع رئيس البلدية أو المختار اثباتاً لتسجيله .

وفي البلديات الكبرى دائرة خاصة للتسجيل يجوز لرئيسها ان يوقع العقد المسجل نيابة عن رئيس البلدية .

كما ان التسجيل يتوجب ايضاً في حالتي التمديد والتجديد ، حيث لا ينظم عقد جديد ، بل يستمر مفعول الايجار بمقتضى العقد السابق (مع ضرورة إلصاق الطوابع الاميرية المتوجبة) .

٤ – يتحمل طالب التسجيل رسماً قدره ٢٠ قرشاً عن كل نسخة مسجلة يعود نصفه الى خزينة الدولة والنصف الآخر يعود الى البلدية التي تتولى التسجيل إذا كان رئيسها يحصل على راتب أو تعويض ، وإلا فإلى رئيسها أو الى المختار تعويضاً له عن الراتب .

٥ – تتولى الدائرة المالية المختصة تحديد القيمة التأجيرية لأي بناء مؤجر أو مستأجر بلا عقد إيجار مسجل .

٦ – تتولى لجان خاصة التدقيق في تخمينات الدوائر المالية كلما تناولت هذه التخمينات .

أ – عقارات يشغلها مالكوها .

ب – انشاءات جديدة أو مكتومة .

ج – عقارات مشتبه بصحة عقود إيجارها المسجلة .

د – بدلات الخلو الخاضعة للضريبة .

هـ – القيم البيعية للعقارات غير المبنية .

٧ – ان قرارات اللجان ليست نافذة حكماً إلا في وجه الادارة بحيث يمكن المكلفين الاعتراض عليها والغاؤها او تعديلها .

٨ – لا يؤخذ بعين الاعتبار ، لدى تخمين العقارات المستعملة للسكن ما تحتويه من أثاث ومفروشات مهما بلغت أثمانها متى كانت مخصصة للزينة .

ثالثاً – أسس التكليف على ضوء قانون ٦٢/٩/١٧

نصت المادة ٤٧ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على ما يلي :

« يجري التكليف بالضريبة ، بعد تحديد تاريخ نشوء الحق بهـــا ، على

اساس الايرادات الصافية للابنية محسوماً منهـــا ، عند الاقتضاء ، مقدار التنزيل الخاص بدور السكن » .

من استعراض هذه المادة نرى ان أسس التكليف تتوقف على تحديد تاريخ نشوء الحق بالضريبة من جهة وعلى الايرادات الصافية الخاضعة للضريبة .

١ – تحديد تاريخ نشوء الحق بالضريبة

حددت المـــادة ٤٨ من القانون تاريخ نشوء الحق بالضريبة وذلك على الشكل التالي :

« مع مراعاة الاحكام المختصة بالشغور ، ينشأ الحق بالضريبة العقارية منذ اليوم الأول من الشهر الذي تصبح فيه الأبنية أو أقسام الأبنية قابـــلة لانتاج الايرادات او لتحقيق ايرادات جديدة أو لزيادة في ايراداتها السابقة أو تزول عنها أسباب الاعفاء .

– وتصبح الابنية او أقسامها قابلة لانتاج الايرادات عندما تنجز وتصبح صالحة للاستعمال .

– وتصبح قابلة لتحقيق ايرادات جديدة عند استثمارها بطريقة اعـادة التأجير (التأجير الثانوي) .

– وتصبح قابلة لتحقيق زيادة في ايراداتها السابقة عندما تدخل عليهـا تحويرات أو ترميمات تؤدي الى تحسينها أو تجديدها .

– وتزول عنها أسباب الاعفاء عندما تفقد شرطاً أو أكثر من شروط الاعفاء الدائم او المؤقت المحددة في المواد ٨ وما يليها » .

أما المـــادة ٤٩ من القانون . فقد حددت سنة التكليف وفقـاً لما يلي :

« تفرض الضريبة ابتداء من السنة التالية للسنة التي ينشأ فيها الحق ، وذلك على أساس الايرادات الصافية الفعلية او المقدرة الحاصلة خلال الفترة الممتدة من تاريخ نشوء الحق حتى ٣١ كانون الاول من السنة » .

وأوجبت المادة ٥٠ من نفس القانون على المالك او المستثمر أو من في حكمها ان يتقدم من الدائرة المالية المختصة بتصريح خطي يعلمها فيه عن تاريخ نشوء الحق بالضريبة في مهلة لا تتعدى نهاية السنة التي تم فيها إنجاز البناء أو اعادة تأجيره أو تحسينه أو زوال اسباب الاعفاء عنه .

أما إذا حصلت الواقعة المنشئة للضريبة خلال الشهر الأخير من السنة فتمدد مهلة التصريح الى آخر شهر كانون الثاني من السنة التالية . ومن المعلوم ان عدم تقديم التصريح عن تاريخ نشوء الحق بالضريبة يعرض المكلف المخالف للغرامة المنصوص عليها في المادة ٢٣ من القانون وهي ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة في السنة الاولى و١٠٠٪ من مقدار الضريبة عن كل سنة لاحقة.

على ان للدوائر المالية المختصة ، بعد تحقيق تجريه لتحديد نشوء الحق بالضريبة ، ان تحدد هذا التاريخ مستعينة بجميع وسائل الاثبات (المادة ٥١) .

لكن تسجيل عقود الايجارات وفقاً للأصول لدى احد المراجع المختصة والمنصوص عليها في القانون يعتبر بمثابة تصريح عن نشوء الحق للقسم المسجل فقط ، ويعتمد تاريخ التسجيل من اجل تحديد تاريخ تقديم التصريح وتطبيق الغرامة . وقد حددت وزارة المالية [1] هذا الامر وذلك على الشكل التالي :

يتذرع بعض المكلفين الذين لم يقدموا التصريح المنصوص عليه في المادة

---

(١) تعليمات وزير المالية رقم ١٥٥٤ ص ١ تاريخ ١٩٦٥/٧/٢٣ .

٥٠ من القانون ، بأنهم قاموا بموجب تسجيل عقود الايجارات وفقاً لأحكام المادة ٣٣ من قانون ضريبة الاملاك المبنية ، وانهم بالتالي قد اعلموا الدائرة خطياً بنشوء الحق بالضريبة ، لان الاعلام عن الإشغال هو اعلام عن نشوء الحق ، ويطالبون باعتبار النسخة المسجلة من عقود الايجارات التي يجري ايداعها الدائرة المالية المختصة بمثابة تصريح .

ولما كان القانون لم يحدد شكلاً معيناً للتصريح الخطي المنصوص عليه في المادة ٥٠ من القانون ولا شيء يمنع من اعتبار النسخة المسجلة من عقود الايجارات لدى الدائرة المالية بمثابة تصريح طالما ان ثمة مستنداً خطياً يرد الى الدائرة ويفيد عن نشوء الحق .

ولما كان تاريخ التسجيل هو الذي يعتمد من اجل معرفة تاريخ التصريح .

لذلك ،

يعتمد ما يلي :

١ — « ان تسجيل عقود الايجارات لدى احد المراجع المختصة المنصوص عليها في القانون ووفقاً لاحكام المادتين ٣٣ و ٣٤ من قانون الاملاك المبنية يعتبر بمثابة تصريح عن نشوء الحق للقسم المسجل فقط .

٢ — ان تاريخ التسجيل يعتمد من اجل تحديد تاريخ تقديم التصريح وتطبيق الغرامة » .

وقبل الانتقال الى درس الايرادات الخاضعة للضريبة لا بد من عرض الأحكام والتعليمات المتعلقة بتسجيل عقود الإيجارات في القرى النائية . وقد نصت عليها تعليمات وزير المالية رقم ٢١٥٠/ص ٢ تاريخ ٦٣/٦/١٢ وتتضمن موجبات المختارين في القرى النائية .

أولاً : في طوابع تسجيل عقود الايجارات ودفاتر التسجيل :

يلفت نظر البلديات والمختارين الى ان قانون ٦٢/٩/١٧ المتعلق بضريبة الاملاك المبنية قد تضمن أحكاماً جديدة تسترعي الانتباه :

١ – فهو قد كرّس قاعدة تسجيل عقود الإيجارات لدى البلديات أو لدى المختارين في القرى التي ليس فيها بلديات ورتب على المخالفين غرامات لم تكن موجودة من قبل تبلغ ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة عن المخالفة الأولى و ١٠٠ ٪ من مقدار الضريبة عند التكرار في غضون ٣ سنوات .

٢ – وهو قد كرّس حق البلدية أو المختار في حصيلة الايرادات المتأتية من رسوم تسجيل عقود الإيجارات وقضى برفع مقدار رسم التسجيل من ٢٠ ق الى ٥٠ ق وباعفاء حصيلة الرسم بكامله للبلدية او المختار بعد ان كان نصفه يعود الى خزينة الدولة .

لذلك أصبح من مصلحة البلديات والمختارين ان يهتموا بعملية تسجيل عقود الإيجارات حرصاً على مصلحة ابناء منطقتهم وحؤولاً دون وقوع هؤلاء تحت طائلة التغريم من جهة وحرصاً على حصيلة ذلـــك الرسم الذي سيعود للبلدية او للمختار من جهة أخرى .

وبما ان للدوائر المالية ايضاً مصلحة أكيدة في ضبط عملية تسجيل عقود الايجارات لكونها الاساس الذي تفرض بالاستناد اليه ضريبة الاملاك المبنية .

وبمـــا ان قانون الضريبة قد نص على استيفاء رسم التسجيل بواسطة طابع خاص .

لهذا عمدت وزارة المالية الى تأمين كميات كافية من طوابـع التسجيل الخاصة ومن دفاتر التسجيل ووضعها بتصرف البلديات والمختارين لدى الدوائر المالية التالية :

١ – في بيروت : لدى أمين صندوق الطوابع في مصلحة الخزينة .

٢ – في مراكز المحافظات : لدى محتسبي طرابلس وبعبدا وصيدا وزحلة بالنسبة لبلديات هذه المراكز .

٣ – في الاقضية الأخرى : لدى محتسبية كل قضاء بالنسبة للبلديات الواقعة ضمن نطاق القضاء وكذلك بالنسبة للقرى التي ليس فيها بلديات والواقعة ضمن النطاق نفسه .

وعليه ينبغي على كل بلدية او مختار ان يتقدم بطلب خطي الى الدائرة المالية المختصة تبين مقدار عقود الايجارات التي تقدر انه يحتمل تسجيلها لديها في خلال سنة ١٩٦٣ لتسليمها الكمية المطلوبة مع العدد اللازم من دفاتر التسجيل .

أما بالنسبة للسنوات التالية فعلى البلديات والمختارين ان يقدموا للدوائر المالية نفسها في خلال الشهر الأول من كل سنة بياناً بعدد العقود المسجلة لدى كل منهم في السنة السابقة وعن مقدار الطوابع ودفاتر التسجيل اللازمة للسنة التالية مع اخذ ما تبقى منها في السنة السابقة بعين الاعتبار .

وعلى أمين صندوق الطوابع في بيروت وسائر المحتسبين أن يرسلوا بالتسلسل الاداري الى مصلحة الواردات بياناً تفصيلياً بالكميات التي سلموها من الطوابع ودفاتر التسجيل وما تبقى لديهم منها في مهلة اقصاها نهاية شهر شباط من كل سنة .

ثانياً : في كيفية اجراء عملية تسجيل عقود الايجارات :

أ – على موظف البلدية المختص أو المختار عند الاقتضاء ان يقوم قبل اجراء عملية التسجيل بما يلي :

١ – يدقق عقد الايجار للتثبت من ان مضمونه ينطبق على أحكام

المـــادة ٣٢ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الوارد نصها الحرفي في نهاية هذه التعليمات .

٢ – يتأكد من وجود نسختين من العقد، احداهما معدة للاحتفاظ بها وفقاً لأحكام المادة ٣٣ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الوارد نصها حرفياً في نهـــاية هذه التعليمات ايضاً ومن ان النسخة الثانية مطابقة تماماً بمضمونها للنسخة الأصلية .

٣ – وفي حال توفر الشرطين السابقين أي انطباق مضمون العقد على القانون ومطابقة النسخة الثانية للنسخة الأصلية ، يلصق الموظف طابع التسجيل الخاص على النسخة الأصلية ويستوفي ثمنه من صاحب العلاقة .

ولا يلصق أكثر من طابع واحد على عقد الايجار الواحد مهما بلغ عدد ملاحقه .

ب – على موظف البلدية المختص أو المختار عند الاقتضاء ان يقوم بتسجيل عقـد الإيجـار الملصق عليـه الطابـع الخاص على السجل الموضوع بتصرفه لهذه الغـاية وذلـك بتدوين جميع المعلومـات المطلوبة في خانات السجل المذكور نقلاً عن عقد الإيجار دون ان يغفل أي شيء منها ، ومن ثم يمهر العقد بخاتم خاص لوضع رقم التسجيل المتسلسل وتاريخ التسجيل .

ج – يحتفظ الموظف او المختار بالنسخة الثانية عن العقد ، وهي معفاة من الطابع الاميري ومن رسم طابع التسجيل ويضعهـــا في ملف خاص لتسليمها الى الدائرة المالية المختصة بعد وضع الخاتم ورقم وتاريخ تسجيل النسخة الأصلية في الموعد المحدد وفقاً للبند ب في مواعيد الايداع من هذه التعليمات .

ثالثاً : فيما يجب إيداعه الدائرة المالية المختصة ومواعيد الايداع وكيفيته :

أ – فيما يجب إيداعه : على البلدية أو المختار عند الاقتضاء ، ان ترسل الى الدائرة المالية المختصة ما يلي :

١ – الصفحات البيضاء المخرمة من دفتر التسجيل بعد ان تكون قد دونت عليها المعلومات المطلوبة وفقاً لهذه التعليمات .

٢ – جميع نسخ عقود الايجارات التي تكون قد احتفظت بها .

ب – في مواعيد الإيداع : ترسل الصفحات المقتطعة والنسخ المشار اليها اعلاه الى الدائرة المالية المختصة في المواعيد التالية :

١ – في بلديات مراكز المحافظات :

في الاسبوع الأول الذي يلي نهـــاية كل فصل من الفصول الثلاثة الاولى من السنة وفي الاسبوع الاول الذي يلي نهـاية كل من شهري تشرين الاول وتشرين الثاني وفي الخمسة عشر يوماً التي تلي نهاية شهر كانون الاول .

٢ – في بلديات الاصطياف :

في الاسبوع الأول من تشرين الثاني عن التسجيلات الحاصلة في العشرة أشهر الأولى من السنة وفي الاسبوع الاول من شهر كانون الثاني من السنة التالية عن التسجيلات الحاصلة في الشهرين الاخيرين من السنة .

٣ – في بلديات المدن والقرى الاخرى :

في الاسبوع الاول الذي يلي نهاية كل فصل من فصول السنة الاربعة .

ج – في كيفية الإيداع :

١ – ترسل بلدية بيروت الصفحات المقتطعة ونسخ العقود الى دائرة ضريبة الاملاك المبنية بواسطة ساعٍ خاص وبموجب دفتر ذمة دون اللجوء الى واسطة البريد .

٢ – وترسل البلديات الكائنة في مراكز المحافظات الأخرى (طرابلس ، بعبدا ، صيدا ، زحلة) الصفحات والنسخ المذكورة الى الدائرة المالية الاقليمية في مركز المحافظة بالطريقة نفسها .

٣ – أما البلديات الأخرى والمختارون فيرسلون الصفحات والنسخ المشار اليها الى الدائرة المالية الاقليمية في مركز المحافظات التابعة لها البلدية بواسطة البريد المضمون .

رابعاً : في المسؤوليات الآتية :

لقد ابلغت نسخة من هذه التعليمات الى هيئة التفتيش المركزي وستحاط هذه الهيئة المذكورة علماً بكل تقصير أو مخالفة لاتخاذ الاجراءات المقتضاة بحق المقصر او المخالف .

خامساً : في موجبات المختارين :

أناط القانون الجديد بالمختارين في القرى النائية بعض الصلاحيات التي يمارسونها لحساب الدوائر المالية المختصة في حقل ضريبة الاملاك المبنية . وهذه الصلاحيات التي حددتها المادة ٩٦ تتلخص بما يلي :

أ – وجوب إشعار الدائرة المالية بالإنشاءات الجديدة التي ستقام في قراهم .

ب – تحديد تاريخ نشوء الحق بالضريبة وبيان محتويات الابنية وتقسيماتها الداخلية واعطاء جميع المعلومات المتعلقة بإشغال البناء وبدلات الإيجار او القيم التأجيرية التقديرية وقد نص القانون على اعطاء مكافأة نقدية للمختار قدرها ٣ ليرات عن كل اشعار يقدمه عن الانشاءات الجديدة وعلى ان يعاقب المختار الذي يهمل أو يتأخر في تقديم الاشعارات بغرامة قدرها ١٠ ليرات عن كل إشعار وعن كل سنة تأخير .

٢ – الايرادات الخاضعة للضريبة

نصت المادة ٢٤ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر بتاريخ ٦٢/٩/١٧ على ما يلي :

« تفرض الضريبة على أساس مجموع الايرادات الصافية الحقيقية أو المقدرة، العائدة للسنة السابقة لسنة التكليف سواء أكان البناء شاغراً أو مشغولاً ببدل أو بدون بدل ، إلا إذا كان يستفيد من الأحكام المتعلقة بالاعفاء من الضريبة أو زوالها أو وقفها » .

من استعراض هذه المادة نرى ان الضريبة تفرض على الايرادات الصافية سواء أكانت حقيقية : أي مصرح بها من قبل المالك أو المستثمر أو من في حكمها ، وذلك بموجب عقد ايجار مسجل غير مشوب بالصورية ، أو كانت مقدرة من قبل الدائرة المالية المختصة .

وهذه الايرادات تعود ليس للسنة التي يجري فيها التكليف وإنما الى السنة التي سبقتها والتي تسمى بسنة التكليف : ولنفرض مثلاً ان احد المالكين صرح عن ايراداته من بناء يملكه في كانون الاول من سنة ١٩٧٧ . فالضريبة تفرض في سنة ١٩٧٨ على ايرادات سنة ١٩٧٧ التي صرح عنها

المالك. فسنة ١٩٧٧ تسمى سنة الايرادات وسنة ١٩٧٨ تسمى سنة التكليف أي سنة فرض الضريبة ، بموجب جداول تكليف ، على المكلف .

وايرادات البناء تخضع للضريبة سواء أكان شاغراً غير مصرح عن هذا الشغور أو كان مشغولاً ببدل ، وتفرض الضريبة في هذه الحالة على البدل إذا كان حقيقياً وإلا فعلى البدل الحقيقي المقدر من قبل الدائرة المالية المختصة ، أو بدون بدل وعندها تفرض الضريبة على البدل المقدر من قبل الدائرة المالية المختصة في بيروت والمحافظات . ولا يتوقف فرض الضريبة إلا إذا كان البناء يستفيد من الاحكام المتعلقة بالاعفاء من الضريبة أو زوالها أو وقفها . وقد سبق لنا شرح هذه الاحكام فليرجع اليها .

كيفية تحديد الايرادات غير الصافية

حددت المادة ٢٥ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الايرادات الصافية الحقيقية بالفرق بين الايرادات غير الصافية والاعباء القابلة للتنزيل والتي تحدد بالاستناد الى عقود الايجار المسجلة وملاحقها والى الوثائق التي يبرزها المالك أو المستثمر وفقاً لأحكام القانون . فما هي الايرادات غير الصافية ؟

إن قانون ضريبة الاملاك المبنية لم يترك تحديد المقصود بالايرادات غير الصافية للدوائر المالية المختصة وإنما تناولها كما تناول الايرادات الصافية بالتحديد لكي لا يقع أي إشكال أو التباس لدى تحديد هذه الايرادات .

فالمادة ٢٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر في ١٩٦٢/٩/١٧ قد حددتها على الشكل التالي :

« يقصد بالايرادات غير الصافية كل ما يتقاضاه أو يحصل عليه المالك من المستأجر أو المستثمر بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، نقداً أو على شكل منفعة . وتشمل الايرادات المذكورة ، على الأخص ما يلي :

١ – بدلات الإيجار بما فيها البدلات العائدة لتأجير حق استعمال واجهات البناء أو أسطحه أو التركيبات المقامة عليه .

٢ – بدلات الخدمات التي يقدمها المالك للمستأجر كالتدفئة والتبريد وتسيير المصاعد الكهربائية وسواها .

٣ – بدل الخلو والتعويضات التي قد يحصل عليها المالك من المستأجر لسبب يتعلق بالمأجور .

٤ – بدلات حق استثمار المقالع والتنقيب عن المواد الكامنة في باطن الارض .

٥ – قيمة المنافع التي يحصل عليها المالك من المستأجر وينص عليها عقد الايجار .

٦ – قيمة الضرائب والرسوم التي تترتب على المالك بحسب القانون ويأخذها المستأجر على عاتقه .

٧ – قيمة الاعباء التي تترتب على المالك ويأخذها المستأجر على عاتقه كنفقات الاصلاحات الكبرى وأقساط التأمين ضد المخاطر التي تقع مسؤولياتها على المالك » .

فالمقصود إذن بمجموع الايرادات المتعلقة بالعقار هو مجموع الايرادات التي يحصل عليها المؤجر فعلاً من الشاغلين الذين ينتفعون بالبناء ، بما في ذلك بدلات الإيجار المتأتية عن التأجير الثانوي[1] . وعليه يكلف المالك بالضريبة عن الايرادات التي يتقاضاها من المستأجر الاساسي ، ويكلف هذا الأخير (أي المستأجر الأساسي) بصفته مستثمراً عن الايرادات التي يتقاضاها عن

---

(١) المالية العامة للدكتور حسن عواضة ص ٦١١ .

طريق اعادة تأجيره من الغير كلياً أو جزئياً . وتنزل من أجل فرض الضريبة على ايرادات الاستثمار ، الايرادات التي تعود للمالك على شكل بدل إيجار أو أي شكل آخر (المادة ٤٥ من القانون) .

طرق تحديد الايرادات

هناك طريقتان لتحديد بدلات الإيجار :

أولا : اعتماد البدلات المعينة في عقد الإيجار .

ثانياً : تقدير القيمة التأجيرية من قبل الدائرة المختصة .

أولا : اعتماد البدلات المعينة في عقد الايجار

إن هذه هي الحالة الغالبة في عقود الايجار حيث يتفق المؤجر والمستأجر على بدل معين للمأجور غالبـــاً ما ينظمانه ويصفان شروطه وبنوده في عقد خطي يسمى سند الإيجار. لكن الدوائر المالية لا تأخذ بهذه العقود في بعض الاحيان لما يشوبها من صورية وتواطؤ . على ان هذه العقود ينبغي ان تكون صحيحة وعادلة [١] .

فشرط الصحة فيها يهدف الى تفادي التزوير والتواطؤ، بينما شرط العدالة يهدف الى عدم اقحام الخزينة في خضم علاقات شخصية قد تحمل المؤجر على عدم استيفاء بدل من المستأجر أو على الاكتفاء منه ببدل رمزي .

ويشترط في عقد الايجار ان يتضمن المعلومات التالية (المـــادة ٣٢ من القانون) :

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٣٧ .

- رقم العقار وموقعه (المنطقة - الشارع - الطابق) .
- وصف محتويات المأجور وتقسيماته الداخلية .
- اسماء الفرقاء المتعاقدين .
- بدل الإيجار محرراً بالعملة اللبنانية .
- مدة الإيجار .
- الخدمات التي يقدمها المالك والبدل المقابل لها إذا وجد .
- عنوان المالك أو المستثمر كاملاً .
- وجهة استعمال المأجور .

وينبغي ان يسجل العقد لدى البلدية التي يقع المأجور ضمن نطاقها او لدى المختار حيث لا بلدية (الماده ٣٠) ، وذلك قبل ٣١ كانون الاول من كل سنة ، او من أية سنة أخرى عقد فيها العقد او نفذ .

وقد أوضحت وزارة المالية [١] حالات التسجيل المختلفة لعقود الايجار وذلك على الوجه التالي :

تنص المادة ٣٠ من القانون على ما يلي :

« على المالك أو المستثمر أن يسجل عقود إيجار الأبنية المؤجرة من الغير مع ملاحقها لدى الدائرة البلدية الواقع ضمن نطاقها العقار أو لدى المختار في المناطق التي ليس فيها بلدية وذلك ضمن مهلة أقصاها ٣١ كانون الاول من كل سنة » .

ولما كانت عقود الإيجار ليست كلها معقودة لسنة كاملة تبدأ في أول

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٤٤٣ تاريخ ١٩٦٥/٣/٥ .

كانون الثاني وتنتهي في آخر كانون الأول ، بل ان بعضها يبدأ في سنة معينة لينتهي في سنة تالية والبعض الآخر يعقد لمدة أقل أو تزيد عن السنة .

ولما كانت عبارة ٣١ كانون الأول من كل سنة الواردة في المادة ٣٠ من القانون تعني ٣١ كانون الاول من سنة التأجير ، لذلك ينبغي اعتماد الأصول التالية لتسجيل عقود الإيجارات التي تلتقي سنوات تأجيرها مع السنة المدنية أو تقل عنها أو تتجاوزها .

أ – في عقود الايجارات التي لا تتجاوز مدتها السنة الواحدة :

هناك حالتان :

– فإما أن تبدأ مدة الإيجار في أول شهر كانون الثاني من السنة ، وفي هذه الحالة يقتضي تسجيل العقد في مهلة أقصاها ٣١ كانون الاول من نفس السنة .

– وإما أن تبدأ مدة الإيجار في شهر آخر غير شهر كانون الثاني وتنتهي في السنة التالية . وبهذه الحال يقتضي تسجيل عقد الإيجار ايضاً في مهلة أقصاها ٣١ كانون الأول من السنة التي بدأت فيها مدة الإيجار .

– أما اذا كان الإيجار معقوداً في أواخر سنة معينة ليبدأ مفعوله في أول السنة التالية فيجب أن يجري التسجيل في السنة التي يسري فيها مفعول العقد ، غير انه لا يمكن الاعتداد بالعقد المسجل في سنة التعاقد نفسها السابقة للسنة التي يبدأ فيها الإيجار .

ب – في عقود الايجارات التي تزيد مدتها عن السنة :

في هذه الحالة يجب ان تكون الطوابع الملصقة على نسخة العقد مساوية لقيمة الرسم المتوجب على بدل إيجار كامل المدة ولا يخضع

العقد للتسجيل إلا مرة واحدة وخلال مهلة أقصاها ٣١ كانون الاول من السنة التي بدأت فيها مدة الإيجار مع مراعاة الفقرة الواردة اعلاه المتعلقة بالايجارات المعقودة قبل بدء مفعولها .

أين يجري تسجيل عقود الايجار ؟

تتولى البلدية التي يقع العقار ضمن نطاقها ، أو المختار في المناطق التي لا بلديات فيها تسجيل عقود إيجـــار الأبنية المؤجرة وذلك في مهلة أقصاها ٣١ كانون الاول من كل سنة (المادة ٣٠ من القانون) .

ولا يعتد ، من أجل فرض الضريبة ، بالعقود وملاحقها غير المسجلة وفقاً للقانون . أما رسم التسجيل للعقد الواحد مع ملاحقه فهو خمسون قرشاً ، ويستوفى بواسطة طابع خاص يعود بكامله إما الى البلدية صاحبة العلاقة أو المختار المختص (المادة ٣١) .

« وعلى المرجع الذي يتولى التسجيل ان يستحصل من صاحب العلاقة على نسخة طبق الأصل عن عقد الإيجار لإيداعها الدائرة المالية المختصة بعد ترقيمهـا وتأريخها ومهرهـــا بخاتمه . وتعفى هـذه النسخة ومـلاحقها من رسم الطابع » .

وإذا لم يكن هناك عقد إيجار (سواء أكان المالك هو نفسه الشاغل أم لا) فيتوجب تقديم تصريح بالواقع بدلاً من تسجيل العقد .

حالة توقيع المؤجر دون المستأجر

ونعرض الآن لوضع العقد الذي يحمل توقيع المؤجر من دون المستأجر .

فمصلحة الواردات في كتابها رقم $\frac{٢٠٥٠}{١٠٥٧٩}$ ص ٢ تاريخ ١٩٦٤/١٢/١٩ أوضحت ذلك بما يلي :

١ – ان العقد الذي يحمـــل توقيع احد الطرفين لا يعتبر من الوجهة القانونية عقداً منتجاً موجبات متبادلة وملزمة للطرفين ، ولا يسع الدوائر البلدية المختصة ان تسجل مثل هذه الاوراق الخالية من مقومات العقود .

٢ – كما ان افـادة المختار المتعلقة بوجود خـلاف بين الفريقين وتمنع المستأجر من التوقيع ليس من شأنها ان تعطي العقود قوة الالزام بالنسبة للمستأجر وتغني بالتالي عن توقيعه .

غير ان تعليمات وزارة المالية رقم ٢٤٥٢ ص ١ تاريخ ٦٤/٩/٧ قد عالجت قضية المؤجرين المتخلفين عن تسجيل عقود الإيجـــار لأسباب خارجة عن ارادتهم ، وقد جاء في جملة الاعذار التي ذكرتها التعليمات المشار اليها للاعفاء من الغرامة وجود خلاف بين الفرقاء ثابت بافادة من المحكمة المختصة مقدمة قبل انتهاء مهلة تسجيل العقود .

وعليه فانه يتعذر على البلديات قبول تسجيل عقود الإيجار غير الموقعة من المستأجرين ويعود لأصحاب العلاقة ان يقدموا العقود غير الموقعة المرفقة بافادة المختار المنوه بها الى الدائرة المالية المختصة قبل فوات مهلة التسجيل إذا شاؤوا مباحثة الادارة بامكانية الاعفاء من الغرامة لهذا السبب .

وتعليقاً على هذه التعليمات نقول :

انهـا تتعارض مع الفقرة الأخيرة من المـادة ٣٤ التي لا تتطلب توقيع المستأجر وإنما يكفي نسخة طبق الأصل عن العقد السابق بل انه لا يحق لوزارة المـالية (مصلحة الضرائب) ان تقحم نفسها في قانونيـة او عـدم قانونية العقود طالما انها لا تشك في بدلات الإيجـار خاصة إذا كانت هذه مسجلة لديها في السنوات السابقة . فتوقيع المستأجر مطلوب في العقد الاول وفي كل عقد لاحق يطرأ عليه أي تغيير في بدلات الإيجار . بل ان ادارة مصلحة الضرائب لا يهمها من العقود سوى بدلاتها الحقيقية . أمـا شكليات العقود وقانونيتها فهي أمور لا علاقة لوزارة المالية بها . ويمكن للمالك ان

يسجل عقد إيجار لاحق للعقد السابق الموقع منه ومن المستأجر في كل سنة لاحقة ومن دون موافقة أو توقيع المستأجر كما تشير الفقرة الأخيرة من المادة ٣٤ الآنفة الذكر . وعلى الدائرة المالية المختصة ان تتحقق من الوقائع والارقام الواردة في العقد دون ان تتدخل في قانونيته أو عدم قانونيته . فالضريبة تطال ايرادات الابنية وحتى المستولى عليها أو المغتصبة منها . والاغتصاب والاستيلاء لا يقرهما القانون ومع ذلك تفرض الضريبة على المغتصبين والمستولين .

وهذا ظاهر من الفقرة الثانية من المادة الثالثة من قانون ضريبة الاملاك المبنية التي تنص :

« ويعتبر بحكم المستثمر كل من يعمد ، **دون وجه حق** ، الى تشييد بناء في عقار لا يملكه واستثماره بالتأجير من الغير او بالإشغال الذاتي » .

فأين القانونية في هذه الحالات : شخص انشأ بدون وجه حق بناء على أرض للغير وأخذ في استثمارها وطبعاً دون ان يوافق المالك على ذلك . وهذا الوضع اخطر بكثير من توقيع المستأجر .

الخلاصة ان ما يهم ضريبة الاملاك المبنية واقعية العقود وليس قانونيتها فالمهم في هذه العقود مندرجاتها وليس شكلياتها .

لذلك نرى انه على المالكين ان يسجلوا عقودهم لدى الجهة المختصة ، وهذه العقود تكون حتماً موقعة من كل من المالك والمستأجر أو بعبارة أدق من المؤجر والمستأجر . ويمكنهم كذلك تسجيل عقود السنوات اللاحقة لذات المأجور لدى الجهات المختصة وحتى دون توقيع المستأجر ، لأن القانون فرض التسجيل على المالك والمستثمر ومن في حكمها ولم يفرضها إطلاقاً على المستأجر . ويمكن لهذا الأخير ان يتعنت فيرفض التوقيع على العقد فيضطر المؤجر الى الاستعانة بالبلدية أو بالمختار أو بافادة من المحكمة

تثبت الخلاف ، وهذه أمور لا داعي لها طالما ان بدلات الإيجار حقيقية ولا تخفي أية تواطؤ أو تزوير أو صورية .

بقي أن نقول كلمة حول تسجيل العقود المحررة لعدة سنوات . ان هذه العقود ينبغي أن تسجل مرة واحدة في السنة الأولى من تنظيمها . إلا ان التسجيل يتوجب بعد ذلك إذا حصل أي تعديل في شروط العقد وبدلاته [1] .

الحالات التي يعتبر فيها عقد الايجار مسجلا حكماً

حددت المادة ٣٤ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الحالات التي يمكن فيها صرف النظر عن تسجيل العقود واعتبارها بحكم المسجلة . وهذه الحالات هي :

١ – « إذا كان عقد الإيجار وملاحقه مسجلاً لدى الكاتب العدل أو في الصحيفة العينية للعقار شرط أن يقدم المالك للدائرة المالية المختصة صورة مصدقة عن العقد المسجل على هذا الشكل » .

فالعقد هنا ثابت التاريخ وينطوي على المندرجات الواقعية التي ارتضاها الفريقان وهي بمثابة عقد بين الفريقين : المؤجر والمستأجر ، وهي تصلح للتصريح عنها لدى الجهات المختصة بالتسجيل ويكون لها نفس القوة القانونية التي للعقود المبرمة بين الفريقين .

---

(١) مذكرة رئيس دائرة الاملاك المبنية رقم ١٣ تاريخ ١٩٥٤/١١/٢٣ .

٢ – « إذا كان المؤجر مؤسسة عامة ويكتفى عندئذ ببيان من المؤجر يتضمن المعلومات المنصوص عليها في المادة ٣٢ » .

وهذا العقد بدوره ثابت التاريخ والمحتوى . ولا يمكن ان يرقى الشك الى بنوده ومحتوياته ، لذلك يؤخذ به كما هو دونما تعقيب عليه ، لأن الجهة المؤجرة هي جهة عامة يفترض فيها مراعاة القوانين والانظمة والحفاظ على الصالح العام وخاصة صالح الخزينة .

٣ – إذا كان ثمة عقد إيجار مسجل في سنة سابقة وجدد مفعوله أو مدد ضمناً أو بحكم القانون شرط ان يودع المالك أو المستثمر الدائرة المالية المختصة نسخة طبق الأصل عن عقد الإيجار السابق ملصقاً عليه الطابع المالي القانوني الذي كان يتوجب على العقد الأصلي » .

إن هذا الاجراء الذي نصت عليه هذه الفقرة يسهل مهمة المؤجرين في عملية التسجيل ويوفر عليهم تعنت المستأجرين أو تخلفهم عن التوقيع على العقود فيضطر المؤجرون إما الى طلب توقيعهم وغالباً ما يتمنعون وخاصة إذا كان قد نشأ خلاف بين الفريقين ، وإما أن يستحصلوا على افادة من جهة مختصة لإثبات الخلاف . وهذه الافادة تطلبها الدائرة المالية المختصة أو الجهة التي يسجل لديها العقد للاستغناء عن توقيع المستأجر .

وقد فندنا هذا الرأي منذ هنيهة وقلنا انه لا داعي لتوقيع المستأجر . وهذا ما يتمشى مع منطوق الفقرة التي نحن بصددها .

لكن قد تعرض مشكلة تنجم عن تقديم نسخة طبق الاصل عن عقد إيجار مسجل في سنة سابقة ، وممدد ضمناً بحكم القانون ، عندما يكون هناك اختلاف في مقدار القيمة التأجيرية بين النسخة والعقد الاصلي ناتج عن تطبيق قوانين الايجارات الاستثنائية ، إما تخفيضاً وإما زيادة . وقد ارتأت

وزارة المالية ، من أجل منع التحايل والانحراف وتشدداً في تفسير عبارة « نسخة طبق الاصل » الواردة في المادة ٣٤ ، ان الاختلاف في مقدار القيمة التأجيرية ينفي صفة « طبق الاصل » التي نصت عليها الفقرة الاخيرة من المادة ٣٤ من القانون ، وقررت بالنتيجة عدم اعتبار نسخ العقود التي تتضمن مثل هذا الاختلاف كعقود مسجلة ، وبالتالي عدم اعفاء مقدميها من الغرامة المنصوص عليها في المادة ٤٦ من القانون [١] .

وقد صدر بعد ذلك تعميم عن وزارة المالية [٢] وبالاتفاق مع ديوان المحاسبة [٣] اوضح ان الأحكام الواردة في التعليمات الآنفة الذكر تقتصر على حالة التمديد او التجديد الناتج عن مشيئة الفرقاء المتعاقدين ، ولا تتناول حالة التمديد أو التجديد الناتج عن أحكام قوانين الايجارات الاستثنائية . على ان تتوفر في النسخة « طبق الأصل » المعتبرة بحكم عقد إيجار منظم عن أية سنة حالية ، الشروط الاربعة التالية :

١ – ان يكون عقد الايجار المنظم عن السنة السابقة والذي أخذت عنه النسخة « طبق الأصل » قد اعتمد لدى الدائرة المالية المختصة كأساس للتكليف بالضريبة دون تعديل .

٢ – أن يضم المكلف الى النسخة « طبق الأصل » تصريحاً شخصياً منه يفيد استمرار الشروط السابقة بصورة إلزامية نتيجة لقوانين الاجور المرعية الاجراء ويوضح حساب الفروق الطارئة على القيمة التأجيرية بفعل هذه القوانين وحدها ويحدد بالتالي قيمتها الحالية .

---

(١) تعليمات وزير المالية رقم $\frac{٢٣٣٣}{٦٦٠٤}$ ص ٢ تاريخ ٦٧/٩/٢٨ .

(٢) تعميم وزير المالية رقم ١٦٧ ص ١ تاريخ ٧١/١/٢٥ .

(٣) صدر عن الديوان رأيان استشاريان رقم ٧٠/١٥٠ ورقم ٧٠/١٨٧ .

٣ – أن تلصق على النسخة « طبق الأصل » طوابع بقيمة رسم الطابع المالي المتوجب على العقد المفترض الجديد ، بنسبة القيمة التأجيرية الجديدة .

٤ – أن تقدم النسخة « طبق الأصل » المنوه بهـــا وكذلك التصريح (البند ٢ السابق) الى الدائرة المـــالية المختصة قبل انقضاء المدة المحددة لتسجيل عقود الإيجار والمبينة في المادة ٣٠ من قانون ضريبة الاملاك المبنية .

ذكرنا الحالات التي يمكن صرف النظر فيها عن تسجيل العقود واعتبارها بحكم المسجلة والتي وردت في المـــادة ٣٤ من القانون . إلا أن هناك حالات أخرى أضافتها وزارة المالية الى الحالات السابقة واعتبرت فيها العقود بحكم المسجلة . وهذه الحالات هي :

١ – عند وجود نزاع قضائي بين المؤجر والمستأجر يتعلق بالمأجور ولم ينته حتى نهاية المهلة المحددة للتسجيل شرط أن يكون المكلف قد أحاط الدائرة المالية المختصة علماً بذلك ضمن مهلة التسجيل وإبراز افادة تثبت وجود النزاع صادر عن المحاكم صاحبة العلاقة .

٢ – عندما يكون المستأجر ادارة عامة ويتعذر على المؤجر الاستحصال على نسخة من عقد الإيجار لسبب يعزى الى الادارة نفسها ، شرط أن يكون المكلف قد أحاط الدائرة المالية علماً بذلك ضمن مهـلة التسجيل وإبراز افادة بهذا الخصوص من الادارة المعنية .

٣ – عندما يصادر البناء من قبل السلطة دون تنظيم عقد إيجار ، شرط أن يكون المكلف قد احاط الدائرة المالية علماً بذلك ضمن المهـلة المحددة للتسجيل وابرز نسخة عن قرار المصادرة .

وهناك حالات أخرى تقتضي ذات المعـــاملة نظراً لتشابه الأسباب والمسببات ، ولذا طلبت مصلحة الواردات في تعليماتها ان تعرض هـــذه الحالات عليهـــا عند ورودها للنظر في أمر اضافتها الى الحالات السالفة الذكر [1] .

ويمكن التعقيب على هذه الحالات بما يلي :

بالنسبة للحالات الثلاث وما شاكلها يمكن ان تكون الافادة الصادرة عن الجهة المختصة بمثابة عقد وتسجل لدى الجهة المختصة . وهذه الافادة يمكن أن تحل محل العقد ، خاصة وانها صادرة عن جهة رسمية .

وبالنسبة للحالة الأولى لا داعي للافادة من المحكمة التي تنظر في النزاع بين المؤجر والمستأجر إذا كان هناك عقد سابق. فللمؤجر ان يقدم الى الدائرة المالية المختصة نسخة « طبق الأصل » عن العقد السابق ملصقاً عليها الطابع القانوني المتوجب . وقد رأينا ان توقيع المستأجر ليس ضرورياً وبالتـالي لا يؤثر على الوقائع الواردة في العقد .

أما في الحالتين الثانية والثـــالثة فيكفي أن يقدم المؤجر الافادة الى الدائرة المالية المختصة لتكون بمثابة عقد يمكن التصريح عنها . والقانون الضريبي لم يفرض شكلاً معيناً للعقود بل حدد المندرجات الواجب ايرادها في متنه (المادة ٣٢) .

وأخيراً لا بد من توضيح أصول تطبيق أحكام المـــادة ٥٦ من المرسوم الاشتراعي ٦٧ تاريخ ٦٧/٨/٥ (رسم الطابع المالي) .

فقد أوجبت هذه المادة لا سيما فقرتها الثانية على الغير إلصاق رسم الطابع

---

(١) مذكرة رئيس مصلحة الواردات رقم ٤٣٤/ص ٢ تاريخ ٦٥/٣/٢ .

المالي على الاتفاقات والعقود التي تجريها الدولة والبلديات والمؤسسات العامة معه وذلك عن النسخة أو النسخ العائدة له .

ونتيجة لتضارب الآراء بشأن تطبيق هذه المادة ، رأت وزارة المالية [1] بالاتفاق مع ديوان المحاسبة (الرأي الاستشاري رقم ٣٨ تاريخ ٧٠/٢/١١) حصر توجب رسم الطابع المالي فقط على النسخة الاصلية التي تعود للمكلف وعـــدم توجبه على النسخة الأخرى التي تعود للادارة الرسمية (الدولة أو البلديات أو المؤسسات العامة) .

وبما انه يستتبع ذلك انه يقتضي ان يعطى مالك البناء مثلاً عند تنظيم عقد الإيجار النسخة الأصلية التي تم عليها إلصاق رسم الطابع المالي المتوجب، وان يحتفظ المتعاقد الآخر (الادارة الرسمية المستأجرة) بالنسخة الأصلية الأخرى ، وذلـــك باعتبار ان الرسم قد فرض أصلاً كما تقدم على الغير عن النسخة التي تعود له ، وان لهذا الغير بالتالي حق الاحتفاظ بالنسخة التي أدى الرسم عنها .

وبما انه يمكن من جهة ثانية ان ينظم عن العقد نسخ « طبق الاصل » وفقاً للعدد الذي يحتاجه الفريقان وتخضع هـذه النسخ للرسم المقرر قانونـاً بشأنها، كما انه يحق لكافة المراجع الرسمية ذات العلاقة بالموضوع ان تستحصل على نسخ « طبق الأصل » عن العقد وفقاً للعدد الذي تحتاجه وذلك بدون إلصاق الطوابع المتوجبة .

هل يتوجب تجديد التصريح لدى إشغال البناء من قبل المالك أو من قبل من أجيز له الإشغال على سبيل التسامح .

أوجبت المادة ٣٠ من قانون ضريبة الأملاك المبنية على المالك أو المستثمر

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٥٤٢ تاريخ ١٩٧٠/٣/٦ .

ان يسجل لدى الدوائر المختصة عقود إيجار الأبنية المؤجرة من الغير وذلك ضمن مهلة أقصاها ٣١ كانون الاول من كل سنة .

وبما ان المادة ٤٦ في فقرتها الأولى تفرض على المخالف غرامة حددت بنسبة ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية الأولى وبنسبة ١٠٠ ٪ عن السنوات اللاحقة . كما تقضي الفقرة الثانية من ذات المادة المشار اليها بتطبيق الغرامة نفسها على المالك أو المستثمر الذي لا يصرح ضمن المهلة المحددة لتسجيل العقود عن إشغال البناء من قبله أو من قبل من اجاز له الإشغال على سبيل التسامح ودون بدل أو ببدل رمزي سواء كان الشاغل من افراد عائلته أو من الغرباء عنه .

بعد أن عرضنا للطريقة المتمثلة في اعتماد البدلات المعينة في عقد الإيجار، نعرض الآن للطريقة الثانية والمتمثلة في تقدير القيمة التأجيرية من قبل الدائرة المالية المختصة .

ثانياً : تقدير الايرادات الصافية من قبل الدائرة المالية المختصة

لا بد ، قبل المباشرة في درس كيفية تقدير الايرادات الصافية ، من التساؤل ، متى تلجأ الدائرة المالية المختصة الى تقدير القيم التأجيرية للأبنية ؟

عن هذا السؤال أجابت المادة ٣٥ من القانون بما يلي :

« تتولى الادارة تقدير الايرادات الصافية تقديراً مباشراً في الحالات التالية :

١ — عدم وجود عقد إيجار مسجل في الأبنية المؤجرة .

٢ — عدم انطباق العقد على أحكام المادة ٣٢ من هذا القانون .

٣ – صورية العقد المسجل سواء كان ذلك بقصد التهرب من الضريبة أو بتأثير عامل القرابة أو الصداقة أو المجاملة أو لأي سبب آخر .

٤ – شغور البناء سواء استفاد المالك من وقف الضريبة أو لم يستفد .

٥ – إشغال البناء من قبل المالك أو المستثمر .

٦ – إشغال البناء من قبل الغير الذي يجيز له المالك ذلك على سبيل التسامح ودون بدل أو ببدل رمزي سواء كان هذا الغير من أفراد عائلته أو من الغرباء عنه .

٧ – استفادة البناء من الاعفاء الدائم أو المؤقت ».

هذه هي الحالات التي تتولى فيها الدائرة المالية المختصة في بيروت والمحافظات التقدير المباشر لايرادات الأبنية الصافية. ولنبدأ بدرسها تباعاً :

١ – عدم وجود عقد إيجار مسجل في الأبنية المؤجرة

إن الدائرة المالية المختصة بضريبة الأملاك المبنية لا تأخذ بعقود الإيجار غير المسجلة لدى المراجع المختصة (البلديات أو المختار) . فوجود عقد إيجار مسجل ينم الى حد كبير عن واقعيته ويجعل المؤجر والمستأجر حذرين من تسجيل أي عقد لا يتفق مع مصلحتهما . ومصالح الفريقين غالباً ما تتعارض ولذا يندر أن سجل عقد صوري أو مزور بين فريقين لا رابطة قرابة أو صداقة بينهما . هذا في غالب الأحوال . ولكن قد ينظم عقد إيجار حقيقي بين المؤجر والمستأجر ويهمل المؤجر تسجيله لدى المرجع الصالح إما بحسن نية وإما بسوء نية .

واحترازاً تلجأ الادارة المالية الى التقدير المباشر في حال عدم تسجيل عقد إيجار حتى ولو كان واقعياً وصحيحاً . فشرط التسجيل ليس شرطاً مانعاً للتقدير المباشر وإنما هو شرط ضروري لقبوله من حيث الشكل ،

ويبقى للدائرة المالية أن تتحرى بكل الوسائل من اجل اعتماد مضمون العقد ومندرجاته ومدى انطباقها على الواقع حتى ولو كان العقد مسجلاً ، كما يمكنها ان تصرف النظر عن التقدير المباشر في حال توفر شرط التسجيل إذا ما اقتنعت بعدالة العقد وواقعيته . على ان التقدير المباشر لا يعني بالضرورة رفع القيمة التأجيرية للبناء عن مستواه المتعارف عليه أو المماثل له ولكن يعني إمكانية رفعه وفرض الغرامة حتماً على المكلف بما يعادل ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة عن السنة الأولى للمخالفة و ١٠٠ ٪ من مقدار الضريبة عن كل سنة لاحقة تستمر فيها المخالفة (المادة ٤٦) .

٢ – عدم انطباق العقد المسجل على أحكام المادة ٣٢ من هذا القانون

إن تسجيل العقد لا يكفي لكي يحول دون التقدير المباشر من قبل الدائرة المالية وإنما يشترط كذلك ان يتضمن العقد المعلومات الواردة في المادة ٣٢ من القانون وهي :

- رقم العقار وموقعه (المنطقة – الشارع – الطابق) .
- وصف محتويات المأجور وتقسيماته الداخلية .
- اسماء الفرقاء المتعاقدين .
- بدل الإيجار محرراً بالعملة اللبنانية .
- مدة الإيجار .
- الخدمات التي يقدمها المالك والبدل المقابل لها إذا وجد .
- عنوان المالك أو المستثمر كاملاً .
- وجهة استعمال المأجور .

إن هذه المعلومات التي تندرج في العقد قد فرضها المشرع لبيان وضعية العقد القائم بين المؤجر والمستأجر وعدم اغفاله أية معلومات تراها الدائرة الضريبية ضرورية لكشف حقيقة البدل والاحاطة بكل جوانب العقد .

٣ – صورية العقد المسجل سواء كان ذلك بقصد التهرب من الضريبة أو بتأثير عوامل القرابة أو الصداقة أو المجاملة أو لأي سبب آخر

إذن لا يكفي التسجيل لكي يكون العقد مقبولاً لدى الادارة الضرائبية وإنما ينبغي أن تتوفر شروط أخرى كالحالة التي مرت معنا في الفقرة الثانية وكذلك الحالة الراهنة وهي صورية العقد المسجل . فهذه الصورية لا تأخذ بها وزارة المالية لتعارضها مع مصلحة الخزينة ، إذ كثيراً ما يلجأ الفرقاء ، تهرباً من الضريبة أو تواطؤاً بين المؤجر والمستأجر أو مراعـــاة للقرابة والصداقة أو مجاملة أو لأي سبب آخر .

وقد اعتبرت وزارة المالية [1] ان الصورية لا توجد إلا عند :

١ – قيام عقد إيجار بين مؤجر ومستأجر من أجل اعطائه مفاعيله الحقوقية كافة ، سواء بين الفرقاء المتعاقدين أو تجاه الغير .

٢ – تدني بدل الإيجار المدون في هذا العقد عن الحقيقة والواقع أي عن المبلغ الذي يلتزم به المستأجر تجاه المؤجر وينفذه .

أما إذا كانت هناك قيمة تأجيرية مقدرة من جانب الدائرة المالية المختصة للملك المبني ذاته الجاري عليه عقد الإيجار فان مجرد تـــدني بدل الإيجار المذكور عنها ليس من شأنه ولا بإمكانه أن يؤدي الى صورية العقد .

---

(١) تعميم وزير المـــالية رقم ٢٨٢ ص ١ تاريخ ٣/٢/٧٠ .

وبالنتيجة يتعذر اعتبار العقد صورياً ثم تغريم المؤجر بسببه (المادتان ٣٥ و ٤٦) إلا إذا ثبت ذلك بصورة قاطعة وبعد تحريات عملية وواقعية تستند الى وقائع مثبتة بمحاضر ومستندات وبافادات خطية أو ما هو في حكمها يتم في خلالها تجميع المعلومات الصحيحة من اصحاب العلاقة وأهل الجوار وذوي الخبرة والاستقامة .

وهناك حالة أخرى تتمثل فيها الصورية وذلك عندما يعمد بعض مالكي العقارات المبنية الى عقد إيجارات ببدلات متدنية عن الواقع مع اشخاص كانوا قد اشتروا المحتويات التي يشغلونها بموجب عقود خاصة غير مسجلة حسب الأصول .

وقد تتخذ هذه العقود الصورية أساساً لوضع القيم التأجيرية الصافية مما يؤدي الى الاضرار بصالح الخزينة من ناحية رسوم التسجيل أو من ناحية الضريبة .

وقد طلبت دائرة الاملاك المبنية من موظفيها اعتماد الدقة والتحقيق مع كل مستأجر في حال وجوده ومدى علاقته بالمالك قبل الاقدام على تخمين أي عقار في مثل هذه الحالة ، وينبغي أخذ توقيع المالك على المحضر لوضعه أمام مسؤولياته [١] . هذا مع العلم ان مرتكبي هذه المخالفات يتعرضون للعقوبات المنصوص عليها في الأنظمة والقوانين المرعية .

٤ – شغور البناء سواء استفاد المالك من وقف الضريبة أو لم يستفد

إذا شغر البناء ، كان على الدائرة المالية المختصة ، أن تعيد النظر في الايرادات الصافية التي كان البناء يكلف على أساسها بالضريبة . وغالباً ما

---

(١) مذكرة دائرة ضريبة الاملاك المبنية رقم ٣١ تاريخ ٧١/١١/٢٣ .

تتغير القيمة التأجيرية عند شغور البناء فترتفع أو تنخفض ولكنها ترتفع في غالب الأحيان نظراً لارتفاع بدلات الإيجار نتيجة تزايد الطلب وغلاء مواد البناء وهبوط القيمة الشرائية للعملة الى ما هنالك من الاسباب التي تؤدي الى ارتفاع بدلات الإيجارات . وهذا التقدير المباشر يجري سواء استفاد المالك من وقف الضريبة نتيجة الشغور بسبب التصريح عنه وأخذ الدائرة المالية به أو لم يصرح به أو لعدم أخذ الدائرة المالية به . فالتقدير المباشر مرتبط بالشغور وليس باستفادة المالك أو عدم استفادته من وقف الضريبة نتيجة الشغور .

٥ – إشغال البناء من قبل المالك أو المستثمر

وهذه هي الحالة الخامسة لاعتماد التقدير المباشر من قبل الادارة الضريبية وهي حالة إشغال البناء من قبل المالك أو المستثمر (سكن المالك أو المستثمر) . وفي هذه الحالة تتولى الدائرة تقدير ايرادات البناء بالنظر لوضعه الحاضر بصرف النظر عن الوضع الذي كان عليه قبل إشغاله من قبل المالك أو المستثمر ، وليست الدائرة المالية ملزمة بالتقيد بالتقديرات السابقة التي كان يكلف على أساسها بالضريبة .

٦ – إشغال البناء من قبل الغير الذي يجيز له المالك ذلك على سبيل التسامح ودون بدل أو ببدل رمزي سواء كان هذا الغير من افراد عائلته أو من الغرباء عنه

وفي هذه الحالة تلجأ الدائرة الى التقدير المباشر لكي تحدد البدل الحقيقي للبناء والذي يتفق مع الواقع ويتناسب مع بدلات الأبنية المجاورة المماثلة له . وهذه الحالة تختلف عن حالة الصورية التي عرضنا لها . ففي حالة الصورية يكون القصد في الغالب التهرب من الضرائب ويكون العقد مبنياً على سوء

نية ، بينما في حـــالة التسامح يكون القصد التساهل والتسامح مع الغير ولا يكون القصد التهرب من الضريبة وينتفي معه سوء النية ، إذ كثيراً مـــا يضطر المالك أو المستثمر تحت تأثير القرابة أو الصداقة أو الدافع الإنساني أو الاهتمام بالمأجور والمحافظة عليه من قبل الغير الذي أجيز له إشغاله إلى ما هناك من الدوافع الخيرة . إلا أن المشترع لا يأخذ هذه الدوافع بعين الاعتبار لأنه يغلب الدافع المالي على الدوافع الاجتماعية والإنسانية ولأن الأمر يتعلق بالمصلحة العامة للدولة ولا يتعلق بالمصلحة الفردية للأشخاص مهما كان الدافع الى التسامح شريفاً . فالبناء تفرض عليه الضريبة وفقـــاً للتقدير الواقعي والمناسب دون الالتفات إلى العقد المسجل سواء أكان ببدل رمزي أو بدون بدل ، وسواء أكان الشاغل قريباً أو صديقاً أو غريباً .

٧ – استفادة البناء من الاعفاء الدائم أو المؤقت

في هـــذه الحالة تعمد الدائرة الضريبية الى تقدير القيمة التأجيرية للبناء بسبب الطارىء الجديد على البنـــاء ألا وهو الاعفاء الدائم أو الاعفاء المؤقت .

وربما تساءل البعض عن القصد من هذا التقدير بعد أن أعفي البناء بصورة دائمة أو مؤقتة ؟ فبالنسبة للاعفاء الدائم فانه بمقتضى المـــادة العاشرة من القـــانون لا يسري الاعفاء بالنسبة لمعظم الاعفاءات المنصوص عليها في المـــادة الثامنة من القانون إلا اعتبـــاراً من أول الشهر الذي يلي الشهر الذي يقدم المالك أو المستثمر خلاله طلب الاعفاء .

كما ان المادة التاسعة اشترطت لكي تعفى الأبنية اعفاء كلياً من الضريبة أن تكون الأبنية مستعملة بكاملها في سبيل الغايات التي استوجبت الاعفاء . أمـــا إذا كان الاستعمال مقتصراً على جزء منهـــا فلا يعفى إلا الجزء المستعمل لتلك الغايات فقط .

فلأجل تطبيق هاتين الحالتين وغيرهما من الحالات ، لا بـــد من تقدير ايرادات هذه الأبنية لكي تفرض الضريبة على الفترة السابقة للاعفاء ولكي تفرض كذلك على الأجزاء غير المستعملة للغاية التي خصصت من أجلها ، أو لاعـادة فرض الضريبة في حال زوال الاعفـاء ، ولتقدير الرسم المتوجب في حال انتقال ملكية هذه الأبنية على الصحيفة العينية لدى الدوائر العقارية ، وإلى ما هنالك من الحالات التي تستوجب وجود قيمة تأجيرية للبناء .

الاصول الواجب مراعاتها لدى تقدير الايرادات الصافية

ان اعطاء الادارة حق التقدير المبـاشر لايرادات الابنية الصافية لا يعني عدم مراعاتها لأصول التقدير هذه ، وذلـك حتى تأتي القيم التأجيرية الناتجة عن التقدير حقيقية وواقعية وإلا فأقرب ما يمكن من الحقيقة والواقع [1] .

وقد حددت المادة ٣٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الأصول الواجب اتباعها لدى تقدير ايرادات الأبنية تقديراً مباشراً ، وذلـــك على الشكل التـالي :

١ – تعتمد أساساً للتقدير قيمة بدل الإيجـــار المتفق عليها بين المؤجر والمستأجر إذا أمكن معرفتها والتثبت من صحتها .

هذا هو الأساس الأول لتقدير قيمة بدل الإيجار . وهذا البدل يمكن ان يدرج في عقـد إيجـــار غير مسجل يبرمـه المؤجر مع المستأجر أو من وقائـع أو مستندات يمكن الرجوع اليهـا لتحديد هذا البدل . غير انه يتوجب على الدائرة المالية أن تتثبت من صحة هذه العقود ومدى انطباقها على الواقع والحقيقة .

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٤٠ .

٢ – أمـا إذا تعذر ذلك فتقدر الايرادات الصافية بالمقارنة مع الأبنيـة المشابهة المؤجرة في ظروف وأحوال مماثلة .

الأساس ان يكون هناك عقد إيجار بين المالك والمستأجر أو أن يكون اتفاق على الأقل بينهما يتحدد بموجبه بدل الإيجار . فإذا لم يتيسر للدائرة المـالية المختصة الوصول الى معرفة هذا العقد او الاحاطة بالاتفاق فان عليها الانتقال الى الأساس الثاني لتحديد القيمة التأجيرية ألا وهو المقارنة مع الأبنية المماثلة .

فالبناء غالباً ما يكون مجاوراً لبناء يماثله من حيث الموضع والمحتويات ودرجة الفخامة وغيرها من المواصفات . فاذا تشابهت الأبنية من حيث ظروفها واحوالها أمكن مقارنتها وتحديد بدلات إيجاراتها عن طريق القياس . فالبنـــاء الواقع في الموقع المحدد والمشابه لما جاوره من الأبنية من حيث محتوياته ومستوى فخامته وظروفه واحواله يتساوى في بدلاته مع هـذه الأبنيـة ولا يتميز عنها كثيراً . وهذه الطريقة توفر للدائرة المـــالية وسيلة أخرى لتحديد بدلات الأبنية التي لا بدلات لها .

٣ – أما إذا تعذرت المقارنة فتقدر الإيرادات الصافية على أساس أن يؤمن البنـاء لمالكه ما لا يقـل عن ٥ ٪ من قيمته كبدل إيجار سنوي . ويعين بقرار من وزير المالية المعدل الواجب اعتماده في هذه الحالة في كل منطقة أو مجموعة من المناطق .

وهذه هي الوسيلة الثالثة التي تلجأ اليها الادارة الضريبية بعد أن يتعذر عليها الحصول على عقد إيجار صحيح أو المقارنة والقياس مع الأبنية المماثلة . فبموجب هـــذه الوسيلة تلجأ الدائرة المالية المختصة الى تقدير قيمة البناء ثم تأخذ نسبة ٥ ٪ من هـذه القيمة وتعتبرها بمثـــابة قيمة تأجيرية صافية يمكن على أساسها فرض

الضريبة فاذا كانت قيمة البناء مثلاً تساوي ١٠٠ الف ليرة لبنانية فان قيمته التأجيرية الصافية تساوي ٥ آلاف ليرة لبنانية . وهذه القيمة هي وعاء الضريبة المقدرة. وقد لجأ المشرع الى هذه الوسيلة بعد ان اعتبر ان بإمكان المالك ان يحصل على ايراد صافٍ من البناء الذي يملكه بما يقدر بـ ٥ ٪ من قيمته .

على ان القانون لم يعتمد هذا المعدل لكافة المناطق السكنية بل ترك لوزير المالية ان يعين بقرار منه المعدل الواجب اعتماده في كل منطقة أو مجموعة من المناطق. إلا ان هذا الاجراء لم يتخذ وبقي معدل ٥ ٪ هو المعتمد لكافة المناطق وإن كان لا يلجأ اليه إلا نادراً .

وقد اهتمت مصلحة الواردات بمبدأ التخمينات وأصدرت عدة تعليمات دعت فيها الى وجوب تحري الحقيقة في تخميناتهم وتقديراتهم [١] والتقيد بأحكام المادة ٣٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية .

كما انها أصدرت تعليمات أخرى حددت فيها الاجراءات الواجب اتباعها لإرساء التخمين المتعلق بالقيم البيعية والتأجيرية للأملاك المبنية على الأساس القانوني الصحيح ، وذلك باعتماد الدقة الكافية واعتماد المشاهدة الحسية والتحريات الميدانية مع الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل التي تؤثر في تحديد القيمة التأجيرية ولا سيما نوعية البناء ومساحته وهندسته وموقعه الخ ... على ان لا تقل قيمة العقار التأجيرية المخمن عن بدلات إيجار العقارات المشابهة والمؤجرة في ظروف وأحوال مماثلة . وكل تخمين لا يتقيد بهذه الاجراءات يكون في غير محله القانوني ولا يجوز اعتماده [٢] .

---

(١) مذكرة مصلحة الواردات رقم ٨٩ تاريخ ٦٣/٣/١٩ .

(٢) مذكرة مصلحة الواردات رقم ٢٠٦٦ ص ٢ تاريخ ١٩٧٢/١٠/١٦ والتعميم رقم ٢٣٧٦/٨١٤٢ ص ١ تاريخ ١٩٧١/١٠/٤ .

أما فيما يتعلق بتحديد القيمة التأجيرية المعتمدة أساساً لتعيين رسوم الانتقال ، فقد أصدر وزير المالية تعميماً [1] بهذا الشأن حدد فيه الاجراءات الواجب اعتمادها لتحديد القيمة التأجيرية وذلك على الشكل التالي :

نصت المادة ٣ من المرسوم الاشتراعي رقم ٢٠ L E تاريخ ١٩٣٩/١٢/١٨ المتعلق بالرسوم العقارية والمساحة والمعدل بالمرسوم الاشتراعي ١٤٨ تاريخ ٥٩/٦/١٢ .

« إذا كان الانتقال يتناول عقاراً مبنياً فيستوفى رسم الانتقال على أساس المبلغ الحاصل من ضرب القيمة التأجيرية المبينة في سجلات التكليف بالرقم ٢٠ . وذلك عندما يكون هذا المبلغ يزيد عن الأسعار المذكورة في الصكوك أو المصرح بها » .

وحيث ان القيمة التأجيرية المبينة في سجلات التكليف لا تعود دائماً الى السنة التي يتم فيها انتقال العقار نظراً لترتب ضريبة الاملاك المبنية في كل سنة على القيمة التأجيرية التي كانت للعقار في السنة السابقة .

وحيث ان المشرع قصد بالقيمة التأجيرية الواجب ضربها بالرقم ٢٠ القيمة التي تكون للعقار المبني في خلال السنة التي يتم فيها انتقاله بسبب إمكان تبدل هذه القيمة من حين لآخر وخاصة من سنة الى سنة .

وحيث ان الدوائر المالية المعنية بفرض ضريبة الاملاك المبنية درجت على اعطاء اصحاب العلاقة افادات متضمنة القيمة التأجيرية التي كانت للعقار في السنة أو السنوات السابقة لسنة الانتقال مما أدى ويؤدي الى حساب

---

(١) تعميم رقم $\frac{٣١٦}{٢٣٠٧}$ ص ١ تاريخ ١٩٦٨/٢/١٢ .

رسوم الانتقال المترتبة على أسس لا تتفق مع مقاصد المشرع من النص الآنف الذكر .

لذلك يقتضي اعتماد الدقة التامة في انطباق تاريخ انتقال العقار على تاريخ القيمة التأجيرية المحددة لذات العقار سواء أكانت هذه القيمة التأجيرية الجديدة معادلة للقيمة التأجيرية السابقة أم مختلفة عنها .

كذلك كانت مصلحة الواردات قد أصدرت تعميماً [1] حددت فيه الأصول الواجب اتباعها لتحديد قيمة الأبنية التي لا تزال قيد الإنشاء وذلك على الوجه التالي :

تطلب الدوائر العقارية من الدوائر المالية تزويدها بالبيانات المتضمنة وصفاً لمشتملات العقار مع القيمة التأجيرية من أجل فرض رسم الانتقال .

وبما أن القيمة التأجيرية لا تحدد إلا بالنسبة للأبنية أو اقسام الأبنية المنجزة .

وبما انه غالباً ما يحدث أن تكون الأبنية القائمة على العقارات موضوع المعاملة أو قسم منها قيد الإنشاء والإنجاز وبالتالي لا قيمة تأجيرية لها .

وبما ان الرقم الحاصل من ضرب القيمة التأجيرية بالرقم ٢٠ هو قيمة العقار بما فيه البناء أو قسم البناء المنجز فقط من دون القسم أو الأقسام التي لا تزال قيد الإنشاء .

ولكي يأتي البيان شاملاً قيمة ومشتملات العقار :

ينبغي أن يتضمن كل بيان صادر عن الدائرة المالية المختصة بالقيمة التأجيرية اشارة صريحة الى القسم غير المنجز من البناء أو الذي لا يزال قيد

---

(١) تعميم مصلحة الواردات رقم تاريخ ٦٥/٤/٢٦ .

الإنشاء والذي لم يعط أية قيمة تأجيرية لهذا السبب مع اعطائه قيمة بيعية تقديرية .

وتجدر الاشارة الى ان اللجنة المنوط بها تخمين العقارات غير المبنية في بيروت وفي كل قضاء تتألف من :

- امين السجل العقاري في المنطقة .
- رئيس المكتب العقاري المعاون في القضاء .
- مراقب ضريبة الأملاك المبنية في المنطقة إذا كان التخمين يتناول عقاراً يقوم عليه بناء غير منجز (قرار رئيس الوزراء رقم ٤٥ تاريخ ١٨/٩/٧٠) .

وهذه اللجنة تقوم بتخمين العقارات غير المبنية أو التي لم ينجز بناؤها ، وفي كل الحالات التي تستلزم مثل هذا التخمين .

بقي ان نشير أخيراً الى ان معظم التخمينات تأتي في معظم الأحيان دون مستوى البدلات التي تؤجر فيها الأبنية والوحدات السكنية مما يضيع على الخزينة أموالاً طائلة إن لجهة فرض الضريبة على المالكين والمستثمرين ومن في حكمها ، أم لجهة فرض رسوم انتقال العقارات لدى الدوائر العقارية .

والحل أن تعتمد أسس جديدة تقوم على المقارنة والقياس مع عقود الإيجارات الصحيحة المماثلة ، ورفع نسبة ٥ ٪ من قيمة العقار الى ١٠ ٪ على الأقل في حال تعذر المقارنة والقياس ، وهذا المعدل كان ينبغي ان يصدر به قرار خاص بكل منطقة ولكن ذلك لم يحدث ، ولحسن الحظ ان الدوائر المالية لا تلجأ لهذا المعدل إلا نادراً إذ تعتبره معدلاً متدنياً جداً إذا قيس بالبدلات التي تؤجر بها الأبنية والوحدات السكنية . علماً بأن اعتماد المعدل

المشار اليه ينبغي ان يستند الى تقرير من خبير يحدد القيمة البيعية للبنـاء ، لا ان يعتمد على المشاهدة الحسية والتقديرات الشخصية من قبل المراقب أو الدائرة المالية .

من يتولى تقدير الايرادات الصافية للابنية ؟

على هذا السؤال أجابت المادة ٣٧ من القانون :

« تتولى تقدير الايرادات الصافية الدائرة المـالية المختصة وتضع بذلك محضراً تبين فيه بالاضافـة الى المعلومات المنصوص عليها في المـادة ٣٢ حالة البناء الراهنة مع متمماته وملحقاته ، وتعرض فيه ايضاً قيم بدلات الايجـار الحقيقية أو المقـدرة للأبنية المماثلة ، وتقـــدر ، عند الاقتضاء ، قيمـة البناء » .

فالدائرة المالية المختصة هي التي تتولى التقدير المباشر بواسطة موظفيهـا واجهزتها، والمقصود كما نعلم بالدائرة المالية المختصة هي دائرة ضريبة الأملاك المبنيـة في بيروت والدوائر المـــالية في المحافظات . وينبغي ان ينظم بالتقدير تقرير يذكر فيه المعلومات الواردة في المـادة ٣٢ والتي سبق ذكرها بالاضافة الى وصف حالة البناء الحالية أي وقت وضع التقرير ، مع متمماته وملحقاته، كما تعرض في التقرير بعض القيم التأجيرية للأبنية المماثلة للاستئناس بها لدى اجراء التقدير . وفي حـال تعذر الوصول الى نتيجـة مرضية تحفظ حق الخزينة ولا تضير المكلف ، تلجأ الدائرة المالية ، استثناء ، الى تقدير قيمة البنـاء وتقدير القيمـة التأجيرية على أساس ٥ ٪ من القيمة البيعية للبناء .

وقد وضعت الادارة المـالية أصولاً معينـة لتنظيم بيانات القيم التأجيرية

والبيعية ولاعطاء براءات الذمة عند اجراء المعاملات العقارية [1] .

وقد طلبت وزارة المالية الى الموظفين المختصين مراعاة الاحكام المتعلقة ببراءات الذمة وبالقيم التأجيرية للعقارات المبنية وذلك على الوجه التالي :

١ – في بيانات القيم التأجيرية أو البيعية

تراعى في اعطاء بيانات القيم التأجيرية الأصول التالية :

– يجري المراقب المختص الكشف على العقار اذا كان واقعاً في منطقة آهلة بالسكان وعلى الاخص إذا كان واقعاً في مدينة أو مركز من مراكز المحافظات أو الأقضية أو مراكز الاصطياف ، وكذلك في المناطق المتاخمة أو المجاورة لكل من هذه المدن أو المراكز التي تشكل امتداداً واقعياً لها .

– بإمكان المراقب ان يصرف النظر عن الكشف ويكتفي بافادة من المختار اذا كان العقار واقعاً في قرية نائية أو غير آهلة بالسكان ، ويعطي القيمة التأجيرية عندئذ على أساس ما لديه من معلومات عن مستوى بدلات الايجار في المنطقة وفي ضوء ما تضمنته افادة المختار بشأن المحتويات والقيمة التأجيرية .

– بإمكان رئيس الدائرة ان يقرر صرف النظر عن الكشف ويعتمد قيود الدائرة أساساً لاعطاء القيمة التأجيرية المطلوبة إذا كان لم

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٢١٩٦/١٢٧٢٧ ص ١ تاريخ ٦٤/١٠/٨ . والتعميمان ٧٣٦ ص١ تاريخ ٦٠/٣/١٠ ورقم ٢١٧٢ ص ١ تاريخ ٦٠/٨/١٧ . وكتاب المديرية العامة رقم ٧٩٧/١٨٤٦ ص ٢ تاريخ ٦٤/٤/٣ .

ينقض على آخر كشف أجرته الدائرة على العقار أكثر من ٦ أشهر الى سنة ، على ان يترك له أمر تقدير المدة في ضوء حركة العمران في المنطقة كما له ان يفرض الكشف إذا وجد ذلك ضرورياً .

- ينظم بيانات القيم التأجيرية المراقب المختص ويؤشر عليها مع المراقب الرئيسي المختص ، عند الاقتضاء ، ويعرضها على رئيس الدائرة للتوقيع . ولا يجوز للمراقب ان يعطي البيانات المذكورة مباشرة .

أما في حال طلب براءة ذمة عن العقار بمناسبة انتقاله أو فرزه أو التأمين عليه ، يجب على طالب البراءة ان يسدد كامل الضرائب المتوجبة على هذا العقار (المادة ٣٣ من قانون التحصيل) [١] .

ولكن كيف تفرض الضريبة في مثل هذه الحالة ؟

إن تعميم وزير المالية رقم ٤٢٨/ص ١ تاريخ ٧٢/٤/١١ قد حدد الأصول الواجب اتباعها في مثل هذه الحالة وذلك على الشكل التالي :

١ - يتعذر اصدار تكاليف بالضريبة في أية سنة إلا على أساس ايرادات السنة السابقة (المادة ٢٤ من قانون ضريبة الأملاك المبنية) .

٢ - ينبغي على الدائرة المالية ، في حال ورود معاملة براءة ذمة متعلقة بعقار معين غير مكلف بالضريبة عن ايراداته في السنوات

---

(١) اوقف مفعول المادة ٣٣ المشار اليها بموجب مرسوم اشتراعي رقم ١٦ تاريخ ١٩٧٧/٢/٢٣ وكذلك مفعول المادة ١٢٠ من المرسوم الاشتراعي رقم ٩٧/٦٨ (قانون الرسوم البلدية) . هذا الاجراء وان سهل المعاملات العقارية فانه قد اضر بعملية التحصيل ضرراً كبيراً . ويمكن اعادة سريان هاتين المادتين بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء .

السابقة ، أن تبادر الى اصدار التكاليف بالضرائب اللازمة مع تكليف السنة الحالية وأية سنة سابقة يمكن تداركها .

٣ – أما ايرادات العقار الحاصلة خلال الفترة المنصرمة من السنة الحالية والتي لولا انتقال الملكية لكان ينبغي التريث في اصدار التكاليف بالضرائب المترتبة عليها إلى حين دخول السنة التالية وذلك عملاً بالمادة ٢٤ من القانون،لذا فان فرض الضريبة عليها يؤجل الى السنة اللاحقة ، وهي سنة التكليف كما أوضحنا ، على ان يصدر التكليف باسم الشخص الذي يكون مكلفاً في اليوم الأول من سنة التكليف المذكورة .

٤ – أما باقي الاحكام القانونية فتبقى سارية المفعول في مطلق الاحوال وعلى الاخص ما يتعلق منها بالتكافل والتضامن بين كل من المالكين السابق واللاحق بالنسبة لمسؤوليتهما المشتركة لجهة تسديد الضريبة (المواد ٦٩ وما يليها) .

٥ – يلغى كل ما يتناقض مع أحكام هذا التعميم في أية توجيهات ادارية سابقة كما تبقى براءة الذمة سارية المفعول لغاية ٣١ كانون الاول من سنة اعطائها باعتبارها سنة تكليف فقط .

مدة سريان مفعول التقدير المباشر

يسري مفعول التقدير المباشر لمدة ثلاث سنوات إذا ثبت للدائرة المالية المختصة ان وضع البنـــاء من حيث شاغليه ومحتوياته وتقسيماته الداخلية لم يتبدل (المادة ٣٨) .

إذن يسري مفعول التقدير المباشر لمدة ثلاث سنوات شرط :

١ – أن لا يتغير شاغل البناء سواء أكان مالكاً أو مستثمراً او من في

حكمها او كان مستأجراً . فاذا تغير الشاغل اصبح التقدير المباشر متوجباً حتى ولو لم تنقض مـــدة الثلاث سنوات ، وذلك عملاً بالفقرة الرابعة من المادة ٣٥ من القانون (شغور البناء) .

٢ – أن لا يحدث تغيير في محتويات وتقسيمات البناء : أي ان تبقى محتويات البنـــاء كما هي دون تغيير او تبديل لا من حيث هيكله الخارجي ولا من حيث تقسيماته الداخلية . وكل تغيير في حالة البناء سوف يؤدي الى تحسينه وبالتالي الى ارتفاع بدلاته التي يجب ان تخضع للضريبة .

على انه يمكن تمديد مفعول التقدير المباشر لمدة ثلاث سنوات جديدة بقرار من وزير المالية إذا كانت الاحوال الاقتصادية ومستوى بدلات الايجار مستقرة (المادة ٣٩) .

فالتمديد مرتبط بالحالة الاقتصادية واستقرار بدلات الايجار . أمـا إذا حدث تغير في الاحوال الاقتصادية كما في حالة الانتعاش والتضخم التي يترتب عليها ارتفاع الاسعار وبالتالي ارتفاع البدلات او حصل ركود اقتصادي ترتب عليه انخفاض الاسعار وبالتـالي انخفاض البدلات ، او حصل ، بصورة عامة اختلال بين العرض والطلب ، فان ذلك كله يؤدي الى تذبذب بدلات الايجار ارتفاعاً وانخفاضاً .

أما اذا كان التبدل الطارىء على تلك الاحوال والمستوى يتسم بالطابع العام يمكن تقرير التمديد مع تعديل التقديرات السابقة زيادة أو نقصاً على اساس معدلات عامة (الفقرة الثانية من المادة ٣٩) .

في مثل هذه الحالة لا يكون التمديد شاملاً كافـــة الابنية مع تعديل التقديرات السابقة زيادة أو نقصاً ، وذلـك على أساس معدلات تكون عامة وليست خاصة ببناء او بمنطقة وإنما تشمل كافة الابنية والمناطق .

على ان مفعول التقدير المباشر يتوقف فور تقيد المكلف بأحكام المادتين ٣٠ و ٣٢ او توفر الشروط المنصوص عليها في المـــادة ٣٤ من هذا القانون (المادة ٤٠) .

من هذا النص نلاحظ ان مفعول التقدير المبـــاشر يتوقف في الحالات التالية :

١ – تقيد المكلف بأحكام المادة ٣٠ من القانون : وهذه المـادة تتعلق بتسجيل عقود الايجارات من قبل المالك او المستثمر لدى المرجع المختص في البلدية او المختار وذلك وفقاً لموقع العقار وضمن المهـلة المحددة قانوناً .

٢ – تقيد المكلف بأحكام المـادة ٣٢ من القانون : وهذه المـادة تحدد المعلومات التي يجب ان يتضمنها عقد الايجار من رقم العقـار الى موقعه فالى محتوياته الخ ...

٣ – توفر الشروط المنصوص عليها في المادة ٣٤:وهي الشروط التي تعفي المكلف من موجب تسجيل العقود بحد ذاتها وإنما يكتفى بأن يحيط المكلف الدائرة المالية المختصة علماً بالحالة القائمة ضمن مهلة التسجيل ويبرز افادة تثبت وجود نزاع وتكون صادرة عن المحاكم المختصة ، او افادة من الادارة المتعاقدة معه ، او نسخة عن قرار المصادرة صادرة عن السلطة المصادرة .

رأينـــا في الحالة السابقة التي عرضنا لجوء الادارة الضريبية الى التقدير المباشر عفواً ودون طلب من المكلف ، وان هذا التدبير الذي كانت تلجأ اليه الادارة كان بفضل تبدل أوضاع البنـاء او الشاغلين وتحسن حالة البنـاء وبالتالي زيادة في ايراداته ، وقلنا ان الادارة يمكن ان تعيد النظر في التقدير المباشر قبل انقضاء الثلاث سنوات المحددة قانوناً .

لكن إذا حصل على العكس تبدل في اوضاع البناء او الشاغلين وتردّت حالة البناء وبالتالي نقصت ايراداته ، فيمكن للارادة المالية ان تعيد النظر في التقدير المباشر قبل انقضاء الثلاث سنوات إما عفواً اذا كان التردي يتسم بالطابع العام [1] وإما بناء على طلب خطي من المالك او المستثمر ، إذا كان التردي محدود النطاق أي لا يتسم كالحالة السابقة بالطابع العام .

وقد نصت على ذلك المادة ٤١ من القانون بما يلي :

« يمكن بناء على طلب المالك او المستثمر ان يعاد النظر في تقدير الايرادات الصافية ، إذا كان البناء مشغولاً من قبل المالك او المستثمر او من قبل مَن أجاز له المالك إشغاله على سبيل التسامح بدون بدل او لقاء بدل رمزي ، وذلك اذا طرأ على العقار ما أفقده بعض قيمته كنقل سوق مجاور له او تشييد بناء مضر او غير صحي في جواره او سد طريق نافذ اليه او سواها من الطوارىء المماثلة » .

في هذه الحالة ، وبناء على طلب من المالك او المستثمر ، يمكن للدائرة المختصة ان تعيد النظر في تقدير ايرادات البناء الصافية قبل انقضاء مدة الثلاث سنوات ، شرط :

١ – أن يكون البناء مشغولاً إما من المالك او المستثمر او من أجاز له المالك إشغاله على سبيل التسامح بدون بدل او لقاء بدل رمزي . ولا يجوز في غير هذه الحالات الثلاث اعادة النظر في تقدير ايرادات البناء الصافية . ولكن ذلك لا يعني انه لا يشمل من في حكم المالك او المستثمر بل ان هذا النص ينطبق عليهم لخضوع

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو صفحة ٤١ .

الجميع لذات الأحكام الضريبية إلا ما كان منها محصوراً بالمالكين او المستثمرين دون سواهم .

٢ – إذا طرأ على العقار ما افقده بعض قيمته . وقد سردت بعض هذه الحالات على سبيل المثال لا الحصر . ومن هذه الحالات : نقل سوق مجاور للبناء او تشييد بناء مضر او غير صحي في جواره او سد طريق نافذ اليه او سواها من الطوارىء المماثلة .

« ويسري مفعول التقدير الجديد اعتباراً من أول السنة التالية لتاريخ تقديم طلب اعادة النظر » .

أي ان العقار يكلف عن ايراداته في السنة التي قدم فيها طلب اعادة النظر.

وقد حددت وزارة المالية [1] الحالات التي يجب فيها اعادة تخمين القيمة التأجيرية الخاضعة لضريبة الأملاك المبنية وذلك على الوجه التالي :

١ – حددت المادة ٣٥ من قانون ٦٢/٩/١٧ مختلف الحالات التي يتوجب فيها قيام الدوائر المالية المختصة بتخمين القيمة التأجيرية ومنها إشغال البناء من قبل المالك او المستثمر .

٢ – كذلك حددت المادة ٣٨ من ذات القانون المدة التي يظل فيها مفعول التقدير المباشر للايرادات الصافية ساري المفعول ثلاث سنوات متواصلة من حيث المبدأ وذلك شرط ان يثبت للدائرة المالية المختصة « ان وضع البناء من حيث شاغليه ومحتوياته وتقسيماته الداخلية لم يتبدل ». كذلك فرضت المادة ٤٢ من القانون المذكور اعادة تخمين القيمة التأجيرية كلما تبين للدائرة المالية

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٢٥٦٩ ص ٧ تاريخ ١٩٧٠/١١/١٨ .

المختصة ، إذا طرأ ما يؤدي الى تحسين دائم في قيمة العقار كشق طريق جديد اليه او تجميل يزيد في قيمة البناء التأجيرية » .

وهكذا عندما تكون هناك قيمة تأجيرية موضوعة لبناء معين استناداً لوقائع ثابتة ، تبقى هذه القيمة التأجيرية سارية المفعول وبالتالي تتخذ اساساً للتكليف بضريبة الاملاك المبنية إلا عندما يطرأ على البناء المذكور :

أ – تعديل في الشاغلين من حيث الشخصية أو الصفة .

ب – تعديل في المحتويات او في التقسيمات الداخلية .

ج – تحسين دائم في قيمة البناء نتيجة لطارىء خاص .

٣ – ان البند الأول هو وحـــده الذي يستدعي التفسير من بين البنود الثلاثة اعلاه . علماً بأن التعبير الوارد في النص يوضح ان التبدل المطلوب يتعلق بالشاغلين أي ان يشمل الشاغل الرئيسي وجميع الذين يستمدون منه حقهم في الإشغال .

٤ – عند زوال شخصية الشاغل الرئيسي فيتحول حقـه في الإشغال الى شخصيات اولئك الذين كانوا يشغلون البناء معه او بسببه وبالتالي يتعذر اعتبار زواله سبباً من أسباب اعادة تخمين القيمة التأجيرية طالمـا ان هؤلاء الشاغلين كانوا يملكون حق الإشغال قبـل الزوال وبعده ، علمـاً بأن تقديم تصريح المادتين ٤٦ و ٧٢ يبقى متوجباً ضمن المهلة المحددة في القانون .

٥ – عند زوال الصفة السابقة عن الشاغل (مثلاً اذا باع المالك الشاغل العقار وبقي فيه بالاتفاق مع مالكه الجديد) تتوجب اعادة تخمين القيمة التأجيرية مـا لم ينظم بين ذوي العلاقـة عقد إيجـار حسب الأصول في شكله ومضمونه .

وكذلك الحال عند انتهاء مدة الاستثمار وبقاء المستثمر الشاغل بصفة جديدة في البناء .

٦ – يحـــدد اصحاب الحق بالإشغال بعـد زوال الشاغـل الرئيسي في ضوء أحكام قوانين الأجور المرعيـة الاجراء وهم مبدئيـاً وبوجه الاجمال :

أ – ورثة الشاغل .

ب – انسباؤه الذين كانوا يشغلون البنـاء دون انقطاع بموافقته منـذ ما قبل زواله ومثلهم الشاغلون بدون بدل او ببدل رمزي .

ج – شركاؤه الثابتة شراكتهم في الحق بإشغال البنـــاء منذ ما قبل زواله .

د – كل شخص حقيقي او معنوي يستفيد من حق تمديد الإشغال الذي كان يتمتع به الشاغل الزائل وفقـاً لقوانين الأجور .

مع تذكير الدوائر المـــالية المختصة بأن التخمين المستند الى عنصري الملكية والإشغال مجتمعين يبطل في حال تبـدل احد العنصرين المذكورين ، إلا انـه عند ورود التصاريح ضمن المهـلة القانونية ، على الدوائر المذكورة ، بعد التثبت بشتى الطرق القانونية من صحة التصاريح ، والأخذ بعين الاعتبار المبادىء المذكورة سابقاً عند وضع التخمين .

وتجدر الاشارة اخيراً إلى أن العقارات المبنية التي يشغلها مالكوها قد مددت عدة مرات ولفترة سنة واحدة وذلك في السنوات : ١٩٦٦ و ١٩٦٧ و ١٩٦٨ و ١٩٦٩ و ١٩٧٠ بموجب قرارات صادرة عن وزارة المـالية قرار رقم ١٠٥٤ ص ١ تاريخ ٦٦/٤/٢١ ورقم ٤٨٠ ص ١ تاريخ ٦٧/٢/٢٧ ورقم ٦ ص ١ تاريخ ٦٨/١/٥ ورقم ٢٩٩ ص ١ تاريخ ٧٠/١٠/١٩ .

كما ان من الضروري لفت النظر الى عدم إمكانية طلب تعديل القيمة التأجيرية للأماكن التي يشغلها مالكوها بالاستناد الى قوانين الإيجارات الاستثنائية النافذة ، لأن قانون ٦٢/٩/١٧ المتعلق بضريبة الأملاك المبنية قد نص في مادتيه ٤١ و ٤٢ على الحالات التي يجوز في خلال فترة السنوات الثلاث اعادة النظر في القيم التأجيرية المقدرة للأماكن المذكورة ولم يتضمن تلك الحالات إمكانية تطبيق أحكام قوانين الإيجارات المعمول بها (كتاب الواردات رقم ٢٧٩١ ص ٢ تاريخ ٦٤/١٠/٢) .

أما بشأن طلبات المؤجرين بتخفيض الضريبة عن الزيادة التي طرأت على بدلات الإيجار واستردت عملاً بأحكام قوانين الأجور الاستثنائية فقد رأت وزارة المالية [١] ان تتوفر في طلبات التخفيض الشروط التالية :

١ – بالنسبة للابنية المعدة للسكن

أ – ان تكون الزيادة المستردة قد طرأت فقط منذ اول سنة ١٩٦٦ فقط ولغاية ٦٧/٥/٩ .

ب – ان تكون بدلات الإيجارات لأماكن السكن معقودة منذ اول كانون الثاني سنة ١٩٦٢ .

ج – ان ترفق بالطلبات ايصالات تثبت استرداد الزيادة وملصق عليها الطابع القانوني ومعطل حسب الأصول .

٢ – بالنسبة للابنية الفخمة

أ – ان تكون الزيادة المستردة قد طرأت فقط خلال عام ١٩٦٦ بصرف النظر عن تاريخ نشوء العقد .

---

(١) مذكرة دائرة الاملاك المبنية رقم ٨ تاريخ ٦٧/١٢/١٩ .

ب – ان ترفق بالطلبات إيصالات تثبت استرداد الزيادة وملصق عليها الطابع القانوني ومعطل حسب الأصول .

ويمكن تطبيق هذه المذكرة على جميع الحالات المشابهة والتي تنص عليها قوانين استثنائية لاحقة للأجور ومنها قانون ١٩٧٤ مع مراعاة الشروط الواردة في هذه القوانين .

بعد ان عرضنا لكيفية تحديد إيرادت الأبنية عن طريق تصريح المكلف بواسطة تسجيل عقود الايجارات لدى الجهة المختصة او عن طريق تقدير الدائرة المالية المختصة لهذه الايرادات بواسطة اجهزتها ووفقاً للاصول المحددة قانوناً ، نعرض الآن لكيفية تحديد الايرادات الصافية الخاضعة للضريبة .

ان المادة ٢٥ من القانون قد حددت هذه الايرادات على الشكل التالي :

« يقصد بالايرادات الصافية الحقيقية الفرق بين الايرادات غير الصافية والاعباء القابلة التنزيل والتي تحدد بالاستناد الى عقود الايجار المسجلة وملاحقها والى الوثائق التي يبرزها المالك او المستثمر وفقاً لأحكام هذا القانون » .

وكنا قد عرضنا لكيفية تحديد الايرادات غير الصافية والتي عينتها المادة ٢٦ من القانون، بقي ان نحدد الاعباء القابلة للتنزيل من هذه الايرادات للحصول على الايرادات الصافية التي ستخضع للضريبة . ونتناول فيما يلي الاعباء القابلة للتنزيل والاعباء غير القابلة للتنزيل .

اولا : الأعباء القابلة للتنزيل

حددت المادة ٢٧ من قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر في ٦٢/٩/١٧ الأعباء القابلة للتنزيل بما يلي :

« تعتبر اعباء قابلة للتنزيل من الايرادات غير الصافية النفقات التالي

بيانها والتي يتحملها المالك عن المستأجر ، بموجب عقد الايجار وملاحقه دون الرجوع بها عليه :

١ – اشتراكات ونفقات استعمال الهاتف واستهلاك الماء والكهرباء والغاز الثابتة بفواتير الادارات او المؤسسات المختصة .

٢ – قيمة الضرائب والرسوم الحكومية او البلدية التي تترتب بحسب القانون على المستأجر ، شرط اثباتها بمستندات صادرة عن الدوائر المختصة .

٣ – نفقات الخدمات المشتركة في الأبنية التي يؤمن فيها المالك للمستأجر على نفقته الخدمات التالية كلها او بعضها :

– تسيير المصاعد والادارة المشتركة .

– التدفئة المركزية .

– الماء الساخن .

– تكييف الهواء المركزي .

– بوّاب أو حارس مقيم في البناء » .

من استعراض المادة السابقة نستنتج ان الاعباء القابلة للتنزيل تستخلص من النفقات التي يتحملها المالك عن المستأجر بموجب عقد الايجار وملاحقه شرط ان لا يعود المالك بهذه النفقات على المستأجر ، فان عاد بها عليه اعتبرت من الايرادات الصافية الخاضعة للضريبة . وهذه الايرادات حددت كما يلي :

١ – اشتراكات ونفقات استعمال الهاتف واستهلاك الماء والكهرباء والغاز الثابتة بفواتير الادارات أو المؤسسات المختصة .

إن هذه النفقات تستلزمها كل وحدة سكنية . وهي تشمل بالاضافة إلى الاشتراكات النفقات التي يستوجبها استعمال الهاتف واستهلاك الماء والكهرباء والغاز . ويشترط للأخذ بهذه النفقات وخصمها من الايرادات غير الصافية أن تكون مثبتة بفواتير وإيصالات رسمية أي صادرة عن ادارة الهاتف والكهرباء والماء وشركات الغاز . فاذا لم تثبت بمثل هذه المستندات فلا يؤخذ بها ، وإنما يجري تعديلها بما يتناسب مع الوضع القائم في البناء بصورة فعلية وحقيقية .

٢ – قيمة الضرائب والرسوم الحكومية أو البلدية التي تترتب بحسب القانون على المستأجر شرط إثباتها بمستندات صادرة عن الدوائر المختصة .

كذلك تحسم هذه الضرائب والرسوم من الايرادات غير الصافية إذا كانت مترتبة على المستأجر ودفعها المالك نيابة عنه شرط أن يثبت دفع هذه الضرائب والرسوم بمستندات رسمية صادرة عن الادارة المالية أو البلدية ، وان تكون متوافقة مع أحكام القانون دون زيادة أو مبالغة .

٣ – نفقات الخدمات المشتركة في الابنية التي يؤمن فيها المالك للمستأجر على نفقته الخدمات التالية كلها أو بعضها :

– تسيير المصاعد والادارة المشتركة .

– التدفئة المركزية .

– الماء الساخن .

– تكييف الهواء المركزي .

– بوّاب أو حارس مقيم في البناء .

وهذه النفقات تخصم من الايرادات غير الصافية إذا ثبت دفعها من قبل المالك ، وهي نفقات مشتركة لا تخص مستأجراً واحداً وإنما تخص كافة المستأجرين للبناء المنتفعين بالخدمات التي تغطيها هذه النفقات .

وهذه الخدمات غالباً ما تؤمّن في الأبنية الفخمة وإن كان بعضها يؤمّن في الابنية العادية . ويشترط في هذه النفقات لكي تخصم من الايرادات غير الصافية أن يؤمنها المالك للمستأجر دون ان يحق له الرجوع عليه بها . فإن رجع بها عليه اعتبرت زيادة في البدلات وخضعت للضريبة .

وقد يعمد بعض المالكين إلى تجزئة عقد الإيجار إلى عقدين : الأول يتناول إشغال البناء من دون الخدمات الأخرى المشتركة ويحدد بدل الإيجار المقابل ، والثاني يتناول الخدمات المشتركة ويحدد البدل المقابل [1] .

وقد تستعمل هذه التجزئة كوسيلة للتهرب من جزء من الضريبة عن طريق تحويل قسم من بدل إيجار البناء إلى بدل الخدمات المشتركة بحيث يصبح بدل الإيجار المدون في العقد الاول أدنى من الواقع والحقيقة ويصبح بدل الخدمات المدون في العقد الثاني أعلى من الواقع والحقيقة .

ولما كان اخفاء عقد الخدمات عن أعين الادارة يفسح المجال أمام بعض الراغبين في التهرب للإمعان في إلحاق الغبن بالخزينة في حال مطالبتهم بتنزيل الخدمات من أصل بدل الإيجار المدون في العقد الأول الذي أبرزوه للادارة من دون العقد الثاني الذي أبقوه طي الكتمان ، وحرصاً على الوقوف على مبلغ البدل الحقيقي العائد لإشغال البناء وعلى المبلغ الحقيقي العائد لبدل الخدمات .

---

(١) تعليمات مصلحة الواردات رقم ٣٩٧٤ ص ٢ تاريخ ٦٤/١٢/١٦ .

وتفاديـاً للمحاذير التي قد تنجم من التشابك بين هذين البدلين من جراء وجود عقدين مستقلين .

لذلك ،

طلب إلى الدوائر المعنية بشؤون ضريبة الأمـــلاك المبنية في بيروت والمحافظات أن تتبع في تنزيـل الخدمـات المشتركة من ايرادات الأبنية غير الصافية الأصول التالية :

١ – لا يجوز تنزيل أي مبلغ بداعي وجود خدمـات مشتركة عندمـا يجري تقدير الايرادات تقديراً مباشراً في الحالات التي نصت عليها المادة ٣٥ من القانون وهي :

– عدم وجود عقد إيجار مسجل أو معتبر بحكم المسجل وفقاً لأحكام المادة ٣٤ من القانون . وبهذه الحـــال لا يعتد بالخدمات حتى ولو استأنست الدائرة عند التقـدير بعقود ايجار خطيـة بين المؤجر والمستأجر .

– إشغال المالك أو من أجاز له المـالك الإشغال ببدل رمزي أو على سبيل التسامح .

– صورية العقد المسجل وعدم الأخذ به لهذا السبب.

– احتياج المالك أو المستثمر للقيمة التأجيرية للبناء في حال شغوره أو كونه معفى من الضريبة .

وذلك على اعتبار ان التقدير في جميع هذه الأحوال لا يتناول إلا الايراد الصافي للبناء من دون أية خدمة مشتركة .

٢ – لا يجوز تنزيل أي مبلغ بداعي وجود خدمات مشتركة عندمـا يكون عقد الإيجار مسجلاً أو معتبراً بحكم المسجل عمـلاً بأحكام

المادة ٣٤ من القانون، إذا جاء هذا العقد خالياً من ذكر الخدمات المشتركة على اعتبار ان البدل المحدد في العقد يعود لإشغال البناء من دون الخدمات .

ويستثنى من هذا التدبير خدمة استعمال المصاعد التي يمكن تنزيل العبء المقابل لديها على الرغم من عدم الاتيان على ذكرها في عقد الإيجار في الأبنية التي لا يقدم مالكوها أو مستثمروها للمستأجرين إلا هذه الخدمة فقط وشرط ان يتأكد المراقب من أن المصاعد تعمل باستمرار وبصورة طبيعية .

٣ – عند وجود عقدين بين المؤجر والمستأجر (أو عقد ملحق) : احدهما يتناول إشغال البناء وثانيهما يتناول تقديم الخدمات ، يقتضي جمع البدلين معاً واعتبارهما ايراداً غير صاف للبناء وتنزيل الاعباء المقابلة للخدمات المذكورة في العقد الثاني (أو الملحق تبعاً للتسمية المعتمدة) على أساس النسب التي حددها المرسوم رقم ١٢٦٧٨ تاريخ ٦٣/٥/٢ .

٤ – لا يجوز تنزيل أي عبء مقابل خدمة مشتركة لا وجود لها في الواقع حتى ولو أتى عقد الإيجار أو ملحقه على ذكرها صراحة .

وهذا الأمر يستوجب من الادارة الضريبية التثبت من وجود الخدمة قبل القبول بتنزيل العبء المقابل لها .

وتجدر الاشارة إلى أن الاستفادة من تنزيل النفقات العائدة للخدمات المشتركة تستلزم توفر عقد خطي مسجل يتضمن صراحة ذكر الخدمات التي يؤمنها المالك للمستأجر ، أو أن تكون هذه الخدمات مذكورة في ملحق العقد ويتبين منه بوضوح ان بدل الخدمات المشتركة تدخل في صلب بدل

الايجار المعتمد لفرض الضريبة ، ويستثنى المصعد من هذا الشرط ، إذ يكفي التثبت من وجوده ومن سيره الفعلي لقبول التنزيل .

كما ان مصلحة الواردات سمحت بتنزيل عبء الخدمات المتعلقة بالمصاعد والإنارة المشتركة من ايرادات جميع طوابق البناء بما فيها الطابق الارضي والطوابق السفلى ، على أن تستثنى من هذا التنزيل المخازن والدكاكين والمكاتب والمستودعات الكائنة خارج مدخل البناء. ومعلوم ان عقد الإيجار هو شرعة التعاقد بين المؤجر والمستأجر وينص بالتالي على موجبات كل من الفريقين بحيث يتضمن ذكر كل ما قدمه المالك المستأجر من خدمات أخرى غير إشغال البناء إذا كان ثمة من خدمات من هذا النوع في مقابل بدل الايجار المتفق عليه والمذكور في العقد [1] . وعلى كل حال فان أي عبء لأي خدمة مشتركة لا يجوز أن ينزل من الايراد غير الصافي إذا لم يكن له من وجود فعلي حتى ولو ان عقد الايجار أو ملحقه ذكره صراحة كما رأينا .

نسبة الأعباء القابلة للتنزيل من الايرادات غير الصافية

إن المادة ٢٨ من قانون ضريبة الاملاك المبنية تنص على ما يلي :

« يحدد بمرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير المالية العبء القابل للتنزيل لقاء كل نوع من انواع الخدمات المشتركة المشار اليها في المادة السابقة بنسبة معينة من الايرادات غير الصافية ، على ان لا يتجاوز مجموع النسب ٢٠٪ من مجموع الايرادات » .

وقد تحددت هذه النسب ووفقاً لكل نوع منها بالمرسوم رقم ١٢٦٧٨ تاريخ ٢/٥/٦٣ . فنصت المادة الأولى منه على ما يلي :

---

(١) مذكرة مصلحه الواردات رقم ٢٩٨٣ ص ٢ تاريخ ٣٠/١٠/٦٧ .

« تحدد نسب الاعباء القابلة للتنزيل من الايرادات غير الصافية للأبنية لقاء الخدمات المشتركة التي يؤمنها بالفعل المالك للمستأجر والمنصوص عليها في البند ٣ من المادة ٢٧ من قانون ٦٢/٩/١٧ كما يلي :

نوع الخدمة المشتركة		النسبة المئوية
تسيير المصاعد والانارة المشتركة	:	٢ ٪
التدفئة المركزية	:	٣ ٪
الماء الساخن بما في ذلك ثمن الماء ونفقات التسخين	:	٥ ٪
تكييف الهواء المركزي للتبريد فقط	:	٥ ٪
البوّابون والحراس المقيمون في البناء مهما بلغ عددهم	:	٣ ٪

ولا يدخل بدل الخلو والتعويضات الأخرى المماثلة التي قد يحصل عليها المالك من المستأجر لسبب يتعلق بالمأجور في الايرادات غير الصافية التي تحسب على أساسها التنزيلات وفقاً للنسب المحددة اعلاه » .

وقد أضيفت الفقرة التالية إلى المادة الأولى بموجب المرسوم رقم ١٣٦٩ تاريخ ٦٥/٤/٦ .

« ويمكن في الأبنية التي تتخللها سوق تجارية خاصة أن ترفع نسبة تسيير المصاعد والإنارة المشتركة من ٢ ٪ إلى ٣ ٪ ونسبة البوّابين والحراس من ٣ ٪ إلى ٤ ٪ إذا كان المؤجر يضع تلك السوق بتصرف المستأجرين ويؤمّن إنارتها وحراستها على نفقته ، وفي حال تأمينه إحدى الخدمتين فلا يستفيد من رفع النسبة إلا فيما عدى الخدمة التي يؤمّنها » .

أما المادة الثانية من المرسوم الآنف الذكر فقد نصت على ما يلي :

« يقتصر تنزيل نفقات استهلاك الماء والكهرباء المشار اليها في البند (١) من المادة ٢٧ المذكورة اعلاه ، على الاستهلاكات المنزلية الخاصة ، من دون استهلاك الخدمات المشتركة » .

ثانياً : الاعباء غير القابلة للتنزيل

نصت المادة ٢٩ من قانون ضريبة الأملاك المبنية على ما يلي :

لا تدخل في جملة الاعباء القابلة للتنزيل :

- فوائد الاموال المنفقة على البناء أياً كان نوع هذه النفقات .
- النفقات المتعلقة بتحسين البناء أو وسائل استثماره .
- تعويض الاخلاء الذي يدفعه المالك للمستأجر .
- ضريبة الأملاك المبنية أو أية ضريبة أو رسم يتعلق بالبناء .
- أي نفقة أخرى لا تقابلها خدمة لمستأجري البناء .

إن القانون لا يسمح بتنزيل هذه الاعباء للاسباب التالية :

١ - لأنها لا تتفق مع المبدأ المنصوص عليه في المادة ٢٧ من قانون ضريبة الاملاك المبنية ، والتي تنص فقرتها الاولى على ما يلي :

« تعتبر أعباء قابلة للتنزيل من الايرادات غير الصافية النفقات التالي بيانها والتي يتحملها المالك عن المستأجر ، بموجب عقد الايجار وملاحقه دون الرجوع بها عليه » فكل نفقة منصوص عليها في عقد الايجار ويتحملها المالك عن المستأجر ولا يعود بها عليه تنزل من الايرادات غير الصافية .

٢ – إن أية نفقة لا تقابلها خدمة لا يمكن أن تنزل من الايرادات غير الصافية .

٣ – إن أية نفقة لا ينص القانون على تنزيلها أو تكون من النفقات المنصوص عليها في المادة ٢٩ ولا تنزل من الايرادات غير الصافية .

بعد أن حددنا الايرادات الصافية الخاضعة للضريبة لا بد من عرض الحالات التي يثور حولها الخلاف لمعرفة نوع الضريبة الواجبة التطبيق . من هذه الحالات :

أ – حالة بدل الايجار أو بدل الخلو وما يتصل بهما ، عندما يمارس المستفيد من الايراد استثماراً مهنياً في ذات العقار ، مثلاً العقار الذي يمارس فيه التجارة ويؤجر (بسطة) على واجهته ... وقد اعتمدت الدوائر المالية في هذه الحالة الاجراءات التالية :

١ – إذا كان المستفيد من الايراد قد قبضه بوصفه مالكاً للعقار فقط ، دون أن يكون في الوقت نفسه من المكلفين بضريبة الدخل بسبب ممارسته أي استثمار مهني في ذات العقار ، فان الايراد يعتبر عندئذ من ايرادات العقار ويخضع بالتالي لضريبة الاملاك المبنية .

٢ – إذا كان المستفيد من الايراد مكلفاً بضريبة الدخل ، بسبب ممارسته استثماراً مهنياً في ذات العقار فان البدل يعتبر عندئذ من ايرادات استثماره المهني ، ويخضع بالتالي لضريبة الدخل .

٣ – وفي حال تعدد المستفيدين من الايراد فانه ينبغي تحديد صفة كل مستفيد منهم على حدة وتكليفه بالضريبة المترتبة (دخل أو أملاك مبنية) على ما يؤول اليه من أصل الايراد المذكور [١] .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ١٠١٧ تاريخ ١٧/٥/٦٨ .

ب – وهناك حالة أخرى تنجم عن كيفية تحديد نوع الضريبة المتوجبة على ايرادات الفنـــادق المؤجرة من الغـير مع كافـة مفروشاتها وعناصرها الأخرى .

ففريق كان يرى اخضاع هذه الايرادات لضريبة الدخل وآخر كان يرى اخضاعها لضريبة الاملاك المبنية .

وقد حسمت وزارة المالية بالاتفاق مع ديوان المحاسبة (الرأي الاستشاري رقم ٣٩ تاريخ ٧٠/٣/١٤) هذا الجدل ورأت أن يتم التكليف في مثل هذه الحالة على الوجه التالي [١] :

١ – تتولى دائرة ضريبة الاملاك المبنيـة فرض الضريبة على الايرادات الناتجة عن تأجير البناء (الفندق) وملحقاته ومتمماته وسوى ذلك من العناصر التي يعتبرها القانون بحكم البناء .

٢ – تحسب الايرادات الخاضعة لضريبة الأمـــلاك المبنية بنسبة ٧٠ ٪ والايرادات الخاضعة لضريبة الدخل بنسبة ٣٠ ٪ .

٣ – وتتولى دائرة ضريبـة الدخـل [٢] فرض الضريبـة على الايرادات الناتجة عن تأجير المفروشات والعناصر الاخرى التي يتناولهـا عقد الايجار .

وقد ناقشنا هذا التعميم في كتاب ضريبة الدخل وفندنا الحجج القانونية التي يستند اليها هذا التعميم وأشرنا إلى الأحكام القانونية والمبـادىء المحاسبية التي ترعى مثـل هـذه القضايا بالاضافـة إلى

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ١٦٠٠ تاريخ ٧٠/٧/٢ .

(٢) الدائرة المالية المختصة لأن دائرة ضريبة الدخل قائمة في بيروت فقط .

الصعوبات العملية التي تعترض تنفيذ مثل هذه التكاليف خاصة إذا كان تكليف الفندق في بيروت مثلا بالنسبة لضريبة الدخل وتكليفه في جبل لبنان او طرابلس بالنسبة لضريبة الاملاك المبنية.

بقي أن نشير إلى أن بدلات الخلو التي يحصل عليها المالك والمحددة في العقد تخضع للضريبة بكاملها ودون تجزئة حتى ولو تضمن العقد تقسيط المبلغ على سنوات متتالية واعتبار بدل الخلو بكامله من ايرادات السنة التي نظم فيها العقد (مذكرة رئيس دائرة الأملاك المبنية رقم ٣٧ تاريخ ٧٢/١٢/٨) .

ج – حالة المالك أو المستثمر الذي يقوم بفرش غرف أو وحدات سكنية لتأجيرها للغير على هذه الصورة . فاذا اتخذ المالك أو المستثمر من تأجير الغرف أو الوحدات السكنية المفروشة مهنة يمارسها ويوظف امواله فيها ابتغاء جني الربح ، يخضع في هذه الحالة لضريبة الدخل عملاً بالمادة ١١ من قانون ضريبة الدخل .

أما إذا كان المؤجر مالكاً أو مستأجراً في الأصل وحدة سكنية ليشغلها بنفسه ثم أجّرها أو أشرك معه في إشغالها شخصاً أو أكثر ، فانه يخضع من هذا التأجير لضريبة الاملاك المبنية نظراً لتعذر اعتباره من مؤجري المؤسسات المجهزة [١] .

د – حالة التعويض المحكوم به لأصحاب « الاراضي الفضاء » المحتلة : ان التعويض المشار اليه لا يخضع للضريبة وقد اعتبرته وزارة المالية تعويضاً عن اضرار ولا يشكل ايراداً ناتجاً عن إشغال عقاراتهم [٢] .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٥٥٢ ص ١ تاريخ ٦٩/٣/٦ .
(٢) تعميم وزير المالية رقم ٥٨٩ ص ١ تاريخ ٧٠/٦/٢٣ .

كيفية تحديد ايرادات الابنية المستثمرة من قبل غير المالك

يتم تحديد ايرادات الأبنية المستثمرة من قبل غير المالك للأصول المتعلقة بتحديد الايرادات الخاضعة للضريبة (المادة ٤٣ من القانون) والتي سبق الاشارة اليها .

أما المستثمرون ومن في حكمهم فيخضعون لجميع الموجبات التي يخضع لها المالك بمقتضى أحكام قانون الأملاك المبنية شاغلاً كان أو مؤجراً (المادة ٤٤ من القانون) .

الايرادات التي يكلف عنها المستثمر ومن في حكمه

نصت المادة ٤٥ من قانون ضريبة الأملاك المبنية على ما يلي :

« تنزل ، من أجل فرض الضريبة على ايرادات الاستثمار ، الايرادات التي تعود للمالك على شكل بدل إيجار أو على أي شكل آخر » .

فالضريبة على المستثمر لا تطال كل ايرادات العقار التي يحصل عليها منه وإنما الفرق بين ما يعود اليه منها وما يتقاضاه المالك منه من بدلات : فاذا كان المالك قد أجّر البناء من المستثمر بـ ٥٠٠٠ ل.ل ثم قام هذا المستثمر وأجّر قسماً من البناء للغير وشغل بنفسه القسم الباقي ، وبلغت قيمة البدلات التي يتقاضاها من الغير ٤٠٠٠ ل.ل وقدرت بدلات القسم الذي يشغله المستثمر من البناء بـ ٣٠٠٠ ل.ل ، فيكون مجموع بدلات البناء ٧٠٠٠ ل.ل . فالايراد الذي يخضع للضريبة بالنسبة للمستثمر هو :

٧٠٠٠ ل.ل – ٥٠٠٠ ل.ل = ٢٠٠٠ ل.ل .

أما الايرادات التي تعود للمالك وقدرها ٥٠٠٠ ل.ل فتخضع هي بدورها للضريبة ، ولكن بالنسبة للمالك وليس بالنسبة للمستأجر ، وذلك وفقاً للاحكام المختصة بها .

وقد سارت مصلحة الواردات في هذا الاتجاه [1] منذ صدور قانون ٦٢/٩/١٧ وأشارت بالعمل على :

١ – تكليف كل مستأجر أساسي يستثمر بناء عن طريق اعادة تأجيره من الغير كلياً أو جزئياً بالضريبة باعتباره مستثمراً وذلك عن فرق الواردات التي حصل عليها من السنوات السابقة لسنة ١٩٦٣ .

٢ – حصر تلك الحالات واستدراك تكليفها قبل سقوطها بعامل مرور الزمن .

٣ – اعتماد مجموع واردات العقار الفعلية أساساً لاعطاء بيانات القيمة التأجيرية التي تعتمدها الدوائر العقارية لفرض رسوم التسجيل .

---

(١) مذكرة رئيس مصلحة الواردات رقم ٢٠١٧/ص ٢ تاريخ ٦٤/٨/١١ .

الفصل الخامس

معدلات الضريبة

أولاً : معدلات الضريبة وفقاً لاحكام المرسوم الاشتراعي ٥٥/٤٣

حددت حصة الخزينة بـ $\frac{١}{١٢}$ من القيمة التأجيرية ، يضاف اليها علاوة أقصاها ٣ ٪ للبلديات التي تقع الأبنية في نطاقها . يحدد المجلس البلدي بقرار منه قيمة هذه العلاوة .

ثانياً : معدلات الضريبة وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ١٤٥/٥٩

حددت حصة الخزينة في القانون الجديد بنفس النسبة التي كانت عليها في القانون السابق أي بنسبة $\frac{١}{١٢}$ من القيمة التأجيرية ، تضاف اليها علاوة أقصاها ٣ ٪ من القيمة التأجيرية لصالح البلدية التي يكون البناء في نطاقها . ويحدد المجلس البلدي المختص قيمة هذه العلاوة بقرار منه .

ثالثاً : معدلات الضريبة وفقاً لأحكام قانون ٦٢/٩/١٧

بموجب القانون المشار اليه قسمت الضريبة وفقاً لمعدلاتها الى نوعين : ضريبة نسبية أساسية ، وضريبة تصاعدية اضافية .

١ – الضريبة النسبية

تعريفها : إنها ضريبة أساسية تفرض بمعدل ثابت على كامل الايرادات الصافية لكل بناء (المادة ٥٤ فقرة ١) .

فهي إذن ضريبة أساسية تفرض على الايرادات الصافية . ومعدلاتها ثابتة لا تتغير مهما بلغت الايرادات أي انها لا تزيد بزيادة الايرادات كما هو الحال بالنسبة للضريبة التصاعدية . فمعدل الضريبة على عقار ايراده الصافي ٥٠٠٠ل.ل مثلا هو ذاته على عقار ايراده الصافي ١٠٠٠٠ل.ل وهلم جراً. وهذا المعدل يفرض على كامل الايراد بذات النسبة وليس تصاعدياً وفقاً للشطور ، فهو ٨ ٪ على ٥٠٠٠ ل.ل بالنسبة للعقار الاول وعلى ١٠٠٠٠ ل.ل بالنسبة للعقار الثاني دون أن يقسم أي من الايرادين الى شطور وتفرض عليها بدلات تصاعدية كـ ٨ ٪ و ١٠ ٪ و ١٢ ٪ و ١٥ ٪ مثلاً .

وتعود حصيلة هذه الضريبة الى خزينة الدولة ، وتؤخذ ايراداً في الموازنة العامة . وتضاف إلى هذه الضريبة علاوتان : إحداهما لحساب البلدية وقدرها ٣ ٪ من الايراد الصافي للابنية التي تقع في نطاقها وتبقى العلاوة المذكورة متوجبة حتى في المناطق التي ليس فيها بلديات وتحول حصيلتها بقرار من وزير المالية الى وزارة الداخلية لإنفاقها في سبيل إنعاش القرى التي ليس فيها بلديات (المادة ٥٧) ، وثانيتها لحساب مصلحة التعمير (وقد ألغيت حديثاً بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٢٩ تاريخ ٧٧/٤/١٨ وحلت محلها المديرية العامة للاسكان في كافة حقوقها وموجباتها) ، وذلك بمعدل ٣ ٪ من أصل الضريبة المتوجبة ، إذا جاوز مبلغ الضريبة الف ليرة لبنانية ، مع

العلم بأن ضريبة التعمير تفرض على كامل المبلغ المتوجب من ضريبة الاملاك المبنية إذا جاوز الألف ليرة ، وليس على الجزء الذي يزيد على الألف ليرة فقط [1] .

أما بعد إلغاء مصلحة التعمير وإلحاقها بالمديرية العامة للاسكان فقد اصبحت هذه العلاوة تستوفى لحساب الخزينة وذلك عملاً بالمادة الرابعة من المرسوم الاشتراعي رقم ٢٩ تاريخ ٧٧/٤/١٨ حيث جاء فيها :

« تستوفى لحساب الخزينة الاموال والعائدات والهبات والاعانات والرسوم والضرائب الاضافية والحاصلات والايرادات وسائر الواردات المنصوص عليها في المادتين الرابعة والخامسة من القانون الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم ١٥٦١٢ تاريخ ٦٤/٢/١٩ » .

وتجدر الاشارة أخيراً إلى أن معدل ٨ ٪ لا يطبق إلا بعد أن ينزل مبلغ ٥٠٠ ل.ل من الايرادات الصافية الخاضعة للضريبة لكل بناء يحوي داراً للسكن يشغلها المالك أو أحد الشركاء في الملكية ، شرط أن لا تتجاوز الايرادات الصافية المقدرة لدار السكن ١٠٠٠ ل.ل في السنة وأن لا يستفيد البناء الواحد أو المكلف الواحد إلا من تنزيل واحد (المادتان ٥٢ و ٥٣ من القانون) .

٢ – الضريبة التصاعدية

تعريفها : هي ضريبة اضافية تفرض ، علاوة على الضريبة النسبية ، على كل ما يزيد عن ٢٠٠٠٠ ل.ل من مجموع الايرادات الصافية السنوية التي تعود للمكلف الواحد من جميع ما يملكه في لبنان من عقارات مبنية أو حصص في عقارات مبنية (المادة ٥٤) .

---

(١) تعميم مصلحة الواردات رقم ١١٨٢ ص ٢ تاريخ ٦٧/٦/١٦ .

فالضريبة التصاعدية هي ضريبة اضافية وليست أساسية لأنهـــا تفرض علاوة على الضريبة النسبية . وهي لا تفرض إلا إذا تجاوز ايراد المكلف الواحد من جميع املاكه المبنية مبلغ ٢٠٠٠٠ ل.ل فاذا بقيت ايرادات المكلف الواحد دون المبلغ المشار اليه أو مساوية له فان الضريبة النسبية وحدها هي التي تفرض فقط . أما إذا جاوزت الايرادات المبلغ المذكور فتفرض عليه ضريبتان : ضريبة نسبية ثابتة المعدل وقدرها ٨ ٪ ، وضريبة تصاعدية بمعدل متصاعد على كل مبلغ يتجـــاوز ٢٠٠٠٠ ل.ل ، على أن لا يؤخذ بعين الاعتبار أي انتقال للملكية يجري ، بعد نشر القانون في الجريدة الرسمية ، بين المالك وزوجته أو زوجه وأي من فروعه القاصرين ، على انه يعتد بأي انتقال بين المالك وبين فروعه البالغين من أجل فرض الضريبـــة التصاعدية . ففي الحالة الأولى تفرض الضريبة التصاعدية على كامل ايراد الأبنية أو اقسام الأبنية التي يملكها المكلف في جميع انحاء الجمهورية اللبنانية وحتى تلك التي تخلى عنها لزوجه أو لزوجته أو لأي من فروعه القاصرين . أمـــا في الحـــالة الثانية فان الضريبة تفرض على كامل ايرادات المكلف باستثناء ما انتقل إلى فروعه البالغين .

أما بالنسبة للشركات غير المساهمـــة ، فتصير العقارات التي تملكها كافـــة مملوكة بالتساوي بين الشركاء ، إلا إذا نص نظام الشركة على خلاف ذلك ، أو كانت الحصة الحقيقية لكل شريك مدونة على الصحيفة العينية ، فعندها تفرض الضريبة التصاعدية وفقاً لحصته لكل منهم .

معدلات الضريبة التصاعدية

حددت المـــادة ٥٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية معدلات الضريبة التصاعدية على الشكل التالي :

« ٢ ٪ للقسم من الايرادات الذي يزيد عن ٢٠٠٠٠ ل.ل
ولا يتجاوز ٥٠٠٠٠ ل.ل

٥ ٪ للقسم من الايرادات الذي يزيد عن ٥٠٠٠٠ ل.ل
ولا يتجاوز ١٠٠٠٠٠ ل.ل

٨ ٪ للقسم من الايرادات الذي يزيد عن ١٠٠٠٠٠ ل.ل
ولا يتجاوز ٢٠٠٠٠٠ ل.ل

١١ ٪ للقسم من الايرادات الذي يزيد عن ٢٠٠٠٠٠ ل.ل
ولا يتجاوز ٤٠٠٠٠٠ ل.ل

١٥ ٪ للقسم من الايرادات الذي يزيد عن ٤٠٠٠٠٠ ل.ل » .

وتضاف الى هذه الضريبة علاوتان كما مرّ معنا : أولاهما لحساب البلدية ومعدلها ١٠ ٪ من أصل الضريبة وتحول حصيلتها بالطريقة السابقة ذاتها إلى وزارة الداخلية. وثانيتها لحساب مصلحة التعمير بمعدل ٣٪ من أصل الضريبة إذا تجاوز مبلغ الضريبة الألف ليرة لبنانية وفقاً لما ذكرنا في الضريبة النسبية. وهذا المبلغ يحول الآن لحساب الخزينة اللبنانية بعد إلغاء مصلحة التعمير ودمجها بمديرية الاسكان .

وتجدر الاشارة أخيراً إلى أن الهيئات العامة والمؤسسات والجمعيات التي لا تتوخى الربح في نشاطاتها تعفى من الضريبة التصاعدية وذلك عملاً بالفقرة ما قبل الاخيرة من المادة ٥٦ من القانون . كما تخفض الضريبة التصاعدية بنسبة ٢٥ ٪ للشركات المساهمة من أي نوع كانت ودون أية شروط .

التصريح عن الضريبة التصاعدية

نصت المادة ٥٨ من القانون على ما يلي :

« على كل مكلف بالضريبة يملك أو يستثمر أكثر من عقار مبني واحد أو

يملك حصصاً في أكثر من عقار مبني واحد ، ويحصل من جراء ملكيته أو استثماره على ايرادات صافية تزيد على ٢٠ الفاً من الليرات اللبنانية في السنة ، ان يتقدم من دائرة ضريبة الأملاك المبنية في بيروت بتصريح خطي قبل أول شباط من كل سنة يبين فيه :

١ – أرقام العقارات التي يملكها أو يستثمرها ومواقعها .

٢ – أرقام العقارات التي يشترك في ملكيتها ومواقعها ومقدار حصته فيها بالاسهم .

٣ – ايراداته الصافية الفعلية أو المقدرة .

٤ – مجموع هذه الايرادات الصافية .

فكل مكلف يحصل من كافة أملاكه المبنية في لبنان على ايراد يتجاوز ٢٠٠٠٠ل.ل يتوجب عليه ان يتقدم من دائرة الأملاك المبنية في بيروت وليس في المناطق التي توجد فيها عقاراته بتصريح خطي قبل أول شباط من كل سنة يبين فيه المعلومات التي حددتها الفقرات الاربع المار ذكرها .

إن الضريبة التصاعدية تتناول المالك والمستثمر على السواء . وينبغي ان تفسر عبارة « جميع ما يملكه في لبنان من عقارات مبنية أو حصص في عقارات مبنية » الواردة في المادة ٥٤ بشكل يتلاءم مع نص المادة ٥٨ وجعلها شاملة المالك والمستثمر (قرار لجنة الاعتراضات رقم ٨ تاريخ ٦٩/٣/١٥) .

الفصل السادس

الغرامات والعقوبات المفروضة في قوانين ضريبة الأملاك المبنية

اولا : الغرامات والعقوبات المفروضة وفقاً للمرسوم الاشتراعي ٥٥/٤٣

١ – غرامة عدم التصريح :

« على المالك ان يصرح الى الدوائر المالية عن كل بناء جديد، أو اضافة على بناء قائم أو اعادة ترميم أو تحويل بناء غير خاضع للضريبة الى بناء خاضع لها أو تأجير بناء كان يشغله المالك، في خلال شهر من تاريخ البناء أو الاضافة أو الترميم أو التحويل أو التأجير تحت طائلة غرامة تساوي مقدار الضريبة المتوجبة عن كل سنة ».

٢ – الغرامات والعقوبات في حال الكتمان وعرقلة اعمال لجان التخمين :

أ – « في حال كتمان بدل الإيجار الحقيقي أو جزء منه ، بتنظيم عقد إيجار صوري كاذب يُغرم كل من المالك والمستأجر بغرامة تعادل خمسة اضعاف الرسم الذي استهدفه الكتمان .

وتضاعف الغرامة عند تكرار المخالفة للمرة الأولى ، كما تصبح ثلاثة أضعافها عند التكرار للمرة الثالثة ، فضلاً عن تعرض كل من المالك والمستأجر ، في هذه الحالة الاخيرة ، للحبس مدة ثلاثة أشهر » .

ب – « إذا عرقل أي كان أعمال لجان التخمين أو ساهم في تصعيب مهامها عوقب بالحبس من ١٠ أيام الى ٣٠ يوماً وبغرامة نقدية من ٢٠ل.ل. إلى ١٠٠ ل.ل أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ».

ثانياً : الغرامات والعقوبات وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥

١ – غرامة عدم التصريح :

على المالك أن يصرح الى الدوائر المالية عن كل بناء جديد أو اضافة على بناء قائم أو اعادة ترميم أو تحويل بناء غير خاضع للضريبة الى بناء خاضع لها أو تأجير بناء كان يشغله في خلال شهرين اثنين من تاريخ البناء او الاضافة أو الترميم أو التحويل أو التأجير تحت طائلة غرامة تساوي قيمة الضريبة .

إنما يستثنى من مضاعفة الضريبة المالك الذي يكون قد سجل إيجار العقارات المستحدثة أو المرممة أو التي تغيرت وجهة استعمالها ضمن المهلة المحددة للتصريح .

ويحق لوزير المالية تقدير الأسباب التي أدت إلى فرض الضريبة مضاعفة وان يقرر تخفيض الغرامة « الضعف » الى حد لا يتجاوز خمسها ، شرط ورود طلب من المكلف في خلال شهرين اثنين من تاريخ تبلغه اعلام الغرامة .

٣ – الغرامات والعقوبات في حـــالة الكتمان وعرقلة اعمال الموظفين المختصين :

« في حال كتمان بدل الايجار الحقيقي أو جزء منه ، بتنظيم عقد إيجار صوري كاذب يلاحق كل من المؤجر والمستأجر أمام القضاء .

فاذا ثبتت التهمة عليهما ، حكم على كل منهما بغرامة توازي خمسة أضعاف الضريبة التي حاولا حرمان الخزينة منها .

وفي حال تكرار المخالفة تضاعف قيمة الغرامة ،كما ان الغرامة تصبح ثلاثة أضعاف عند ارتكاب المخالفة مرة ثالثة .

ويستهدف المخالفون للحبس من شهر الى ثلاثـة أشهر ، فضلاً عن تعرض كل من المالك والمستأجر للحبس من شهر الى ثلاثة أشهر . ولا يجوز اجراء أية تسوية على هذه الغرامات .

وفي حالة اعتراض أو عرقلة أعمـــال الموظفين المختصين والحؤول دون ممارستهم حق الاطلاع والكشف تفرض على كل من يقوم بهذا العمل غرامة تتراوح بين ٥٠ و ٥٠٠ ل.ل ».

ثالثاً : الغرامات والعقوبات وفقاً لاحكام القانون الحالي المتعلق بضريبة الاملاك المبنية

١ – غرامة المادة ٢٣ المتعلقة بالاعفاء الدائم أو الاعفاء المؤقت أو الجزئي أو بوقف الضريبة :

نصت المادة المشار اليها على ما يلي :

« على المالك الذي يستفيد من أحكام المواد ٨ و ١١ و ١٢ و ١٥ المتعلقة بالاعفاء الدائم أو الاعفاء المؤقت أو الجزئي أو بوقف الضريبة ، أن يبـادر الى اعلام الدائرة المالية المختصة عن كل ما يطرأ على الأبنية (انتقال ملكية ،

تغيير وجهة استعمالها، إشغالها أو تأجيرها... الخ) ويفقدها الحق بالاستفادة من تلك الأحكام ، وذلك بتصريح خطي يقدمه في مهلة شهر واحد اعتباراً من تاريخ حصول الطارىء .

يعاقب المكلف الذي يهمل تقديم التصريح، المشار اليه في الفقرة السابقة، بغرامة تعادل :

- ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية عن السنة الاولى التي حصل فيها الطارىء .

- ١٠٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية عن كل سنة لاحقة مع اعتبار كسور السنة سنة كاملة دون أن تتجاوز الغرامة في مطلق الاحوال ثلاثة أضعاف الضريبة المذكورة .

ويعاقب من يتأخر في تقديم التصريح بغرامة تعادل ٥ ٪ من الضريبة السنوية عن كل شهر تأخير مع اهمال كسر الشهر » .

فبموجب هذه المادة يتوجب على كل مالك يكون قد استفاد من الاعفاء الدائم أو المؤقت أو الجزئي أو بوقف الضريبة ، ان يبادر ، خلال شهر من تاريخ حصول اي تغيير في وضع الابنية المستفيدة من احكام الاعفاء أو الشغور ، إلى اعلام الدائرة المالية المختصة عن هذا التغيير وخاصة إذا كان يفقد الأبنية المشار اليها حقها بالاستفادة من أحكام المواد ٨ و ١١ و ١٢ و ١٥ من القانون وتصبح خاضعة للضريبة كلياً أو جزئياً حسب التغيير أو الطارىء الذي حدث لهذه الأبنية : فاذا انتقلت ملكية هذه الأبنية مثلاً الى شخص آخر لا يحق له الاستفادة من الاعفاء ، اصبحت بفعل هذا الانتقال خاضعة للضريبة إن كانت معفاة منها . اما إذا تغيرت وجهة استعمال هذه الأبنية أو تغير شاغلوها أو أجّرت من الغير مثلاً فانها عند ذلك تخضع للضريبة وتفقد حقها في الاعفاء (المواد ٨ و ٩ و ١٥ من القانون) . إذن المقصود من التصريح المنوه به اعلاه ان تعلم الدائرة المالية الذي يقع البناء في نطاقها عن

أي طارىء تفقد معه حقها في الاعفاء أو بوقف الضريبة وتصبح خاضعة لها مثلها مثل سائر الأبنية العادية . فاذا اهمل المكلف تقديم التصريح المشار اليه ، خضع لغرامة تعادل :

- ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية عن السنة الاولى التي حصل فيها الطارىء .
- ١٠٠٪ من مقدار الضريبة السنوية عن كل سنة لاحقة مع اعتبار كسور السنة سنة كاملة دون ان تتجاوز الغرامة في مطلق الاحوال ثلاثة اضعاف الضريبة المذكورة

ويعاقب من يتأخر في تقديم التصريح بغرامة تعادل ٥ ٪ من الضريبة السنوية عن كل شهر تأخير مع اهمال كسر الشهر .

فبالنسبة للفقرة الأولى من الغرامة وقدرها ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية عن السنة الأولى للطارىء . لا يجوز أن تتعدى هذه النسبة ٥٠ ٪ في حال تطبيق معدل ٥ ٪ عن كل شهر تأخير أي لا يمكن أن تكون ٦٠ ٪ ولا يجوز أن تبلغ ٥٥ ٪ لتعارض ذلك مع الفقرة الأولى من معدل الغرامة وهو ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة: أي لا يجوز أن تتجاوز ٥٠ ٪ ولا أن تنقص عن حصيلة ٥ ٪ عن كل شهر تأخير .

كما ان كسور السنة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من معدل الغرامة تطبق على السنين اللاحقة ولا تطبق على السنة الأولى . ولنضرب لذلك مثلاً : فلو ان أحد الأبنية فقد حقه بالاستفادة من الاعفاء في ٥ حزيران من سنة ١٩٧٠ ، ولم يصرح عن ذلك فاكتشف المراقب المختص هذه المخالفة في ١٥ تشرين الاول سنة ١٩٧٢، ولنفرض ان الضريبة المترتبة سنوياً هي ٦٠٠ ل.ل. فالضريبة المترتبة في السنة الاولى هي عن نصف سنة ١٩٧٠ أي يكلف بـ ٣٠٠ ل.ل كضريبة مع غرامة ٦ أشهر وقدرها ٥ ٪ عن كل شهر تأخير أي ١٥ × ٦ = ٩٠ ل.ل .

أمـا الغرامـة التي تترتب على البناء في سنتي ٧١ و ٧٢ فهي ١٠٠ ٪ عن سنة ١٩٧١ و١٠٠ ٪ عن سنة ١٩٧٢ باعتبار هذه الأخيرة سنة كاملة وليست ٩ أشهر: أي ان الضريبة عن سنة ١٩٧١ تساوي ٦٠٠ ل.ل يضاف اليها غرامة ٦٠٠ ل.ل . وعن سنة ١٩٧٢ : ٦٠٠ ل.ل كضريبة مع غرامة ٦٠٠ ل.ل على عكس الحال في السنة الأولى من حدوث الطارىء ، إذ تحسب الغرامـة على أساس ٥ ٪ عن كل شهر تأخير ، على أن لا تتجاوز الغرامة ٥٠ ٪ في هذه السنة مع اهمال كسر الشهر أي ان الايام الخمسة والعشرين من شهر حزيران لا تدور الى شهر بل تهمل ولا تدخل من أجل حساب الغرامة .

٢ ـ غرامة عدم التصريح عن الفترة التي تتجاوز موسم الاصطياف :

نصت الفقرة الثالثة من المـــادة ١٩ من قانون ضريبة الأملاك المبنية على ما يلي :

« على المالك أو المستثمر الذي يؤجر داراً للسكن خارج الموسم أو لمدة تتجاوز نهايته أن يحيط الدائرة المالية المختصة علماً بذلك في مهلة شهرين من تاريخ التـأجير تحت طائلة التغريم بما يعـــادل نصف مقـدار الضريبة عن الايرادات الحاصلة خلال فترة التأجير المذكورة » .

ويعتبر موسم الاصطياف من ١٥ حزيران حتى نهـــاية تشرين الاول من كل سنة .

إذا تجاوزت فترة التأجير نهـاية شهر تشرين الأول من السنة وهي نهـاية موسم الاصطياف ، فعلى المالك أو المستثمر أن يبلغ عن ذلك ، خلال شهرين من تاريخ التأجير ، إلى الدائرة المـــالية المختصة . فاذا أهمل المكلف هذا الموجب ترتبت عليه غرامة قدرهـا ٥٠ ٪ من مقـدار الضريبة المتوجبة على الايرادات الحاصلة خلال فترة التأجير خارج موسم الاصطياف .

٣ ـ غرامة المادة ٤٦ من القانون :

نصت المادة المشار اليها على ما يلي :

« يعاقب كل مالك أو مستثمر يخالف أحكام هذا القانون المتعلقة بتسجيل العقود أو يسجل عقداً صورياً بغرامة تعادل ٥٠٪ من مقدار الضريبة السنوية عن السنة الأولى التي تحصل فيهـا المخالفة و ١٠٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية عن كل سنة لاحقة تستمر فيها المخالفة مع اعتبار كسور السنة سنة كاملة على أن لا يتجاوز مجموع الغرامات المفروضة في سنة واحدة عن سنوات سابقة ثلاثة أضعاف الضريبة السنوية .

وتطبق العقوبة نفسها على المالك أو المستثمر الذي لا يصرح ضمن المهلة المحددة لتسجيل العقود ، عن إشغال البناء من قبله أو من قبل مَن أجاز له الإشغال على سبيل التسامح » .

هذه الغرامة تفرض على المالك أو المستثمر الذي يخالف الأحكام المتعلقة :

أ ـ بتسجيل العقود المنصوص عليها في المـادة ٣٠ من القانون والتي تنص :

« على المالك أو المستثمر ان يسجل عقود إيجار الأبنية المؤجرة من الغير مع ملاحقها لدى الدائرة المالية الواقع ضمن نطاقها العقار أو لدى المختار في المناطق التي ليس فيها بلدية ، وذلك ضمن مهلة أقصاها ٣١ كانون الأول من كل سنة .

ولا يعتد ، من أجل فرض الضريبة ، بالعقود وملاحقهـا غير المسجلة وفقاً لأحكام هذه المادة والمواد التالية » .

ب ـ بتضمين العقود المسجلة وفقاً لأحكام المادة ٣٠ المعلومات المنصوص عليها في المادة ٣٢ من القانون وهي :

ـ رقم العقار وموقعه (المنطقة ـ التاريخ ـ الطابق) .

ـ وصف محتويات المأجور وتقسيماته الداخلية .

ـ أسماء الفرقاء المتعاقدين .

ـ بدل الايجار محرراً بالعملة اللبنانية .

ـ مدة الإيجار .

ـ الخدمات التي يقدمها المالك والبدل المقابل لها إذا وجد .

ـ عنوان المالك أو المستثمر كاملاً .

ـ وجهة استعمال المأجور .

ج ـ بالحالات المنصوص عليها في المادة ٣٤ التي تعتبر بحكم المسجلة وهي :

ـ إذا كان عقد الايجار وملاحقه مسجلاً لدى الكاتب العدل أو في الصحيفة العينية للعقار شرط أن يقدم المالك للدائرة المالية المختصة صورة مصدقة عن العقد المسجل على هذا الشكل .

ـ إذا كان المؤجر مؤسسة عامة ، ويكتفى عندئذ ببيان من المؤجر يتضمن المعلومات المنصوص عليها في المادة ٣٢ .

ـ إذا كان ثمة عقد إيجار مسجل في سنة سابقة وجدد مفعوله أو مدد ضمناً أو بحكم القانون شرط أن يودع المالك أو المستثمر الدائرة المالية نسخة طبق الأصل عن عقد الايجار السابق ملصقاً عليه الطابع القانوني الذي كان يتوجب على العقد الأصلي .

يضاف اليها الحالات الثلاث التالية والتي تعفى من موجب التسجيل :

ـ عند وجود نزاع قضائي بين المؤجر والمستأجر يتعلق بالمأجور ولم ينته حتى نهاية المهلة المحددة للتسجيل .

ـ عندما يكون المستأجر ادارة عامة ، ويتعذر على المؤجر الاستحصال على نسخة عن عقد الايجار لسبب يعزى الى الادارة نفسها [1] .

ـ عندما يصادر البناء من قبل السلطة دون تنظيم عقد إيجار .

وسبب الاعفاء من التصريح هو عجز المكلف عن القيام بموجباته لأسباب خارجة عن ارادته وتتصل بالقضاء أو بالادارة ، والشرط الأساسي لاعتبار الغرامة غير متوجبة في الحالات الثلاث الأخيرة ، هو ان يكون المكلف قد احاط الدائرة المالية علماً بذلك ضمن التسجيل وأبرز افادة تثبت وجود النزاع صادرة عن المحاكم صاحبة العلاقة ، أو افادة من الادارة المستأجرة ، أو نسخة عن قرار المصادرة .

د ـ بصورية العقد المسجل (الفقرة ٣ من المادة ٣٥) .

هـ ـ بالمالك أو المستثمر الذي لا يصرح ضمن المهلة المحددة لتسجيل العقود ، عن إشغال البناء من قبله أو من قبل من أجاز له الإشغال على سبيل التسامح . وهذا التصريح مفروض في بداية الإشغال وليس من حاجة لتكراره في السنوات اللاحقة .

و ـ بالتسجيل الجزئي لعقود الايجار .

على المالك أن يسجل عقود الايجار مع كافة ملاحقها مع تضمينها المعلومات المنصوص عليها في المادة ٣٤ من القانون ، ومنها بدل الإيجار والخدمات التي يقدمها المالك والبدل المقابل لها إذا وجد .

---

(١) تعليمات وزير المالية رقم ٢٤٥٤ ص ١ تاريخ ٦٤/٩/٧ .

وكل مخالفة لذلك تفرض عليه غرامة المادة ٤٦ من القانون بمعدل ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية عن السنة الأولى لحصول المخالفة و ١٠٠ ٪ من مقدار هذه الضريبة عن كل سنة لاحقة تستمر فيها المخالفة .

وقد يعمد بعض المكلفين الى تنظيم عقد مستقل لبدلات الخدمات التي يستفيد منها المستأجر مع المأجور(كالمصعد والبواب والهاتف والماء الساخن وتكييف الهواء الخ ..) ثم لا يسجلون هذا العقد المستقل اسوة بالعقد الأساسي المتعلق بالمأجور دون الخدمات .

وبما ان عدم تسجيل هذا العقد المستقل يستوجب فرض الغرامة المنصوص عليها في المادة ٤٦ من القانون بمعدل ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية في السنة الأولى و ١٠٠ ٪ في السنوات اللاحقة للمخالفة [١] .

وبما ان المقصود بالضريبة السنوية هو الضريبة التي تطال كل ما يحصل عليه المؤجر من المستأجر وفقاً للمواد ٢٤ وما يليها من قانون ٦٢/٩/١٧ المتعلق بضريبة الأملاك المبنية . لذلك :

تحسب الغرامة في مثل هذه الحالة على أساس مجموع الضريبة السنوية المترتبة على المأجور والخدمات معاً دون تجزئة .

وقد أوضحت مصلحة الواردات كيفية فرض غرامة المادتين ٢٣ و ٤٦ كما يلي [٢] :

١ – ان الغرامة تفرض على أساس الواردات الصافية المخالف فيها ولا تطال كامل الواردات الصافية التي يحصل عليها المكلف من كافة أملاكه .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٥٩٥٢ ص ١ تاريخ ٦٨/٤/٣٠ .

(٢) كتاب مصلحة الواردات رقم $\frac{٢٩٣٣}{٨٩٥٩}$ ص ٢ تاريخ ٧١/١١/٣٠ .

٢ – ان المقصود بالضريبة السنوية هو الضريبة التي تطال الوحدة السكنية موضوع المخالفة .

ونعرض الآن لتطبيق غرامة المادة ٤٦ في حال طلب براءة ذمة تتعلق ببيع أو استملاك .

في مثل هذه الحال يقتضي فرض الضريبة على أساس ايرادات العقار المبني خلال السنة الحالية ولغاية الشهر الذي يلي الشهر الذي قدمت فيه براءة الذمة .

وبما انه يتعذر على المكلف ان يبرز عقد إيجار مسجل خلال السنة الحالية ، مما أدى الى التساؤل عن وجوب فرض غرامة المادة ٤٦ بالقياس لتكليف السنة السابقة . على هذا التساؤل أجابت دائرة ضريبة الاملاك المبنية [١] بأن قاعدة سنوية التكليف إذا كانت تبيح – عند الضرورة – قياس الواردات الحالية على واردات السنة السابقة ، بنسبة الفترة مدار البحث ، فانها في الوقت ذاته تحول دون توسيع نطاق القياس بحيث يشمل الغرامات . ذلك ان الغرامة مرتبطة بطارىء (المخالفة) وليس لها ان تدوم عبر السنين كما هو حال الايرادات ، فضلاً عن تعذر إلزام المكلف بالتسجيل المسبق الذي رخص القانون باجرائه حتى ٣١ كانون الأول من السنة .

وهناك حالة أخرى تتعلق بالأبنية التي تشغر أو تخرب أو تهدم خلال فترة من السنة وتكون مشغولة في الفترة الأخرى من ذات السنة وان عقود الايجارات المتعلقة بها لم تسجل وفقاً للأصول أي في الشهر الأخير من السنة التي حصل فيها الشغور أو التخريب أو الهدم .

---

(١) مذكرة دائرة الاملاك المبنية رقم ١٨ تاريخ ٦٩/٨/٨ المقترنة بموافقة مصلحة الواردات رقم ٦٩/٥٩٨٢ .

لذلك يقتضي فرض غرامة عدم التسجيل (المادة ٤٦) عندما يكون البناء مشغولاً من قبل المستأجر أو المستأجرين في فترة من السنة دون أن تسجل عقود الايجارات العائدة لهـذه الفترة حتى ولو شغر البناء في خلال السنة نفسها أو جرى هدمه أو تخريبه . غير ان الغرامـة لا تفرض عندمـا تكون الفترة التي شغل فيها البناء على ذلك الشكل متممة لسنة ايجارية بدأت في السنة المدنية السابقة وسجلت عقود ايجاراتها أو سبق تغريمهـا عن المخالفة السابقة [١] .

كذلك فانه لا علاقـة لتوجب أو عدم توجب غرامة عدم التسجيل بموجب التصريح عن الهدم أو التخريب أو الشغور أو بتقديم طلبات الاعفاء الدائم أو المؤقت ، إذ ان عدم القيام بهذا الموجب يؤدي الى حرمان المكلف من الاعفاء أو من وقف زوال الضريبة طيلة المدة التي تأخر فيهـا عن تنفيذ ذلك الموجب .

وتجدر الاشارة أخيراً الى أن غرامة المـادة ٤٦ لا تتوجب إذا استمر إشغال العقار المبني من قبل الورثة في حال عدم التصريح مـا دامت الملكية باسم المورث .

أما في حال انتقال الملكية على اسم الورثة في الدوائر العقارية واستمرار إشغال العقار من قبـل هؤلاء الورثة ، فان غرامة المـادة ٤٦ المشار اليها تترتب حتماً [٢] .

---

(١) مذكرة مصلحة الواردات رقم ٤٣٤ ص ٢ تاريخ ٦٥/٣/٢ .

(٢) مذكرة دائرة الاملاك المبنية رقم ٣٤ تاريخ ٧٢/٦/٢٧ .

٤ – غرامة المادة ٥٩ المتعلقة بالضريبة التصاعدية :

نصت المادة ٥٩ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على ما يلي :

« يعاقب المكلف الذي يخالف المادة السابقة (المادة ٥٧ المتعلقة بالتصريح عن الضريبة التصاعدية) بغرامة تعادل ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة التصاعدية وتضاعف الغرامة عند التكرار » .

إن هذه المادة تتعلق فقط بالضريبة التصاعدية دون الضريبة النسبية . فهي تفرض عن السنة الأولى من المخالفة بمعدل ٥٠ ٪ من مقدار الضريبة السنوية التصاعدية ، وتفرض في السنوات اللاحقة مضاعفة في حال تكرار المخالفة .

كيفية حساب غرامة المادة ٥٩

لقد أوضح تعميم وزير المالية هذا الأمر على الشكل التالي [١] :

تحسب غرامة المادة ٥٩ من القانون على أساس الجزء من الضريبة التصاعدية اللاحق بالعقار ذاته الذي كان كلياً أو جزئياً سبب المخالفة ، بحيث إذا كان المكلف قد خالف أحكام المادة ٥٨ مثلاً ولم يصرح عن ملكيته لعقار معين أو حصة معينة في عقار فان غرامة المادة ٥٩ تحسب عندئذ بالنسبة الى حصة المكلف المخالف في ايرادات هذا العقار بالذات ودون غيره من باقي العقارات أو أجزاء العقارات التي قد تكون على ملكيته أو باستثماره .

وتعتبر ايرادات العقار أو جزء العقار في هذه الحالة بمثابة الشطر الأعلى

---

(١) اوضح هذا التعميم في القسم الاول منه كيفية حساب غرامة الضريبة النسبية ، ولم يعد من حاجة لتكرار ذلك بعد ان عرضنا له لدى البحث في غرامة المادة ٤٦ من القانون .

الذي يقابلها من مجموع ايرادات المكلف السنوية الخاضعة للضريبة التصاعدية. أما اذا كان هذا الشطر مشتركاً في التكليف بين الضريبة النسبية والتصاعدية فلا تحسب غرامة المادة ٥٩ إلا بالنسبة الى الجزء الخاضع منه للضريبة التصاعدية .

وقد طلبت وزارة المالية من ديوان المحاسبة ابداء الرأي من الناحية القانونية بالتعميم المنوه اعلاه والمسجل تحت رقم ١٧٦٤ تاريخ ٦٨/٨/١٧ . وقد أبدى الديوان الرأي الاستشاري وهذا ملخصه [١] :

يتضح من المادتين ٥٨ و ٥٩ من قانون ضريبة الاملاك المبنية ان الغاية منها هي وجوب تقديم المكلف بضريبة الاملاك المبنية التصاعدية تصريحاً بايراداته الخاضعة لهذه الضريبة ، فاذا لم يفعل تعرض للغرامة المنصوص عليها فيها .

وإذا كانت المادة ٥٩ منها قد نصت على معاقبة المكلف الذي يخالف أحكام المادة ٥٨ فجاءت بهذا مطلقة شاملة كافة الأحوال المغايرة لأحكام المادة ٥٨ ، فان القواعد الأساسية في الضريبة وأخصها قاعدة عدالة التكاليف العمومية تقتضي ان تعطى هذه المادة التفسير الذي يتفق مع الغاية منها وهي التصريح عن الايرادات الخاضعة للضريبة بغاية ترتب الضريبة المقررة عليها .

إن التصريح عن الايرادت المشار اليها على غير حقيقتها يجعل الايرادات الحقيقية فئتين اثنتين: الأولى وتشمل ايرادات مصرح عنها وهي التي يتضمنها التصريح ، والثانية وتتناول ايرادات مكتومة وهي التي لا يتضمنها التصريح .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ١٧٦٤ تاريخ ٦٨/٨/١٧ .

كما ان تضمين التصريح المبحوث فيه الفئة الأولى من الايرادات السالفة الذكر يجعل هذه الايرادات بمأمن من المغايرة التي تبحث فيها المادة ٥٩ من القانون ويحجب بالتالي إمكانية فرض الغرامة المنصوص عليها في هذه المادة بالنظر اليها ، وبما ان عدم تضمين التصريح الفئة الثانية من الايرادات يجعل هذه الايرادات في عداد الاحوال المغايرة وفقاً لأحكام المادة ٥٩ من قانون الأملاك المبنية ويستتبع فرض الغرامة المنصوص عليها فيها بالنظر اليها ، فانه يترتب على هذا ان الغرامة المنصوص عليها في المادة ٥٩ من قانون الأملاك المبنية تكون متناولة الايرادات التي لا يتضمنها التصريح المنوه به في المادة ٥٨ من القانون دون تلك التي يتضمنها التصريح . وعليه يكون التعميم الصادر عن وزير المالية برقم ١٧٦٤ تاريخ ٦٤/٩/١٧ المتضمن النتيجة السالفة الذكر يكون واقعاً موقعه القانوني .

٥ – غرامة المادة ٧٣ من قانون ضريبة الاملاك المبنية :

نصت المادة ٧٢ من القانون على ما يلي :

« على أصحاب العلاقة ، في حال انتقال الملكية ، أن يقدموا الى الدائرة المالية المختصة تصريحاً خطياً بذلك في مهلة لا تتعدى نهاية السنة التي جرى فيها تسجيل الانتقال .

يعتبر صاحب علاقة كل من المالك القديم والمالك الجديد في الانتقال بين الأحياء وكل من الورثة أو الموصى لهم في الانتقال بسبب الوفاة » .

كما نصت المادة ٧٣ من ذات القانون على ما يلي :

« تفرض على أصحاب العلاقة الذين يهملون تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة ٧٢ أو يتأخرون في تقديمه ، غرامة قدرها ٢٥ ل.ل. عن كل سنة تأخير ، مع اعتبار كسور السنة سنة كاملة » .

فبموجب هاتين المادتين يتوجب على صاحب العلاقة أن يتقدم من الدائرة المالية المختصة ، في حال انتقال الملكية ، بتصريح يعلمهـــا فيه عن هذا الانتقال وإلا تعرض المـــالك القديم والجديد والموصى لهم والورثة لغرامة قدرها ٢٥ ل.ل. عن كل سنة تأخير مع اعتبـــار كسر السنة سنة كاملة . وفي حال انتقال جزئي للعقار المبني فان الغرامة تفرض باسم المالك القديم الذي يبقى مالكاً بالرغم من اشتراك شخص جديد أو أكثر في الملكية . ولا يختلف اقتسام الضريبة وكذلك الغرامة بين المـــالك القديم والشريك أو الشركاء الجدد عن اقتسام بدلات الايجار المستوفاة من المستأجرين .

لذلك تفرض غرامة المادة ٧٣ من القانون على كل من المالك القديم والمالك الجديد ، في حال انتقال كامل الملكية فقط ، أي عندما يفقد المالك القديم (سواء أكان يملك كامل العقار أو جزءاً منه) ملكيته ويتخلى عنها بأكملها الى مالك جديد [١] .

ومن أجل تحديد تاريخ انتقال الملكية ينبغي على كل صاحب علاقة أن يرفق تصريحه عند انتقال الملكية بافادة رسمية صادرة عن الدوائر المختصة (أمـــانة السجل العقاري في المنطقة) تبين التاريخ الـــذي جرى فيه التسجيل [٢] .

٦ – غرامة المادة ٩٧ :

نصت المادة المشار اليها على ما يلي :

« يتقاضى المختارون مكافأة نقدية قدرها ٣ ليرات لبنانية عن كل إشعار يقدمونه وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة السابقة .

---

(١) تعليمات مصلحة الواردات رقم $\frac{٧٥٩}{٢٩٠٦}$ ص ٢ تاريخ ٦٦/٤/٢٩ .

(٢) مذكرة دائرة ضريبة الاملاك المبنية رقم ٦٦ تاريخ ٦٣/٩/٨ .

ويعاقب المختار الذي يهمل تقديم الإشعار أو يتأخر في تقديمه بغرامة قدرها ١٠ ل.ل. عن كل إشعار عن كل سنة تأخير » .

ومن المعلوم ان المختار في القرى النائية يتولى اشعار الدائرة المالية المختصة بواسطة محتسب القضاء بالانشاءات الجديدة في قريته ، في خلال السنة المالية التي انجزت فيها هذه الانشاءات .

كما يتولى تحديد تاريخ نشوء الحق بالضريبة وبيان محتويات وتقسيمات البناء الداخلية واعطاء جميع المعلومات المتعلقة بإشغال البناء وببدل الايجار وبالايرادات الصافية التقديرية وذلك بناء لطلب الدائرة المالية المختصة وباشراف محتسب القضاء . وقد عرضنا لكل ذلك فيما سبق فليرجع اليه .

٧ – غرامة المادة ١٠٤ من قانون ضريبة الاملاك المبنية :

لن نتناول هذه الغرامة بالبحث لأنها مرحلية وانتهى مفعولها بانتهاء المدة المحددة لها ، وسوف نسرد نصها للعلم فقط :

« على كل من يملك عقاراً مبنياً في لبنان أن يصرح ، في مهلة ستة أشهر اعتباراً من نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، عن أسماء شاغلي الأبنية أو أقسام الأبنية التي يملكها أياً كانت صفة الشاغل (مالك ، مستثمر ، مستأجر ، الخ) وعن تاريخ الإشغال وعن وجهة الاستعمال (سكن، تجارة، صناعة ، مهن حرة .. الخ) ويعاقب كل من يهمل تقديم التصريح ضمن المهلة المذكورة بغرامة قدرها ٥٠ ل.ل. عن كل وحدة إشغال (طابق ، شقة ، مكتب ، مخزن ، غرفة .. الخ) .

ويعفى المالك الذي يقدم هذا التصريح ضمن المهلة المحددة أعلاه ، من غرامة ضعف الضريبة التي تكون قد ترتبت عليه بسبب الكتمان بمقتضى أحكام المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٥ » .

ثانياً : العقوبات المفروضة بموجب أحكام قانون ٦٢/٩/١٧
(قانون ضريبة الاملاك المبنية)

١ – العقوبة المفروضة بموجب المـــادة ٨١ المتعلقة بحق الكشف والاطلاع وسر المهنة :

نصت المادة ٨١ من قانون ضريبة الأملاك المبنية على ما يلي :

« كل من يحول دون ممارسة الموظفـــين المشار اليهم في المادة ٧٧ حق الكشف أو حق الاطلاع وفقاً لأحكام المواد ٧٧ و ٧٩ و ٨٠ يعاقب بغرامة قدرها ١٠٠ ل.ل. » .

قبل البحث بهذه الغرامة لا بد من توضيح المدلولات القانونية لعبارات الكشف والاطلاع وسر المهنة .

أ – الكشف

أعطي هذا الحق لمراقبي ضريبة الاملاك المبنية ولرؤسائهم ولمراقبي التحقق المنوطة بهم مراقبة الأملاك المبنية وللمراقبين الرئيسيين المختصين أي التابعين لضريبة الاملاك المبنية وكذلك للتفتيش المالي (قانون ٧٠/١ تاريخ ٧٠/١/١٩). وبموجب هذا الحق يمكن للموظفين المشار اليهم ان يكشفوا على الأبنية، وأن يعاينوا تقسيماتها الداخلية، وان يستعلموا عن أسماء شاغليها وعن صفتهم وعن وجهة استعمال البناء ، وأن يطلبوا من المالك أو المستثمر ومن الشاغل إبراز أي عقد ، ومستند يتعلق بالبناء وبإشغاله (المادة ٧٧ من القانون) .

كما أوجب القانون على مالكي الأبنية ومستثمريها وكذلك على شاغليها أن يسهلوا مهمة الموظفين المشار اليهم في المـــادة ٧٧ وفي المادة ١٤ من قانون ٧٠/١ تاريخ ٧٠/١/١٩ ، ويمكنوهم من إجراء الكشف والمعاينة واستجماع المعلومات التي تقتضيها مهمتهم دون عائق (المادة ٧٨) .

كل هذه الإجراءات التي يقوم بها الموظف المختص تهدف الى الاحاطة بكل الجوانب المتعلقة بالبناء وبالتالي لتكليفه بالضريبة بطريقة عادلة وصحيحة .

ب – حق الاطلاع

« باستثناء المعلومات المتعلقة بسرية المصارف ، يحق للموظفين المذكورين اعلاه، الاطلاع لدى الدوائر الحكومية والبلديات والمؤسسات العامة والخاصة والأفراد ، على كل مستند أو بيان أو سجل أو سوى ذلك مما له علاقة بالأبنيه ويفيدهم في تعيين تاريخ نشوء الحق بالضريبة وتحديد مقدار الايرادات غير الصافية والأعباء القابلة للتنزيل أو تحديد الايرادات الصافية بالمقارنة مع ايرادات الأبنية المشابهة .

ولا يجوز لأي من هؤلاء الموظفين ، حق ولا للدوائر الحكومية ، التذرع بسر المهنة لعدم تمكين الموظفين من ممارسة حقهم بالاطلاع » (المادة ٧٩ من القانون) .

وقد أصدر رئيس مجلس الوزراء تعميماً يحمل الرقم ٣٣ تاريخ ٦٨/٧/٢٤ يتعلق بتسهيل مهمة الموظفين الماليين واطلاعهم على المعلومات التي تكفل تحقق الضرائب والرسوم المتوجبة بصورة صحيحة وعادلة ، وقد جاء في التعميم ما نصه :

« قضت معظم القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم وعلى الأخص قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة الاملاك المبنية وقانون رسم الانتقال (التركات) بإلزام كل شخص حقيقي أو معنوي في لبنان وحق الجهات القضائية والدوائر الرسمية باطلاع موظفي الدوائر المالية المختصة على جميع ما لديها من سجلات ومستندات ومعلومات تساعد على اكتشاف الحقائق وتحديد أسس الضرائب أو الرسوم التي تتوجب على المكلفين . كما أعطت الموظفين

المختصين حق أخذ صور ونسخ أو خلاصات عن تلك السجلات أو المستندات أو المعلومات مصدقة من صاحب العلاقة أو من المسؤول عن حفظها ، دون أن يحق لهم نقلها (المادة ٨٠) .

وبما ان الدوائر المالية المختصة كثيراً ما تحتاج الى ممارسة حق الاطلاع لدى الادارات العامة أو تضطر الى أخـذ معلومات تفرض القوانين رسوماً لقاء اعطائها .

ولما كان لا يجوز لإدارة عامة استيفاء رسوم من إدارة عامة أخرى عن الافادات أو المعلومات التي تطلبها في حدود ممارستها صلاحياتها المشروعة .

لذلك ونظراً لما لهذه المستندات أو المعلومات أو الصور أو النسخ التي تطلبها الدوائر المالية المختصة من أهمية في تحقق الضرائب والرسوم ، أرغب الى جميع الادارات العامة تلبية تلك الدوائر دون أي تأخير ودون استيفاء أي رسم لم توجب القوانين والأنظمة إلزامها صراحة بادائه[1] ».

ولما كان حق الاطلاع من الحقوق الاستثنائية الخطيرة التي منحها المشترع في القانون لذلك زُود الموظفون المختصون بالضرائب ببطاقـات هوية خاصة من أجل ابرازها للمكلفين لدى ادائهم واجباتهم الوظيفية ، كما فرض القانون على هؤلاء الموظفين أن يؤدوا اليمين القانونية أمام المراجع القضائية المختصة (ديوان المحاسبة) قبل مباشرتهم أعمالهم وذلك لخطورة الأعمـــال والمهام المنوطة بهم .

لذلك طلبت مصلحة الواردات من موظفيها إبراز بطـاقة الهوية الخاصة

---

(١) تنص المـادة ١١ من القرار رقم ١٨٨ تاريخ ٢٦/٣/٥ على اعفاء المعلومات التي تطلبها الادارات العامة من الرسوم طالما هي في سبيل منفعة عامة .

يجب ان تستعمل هذه الافادات من أجل حسن سير العمل الاداري وان تبقى في ملفات التكاليف وليس بالامكان استعمالها لغير الغاية المشار اليها .

بموظفي الضرائب والمتضمنة حق الاطلاع الى المكلف الذي يقصده ، وذلك بصورة عفوية وفورية، دون أن ينتظر من المكلف مطالبته بابرازها (مذكرة مصلحة الواردات رقم ٢٢ ص ٢ تاريخ ١٢/١/٧١) .

ويمكن للمكلفين الامتناع عن تمكين أي كان من ممارسة حق الاطلاع عندما لا يبرز البطاقة المذكورة .

ج – سر المهنة

« يلزم الموظفون المشار اليهم في المادة ٧٧ وكذلك في قانون ١/٧٠ بسر المهنة وفقاً لأحكام المادة ٥٧٩ من قانون العقوبات » (المادة ٨٢) .

فما هو المقصود بسر المهنة المنصوص عليه في المادة ٨١ من قانون ضريبة الأملاك المبنية ؟ أجابت على ذلك مصلحة الواردات في جوابها رقم ٢٧٧٩/و ٢ تاريخ ٣ – ٤ – ٦٣ بما يلي :

مع الافادة بأن سرية المهنة تعني عدم افشاء معلومات حصلت عليها الدائرة وتمكين الغير من الاطلاع عليها أو معرفتها ، ومن البديهي أن لا يكون صاحب المعلومات أو الشخص الذي تتعلق به هذه المعلومات داخلاً في عداد ذلك الغير الذي يمنع القانون اطلاعه على المعلومات إذ ان اطلاعه عليها وهي تتعلق به مباشرة وغالباً ما تكون مستقاة منه أو صادرة عنه لا يشكل افشاء للسر .

أما ما عنته المادة ٨٣ من القانون فهو إعلام الدوائر المختصة وموظفيها بأن ما يكون ظاهراً للعيان أو معروفاً من الجميع كتقسيمات البناء الداخلية أو بدلات الإيجار لا يدخل ضمن نطاق المعلومات التي يجب المحافظة على سريتها ، وان بالامكان إعطاءها لأصحاب العلاقة من دوائر رسمية أو مؤجر أو مستأجر من دون الأشخاص الآخرين الذين يطلبون المعلومات من الدائرة المالية للحصول عليها بيسر بدلاً من اللجوء الى مراجع أخرى .

لهذه الأسباب ينبغي ان تعتبر جميع المعلومات المتعلقة بالبناء وكل ما يتصل بتاريخه ومحتوياته وبدلات إيجاره وسواها يجوز اطلاع أصحاب العلاقة عليها ولا يجوز لهؤلاء الاطلاع على المعلومات ذات الطابع الاداري البحت كتقارير المراقبين السرية والاخباريات وسواها مما لا علاقة للمكلف به ، وان المعلومات الاخرى يمكن أن تعطى للمالك باعتبار انها تعود اليه أصلاً في حين انه ليس من حق المستأجر أن يطلع إلا على ما يتعلق به ولا سيما التقسيمات الداخلية وبدلات الإيجار العائدة للقسم الذي يشغله فقط. أما الدوائر الرسمية فتعطى الافادات والبيانات ضمن هذه الحدود الأخيرة ووفقاً لما تقضي به صلاحياتها .

أما فيما يتعلق بالمحاكم ، فقد اعتبرت وزارة المالية بأن الحق المعطى لهذه المحاكم بموجب المادة ٨٣ من القـــانون محصور في الحالات التي تكون فيها طلبات الافادة متعلقة بنزاعات قضائية من شأنها تأمين حسن البت فيهـا ، وان على المحاكم المختصة بالتالي تقرير عدم احالة الاستدعاءات المرفوعة الى الدوائر المالية بواسطتها والتي تتضمن تحايلاً على المادة ٨٣ وتهرباً من تطبيق أحكامها [١] .

كما ان مصلحة الواردات اعتبرت ان كل ما يصدر عن المكلف أو عن المعاينة الحسية من معلومات باستثناء الاخباريات من الغير ، فمن حق هذا المكلف أن تعود اليه باعتبارها إما صادرة عنه أو مكشوفة أمامه . لذلك فان قضية تاريخ البناء وتقسيماته الداخلية وقيمة البدلات والتي هي في الأصل مصدرها المكلف لا يعتبر اعطاؤها له بمثابة إفشاء للسر [٢] .

كذلك اعتبرت وزارة المالية [٣] بأن المعلومات المتعلقة بتاريخ إنجاز

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٣ تاريخ ٦٨/٢/٣ .
(٢) كتاب مصلحة الواردات ص ٢ تاريخ ٦٧/٨/٤ .
(٣) تعميم وزير المالية رقم ١٤٢٤ ص ١ تاريخ ٧٠/٦/١٢ .

البناء لا يمكن بحال من الأحوال أن تكون سرية لتعلقها بوقائع علنية ومباحة في جميع الأنظمة والقوانين الرسمية ، كما اعتبرت المستأجر بمثابة المالك في حقه بطلب الاستحصال على افادة رسمية تحدد تاريخ إنجاز بناء الوحدة أو الوحدات السكنية التي يشغلها ، وقد علت ذلـــك بقولها : بأن سر المهنة المنصوص عليها في المادتين ٨٢ و ٨٣ من قانون ضريبة الأملاك المبنية يعني عدم إفشاء معلومات حصلت عليها الدائرة من دون الغير ، ثم مكنت هذا الغير من الاطلاع عليها أو معرفتها. ومن البديهي أن يكون صاحب المعلومات داخلاً في عداد ذلك الغير الذي يمنع القانون اطلاعه عليها وهي تتعلق به مباشرة لا يشكل إفشاء للسر .

لكن ومنعاً لأي سوء استعمال لافادات إنجاز البناء الصادرة عن الدائرة المالية المختصة ، وتوخياً لتنظيم هذه الافادات بشكل دقيق طلب رئيس مجلس الوزراء في تعميم له تحت رقم ٢١ تاريخ ٢٤ - ٧ - ٦٩ من الدوائر المعنية ومن كافة الادارات والمؤسسات العامة والمصالح المستقلة والبلديات اتباع الاجراءات التالية :

١ - على الدائرة المـــالية المختصة أن تطلب الى صاحب العلاقة قبل تسجيل طلب إنجاز البناء بيان الغاية من الافادة المطلوبة (اشتراك في الهاتف أو في الكهرباء أو في الماء) والاستحصال على رخصة إنشاءات جديدة فوق بناء قديم .

٢ - على الدائرة المالية أن تنظم الافادة على نسخ ثلاث :

تسلم الأولى منها الى صاحب العلاقة ، وترسل الثانية بالبريد الرسمي الى الادارة أو الادارات المعنية وفقاً لمـــا ذكر في طلب الافادة المقدم من صاحب العلاقة (مصلحة المياه أو الكهرباء أو البلدية أو ادارة الهاتف الخ ..) ، وتحفظ الثالثة في الدائرة المالية المختصة .

العقوبات المفروضة لمخالفة المواد المتعلقة بحق الاطلاع والكشف وسر المهنة

١ – العقوبة المفروضة على كل من يحول دون ممـــارسة الموظفين لحق الاطلاع أو الكشف :

فرضت المادة ٨١ من القانون غرامة قدرها ١٠٠ ل.ل. على كل من يحول دون ممارسة الموظفين المشار اليهم في المادة ٧٧ والمادة ١٤ من قانون ٧٠/١ تاريخ ٧٠/١/١٩ ، حق الاطلاع أو حق الكشف ، وفقاً لأحكام المواد ٧٧ و ٧٨ و ٧٩ و ٨٠ من قانون ضريبة الأملاك المبنية .

٢ – العقوبة المفروضة بسبب إفشاء سر المهنة :

نصت المادة ٥٧٩ من قانون العقوبات اللبناني على ما يلي :

« من كان بحكم حرفته أو وظيفته أو مهنته أو فنه، على علم بسر وأفشاه دون سبب شرعي أو استعمله لمنفعته الخاصة أو لمنفعة آخر عوقب بالحبس سنة على الأكثر وبغرامة لا تجاوز المئتي ليرة إذا كان الفعل من شأنه أن يسبب ضرراً ولو معنوياً ».

٣ – عقوبة وغرامة المادة ١٠١ من القانون :

نصت المادة ١٠١ من قانون ضريبة الأملاك المبنية على ما يلي :

« يلاحق أمام المحاكم الجزائية كل من يثبت عليه انه سجل عقد إيجار كاذب أو مزور أو قدم للدائرة المالية المختصة بيانات أو افادات مزورة » ويعاقب بالغرامة من ١٠٠ ل.ل. الى ١٠٠٠ ل.ل. وبالحبس من ٣ أيام الى شهر أو بإحدى هاتين العقوبتين .

هذه العقوبة هي أشد العقوبات المفروضة بموجب قانون ضريبة الاملاك المبنية وهي تلاحق كل مكلف يثبت انه سجل عقد إيجار غير صحيح أو مزور ، أو قدم للدائرة المختصة بيانات وافادات مزورة ويعاقب بالغرامة وبالحبس وذلك لخطورة الجرم المرتكب إذ بفعل هذا العمل تضلل الدائرة المالية المختصة ويتهرب مفتعل الجرم عن عمد من الضريبة .

هذه بصورة عامة الغرامات والعقوبات التي نص عليها قانون ضريبة الاملاك المبنية .

الفصل السابع

التكليف بالضريبة وتحصيلها

أولاً : التكليف بالضريبة وتحصيلها على ضوء احكام المرسوم الاشتراعي ٥٥/٤٣

١ – التكليف بالضريبة :

يكلف بالضريبة المـــالك أو المستثمر ، وعند الاقتضاء واضع اليد او الشاغل .

وفي حال انتقال الملكية بين الاحياء تثابر الدوائر المالية المختصة على اصدار التكليف باسم المكلف السابق ، مـــا لم يصرح هو او المالك الجديد بواقعة الانتقال .

وفي حال انتقال الملكية بسبب الوفاة ، يتولى الورثة تقديم التصريح ، ويرفقون به جدول انتقال صادر عن الدوائر العقارية .

ويبقى من حق الدوائر المالية المختصة ، على الرغم من التصريح ان

تلاحق أياً من المالك القديم (أو ورثته بعد وفاته) أو الجديد بالتضامن ، بالضرائب المستحقة على المالك القديم عن المدة السابقة لانتقال الملكية .

٢ – تحصيل الضريبة :

توضع قيد التحصيل فور إنجاز جداول التكليف السنوية ونشرها . وعلى المكلف تسديد الضريبة عن السنة بكاملها مهما طرأت على البناء من تحويرات أو تحويلات ، إلا في حالتي الهدم وعدم الإشغال .

وللخزينة امتياز من الدرجة الأولى على إيجارات وايرادات البناء من أجل استيفاء الضريبة المفروضة لكنه امتياز يأتي في الدرجة الثانية بالنسبة الى أية نفقات قضائية قد تستلزمها المحافظة على البناء .

يعتبر المالكون بالشيوع أو بالشراكة مسؤولين بالتضامن عن تسديد الضريبة المفروضة ، إنما يحق لمن دفع منهم زيادة عن نصيبه فيها أن يعود بالفرق على المدين الأصلي بها من رفاقه .

ثانياً : التكليف بالضريبة وتحصيلها على ضوء أحكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥

« يكلف بالضريبة المالك أو المستثمر ، وعند الاقتضاء واضعو اليد أو الشاغل .

ولا تختلف أحكام هذا القانون في هذا الصدد عن القانون السابق » .

ثالثاً : التكليف بالضريبة وتحصيلها على ضوء أحكام قانون ٦٢/٩/١٧

١ – التكليف بالضريبة :

إن المالك لا يعتبر مديناً بالضريبة تجاه خزينة الدولة بمجرد توصل

الدوائر المـــالية المختصة الى معرفة اسم المكلف بالضريبة وتحديد أسس تكليفه بها وحساب قيمتها ، بل لا بد لكي يصبح المكلف مديناً بالضريبة من اصدار تكليف باسمه من قبل الدوائر المالية المختصة ، في وثيقـة محددة قانوناً تدعى « جدول تكليف » [١] .

وقد نصت المادة ٧٤ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على ما يلي :

« تفرض الضريبة العقارية بموجب جداول تكليف سنوية وفقاً لاحكام قانون المحاسبة العمومية وللاصول التي تحدد بتعليمات من وزير المالية » .

فما هي جداول التكاليف ؟

إن جداول التكليف عبارة عن لائحة اسمية بالمكلفين الذين ترتبت عليهم الضريبة ، وبعناوينهم ، وبأرقام عقاراتهم المبنية المنتجة للايرادات الصافية ، وبقيمة الضريبة (والغرامة إن وجدت) وملاحقها المتوجبة على كل منهم ، ازاء اسمه [٢] فهي إذن المستندات الاساسية التي تحتوي على نتـــائج أعمال المراقبين .

تتولى دائرة الامـــلاك المبنية في بيروت والدوائر المالية في المحافظات إعداد البيانات المتعلقة بالضريبة لارسالها الى المركز الآلي وذلك بالاستناد الى ما توفر لدى هـــذه الدوائر من معلومات عن المكلفين المستمدة إما من تصاريح المكلفين، وإما من عقود الإيجار المسجلة وفقاً للأصول، وإما بموجب تقديرات الدائرة المختصة ، وإما من الاخباريات الواردة من الغير (المادة ٣٣ من قانون المحاسبة العمومية) .

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٥٥ .

(٢) تعليمات وزير المالية رقم ٥٥٦/٢ تاريخ ٩/٢/٦١ .

على ان الجداول لا يصبح لها قوة تنفيذية تجاه المكلفين إلا بعد ابرامها من قبل رئيس مصلحة الواردات، وتسجيل واقعة هذا الابرام في سجلات رئاسة مصلحة الواردات . وعندها يصبح كل مكلف ورد اسمه في هذه الجداول مديناً بالضريبة المترتبة عليه تجاه الخزينة .

وقد نصت على ذلك المادة ٣٣ من قانون المحاسبة العمومية بما يلي :

« تتولى طرح الضرائب المباشرة التي تجبى بموجب جداول تكليف الدائرة المالية المختصة بكل محافظة ، ويعطي هذه الجداول القوة التنفيذية رئيس مصلحة الواردات » .

« ويتولى طرح الضرائب والرسوم الاخرى رئيس الدائرة المالية أو الوحدة المختصة في كل محافظة بموجب أوامر قبض تصدر عنه » .

« ويتولى فرض الغرامات المرجع الذي يتولى طرح الضريبة أو الرسم ما لم ينص القانون على خلاف ذلك » .

٢ – انواع جداول التكليف :

نص قانون المحاسبة العمومية في المواد ٣٤ و ٣٥ و ٣٦ منه على هذه الانواع بصورة عرضية .

فالمادة ٣٤ نصت على ذلك في معرض بحثها امكانية تدارك الكتمان والنقص :

« يمكن تدارك كل كتمان أو نقص في التكليف بالضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة حتى آخر السنة الثالثة بعد السنة التي كان يجب أن يجري فيها التكليف ، وذلك بموجب جداول تكليف أو أوامر قبض اضافية للتكاليف المكتومة ، بموجب جداول تكليف أو أوامر قبض تكميلية للتكاليف الناقصة » .

وقد اضيفت الى المـــادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية الفقرتان التاليتان [١] :

« وفضلا عن مدة التدارك المنوه عنها في الفقرة الاولى من هذه المادة ، تتمتع الدوائر المالية المختصة بمدة اخرى استثنائية لتدارك حق الخزينة في فرض الضريبة او الرسم على كل ربح او دخل او ايراد او صك يكشفه حكم قضائي او قرار تحكيمي او تحرير تركة او اتفاق رضائي وكذلك لتصحيح كل تكليف يتقرر ابطاله .

وتنتهي هذه المدة الاستثنائية بتاريخ ٣١ كانون الاول من السنة التي تلي سنة اقرار الابطال او انكشاف الربح او الدخل او الايراد او الصك الخاضع للتكليف » .

وقد توسعت المادة ٣٥ في بيان مفاعيل جداول التكليف الاساسية حيث نصت :

« يعلن عن وضع جداول التكليف الاساسية قيد التحصيل بواسطة الجريدة الرسمية والاذاعة والصحف المحلية وتلصق ، عند الاقتضاء ، اعـلانات بهـذا المعنى في مكاتب المحتسبين وفي اماكن الاجتماعـات والساحات العمومية ، وتبين في الاعلان المهل المحددة للدفع والاستفادة من الحسم القانوني (لم يعد هذا الحسم قائماً) [٢] والاعتراض على تاريخ بدء كل منها » .

---

(١) أحيل مشروع القانون بموجب المرسوم رقم ٦٢٣ تاريخ ٧١/٢/١٥ على مجلس النواب ووضع موضع التنفيذ بعد انتهاء فترة ٤٠ يوماً .

(٢) ألغي الحسم المذكور بمقتضى المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩ تاريخ ٦٧/٨/٥ وذلك اعتباراً من أول سنه ١٩٦٨ .

اما المادة ٣٦ فقد عرضت لهذه الجداول لدى تحديد مهلة الاعتراض على التكليف حيث جاء فيها :

« تبدأ مهلة الاعتراض على الضرائب المفروضة بموجب جداول تكليف اساسية اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشر الاعلان المتعلق بها في الجريدة الرسمية .

وتبدأ مهلة الاعتراض على الضرائب المفروضة بموجب جداول تكليف اضافية او تكميلية وعلى الضرائب والرسوم المفروضة بموجب اوامر قبض اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ ابلاغ المكلف هذه المستندات ... الخ . »

من استعراض هذه المواد الثلاث يتبين ان الجداول تقسم الى ثلاثة انواع : اساسية ـ اضافية ـ تكميلية .

أ ـ جداول التكليف الاساسية

وهي الجداول التي ينبغي اصدارها مرة واحدة في كل سنة ، بالنسبة الى كل منطقة تكليف والى كل ضريبة . كما تعتبر الجداول الاولى التي يمكن اصدارها بضريبة معينة ، في سنة التكليف الحالية ، تبدأ لكل منطقة على حدة .

وهي تنظم على بطاقات خاصة ترسل للمركز الآلي ، بالاستناد الى القيم التأجيرية المدونة في عقود الايجارات المسجلة او القيم التأجيرية المخمنة تخميناً مباشراً من قبل الادارة .

ب ـ جداول التكليف الاضافية

وهي الجداول التي يمكن اصدارها مرة او عدة مرات متتالية كل سنة ، بالنسبة الى كل منطقة تكليف والى كل ضريبة . فهي جداول ملحقة بالجداول الاساسية ، وتتضمن تكاليف لم تدرج في الجداول الاساسية بسبب

السهو او الكتمان ، وهي بالنسبة لضريبة الاملاك المبنية جداول تتضمن نوعين من التكاليف لم تدرج في الجداول الاساسية :

١ – تكاليف توفرت عناصرها لدى الدائرة المالية المختصة عند تنظيم الجداول الاساسية الا انها لم تدرج ، بتمامها او بقسم منها سهواً .

٢ – تكاليف لم تكن عناصرها متوفرة لدى الدائرة عند تنظيم الجداول الأساسية بسبب كتمان الانشاءات المقامة على عقار ما برمتها بحيث لا تتضمن قيود الدائرة اية معلومات تشير الى وجود اي بناء فيه .

ويأتي تسلسل أرقام المكلفين في جداول التكليف الاضافية مكملا تسلسل أرقام المكلفين في جداول التكليف الاساسية . وتوضع المعلومات المتعلقة بهذه الجداول على بطاقات ترسل بدورها الى المركز الآلي لتنظيم الجداول الخاصة بها .

ج – جداول التكليف التكميلية

وهي الجداول التي تكمل مقدار الضريبة المترتبة على المكلف في جدول تكليف اساسي او اضافي . فهي تصحيح تكاليف سابقة . والجداول التكميلية هي نتيجة الدراسات والتدقيقات التي يقوم بها مراقبو الضرائب بهدف تدارك كل نقص او سهو في التكليف الاساسي او الاضافي . وهي بالنسبة لضريبة الاملاك المبنية تنظم على اثر اكتشاف بعض الاجزاء المكتومة من العقارات المبنية او تعديل القيم التأجيرية المسجلة بعد اكتشاف عدم صحتها .

يعطى اسم المكلف الذي يرد في جدول تكليف تكميلي رقم التسلسل ذاته الذي كان قد خصص له في اي من الجدولين السابقين ، الاساسي او الاضافي . ولا يجوز ايراد اسم اي مكلف في جدول تكميلي للمرة الاولى ،

لان الغاية من الجدول التكميلي كما رأينا هي اثبات قيمة الزيادة المترتبة على احد المكلفين الذي لا بد ان يكون قد ورد اسمه في جدول اساسي او في جدول اضافي . لذلك عندما تقوم الدوائر المالية المختصة باحصاء عدد المكلفين بضريبة الاملاك المبنية او باحدى الضرائب النوعية الاخرى المباشرة التي تفرض بموجب جداول تكليف ، فانها تجمع عدد المكلفين الوارد في الجدول الاساسي مع عدد المكلفين في الجدول (او الجداول) الاضافي فقط ، ولا يجوز لها اطلاقا أن تضيف اليه اسم أي مكلف ورد اسمه في جدول تكميلي ، منعاً للتكرار ، وحرصاً على صحة الاحصائيات .

انفاذ جداول التكليف [1]

سبق ان رأينا ان طرح الضرائب المباشرة وغراماتها التي تجبى بموجب جداول تكليف ، تتولاه ، في كل محافظة ، الدائرة المالية المختصة . وان رئيس مصلحة الواردات هو الذي يعطي هذه الجداول القوة التنفيذية (المادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية) .

على ان مفعول هذه القوة التنفيذية لا يتجاوز نطاق الادارة الى المكلف ، الا بعد استكمال شرط الاعلان بالنسبة الى جداول التكليف الاساسية ، وشرط التبليغ بالنسبة الى جداول التكليف الاضافية والتكميلية .

ولتحقيق كل من الشرطين ، بالاضافة الى تمكين دوائر التحصيل والجباية من ملاحقة المكلفين الذين ترد أسماؤهم في جداول التكليف على انواعها ، يتوجب على المركز الآلي (بعد ان حل محل الدوائر المالية في اعداد الجداول) في حال اعداد اي جدول تكليف (اساسي او اضافي او تكميلي) ان يعد كذلك نسخة اضافية تدعى « جدول التحصيل » وتودع هذه النسخة فعلاً دوائر الجباية والتحصيل .

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٥٧ .

ولا تتضمن نسخة التحصيل هذه أية اشارة الى قيمة الايرادات او الى أسس التكليف ، بل يكتفي فيها بتحديد قيمة الضريبة المتوجبة على المكلف ، ازاء رقمه المتسلسل ورقم عقاره أو عقاراته ، وعنوانه مع تفصيل الضريبة وتوزيعها فيما بين :

١ – حصة الخزينة .

٢ – حصة البلديات .

٣ – قيمة الغرامة (اذا وجدت) .

تاريخ تنظيم جداول التكليف

حددت مذكرة صادرة عن مصلحة الواردات المواعيد المتعلقة بجداول التكليف وفقاً لما يلي [١] :

اولاً : الجداول الاساسية :

١ – . . . . . .

٢ – . . . . . .

٣ – . . . . . .

٤ – . . . . . .

٥ – ضريبة الاملاك المبنية النسبية في بيروت تنظم قبل نهاية نيسان وترسل للتصديق قبل ٦ أيار .

---

(١) مذكرة رقم ٢٠٦٢ ص ١ تاريخ ٦٨/٧/١٧ المستندة الى المادة ٩ من قرار وزير المالية رقم ٢٨٥٧ ص ١ تاريخ ٦٧/١٢/١ .

٦ – ضريبة الاملاك المبنية النسبية في الملحقات تنظم قبل نهاية حزيران وترسل للتصديق قبل ٦ تموز .

٧ – ضريبة الاملاك المبنية التصاعدية في بيروت والملحقات تنظم قبل ٢٥ تشرين الثاني وترسل للتصديق قبل ٣٠ منه . وقد أوقف اصدارها بموجب جدول أساسي وأصبحت تصدر بموجب جدول اضافي ابتداء من أول سنة ١٩٦٩ على أن تصدر قبل ٢٥ تشرين الثاني من كل عام ويبلغ مضمونها الملخص حسب الاصول الى أصحاب العلاقة بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام [١] .

كما صدر عن وزارة المالية تعميم يرمي الى :

١ – اعادة النظر في مراكز التكليف بالضريبة التصاعدية بحيث يصدر التكليف بها في محافظة بيروت على أسماء المكلفين الذين يملكون فيها عقاراً أو أكثر بصرف النظر عن مركز اقامتهم المختار أو الحقيقي او مراكز باقي عقاراتهم . اما بالنسبة لباقي المحافظات فيصدر التكليف على اسم المنطقة التي يقع فيها احد عقارات المكلف الذي يغطي ثمنه مجموع الضريبة التصاعدية .

٢ – ان ينظم فهارس سنوية باسماء المكلفين بالضريبة التصاعدية المفروضة على اساس الرقم واحد اعلاه وان يتم توزيعها على جميع مناطق التحصيل بالسرعة المقتضاة .

كما لا يجوز لأجهزة الجباية والتحصيل ان تعطي احد المكلفين براءة ذمة عن عقار او جزء من عقار معين قبل الرجوع الى الفهرس السنوي الاسمي

---

(١) تعميم وزير المالية رقم $\frac{١٣٢}{٧٣٧٦}$ ص ١ تاريخ ٧٢/٢/٧ .

بالضريبة التصاعدية (الرقم ٢ اعلاه) حتى اذا وجدت ان اسم طالب البراءة وارد في هذا الفهرس توقفت عن اعطائه البراءة المطلوبة الى ما بعد ابرازه براءة ذمة من الضريبة التصاعدية صادرة عن اجهزة الجباية والتحصيل في مركز تكليف بضريبة الاملاك المبنية التصاعدية. وعليها عندئذ ان تذكر على براءة الذمة المعطاة رقم وتاريخ براءة الذمة من الضريبة التصاعدية والمرجع الذي صدرت عنه .

ثانياً : الجداول الاضافية والتكميلية بضريبة الاملاك المبنية .

تنظم في نهاية كل من شباط ونيسان وحزيران وآب وتشرين الاول وتشرين الثاني وترسل للتصديق قبل السادس من الشهر التالي . وتتضمن الجداول التي تنظم في نهاية كل من الاشهر الخمسة الاولى التكاليف عن السنة الحالية وعن جميع السنوات السابقة التي لم يدركها مرور الزمن . اما الجداول التي تنظم في نهاية تشرين الثاني فيجب ان لا تتضمن سوى التكاليف عن السنة التي يخشى سقوطها بعامل مرور الزمن . واذا تبين في خلال كانون الاول انه ما زال هناك تكاليف يخشى من سقوطها بعامل مرور الزمن ، فيمكن للدائرة المختصة ان تنظم بها جداول وتودعها للتصديق قبل ٢٠ كانون الاول .

وتتحمل الدائرة المالية المختصة مسؤولية الجداول التي ترد بعد هذا التاريخ من حيث تعذر توقيعها والمصادقة عليها قبل نهاية السنة .

الاعلان عن جداول التكليف الاساسية

فقد نصت على هذا الاعلان المادة ٣٥ من قانون المحاسبة العمومية كما يلي:

« يعلن عن وضع جداول التكليف الاساسية قيد التحصيل بواسطة الجريدة الرسمية والاذاعة والصحف المحلية . وتلصق عند الاقتضاء اعلانات بهذا المعنى ، في مكاتب المحتسبين ، وفي اماكن الاجتماعات والساحات

العمومية ، وتبين في الاعلان المهل المحددة للدفع (والاستفادة من الحسم القانوني) [1] ، والاعتراض وتاريخ بدء كل منها ».

تبليغ الضريبة المفروضة بموجب جدول تكليف اضافي او تكميلي

فقد نصت عليه المادة ٣٦ من قانون المحاسبة العمومية في الفقرات ٢ و٣ و٤ منها وذلك كما يأتي :

« وتبدأ مهلة الاعتراض على الضرائب المفروضة بموجب جداول تكليف اضافية او تكميلية ، وعلى الضرائب والرسوم المفروضة بموجب اوامر قبض، اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ ابلاغ المكلف هذه المستندات .

يجري هذا التبليغ بكتاب مضمون مع اشعار بالاستلام . وفي حال غياب المكلف او تمنعه عن الاستلام يتم التبليغ بواسطة الادارة المختصة وفقاً لاحكام التبليغ المنصوص عليها في قانون اصول المحاكمات المدنية .

فتحديد تاريخ الاعلان او التبليغ هو شرط ضروري لتحديد تاريخ بدء الاعتراض .

كما ان المادة الخامسة من المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٧ المتعلق باصول تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها ، قد اوضحت بان تاريخ الاعلان او التبليغ هو المنطلق القانوني لحساب المهلة التي يتوجب على المكلف، في خلالها ، تسديد الضريبة المفروضة ، وذلك بقولها :

« ما لم تنص القوانين الخاصة على خلاف ذلك ، تؤدى الضريبة دفعة واحدة في خلال شهرين :

---

(١) لم يعد الحسم قائماً في الوقت الحاضر .

١ – من تاريخ الاعلان في الجريدة الرسمية عن وضع جداول التكليف الاساسية في التحصيل ، على ان يجري الاعلان في الوقت نفسه على مرتين متتاليتين بواسطة الاذاعة والصحف اليومية وان يلصق الاعلان عند الاقتضاء في مكتب المحتسب المختص وفي اماكن الاجتماعات العامة في القرى بواسطة مخاتيرها .

٢ – من تاريخ ابلاغ التكليف الاضافي او امر الضم (التكميلي) الى المكلف بصورة شخصية . »

والجدير بالملاحظة ان ما يتبلغه المكلف لدى تكليفه بالضريبة في جدول اضافي أو تكميلي ليس الجدول ذاته (الذي يشمل تكليفه وتكليف غيره) بل خلاصة عن التكليف المتعلق به وحده دون سائر المكلفين يطلق عليها اسم « اعلام » بالضريبة المفروضة ، وتكون بتوقيع رئيس مصلحة الواردات .

والدائرة المالية المختصة التي أصدرت التكليف هي التي تتولى عملية التبليغ مباشرة بواسطة البريد العادي فيما خص التكاليف الاساسية وبالبريد المضمون مع اشعار بالاستلام فيما خص التكاليف الاخرى .

وقد حددت وزارة المالية [١] أصول تبليغ اعلامات التكليف العائدة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وذلك على الوجه التالي :

تلفت وزارة المالية (مصلحة الواردات) انتباه المكلفين الى الامور التالية :

١ – إن مجرد قيام رئيس مصلحة الواردات بإبرام أي جدول تكليف عملاً بالمادة ٣٣ من قانون المحاسبة العمومية يجعل من المكلف الذي

---

(١) بلاغ صادر عن وزير المالية بتاريخ ١٢/٩/٧٠ .

يكون اسمه وارداً فيه مديناً بالضريبة المفروضة عليه تجاه الخزينة ويقضي على عامل مرور الزمن المسقط أثناء سريانه ، وليس لتأخير تبليغ هذا المكلف اعـــلام الضريبة المذكورة أي تأثير على حق الخزينة تجاهه بالضريبة المفروضة .

٢ – لكن المكلف صاحب العـــلاقة يستطيع تأخير تسديد الضريبة المفروضة الى حين :

أ – الاعلان في الجريدة الرسمية عن وضع جداول التكليف قيد التحصيل إذا كانت الضريبة مفروضة عليه بموجب جدول تكليف أساسي .

ب – تبلغ اعـــلام الضريبة المفروضة عليه إذا كانت مدرجة في جدول تكليف اضافي أو جدول تكليف تكميلي .

وبعد انتهاء المهل المحددة قانوناً للتسديد تضاف الى الضريبة المفروضة غرامـات التأخير وفقـاً للمرسوم الاشتراعي ١٤٧ تاريخ ٥٩/٦/١٢ وتعديلاته .

٣ – وتتولى الدائرة المالية المختصة ابلاغ المكلف اعلام الضريبة المفروضة عليه في جدول التكليف الاضافي أو التكميلي .

كما يتم هذا التبليغ بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام.

٤ – بيد ان بعض المكلفين يسعون الى التملص قدر الامكان من تبلغ اعلامـــات التكليف المرسلة اليهم بالبريد المضمون حسب الاصول العادية أو يكونون متغيبين بالفعـــل ، ويقتضي بالتالي تبليغهم اعلامات التكليف وفقاً لأصول استثنائية أخرى .

٥ – فرأت هذه الوزارة بعد مراجعة المـــادة ٣٦ من قانون المحاسبة

العمومية والمواد ٣٦٠ وما يليها من قانون أصول المحاكمات المدنية أن تكون هذه الأصول الاستثنائية على النحو التالي :

أ – ان رفض المكلف استلام الكتاب المضمون المتضمن اعلام التكليف يعتبر قانوناً بمثابة تبليغ حاصل بتاريخ الرفض المذكور ويكفي أن يشرح مأمور البريد المختص واقعة الرفض هـــذه على الغلاف ويذيلها بتوقيعه .

ب – في حال ارسال دعوة حضور من جانب ادارة البريد الى المكلف (المشترك بصندوق البريد) لاستلام مادة مضمونة تخصه ، وعدم قيام المكلف المذكور بالحضور لاستلامها بعد انقضاء عشرة أيام من تاريخ تكرار الدعوة مرة ثانية ، يعتبر المكلف صاحب العلاقة انه قد تبلغ التكليف في صبيحة اليوم التالي لانقضاء مهلة العشرة أيام المذكورة . وينبغي في مثل هذه الحال أن تضع ادارة البريد المختصة محضراً بالواقع تودعه الدائرة المالية التي كان قد صدر عنها الكتاب المضمون مدار البحث .

ج – إذا لم يجد مأمور البريد على مدار ثلاث دورات متتالية الشخص المراد تبليغه في المقـــام المعين في الكتاب ، فيشرح الواقع ويعيد الكتاب الى الدائرة المالية المختصة ، وفي هـــذه الحـــالة كما في حالة جهل مقام الشخص المطلوب ابلاغه أو جهل منزله يجب أن تعلن هذه الدائرة عن دعوتها المكلف للحضور اليها من أجل التبليغ ، وذلك بتعليق نسخة عن الدعوة على لوحة الاعلانات الخاصة بهذه الدائرة وبنشر نسخة أخرى عنهـــا في الجريدة الرسمية ، ويعتبر المكلف انه قد تبلغ في صبيحة اليوم الحادي والعشرين من تاريخ

ادراج الاعلان عن دعوة الحضور في الجريدة الرسمية [1] إلا إذا حضر قبل ذلك وتبلغ اعـــلام التكليف مباشرة من مراقب الضرائب المختص .

د – على الرغم من أن التأخير في التبليغ لا يؤثر البتة على قيـــام دين الخزينة بالضريبة تجاه المكلف صاحب العلاقـة ، كلما كانت هـذه الضريبة مفروضة بموجب جدول تكليف اضافي أو تكميلي مبرم ضمن مدة التدارك القانونية حسب الأصول ، فان مثل هذا التأخير يعرض الموظفين المسؤولين عنه لأشد العقوبات الادارية لأنه يؤدي الى تأخر الاستحقاق .

هـ – تلزم كل دائرة مالية مختصة بفرض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها عند سبق قيامها بإيداع مصلحة الخزينة (أجهزة التحصيل والجباية) نسخاً عن جداول التكليف الاضافية والتكميلية باعـــلام هذه الاجهزة فور الطلب عن تاريخ تبلغ أي مكلف اعلام التكليف ، سواء جرى التبليغ بالصورة الاعتيادية أو بالصورة الاستثنائية .

والجدير بالذكر ان غـــاية المشرع من تبليغ المكلف اعلامات التعديل والتكليف وباقي المخابرات بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام ، كانت بقصد تحديد تاريخ التبليغ بصورة قاطعة وصحيحة باعتبار ان هذا التاريخ يشكل المنطلق الوحيد :

---

(١) ان الاعـــلان عن دعوة الحضور سوف لا ينشر بعد اليوم في الجريدة الرسمية بل في جريدتين يوميتين ويعتبر المكلف انـــه تبلغ في صبيحة اليوم الحادي والعشرين من تاريخ النشر الاحدث في أي من الجريدتين المذكورتين (بلاغ وزير المالية بتاريخ ٧١/١١/١) .

١ – لحساب مهلة الاعتراض .

٢ – لحساب مهلة التسديد بلا غرامة .

٣ – لاعطاء باقي المخابرات مفاعيلها الإيجابية .

ولذا ينبغي أن يتضمن الاشعار بالاستلام جميع المعلومات حتى يتمكن المكلف من تحديد أصل المخابرة التي يتعلق بها من اعلام تكليف أو تعديل أو مخابرة أخرى .

أما فيما يتعلق بشأن صحة التبليغات من قبل ادارة البريد ومسؤولية الدوائر المالية عنها ، فانه ينبغي ايضاح ما يلي :

١ – ليس من شأن الدوائر المالية التثبت من صحة التبليغ أو عدم صحته ، لأن ذلك يعود لدوائر البريد .

٢ – اعتبار الاعلامات مبلغة طالما عادت الاشعارات بالوصول وعليها التوقيع الذي يفترض أن يكون توقيع صاحب العلاقة .

٣ – وفيما لو ثبت بعد ذلك تزوير التوقيع فيحق لصاحب العلاقة مقاضاة دوائر البريد المراجع المختصة ولا علاقة لدوائر المالية بالأمر [١] .

تدارك اصدار جداول التكليف

من المعلوم ان الضريبة تفرض في سنة التكليف على الايرادات التي تكون قد حصلت في السنة السابقة (المادتان ٢٤ و ٤٩ من قانون ضريبة الاملاك المبنية) .

---

(١) تعليمات مصلحة الواردات رقم $\frac{١٣٠٢}{٣٢٤٠}$ ص ٢ تاريخ ٦٧/٦/٣٠ .

ولكن قد لا تتمكن الدوائر المختصة من اصدار التكاليف (الجداول) في خلال السنة التي تلي سنة حصول الايرادات أو نشوء الحق ، وذلك إما بسبب السهو ، وإما بسبب عدم العلم بواقعة حصول الايرادات أو بواقعة نشوء الحق بالتكليف .

فالى متى يبقى حق الدوائر المالية المختصة قائماً بفرض الضريبة التي سهي عن فرضها أو تعذر فرضها في سنة التكليف ؟

ان حق الدوائر المالية مثله مثل سائر الحقوق مقيد باجل لا تستطيع بعده ان تطالب به او تتداركه . ولذلك ، حدد المشترع هذه المهلة باجل معين غير قابل للتمديد او التجديد مهما كانت الاسباب وذلك من اجل بعث الطمأنينة والاستقرار في المعاملات والمجتمع .

وتدعى هذه المهلة « بمهلة مرور الزمن » وهي في الحقيقة « مهلة سقوط الحق » بسبب انقضاء مدة محددة على عدم استعماله .

ولذا نصت المادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية على ما يلي :

« يمكن تدارك كل كتمان أو نقص في التكليف بالضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة حتى آخر السنة الثالثة بعد السنة التي كان يجب أن يجري فيها التكليف ، وذلك بموجب جداول تكليف أو أوامر قبض اضافية للتكاليف المكتومة ، وبموجب جداول تكليف أو أوامر قبض تكميلية للتكاليف الناقصة . »

وتضاف الى المادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية المنوه بها اعلاه الفقرتان التاليتان :

وفضلاً عن مدة التدارك المنوه بها في الفقرة الاولى من هذه المادة، تتمتع الدوائر المالية المختصة بمدة أخرى استثنائية لتدارك حق الخزينة في فرض الضريبة أو الرسم على كل ربح أو دخل أو ايراد أو صك يكشفه حكم

قضائي أو قرار تحكيمي أو تحرير شركة أو اتفاق رضائي وكذلك لتصحيح كل تكليف يتقرر ابطاله .

« وتنتهي هذه المدة الاستثنائية بتاريخ ٣١ كانون الاول من السنة التي تلي سنة اقرار الابطال أو انكشاف الربح أو الدخل أو الايراد أو الصك الخاضع للتكليف » .

أما قانون ضريبة الاملاك المبنية فلم يتعرض لقضية التدارك سوى باشارة عارضة في المادة الرابعة والسبعين حيث جاء فيها : ان جداول التكليف السنوية يجب ان تصدر وفقاً لاحكام قانون المحاسبة العمومية .

لذلك ينبغي على الدوائر المالية المختصة ان تبادر الى فرض الضريبة في سنة التكليف ، فاذا لم تفعل لأي سبب كان ، فان حقها في فرض الضريبة يبقى قائماً حتى ٣١ كانون الاول من السنة الثالثة بعد سنة التكليف أي بعد ٤ سنوات من تاريخ نشوء الحق بالضريبة ، يضاف اليها المدة الاستثنائية المنوه بها اعلاه حيث تنتهي هذه المدة بتاريخ ٣١ كانون الاول من السنة التي تلي سنة اقرار الابطال أو انكشاف الربح أو الدخل أو الايراد أو الصك الخاضع للتكليف . بعد صدور هذا النص الملحق بالمادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية لم تعد الدوائر المالية مقيدة بمهلة قبل اكتشاف الحق المشار اليه في الفقرة المذكورة [١] . وتبدأ المهلة بعد اكتشاف الحق مباشرة وتنتهي بتاريخ ٣١ كانون الاول من السنة التي تلي سنة اقرار الابطال او انكشاف الربح او الدخل او الايراد اوالصك الخاضع للتكليف . وهذا التمديد للمهلة ليس محصوراً بالدوائر المالية فقط وانما يشمل المكلف ايضاً حيث يحق له في حال

---

(١) وضعت هذه الفقرة في مشروع القانون المعجل المحال على مجلس النواب بموجب المرسوم رقم ٦٢٣ تاريخ ٧١/٢/١٥ والذي وضع موضع التنفيذ .

صدور قرار يصحح تكليفه او يبطله ان يعود على الخزينة بهذا الحق لاستيفائه شرط ان لا يتعدى تاريخ طلبه المدة المحددة في الفقرة المنوه بها اعلاه اي نهاية السنة التالية لصدور قرار الابطال او التصحيح اذا كانت مدة المطالبة العادية قد انقضت .

فاذا استعملت الدوائر المالية حق التدارك ضمن المهل القانونية وأصدرت التكاليف أصبح المكلف مديناً بها وتوجب عليه اداءها في موعدها ، دون أن يحق له التذرع بتبلغها بعد انقضاء السنة الرابعة لنشوء الحق وانتهاء المدة الاستثنائية الاضافية ، عند الاقتضاء ، لأن العبرة هي لتاريخ اصدار جدول التكليف لا لتاريخ تبلغ مضمونه ، في مراقبة حسابات مهلة التدارك القانونية .

ثانيا : تحصيل الضريبة

جاء في المادة ٦١ من القانون بأن المكلف بالضريبة هو المالك أو المستثمر ومن في حكمها أي ان الضريبة تطال صاحب الايراد مهما كانت تسميته .

كما نصت المادة ٦١ على ما يلي :

« إذا تعدد مالكو العقار الواحد فرضت الضريبة باسم كل منهم بنسبة حصته في الملكية .

وإذا كان عدد مالكي العقار أو أي قسم من أقسامه المدونة على الصحيفة العينية يتجاوز العشرة ، جاز فرض الضريبة باسم أحد المالكين مشفوعاً بكلمة وشركاه .

أما المستثمرون فيكلفون بالضريبة المتوجبة دون تجزئة مهما بلغ عددهم » .

وقد عرضنا في بحث سابق لهذه المادة تفصيلاً فليرجع اليها .

ويمكن تأدية الضريبة بالاصالة ويمكن تأديتها بالوكالة .

أ – تأدية الضريبة بالاصالة

كما سبق وعلمنا من البحث السابق ان الضرائب المباشرة ومنها ضريبة الاملاك المبنية يجري تحصيلها على أساس جداول تكليف (المادة ٣ من قانون التحصيل) .

على المكلف أن يؤدي الضريبة المترتبة عليه في خلال شهرين :

١ – من تاريخ الاعلان في الجريدة الرسمية عن جداول التكليف الاساسية في التحصيل .

٢ – من تاريخ ابلاغ اعلام التكليف الاضافي أو التكميلي الى المكلف بصورة شخصية (المادة ٥ من قانون التحصيل) .

وتؤدى الضريبة مبدئياً دفعة واحدة ، إلا انه يمكن في حالات خاصة يعود تقديرها للادارة ، تقسيط المبالغ المفروضة وفقاً للأصول وقبل سقوطها بمرور الزمن . ويبت في طلبات التقسيط مدير المالية العام . لكن التقسيط يتوقف وتستحق الضريبة دفعة واحدة في كل من الحالات التالية :

أ – اذا تأخر المكلف عن تأدية احد الاقساط في موعد استحقاقه .

ب – عند بيع اموال المكلف بيعاً جبرياً او اختيارياً .

ج – عند افلاس المكلف او تصفية امواله تصفية قضائية . (المادة ٧ من قانون التحصيل) .

اما المبالغ التي لا تسدد لغاية انتهاء المدة المحددة في المادة الخامسة المار ذكرها، فتضاف اليها غرامة ١ ٪ عن كل شهر تأخير ، على ان يعتبر كسر الشهر شهراً كاملاً (المادة ٨ من قانون التحصيل) .

وتسدد الضرائب إما نقداً ، وإما بحوالة بريدية (معفاة من الرسوم) او بشك مصرفي (المادة ١٠ من قانون التحصيل) .

فاذا لم يبادر المكلف الى تسديد الضرائب المترتبة عليه ضمن المدة المحددة قانوناً يصبح من حق الدوائر المالية المختصة بالجباية والتحصيل ان تلاحقه بالدفع بواسطة الانذارات ، وعند الاقتضاء بالحجز ، ثم بيع الاموال المنقولة وغير المنقولة التي يملكها المكلف وعلى ذلك نصت المادة ١١ من قانون التحصيل (المرسوم الاشتراعي ١٤٧ تاريخ ٥٩/٦/١٢) كما يلي :

« على المحتسب المختص أن يوجه انذاراً عاماً الى المكلفين الذين يتخلفون عن تأدية الضريبة المفروضة بموجب جداول التكليف الاساسية الى ما بعد انتهاء المدة المحددة في المادة الخامسة من قانون التحصيل .

« ينشر هذا الانذار في الصحف المحلية والاذاعة على مرتين متتاليتين في خلال ١٠ أيام ويدعى فيها المتخلفون الى تأدية ما عليهم في خلال ١٥ يوماً من تاريخ نشر الانذار الاول .

« تلصق نسخ عن الانذار عند الاقتضاء في مكتب المحتسب المختص ، وفي اماكن الاجتماعات العامة في المدن وفي الساحات العامة في القرى بواسطة المخاتير .

« أما المتخلفون من المكلفين بموجب جدول تكليف اضافي أو تكميلي ، فعلى المحتسب المختص أن يوجه الى كل منهم انذاراً شخصياً مع اشعار بالاستلام ، يدعوه فيه الى تأدية الضريبة في خلال ١٥ يوماً من تاريخ تبلغه الانذار .

وفي حال تمنع المكلف أو وكيله عن استلام الانذار أو في حالة غيابه يلصق هذا الانذار على باب محل اقامة المكلف أو محل عمله ، وفي مكتب المحتسبين المختصين ، وتعتبر هذه الاجراءات بمثابة التبلغ القانوني » .

وقد عرضنا لحالة التبليغات في البحث السابق بصورة مفصلة .

أما المادة ١٢ من قانون التحصيل فقد أضافت :

« إذا لم يسدد المكلف ، بعد انقضاء مهلة الانذار العام المبالغ المستحقة عمد المحتسب المختص :

– إما الى حجز أمواله المنقولة وغير المنقولة وبيعها بالمزاد العلني .

– وإما الى إغلاق محل عمله ، إذا كان لا يملك أموالاً منقولة أو غير منقولة يمكن في حال حجزها وبيعها أن تغطي المبالغ المترتبة عليه » .

وتتمتع الخزينة بامتياز من الدرجة الاولى على جميع أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة استيفاء للمبالغ المترتبة عليه ، ويعفى هذا الامتياز من القيد في السجل العقاري فيما يتعلق بالعقارات (المادة ٣٢ من قانون التحصيل) .

لكن المشترع احتاط للأمر فحظر على الدوائر العقارية اجراء اية معاملة انتقال أو افراز أو تأمين على عقار قبل أن يثبت صاحبه انه سدد كامل الضرائب المتوجبة على هذا العقار (المادة ٣٣ من قانون التحصيل) . إلا ان هذا الاحتياط قد اوقف مفعوله الى اجل غير مسمى بالمرسوم الاشتراعي رقم ٧٧/١٦ . وقلنا ان هذا الاجراء وان يكن قد سهل المعاملات المتعلقة بالدوائر العقارية الا انه الحق ضرراً بالغاً بتحصيل الضرائب وخاصة ضريبتي الاملاك المبنية وضريبة التحسين. والمأمول ان يعاد العمل بالمادة ٣٣ فور انتهاء الفترة الاستثنائية ، خاصة وان اعادة العمل بها يتوقف على قرار يصدر عن مجلس الوزراء .

ثانياً : تأدية الضريبة بالوكالة

حرصاً من المشترع على حقوق الخزينة ، لم يكتف بالزام المكلف الاصلي شخصياً بتأدية الضريبة المترتبة عليه ، وانما سمح لدوائر التحصيل والجباية بملاحقة اشخاص آخرين بالضريبة المفروضة على مكلف معين ، وباستيفائها

منهم شخصياً ، على الرغم من كونهـا غير مفروضة عليهم [1] . لأنه قـد يكون هـذا المكلف قاصراً أو محجوراً عليه ، أو غائباً ... وعليه ولي أو وصي أو له وكيل أو ممثل يتولى نيابة عنه تأدية الضريبة ، ولذا نصت المادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية على ما يلي :

« ... إن ممثـلي الأشخاص الحقيقيين والمعنويين الخاضعين للضرائب مسؤولون عن تأديتها بصفتهم هذه وطالما هم محتفظون بهذه الصفة .

ومن حق هؤلاء الممثلين أن يعودوا بمـا دفعوا على المكلف الأصلي ، كما يستفيدون من الامتياز الذي تتمتع به الخزينة » .

وقد أكد قانون ضريبة الاملاك المبنية هذا الاجراء ، وأوجبت المادة ٦٢ منه على شاغلي الأبنية سواء أكانوا مالكين أو مستأجرين ، تأدية الضريبة . وتأدية الضريبة من قبل الشاغل المستأجر هو اجراء استثنائي تلجأ اليه دوائر التحصيل والجباية في حال استنفاد كافة الطرق القانونية لتحصيل الضريبة من المـالك أو المستثمر . ولذلك نصت المـادة ٦٢ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على ما يلي :

١ – « على شاغل البناء ، مستأجراً كان ام مالكاً ، ان يسدد الضريبـة المفروضة وفقـاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة ٦١ ، نيابة عـن المكلفين بها » .

٢ – « يحق للشاغل الدافع ان يعود على المكلفين بكل ما يدفعـه عنهم ويتمتع عندئذ بالامتياز الذي تتمتع بـه الخزينـة وفقـاً لاحكام قانون اصول تحصيل الضرائب المباشرة ، ويحق للشاغل المستأجر أن يحسم المبلغ المدفوع من أصل بدل الايجار » .

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو صفحة ٦٣ .

٣ – « على الدائرة المالية المختصة ان ترسل الى الشاغل اعلاماً تدعوه فيه الى تسديد الضريبة في مهلة تحددها له على ان لا تقل عن شهر واحد».

٤ – « للشاغل الذي يتعذر عليه الدفع في المهلة المحددة لاسباب تتعلق بمواعيد استحقاق بدل الايجار أو اقساطه ، ان يعرض الامر خطياً على الدائرة المالية المختصة التي يجوز لها تمديد المهلة لاجل لا يتعدى اول موعد لاستحقاق البدل أو أحد اقساطه » .

٥ – « يعاقب الشاغل الذي يتأخر عن الدفع الى ما بعد نهاية المهلة المحددة له بغرامة تعادل (١ ٪) واحد بالمئة من مقدار المبلغ المستحق عليه عن كل شهر تأخير ، دون ان يحق له الرجوع بها على المالكين » .

كما تنص المادة ٦٣ على ما يلي :

« ان الزام الشاغل بتأدية الضريبة عن المالكين لا يعفي هؤلاء من موجب تسديدها تحت طائلة الملاحقة والتغريم وفقاً لاحكام قانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة .

ويتوقف مفعول المادة ٦٢ لمجرد تأدية الضريبة من قبل المالكين » .

أي ان الشاغل ، مستأجراً كان أم مالكاً ، لا يعود ملزماً بمواصلة تأدية الضريبة الى الخزينة ، متى قام المالكون أنفسهم بتأديتها .

غير ان النص لم يشر الى وضع المالك الذي يكون المستأجر قد سدد الضريبة نيابة عنه ولم يبين ما إذا كان المالك يبقى ملزماً بتسديد الضريبة المفروضة ، على الرغم من قيام المستأجرين بتسديدها نيابة عنه ، أم لا .

بيد ان مثل هذه الاشارة تبدو عديمة الفائدة ، لأن دوائر التحصيل والجباية تبادر الى قيد المبالغ المقبوضة عن تكليف معين ، ازاء هذا التكليف ، أياً كان القائم بتسديد المبالغ المذكورة .

حتى إذا تم التعادل بين المبـــالغ المطلوبة والمبالغ المستوفاة ، توقفت الملاحقة آلياً ، سواء بالنسبة الى المالك ، أو بالنسبة الى المستأجر .

ولم يكن النص يذكر صراحة وجوب توقف الملاحقـة عن المستأجر أو المالك الشاغل ، لولا سبق دعوته الى وجوب تسديد الضريبة المفروضة على المالك أو المالكين .

فكان لا بد من وجود نص صريح على جعل الملزم بالتسديد ، نيـابة عن المكلف الأصلي ، في حل من موجب هذا التسديد ، متى استوفت الخزينة حقوقها المشروعة [1] .

ثالثاً : تأدية الضريبة بالتكافل والتضامن

إن المشترع لم يكتف بتوسيع نطاق الالزام بتسديد الضريبة المفروضة ، بحيث يشمل من يمثل المكلف الأصلي ، وشاغل البناء ، بل وسع هذا النطاق وجعله يطال أيضاً خلفـــاء المكلف الأصلي وشركاءه ، وكذلك خلفاءهم جميعاً .

وقد تضمنت المواد ٦٤ وحتى ٧٣ النصوص التي توسع من هـــذا النطاق بحيث شملت أكبر عدد ممكن من الاشخاص الآخرين ، الذين فرضت عليهم موجب تسديد الضريبة ، إما بالنيابة عن المكلف الاصلي ، وإما بالتكافل معه ، وإما بالتضامن معه ، وإما بالتكافل والتضامن معـاً في آن واحد مع هذا المكلف الأصلي . وهـــذا التوسع قد ساعد كثيراً في جباية وتحصيل الضرائب .

فبالنسبة للمـــادة ٦٤ التي تنص على ان : « الضريبة النسبية ذمة على

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٦٥ .

المكلف وعبء على العقار بكامله ، أما الضريبة التصاعدية فذمة شخصية على المكلف » . أي ان دوائر التحصيل والجباية تستطيع أن تنفذ على المكلف في أمواله المنقولة وغير المنقولة وعلى العقار بكامله في آن واحد بالنسبة لتحصيل ضريبة الأملاك المبنية النسبية ، كما تستطيع أن تحصل من المكلف بالحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة ومنها العقار أو العقارات المنتجة للايراد بالنسبة لتحصيل الضريبة التصاعدية ، والنتيجة واحدة في الحالتين . وان دوائر التحصيل والجباية تستطيع بمقتضى قانون التحصيل وخاصة المادة ١٢ منه أن تحجز أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وبيعها بالمزاد العلني إذا لم يبادر الى تسديد ما يترتب عليه من ضرائب بعد انذاره باعتبار ان للشخص ذمة مالية واحدة ، فالدين المترتب عليه سواء كان شخصياً أو عينياً فسوف يكون من خصومات ذمة المكلف المالية ، خاصة إذا كان ديناً ممتازاً كدين الخزينة .

إنما هناك فرق لجهة كفالة الضريبة تختلف فيها الضريبة النسبية عن الضريبة التصاعدية. فبالنسبة للأولى تلحق الضريبة العقار الى أي يد انتقل ، في حين ان الثانية هي فقط ذمة على المكلف فقط ولا تلحق المالك الجديد للعقار [١] .

لكن بمقتضى المادة ٢٦٨ من قانون الموجبات والعقود يصبح للخزينة ، وهي دائن ودينها ممتاز ، حق ارتهان عام على مملوك المكلف

---

(١) نصت المادة ٢٦٨ من قانون الموجبات والعقود اللبناني على ان : « للدائن حق ارتهان عام على مملوك المديون بمجموعه لا على أفراد ممتلكاته وهذا الحق الذي يكسب الدائن صفة الخلف العام للمديون لا يمنحه حق التتبع ولا حق الافضلية. فالدائنون العاديون هم في الأساس متساوون لا تمييز بينهم بسبب التواريخ التي نشأت فيها حقوقهم إلا إذا كان هناك أسباب أفضلية مشروعة ناشئة عن القانون أو عن الاتفاق » .

بمجموعه ، كما ان لهذا الدين ميزات الحق العيني المتمثل بحق الأفضلية وحق التتبع سواء أكانت الضريبة نسبية أم تصاعدية .

لكن بالنسبة للضريبة النسبية وفي حال انتقال الملكية بين الأحياء ، يصبح مالك العقار الجديد كافلاً للضريبة غير المدفوعة والمفروضة باسم المالك القديم، ومسؤولاً بالتضامن معه عن كل ضريبة تفرض بعد تاريخ الانتقال على أساس الايرادات العائدة للمدة السابقة (المادة ٦٥) . وفي حال انتقال الملكية بسبب الوفاة ، يبقى الورثة أو الموصى لهم مسؤولين بالتضامن عن الضريبة المفروضة على العقار باسم المورث أو الموصي . وكذلك يعتبر المكلف الشريك في الملكية الشائعة مديناً بالضريبة المفروضة باسمه ، وكافلاً للضريبة المفروضة بأسماء شركائه الآخرين ، ولا يلاحق ككفيل إلا بعد استنفاد جميع وسائل الملاحقة بحق المدينين الأصليين . أما المكلف الشريك في الاستثمار فيعتبر مديناً بالتضامن مع شركائه بكامل الضريبة المفروضة على ايرادات الاستثمار (المادة ٦٦) .

كما يعتبر المالك في الابنية المستثمرة ، مديناً بالضريبة المفروضة باسمه ، وكافلاً للضريبة المفروضة باسم المستثمر (المادة ٦٧) .

هذا مع العلم بأن لكل من يسدد الضريبة عن غيره حق الرجوع على الآخرين وتمتعه بحق الامتياز الذي تتمتع به الخزينة وذلك وفقاً لقانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، كما تطبق هذه الحالة على المالك الذي يسدد الضريبة عن المستثمر (المادة ٦٨) .

المهل المحددة لتأدية الضريبة

يمكن للمشرع ان يسمح بامكانية استيفاء الضريبة في أي زمن مهما طال ، لكنه آثر الاستقرار والطمأنينة على مصلحة الخزينة ، فلم يسمح لدوائر

التحصيل والجباية بملاحقة المكلفين بالضريبة الا ضمن مهلة معينة [1] . فاذا انقضت هذه المهلة دون أن يسدد المكلف ما عليه ، أصبح من واجب أجهزة الجباية والتحصيل التوقف عن ملاحقته وان لا تتخذ أي اجراء ضده كالحجز أو البيع مثلاً .

الا ان المهلة المذكورة تقبل التجديد والتمديد ، لانها مهلة مرور زمن ، مهلة اسقاط ، كما هي الحال بشأن التكليف . ولذا نصت المادة ٤٢ من قانون المحاسبة العمومية على ما يلي :

« ان الضرائب والرسوم ، على اختلاف أنواعها ، تسقط عن المكلفين بعامل مرور الزمن في ٣١ كانون الاول من السنة الرابعة بعد السنة التي جرى فيها التكليف . »

« ينقطع مرور الزمن بمجرد الشروع في الملاحقات الفردية المنصوص عليها في القانون ، ويعتبر الانذار شروعاً في الملاحقة شرط ان يبلغ وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٧ . يجدد الانذار عند الاقتضاء قبل انقضاء اربع سنوات على تاريخ ابلاغه لصاحب العلاقة [2] » .

وقبل أن نختم هذا البحث لا بد من معالجة قضية مهمة لها علاقة وثيقة بالتحصيل وهي قضية براءات الذمة .

براءة الذمة

إن براءات الذمة هي إحدى الوسائل الفعالة لتحصيل جزء لا بأس به

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو .

(٢) أضيفت هذه الفقرة على المادة ٤٢ بموجب القانون رقم ٦٦/٥٥ تاريخ ٦٦/٩/٣ .

من ضريبة الأملاك المبنية كما هي طريقة لاكتشاف العديد من العقارات المبنية المكتومة والتي تصبح خاضعة للضريبة بعد اكتشافها .

وقد نصت المادة ٣٣ من قانون التحصيل على ما يلي :

« يحظر على الدوائر العقارية اجراء معاملة انتقال أو افراز أو تأمين على عقار قبل أن يثبت صاحبه انه سدد كامل الضرائب المتوجبة على هذا العقار [١] » .

تحديد أصول براءات الذمة

لما كان لبراءات الذمة من أهمية وخطورة فقد صدرت عن وزارة المالية عدة تعاميم ومذكرات نظمت هذه المعاملة وحددت لها أصولاً معينة لكي يستنير بها المراقب بصورة خاصة والدوائر المالية المختصة بصورة عامة لدى اجراء هذه المعاملة .

وكان أهم تعميم نظم براءة الذمة وحدد أصولها تعميم صدر عن وزير المالية تحت رقم ٢٥٧٩ ص ١ تاريخ ٦٥/١٢/٢٤ . وسنتناول عرض الفقرات المتعلقة ببراءة الذمة بصورة عامة وبضريبة الأملاك المبنية بصورة خاصة .

إن براءات الذمة على نوعين : خاصة وعامة . فالخاصة هي التي تعطى اثباتاً لتسديد ضريبة أو رسم أو دين معين . والعامة هي التي تعطى اثباتاً لتسديد كافة الضرائب والرسوم والديون الأخرى .

أولا : براءات الذمة الخاصة

إن براءة الذمة العقارية هي التي تطلب عن عقار معين أو عن عدد من

---

(١) أوقف العمل بهذه المادة عملا بالمرسوم الاشتراعي رقم ٧٧/١٦ تاريخ ٧٧/٢/٢٣ . على أن ذلك لا يمنع أصحاب العلاقة من طلب براءة الذمة عن العقار أو العقارات التي يملكونها .

العقارات أو عن حصة في عقار ويعطيها المحتسب الذي يقع العقار في نطاق محتسبيته .

أ – في براءة الذمة عن عقار معين

نصت المادة ٣٣ من المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٧ (قانون التحصيل) على ما يلي :

« يحظر على الدوائر العقارية اجراء معاملة انتقال أو افراز أو تأمين على عقار قبل أن يثبت صاحبه انه سدد كامل الضرائب المتوجبة على هـذا العقار » .

فعملاً بهذا النص لا تعطى براءة الذمة عن عقار معين إلا بعد التثبت من تسديد الضرائب العقارية وملحقاتها المترتبة على هـذا العقار بتاريخ اعطاء براءة الذمة . ونعني بالضرائب المترتبة الضرائب الموضوعة قيد التحصيل حتى التاريخ المذكور .

وإذا كان العقـار محجوزاً لمصلحة الخزينة تأميناً لتحصيل ضرائب ورسوم أخرى غير الضريبة العقارية ، فيمكن بصورة استثنائية رفع الحجز عن هذا العقار واعطاء صاحبه براءة الذمة المطلوبة بعد تقديمه كفالة مصرفية مقبولة أو نقل الحجز عن عقار أو عقـارات أو حصص في عقارات يملكهـا وتكون قيمتها كافية لتأمين حقوق الخزينة .

ب – في براءة الذمة عن حصة في عقار

تنص المادة ٦٥ من ضريبة الاملاك المبنية على أن يعتبر المكلف الشريك في الملكية الشائعة مديناً بالضريبة باسمه وكافـلاً الضريبة المفروضة بأسماء شركائه الآخرين. ولا يلاحق ككفيل إلا بعد استنفاد جميع وسائل الملاحقة

بحق المدينين الأصليين ». ويستفاد من نص المادة ١٠٦٩ من قانون الموجبات والعقود ان للتكافل مفاعيل الموجبات المتضامنة بين المدينين .

غير ان المادة ٣٣ من القانون ذاته أعطت الدائن حق تجزئة دينه لمصلحة أحد المدينين .

ولما كانت الدولة هي الدائنة بالنسبة للضرائب المتوجبة على المكلفين الشركاء في عقار ما ، فاننا لا نرى مانعاً من اعطاء براءة الذمة للشريك أو لمالك الحصة الشائعة في عقار معين إذا سدد الضرائب العقارية المتوجبة على حصته في العقار المذكور .

وإذا كانت جداول الضريبة صادرة باسم أحد المالكين أو المشترين مشفوعاً بكلمة وشركاه فتحدد عندئذ الحصة استناداً لافادة المرجع الصالح لفرض الضريبة .

(وبالمناسبة نشير الى انه صدر تعميم عن وزير المالية يحمل الرقم ٢١٥٣ ص ١ تاريخ ٦٨/١٠/١٠ يتعلق ببراءة الذمة عن ملكية حصة في عقار معين) وقد جاء فيه انه : « يمكن تطبيقاً للقواعد المبينة في المادتين ٣٣ و ١٠٦٩ من قانون الموجبات والعقود اعطاء أي شريك في الملكية من دون الشريك في الاستثمار براءة الذمة المطلوبة عن حصته وحده في العقار بعد تحديد ما يصيبه من عبء الضريبة تبعاً لحصته المذكورة، بمقتضى كتاب تفصيلي يصدر عن المرجع الصالح لفرض الضريبة سواء أكانت الضريبة التي يلتزم بتسديدها مفروضة أصلاً على المالكين أو المستثمرين أو على الفئتين معاً ، وسواء أكانت التكاليف الصادرة بجزأة أم اجمالية » .

(كما صدر تعميم آخر يحمل الرقم ١٥١٢ ص ١ تاريخ ٧٠/٦/٢٣ يتعلق ببراءات الذمة عن حصص العقارات المبنية في ملكيات مشتركة كثيراً ما يشترك عدة اشخاص في ملكية عقار (ارض) ثم ينفرد احدهم أو بعضهم في اقامة بناء (أو أبنية) على هذا العقار المشترك .)

فهل للشركاء الذين لم يقيموا البناء علاقة بالضريبة التي تترتب على هذا البناء أو أية براءة ذمة يطلبها أحد مقيمي البناء .

أجاب التعميم على ذلك بما يلي :

١ – ان ضريبة الاملاك المبنية تترتب على اصحاب الابنية وليس على اي من شركائهم في ملكية الارض الغراء الا اذا كان هؤلاء حصلوا على ايرادات معينة من شركائهم الاولين أصحاب الابنية وبسبب هذه الابنية .

٢ – إن الشريك في ملكية العقار يمكن أن يستحصل على براءة ذمة دون أي تكليف بضريبة الاملاك المبنية ما لم يكن شريكاً في البناء أو مستحصلاً من شركائه فيه على إيرادات معينة ، فعندئذ يكلف بالضريبة المترتبة على هذه الايرادات .

٣ – لكن ينبغي على الشريك في الملكية أن يثبت عدم شراكته في البناء إما باقرار من صاحب أو أصحاب البناء مسجل لدى الكاتب العدل وإما بحكم قضائي صالح للتنفيذ .)

نتابع عرض التعميم رقم ٢٥٧٩ تاريخ ٦٥/١٢/٢٤ .

ج – في الانشاءات المشيدة قسراً على عقارات المالكين

تطبق بشأنها تعليمات هذه الوزارة رقم ٢٥١٣ ص ١ تاريخ ٦٤/١١/٢١ التي تعتبر المالك في مطلق الأحوال غير مسؤول عن الضريبة المترتبة على الأبنية المقامة اعتداء على أراضيه . وقد جاء في هذا التعميم ما ملخصه :

١ – « ان الضريبة المفروضة على العقارات المبنية المستثمرة توزع ما بين المالك والمستثمر على أساس ما يعود لكل منهما من ايراد بحيث يكلف المالك عن المبلغ الذي يتقاضاه عن الأرض المقامة عليها

الأبنيـة ، والمستثمر على أساس القيمة التأجيرية للأبنيـة محسوماً منها المبلغ المدفوع للمالك .

٢ – إن المالك الذي قبـل أن يقوم الغير بتشييد بناء في عقاره لقاء شروط معينة يصبح كفيلاً لذلك الغير فيما عدى تأدية الضرائب التي تتوجب على البناء الذي أقامه .

٣ – إن من يقم دون وجه حق بتشييد بناء في عقار الغير دون موافقته يعتبر بحكم المستثمر ، بحيث تفرض عليه على أساس القيمة التأجيرية للأبنية ، دون أن يحسم أي مبلغ طالما انه لا يدفع أي بدل إيجار عن الأرض المشاد عليها » .

حيث ان القانون الذي نص على أن يكون المالك كافلاً للضريبة المترتبة على المستثمر لم يتعرض لوضعية المـالك بالنسبة للمغتصب الذي اعتبر بحكم المستثمر .

ومن البديهي انه لا يجوز تحميل المالك مسؤولية عدم تأدية الضريبة من قبل من اعتدى على أرضه وأقام عليها البناء دون وجه حق . لذلك ينبغي على الدوائر المالية المختصة اتباع الأصول المـالية في تكليف الأبنية المقامة اعتداء على أراضي الغير وفي اعطاء براءات الذمة للمالكين المعتدى على أراضيهم :

١ – اجراء التحقيقات من قبل الدوائر المـالية المختصة ، كلما اقتضى الأمر ذلك ، لمعرفة أسماء المعتدين على أمـلاك الغير وتسجيل الانشاءات التي أقاموها اعتـداء على أراضي الغير وتسجيل الانشاءات التي أقاموها اعتداء على أسمائهم مع ذكر عبارة مستثمر دون وجه حق ازاء كل اسم منهم .

وعلى الدوائر المذكورة أن تستحصل من أجل هذه الغاية على

جميع الوثائق الثبوتية من افادات صادرة عن المحاكم المختصة أو عن مراجع أخرى تثبت الاعتداء .

٢ – على دوائر التحصيل والجباية أن لا تعتبر المالك الذي اغتصبت أراضيه مسؤولاً وكافلاً الضرائب المترتبة على الابنية المقامة في عقاراته من قبل الغير اعتداء دون وجه حق .

أما التثبت من الاعتداء فيتم عن طريق دوائر الضرائب المختصة وينعكس في جداول التكليف الصادرة عنها .

٣ – إذا تبين لدوائر التحصيل والجباية أن ثمة ضريبة فرضت باسم المالك من أبنية أقيمت اعتداء على اراضيه ، وكان الامر يتسم بطابع الجبرية وجب عليها التوقف عن الملاحقة وابلاغ الواقع الى الدائرة المالية المختصة لاجراء التحقيقات السريعة لتصحيح التكاليف .

وعلى الدائرة المالية التي تجري التحقيقات أن تبلغ أجهزة التحصيل والجباية في غضون ١٠ أيام على الأكثر فيما إذا كان الأمر صحيحاً أم لا وفي هذه الحالة الأخيرة ، تعود الدوائر المختصة الى متابعة الملاحقة . أما في الحالة الأولى فيتوجب على هذه الأجهزة التوقف إلى حين ورود جداول التكليف المصححة للوضع .

وفي مطلق الاحوال يعتبر المالك غير مسؤول عن الضريبة المترتبة على الأبنية المقامة اعتداء على أراضيه ويمكن ابراء ذمته منها في حال ثبوت الاعتداء بافادة من الدائرة المالية المختصة ودونما حاجة إلى انتظار ورود جداول التكليف الآنفة الذكر» انتهى التعميم رقم ٢٥١٣ تاريخ ٢١/١١/٦٤ .

د – في ترقين الحقوق العينية

إن المادة ٣٣ من قانون التحصيل لا توجب الاستحصال على براءة ذمة إلا في معاملات الانتقال والافراز والتأمين دون سواها .

فعليه تكون براءة الذمة ضرورية في الحالات المحددة في المادة ٣٣ المذكورة : فترقين الحقوق العينية لا تستوجب الحصول على براءة ذمة إلا عندما تكون ضريبة الدخل متوجبة .

ثانياً : براءة الذمة العامة

وهي على نوعين : محلية ويستند في إعطائها إلى قيود محتسبية معينة ، وشاملة ويستند في إعطائها إلى قيود جميع المحتسبيات في جميع الاراضي اللبنانية .

١ – براءة الذمة العامة المحلية

ويعطيها المحتسب المختص بالاستناد إلى قيود محتسبيته في حالتين :

أ – إذا كان سبب طلب براءة الذمة رغبة صاحب العلاقة في قبض مبلغ من المال .

ب – إذا كان سبب طلب براءة الذمة الرغبة في قبض مبلغ من المال ناتج عن استملاك أو استثمار مؤسسة أو عن حصة في عائدات القمار ، واسترداد رسوم المازوت الخ ... فان براءة الذمة العامة المحلية يعطيها المحتسب الذي يقع في نطاق محتسبيته العقار المستملك أو مركز المؤسسة الرئيسي الذي رتب وجودها لصاحب العلاقة حقاً في قبض المبلغ المذكور . ويبقى مفهوماً انه في حال تقدم صاحب العلاقة لقبض مبلغ من المال من صندوق المحتسبية ذاتها ،

يستطيع المحتسب أن يجري مقاصة بين ديون الدولة والمبالغ المستحقة للمكلف وذلك عملاً بالمادة ٧ من المرسوم ٢٨٣٢ تاريخ ٥٩/١٢/١٤ (أصول تحصيل الضرائب المباشرة) .

٢ – براءة الذمة العامة الشاملة

يفرض الحصول على براءات الذمة الشاملة في الحالات الأخرى التي لا يعطى فيها براءات ذمة عامة محلية أو براءات ذمة خاصة . وتعطى هذه البراءات وفقاً للأصول التالية :

أ – يقدم الطلب مباشرة الى المحتسب المحلي الملحقات (حسب رغبة المكلف) وفي بيروت إلى رئيس دائرة تحصيل بيروت ، وعلى المحتسب فور تسلم الطلب أن يتصل هاتفياً بمصلحة الخزينة (دائرة مراقبة الجباية) ويعلمها بما يلي :

حضرة رئيس مصلحة الخزينة

بناء على الطلب المقدم من فلان ... ابن فلان ... والدته فلانة والمسجل لدينا تحت الرقم ..... تاريخ ..... للحصول على براءة ذمة عامة شاملة نرجو التفضل باجراء المقتضى .

ثم يؤكد المحتسب المحلي هذه المخابرات الهاتفية خطياً وفقاً للاصول .

ب – على رئيس مصلحة الخزينة (دائرة مراقبة الجباية) أن يبادر فوراً إلى التعميم خطياً على رئيس دائرة تحصيل بيروت وجميع المحتسبين لأعطاء المعلومات المطلوبة .

ج – لدى تجميع المعلومات في مصلحة الخزينة يتصل رئيس المصلحة (دائرة مراقبة الجباية) هاتفياً بالمرجع المقدم اليه الطلب ويبلغه النتيجة ثم يؤكد رئيس مصلحة الخزينة هذه النتيجة خطياً إلى المحتسب المذكور .

د – يعطي المحتسب المقدم إليه طلب البراءة المطلوبة إذا كان المكلف بريء الذمة . أما إذا كان مشغولها فيمكن للمحتسب المذكور أن أن يستوفي ما يترتب على المكلف صاحب العلاقة من ذمة نيابة عن المحتسب المختص ويشعره بذلك حسب الاصول .

ثالثاً : تعليمات متفرقة : (عدلت بالتعميم رقم ٤٦ ص١ تاريخ ٦٦/٣/١)

تعطى براءة الذمة بصورة عامة وفقاً للاحكام السابقة باستثناء ما يلي :

أ – بيع العقارات المبنية وما في حكمها .

ب – دفع تعويض الاستملاك .

ففي هاتين الحالتين يجب على المحتسب أو رئيس دائرة التحصيل قبل إعطاء براءة الذمة أن يحيل المعاملة إلى الدائرة المختصة لتتولى تصفية الحقوق المترتبة عن السنة الحالية والسنين السابقة .

وتسهيلاً لأصحاب العلاقة يمكن للمحتسب المختص أن يعطي براءة الذمة دون إحالة المعاملة إلى الدائرة المختصة لتتولى تصفية الحقوق المترتبة عن السنة الحالية والسنوات السابقة إذا ثبت له أن العقار المطلوب عنه البراءة لا يحتوي على أي بناء غير مستثمر ، ويمكنه التثبت من ذلك بشتى الطرق القانونية بما فيها الافادة المعطاة من البلدية أو مختار المحلة الخ ... .

١ – مع مراعاة أحكام المادة ٧ من المرسوم رقم ٢٨٣٢ تاريخ ٥٩/١٢/١٤ يعفى أصحاب العلاقة وخاصة المحامون وخبراء المحاكم من ابراز براءة الذمة لدى استرداد المبالغ المودعة كأمانات في صناديق المحتسبيات .

٢ – فيما خص ادارة الجمارك ولدى دفعها مبالغ مترتبة عليها تقتصر براءة الذمة المطلوبة من مستحقيها ، على تلك المعطاة من محتسب الجمارك المركزي فقط .

٣ – يجب أن تراعي الدوائر المـــالية المختصة في اعطاء براءات الذمة جانب السرعة الكلية واعطاء الافضلية لهذه المعاملات .

٤ – تعتبر جميع براءات الذمة بحكم الملغاة في ٣١ كانون الأول من كل سنة ولا يعمل بها في السنة التالية .

٥ – يفتح في كل وحدة ادارية مختصة سجل خاص ببراءات الذمة يحمل أرقاماً متسلسلة سنوية وتنظم البراءات على نسختين تعطى الأولى إلى صاحب العلاقـة ملصقاً عليها الطابـع القانوني ويحتفظ رئيس الوحدة بالنسخة الثانية .

٦ – تتولى مصلحة الخزينة تنظيم وطبع نماذج براءات الذمة وتزود بها جميع الوحدات المختصة .

٧ – يلغى التعميم رقم ١٢٩٠ ص ١ تاريخ ٦٥/٦/٢٤ وجميع التعليمات الصادرة عن هذه الوزارة بهـذا الصدد التي تتناقض وأحكام هـذا التعميم .

هذه بصورة عامة الأصول التي ترعى معاملة براءات الذمة عن العقارات المبنية . لكن وزارة المالية [١] استثنت أصحاب الفنادق من براءات الذمة المالية لدى توزيع عائدات الالعاب عليهم ، وذلك بالاستناد إلى تعميم رئيس الوزراء رقم ١١ تاريخ ٧٠/٢/٢٠ والذي اعتبر ان العائدات الموزعـــة على أصحاب الفنادق الكائنة خارج محافظة بيروت هي بمثابة مساعدات تصرف لهم لقاء الاصلاحات والتحسينات التي ترى وزارة السياحة وجوب إدخالهـا على الفنادق المعينة بقصد تحسينها وتوفير وسائل الراحة فيها .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ١٥٥٨ ص ١ تاريخ ٧١/٧/٩ .

الفصل الثامن

الاعتراض على الضريبة

اولاً : الاعتراض على الضريبة وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ٥٥/٤٣

تتولى لجان التخمين تحديد القيمة التأجيرية ، لأي بناء مؤجر أو مستأجر بلا عقد إيجار مسجل ، كما ان القيمة التأجيرية المحددة على هذا الشكل تكون قطعية وغير قابلة لأي طريق من طرق المراجعة .

أما الأبنية التي يشغلها مالكوها فتخمن قيمتهـــا التأجيرية أيضاً لجان التخمين ، ولكن قرارات هذه اللجان تخضع عندئذ للمراجعة أمـام اللجان الأعلى منها .

مع الملاحظة بأن مراجعة اللجنـــة العليا لا توقف تحصيل الضريبة المفروضة .

أما الأبنية الجديدة فتخمن بمعاملة مستقلة ، وكذلك كل اضافة على بنـاء قائم وكل بناء أعيد ترميمه إذا تمت عملية البنـاء أو الاضافـة أو الترميم في

خـــلال فترة ١٥ سنة ، على أساس التخمين الأخير ، توطئة لاخضاعها للضريبة .

وهذا التخمين يقبل المراجعة لدى اللجنة العليا على غرار التخمين الأساسي لأي بناء يشغله مالكه .

ثانياً : الاعتراض على الضريبة وفقاً لاحكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٥

– تتولى الدوائر المالية المختصة تحديد القيمة التأجيرية لأي بناء مؤجر أو مستأجر بلا عقد إيجار مسجل .

– وتتولى لجان خاصة التدقيق في تخمينات الدوائر المـالية كلما تناولت هذه التخمينات :

أ – عقارات يشغلها مالكوها .

ب – إنشاءات جديدة أو مكتومة .

ج – عقارات مشتبه بصحة عقود إيجارها المسجلة .

د – بدلات الخلو الخاضعة للضريبة .

هـ – القيم البيعية للعقارات غير المبنية .

غير ان مقررات اللجان المذكورة ليست نافـــذة حكماً سوى في وجه الادارة ، بحيث يبقى للمكلفين أصحاب العلاقة حق الاعتراض عليها والتوصل إلى تعديلها .

مع الملاحظة بأن الاعتراض على التخمين أو التكليف لا يوقف تحصيل الضريبة المفروضة .

ثالثاً : الاعتراض على الضريبة وفقاً لاحكام قانون ٦٢/٩/١٧

ينبغي أن تكون التكاليف التي تصدرها الدوائر المالية منطبقة على القانون والواقع .

فاذا لم تكن كذلك وكانت أسس التكليف بها لا تراعي القانون ولا تتفق مع الواقع ، أو كان هناك خطأ مادي من أي نوع كان ، حق للمكلف أن يتقدم من الدائرة المالية المختصة باعتراض على ذلك ضمن مهلة محددة وشروط معينة ، وذلك بهدف تعديل التكليف أو إلغائه .

وقد حدد المرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ٦٤/٣/٣١ أصول الاعتراض على مختلف الضرائب والرسوم .

كما حدد التعميم الصادر عن وزير المالية تحت رقم ٢١٧٠/٢٢٧٦ ص ١ تاريخ ٧١/٩/١ الأصول المتعلقة باستلام وتسليم ومعالجة الاعتراضات على مختلف الضرائب والرسوم التي تتولاها مصلحة الواردات عبر الدوائر التابعة لها في بيروت والمحافظات . ولن نعرض لهذه الأصول لأنها أمور تتعلق بموظفي هذه المصلحة دون سواهم .

وننتقل الآن إلى عرض الأحكام المتعلقة بالاعتراضات على ضريبة الأملاك المبنية وفقاً لقانون ٦٢/٩/١٧ .

فقد حدد هذا القانون أسباباً عديدة ينبغي توفر أحدها حتى يصبح بإمكان المكلف الاعتراض على التكليف المترتب عليه . كما حدد القانون ذاته المهل التي يمكن للمكلف أن يقدم خلالها اعتراضه على الضريبة .

١ – أسباب الاعتراض على الضريبة

تحددت هذه الأسباب في المادة ٨٥ من قانون ضريبة الأملاك المبنية على الشكل التالي :

« يحق لكل مكلف أن يعترض على الضريبة إذا وجد فيهـــا إجحافاً ناتجاً عن :

١ – مخالفة القانون .

٢ – خطأ في تحديد تاريخ نشوء الحق بالضريبة .

٣ – تكرار في التكليف .

٤ – خطأ في تحديد محتويات الأبنية وتقسيماتها .

٥ – خطأ في تحديد الايرادات غير الصافية والأعباء القابلة التنزيل .

٦ – مبالغة في تقدير الايرادات الصافية .

٧ – خطأ مـــادي في حساب الضريبة أو في أي عنصر من عناصر التكليف » .

هذه هي الأخطاء التي تنتج إجحافاً بحق المكلف،ويشكل أي منها سبباً لتقديم المكلف اعتراضه على التكليف . وهذه الأسباب هي أخطاء مادية وغير مادية وليست محصورة بالأخطاء المادية البحتة .

٢ – المهل المفروضة لتقديم الاعتراض

« يقدم الاعتراض على الضريبة الى الدائرة المـــالية المختصة ضمن المهل المحددة فيما يلي :

أ – للضريبة المفروضة بموجب جدول تكليف أساسي .

١ – في بيروت قبل أول ايلول من السنة التي جرى فيها التكليف.

٢ – في سائر المحافظات قبل أول تشرين الثاني من السنة التي جرى فيها التكليف .

ب – للضريبة المفروضة بموجب جدول اضافي أو جدول ضم (تكميلي):

في مهلة شهرين اعتباراً من تاريخ ابلاغ المكلف الاعلام الشخصي المتعلق بالضريبة بواسطة البريد المضمون مع إشعار بالاستلام . أما إذا كان الاعتراض يتناول خطأ مادياً بحتاً يتعلق حصراً بتدوين الارقـــام أو الأسماء أو باجراء العمليات الحسابية أو بتكرار التكليف ، أو بتكليف غير متوجب بسبب الزوال أو الاعفاء ويصرح عنـه قانوناً . فتمدد المهلة الى ٣١ كانون الاول من السنة الثالثة التي تلي السنة التي فرضت فيها الضريبة .

ويحق للادارة الرجوع عن الخطأ المادي المذكور ضمن المهـــلة نفسها (المادة ٨٦) » .

فبموجب هذه المـــادة يمكن للمكلف أن يقدم اعتراضه على الضريبة المفروضة عليه ضمن مهل ثلاث :

١ – في المهلة المحددة للاعتراض على التكاليف المفروضة بموجب جداول أساسية ، وقد حددتها الفقرة (ألف) في بيروت قبل أول ايلول من السنة التي جرى فيها التكليف ، وفي باقي المحافظات قبل أول تشرين الثاني من السنة التي جرى فيها التكليف .

لا شك ان ربط مهلة الاعتراض بمواعيد ثابتـة من كل سنة لا تتبدل من سنة إلى أخرى ، يسهل على المكلف استذكار هذه المواعيد للاعتراض عند الاقتضاء على التكاليف الأساسية المفروضة قبل فوات المهلة .

ومثل هذا الربط الذي ورد في قانون ضريبة الاملاك المبنية (المادة ٨٦) بالنسبة للاعتراض على التكاليف الأساسية ، هو أفضل من ربط الاعتراض على مثل هذه التكاليف بتاريخ الاعـــلان في الجريدة الرسمية عن وضع التكاليف قيد التحصيل ، كما جاء في قانون المحاسبة العمومية (المادة ٣٦) باعتبار ان معظم المكلفين لا يطلعون على هذه الجريدة .

غير أن تثبيت مواعيد الاعتراض على التكاليف الاساسية كان ينبغي أن يرافقه تثبيت مماثل لمواعيد اصدار هذه التكاليف الأساسية .

فمن المعلوم ان موعد اصدار جداول التكليف الأساسية غير محدد في قانون أو في مرسوم ، وقد يبدأ موعد الاعتراض المربوط بتاريخ معين من السنة على تكليف أساسي قبل أن يكون هذا التكليف الأساسي قد صدر بعد ، بل ربمـــا انتهى موعد تقديم الاعتراض على تكليف أساسي قبل صدور هذا التكليف .

وعندئذ لا بـــد من التساؤل عن التكليف الذي يشاء المشترع أن يمنح المكلف حق الاعتراض عليه ، وعما إذا كان من المعقول الاعتراض على تكليف لم يصدر بعد [1] .

قد يكون الحل الصحيح لمثل هذا الوضع الذي يتنافى مع أبسط قواعد المنطق في دمج أحكام المـــادة ٣٦ من قانون المحاسبة العمومية مع أحكام المادة ٨٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية ، والتوصل إلى النتيجة التالية :

١ – إذا كان التكليف الأساسي قد صدر قبل شهرين على الأقل من تاريخ أول ايلول في بيروت ، أو من تاريخ أول تشرين الثاني في سائر المحافظات ، وجب على المكلف التقيد بمواعيد الاعتراض المحددة في المادة ٨٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية .

٢ – أما إذا كان التكليف الأساسي قد صدر قبل أقل من شهرين من تاريخ أول ايلول أو بعد هذا التاريخ في بيروت ، أو من تاريخ أول تشرين الثاني أو بعد هذا التاريخ في سائر المحافظات، وجب عدم تقييد المكلف بمواعيد الاعتراض المحددة في المـادة ٨٦ من

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٧١ .

قانون ضريبة الاملاك المبنية، والاستعاضة عنها بأحكام المادة ٣٦ من قانون المحاسبة العمومية التي تجعل مهلة الاعتراض شهرين من تاريخ الاعلان في الجريدة الرسمية عن وضع جداول التكليف الاساسية قيد التحصيل

أما التمسك بأحكام المادة ٨٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية ، وحدها دون غيرها ، فانه يؤدي إلى وضع غير منطقي، ويتعذر القول بأن المشرع ، قصده ، على الرغم من أن القانون الاول هو قانون خاص والثاني عام .

هذا ، عدا عن ان أحكام المادة ٣٦ من قانون المحاسبة العمومية قد ظهرت الى حيز الوجود بعد أحكام المادة ٨٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية ، كما ان قانون المحاسبة العمومية هو الدستور المالي للقوانين والانظمة المالية [١] .

٤ – في المهلة المحددة للاعتراض على التكاليف المفروضة بموجب جداول تكليف أساسية أو اضافية أو تكميلية : وقد حددت هذه المهلة بالفقرة الثانية من الفقرة (ب) في مهلة تمتد حتى نهاية السنة الثالثة التي تلي السنة التي فرضت فيها الضريبة، إذا كان الاعتراض يتناول خطأ مادياً بحتاً محصوراً في الأمور التالية :

١ – خطأ في تدوين الأرقام أو الأسماء .

٢ – خطأ في إجراء العمليات الحسابية كالضرب والجمع والطرح والقسمة.

٣ – تكرار التكليف كأن يكلف مرتين عن نفس الإيراد .

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٧٢ .

٤ – تكليف غير متوجب بسبب الزوال أو الاعفاء مصرح عنه قانوناً. والتصريح كما علمنا شرط للاعفاء من الضريبة وذلك ابتداء من الشهر التالي لتاريخ التصريح .

هذه هي الاخطاء المادية التي تعد سبباً لتمديد المهلة حتى أواخر السنة الثالثة بعد السنة التي فرضت فيها الضريبة . وهذه الاخطاء محددة حصراً فـــلا يجوز أن يزاد عليها أي خطأ لم يرد في الفقرة (ب) من المادة ٨٦ من القانون .

ويحق للادارة الرجوع عن الخطأ المادي فوراً وبمجرد اكتشافه وذلك ضمن المهلة نفسها أي بعد ٣ سنوات من السنة التي تلي السنة التي فرضت فيها الضريبة وبدون طلب من المكلف بالذات [١] .

وقد حددت وزارة المالية [٢] رأيها في الخطأ المادي وذلك كما يلي :

انه من استعراض المادة ٣٦ من قانون المحاسبة العموميـة والمادة ١١ من المرسوم التطبيقي المتعلق بأصول تحصيل الضرائب ، والمادة ٨٦ من قانون ضريبة الأملاك المبنية ، يلاحظ ما يلي :

– ان قانون المحاسبة العمومية يقضي بأن تسري مهلة الاعتراض اعتباراً من تاريخ النشر في الجداول الأساسية ، واعتباراً من تاريخ التبليغ في الجداول الاضافية والتكميلية .

– ان المرسوم التطبيقي المتعلق بأصول التحصيل يخرج الاخطـاء المادية الواقعة في جداول التكليف من نطاق المهلة المحددة للاعتراض .

---

(١) كتاب مصلحة الواردات ١٢١٩ تاريخ ٧٠/١٢/٢٩ .

(٢) تعميم وزير المالية رقم ١٢١٩ ص ١ تاريخ ٧٠/٦/٣ .

ـ ان قانون ضريبة الأملاك المبنية يعيد الاخطاء المادية الواقعة في الجداول الاضافية والتكميلية المفروض تبليغها إلى المكلفين ذوي العلاقة ، إلى نطاق المهل مكتفياً بتمديد المهلة المحددة بشهرين من التبليغ مع تحديد نهايتها .

ولما كانت عبارة التمديد الواردة في المادة ٨٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية التي تقول حرفياً : « فتمدد المهلة إلى ٣١ كانون الاول من السنة الثالثة التي تلي السنة التي فرضت فيها الضريبة . » قد خلقت التباساً لكونها قد اعتمدت سنة فرض الضريبة ، بدلاً من سنة تبليغ الاعلام المتعلق بها ، منطلقاً لبداية المهلة .

ولما كان المشرع يرمي من وراء أحكام المادة ٨٦ دون أدنى ريب إلى تمديد مهلة الاعتراض لمدة إضافية تتقلب حول ثلاث سنوات كاملة .

ولما كان اعتماد المشرع تاريخ التكليف بدلاً من تاريخ التبليغ هو وليد القناعة بأن التبليغ يتم حتماً في غضون السنة التي فرضت فيها الضريبة بحيث تلتقي سنة التكليف مع سنة التبليغ .

ولما كان لا يجوز تحميل المكلف نتائج التأخير في إبلاغ إعلامات التكليف وحرمانه بالتالي من جزء من المهلة الطويلة التي شاء المشرع أن يعطيه إياها .

ولما كان يقتضي مراعاة مشيئة المشرع العادلة واعتماد سنة التبليغ منطلقاً لبداية مهلة الاعتراض على الاخطاء في ضريبة الاملاك المبنية .

لذلك تعتبر :

١ ـ مهلة قبول الاعتراضات المتعلقة باخطاء مادية واقعة في جداول التكاليف الاضافية أو التكميلية تنتهي في ٣١ كانون الاول من السنة الثالثة التي تلي السنة التي أبلغ فيها المكلف اعلام الضريبة .

٢ – ان ليس من مهلة لقبول الاعتراضات المتعلقة بأخطاء مادية واقعة في جداول التكاليف الاساسية وإنه يمكن تصحيح هذه الاخطاء في كل وقت .

ونحن لا نرى رأي وزارة المالية فيما ذهبت اليه في الفقرة الثانية من هذا التعميم من أنه « ليس من مهلة لقبول الاعتراضات المتعلقة باخطاء مادية واقعة في جداول التكاليف الاساسية وانه يمكن تصحيح هذه الاخطاء في كل وقت . » لأنه ، من أجل الاطمئنان والاستقرار فيما يتعلق بحقوق الخزينة ، لا بد من تحديد مدة معينة لتقديم الاعتراض ، فاذا انقضت هذه المدة دون أن يمارس المكلف حقه في الاعتراض ، تصبح الضريبة حقاً خالصاً للخزينة لا ينازعها فيه منازع حق وإن شابها بعض الاخطاء المادية . لانه لا يجوز أن تبقى حقوق الخزينة معرضة للالغاء إلى أبد الآبدين. إذن لا بد من تحديد المدة في ضوء الفقرة (ب) من المادة ٨٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية التي تقول : « أما إذا كان الاعتراض يتناول خطأ مادياً بحتاً يتعلق حصراً بتدوين الارقام أو الاسماء أو باجراء العمليات الحسابية أو تكرار التكليف أو بتكليف غير متوجب بسبب الزوال أو الاعفاء ويصرح عنه قانوناً ، فتمدد المهلة إلى ٣١ كانون الاول من السنة الثالثة التي تلي السنة التي فرضت فيها الضريبة . » أما بعد هذه المدة فلا يجوز قبول أي اعتراض على أي تكليف مهما كان نوعه سواء أكان أساسياً أم تكميلياً أم اضافياً .

وفي حال السماح للمكلف بتقديم الاعتراض بعد فوات المهلة المحددة في هذه الفقرة وإلى أجل غير مسمى نكون قد أعطيناه حقوقاً أكثر من حقوق الخزينة ، حيث لا تستطيع هذه الاخيرة أن تحصل أية ضريبة بعد السنة الثالثة من سنة التكليف (المادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية) . كما ان الفقرة الأخيرة من المادة ٣٦ من نفس القانون قد حددت مهلة الاعتراض

بشهرين للضرائب المباشرة التي تطرح بموجب جداول تكليف ، وبشهر واحد للضرائب والرسوم الأخرى » .

كما ان الفقرة الاولى من نفس المادة قد حددت « بدء مهلة الاعتراض على الضرائب المفروضة بموجب جداول تكليف أساسية اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشر الاعلان المتعلق بها في الجريدة الرسمية » .

كما حددت بدء الاعتراض على الضرائب المفروضة بموجب جداول تكليف إضافية أو تكميلية وعلى الضرائب والرسوم المفروضة بموجب أوامر قبض اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ إبلاغ المكلف هذه المستندات .

فبموجب هذه المـــادة لا يجوز أن تتعدى مهلة الاعتراض على الجداول الاساسية الشهرين من تاريخ نشرها، وعلى الجـــداول الاضافية والتكميلية، الشهرين من تاريخ إبلاغ المكلف اعلام التكليف. كما ان مرسوم الاعتراضات الذي عهد اليه قانون المحاسبة العمومية بأن ينص على المهل والاصول المتعلقة بالاعتراضات لتحل محل المهل والاصول الواردة في مختلف قوانين الضرائب والرسوم ، لم ترد فيه النصوص المشار اليهـــا . ولذا لا بد من العودة إلى قانون المحاسبة العمومية وإلى قوانين الضرائب والرسوم ومنها قانون ضريبة الاملاك المبنية . فقانون المحاسبة العمومية قد حددت كما رأينـــا هذه المهل بصراحة ولم يعط الحق للمكلف بان يقدم اعتراضه على الضريبة بعد فوات المهلة أو انقضاء عشرات السنين . فمرور الزمن قائم في كل قانون يعطي حقوقاً ويفرض موجبات ولا يمكن أن يبقى الحق أو الموجب إلى ما شاء الله قائماً دون ممارسة .

أما قانون ضريبة الاملاك المبنية فقد حدد هذه المهلة كما اشرنا بدقة ودون أي غموض ، وليس من داع للرجوع إلى المـــادة ١١ من المرسوم التطبيقي رقم ٢٨٣٢ تـاريخ ٥٩/١٢/١٤ التي تنص على أنه يمكن في أي وقت كان ، تصحيح الاخطاء المـــادية التي قد تقع في جداول التكليف أو في أوامر

القبض . ونحن نتساءل عن الهدف من حشر هذه المادة في قضايا الاعتراضات وهي قد وردت في مرسوم يتعلق بالتحصيل لا بالتحقق . كما ان هذا النص الوارد في مرسوم لا يمكن بأي حال أن يلغي نصاً قانوناً وارداً في قانون المحاسبة العمومية أو في قانون ضريبة الأملاك المبنية ، لأن القانون كما نعلم هو أعلى منزلة من المرسوم وبالتـــالي فان أي نص في المرسوم يتعارض مع القانون لا يعمل به ويعتبر بحكم الملغى خاصة إذا كان الأمر يتعلق بالقوانين المالية وهي قوانين ملزمة . ولا ندري لماذا لجأت وزارة الماليـــة إلى نص المرسوم التطبيقي المشار إليه ولم تلجأ إلى القانون ، بل لماذا لم تقترح تعديل القانون إذا كان لا يتلاءم مع العدالة أو مع الواقع ؟

هـذا مع العـلم بأن نصوص القوانين المالية تفسر تفسيراً ضيقاً ولمصلحة الخزينة في حال الغموض ولا تفسر لمصلحة المكلف لان الخزينة تمثل الصالح العام والمكلف يمثل الصالح الخاص، والصالح العام مقدم دائماً على الصالح الخاص.

٣ – مضمون الاعتراض

لم يتضمن قانون الاملاك المبنية أية نصوص تبين مـا ينبغي أن يدلي به المكلف في اعتراضه ، لكن من الرجوع الى المرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ٦٤/٣/٣١ المتعلق بالاعتراضات على الضرائب والرسوم وقانون أصول المحاكمات المدنية ونظـــام مجلس شورى الدولة يمكن تضمين الاعتراض المعلومات التالية :

١ – اسم المعترض وشهرته وعنوانه ومحل اقامته .

٢ – رقم وتاريخ ونوع التكليف المعترض عليه ومقداره ، وتاريخ الاعلان عن وضع التكليف قيد التحصيل إذا كان أساسياً أو تاريخ التبليغ إذا كان اضافياً أو تكميلياً بحيث يكون مقدماً ضمن المهلة القانونية .

٣ – موضوع الاعتراض وأسبابه (الخطأ في التكليف ، عدم توجب التكليف ، المبالغة في التقدير الخ ..) .

٤ – ذكر الوثائق والمستندات المرفقة بالاعتراض .

٥ – إشارة إلى الاصول والاستنتاجات القانونية ، مع ذكر النصوص أو المواد عند الاقتضاء .

٦ – تعداد وحصر المطاليب .

٤ – الجهة الصالحة للبت في الاعتراض

تتوزع الدائرة المالية المختصة ومصلحة الواردات ولجنة الاعتراضات صلاحية البت في الاعتراضات .

١ – الدائرة المالية المختصة :

من المعلوم بأن المعترض يقدم اعتراضه إلى الدائرة المالية المختصة التي تقوم بدورها بتسجيله واعطائه رقماً وتاريخاً محددين كما تعطي المعترض إيصالاً بذلك . ثم تقوم هذه الدائرة بدرس الاعتراض وتجري جميع التحقيقات المقتضاة ، كما يمكنها أن تستوضح المعترض عن كل ما ترى ضرورة إيضاحه. كذلك تطلب منه ، عند الاقتضاء إبراز ما تراه لازماً من وثائق ومستندات (المادة ٦ من المرسوم التطبيقي للاعتراضات) . كما إن على الدائرة المذكورة ان تبت في الاعتراض في مهلة اقصاها :

– شهر واحد إذا كان الاعتراض يتناول خطأ مادياً بحتاً يتعلق حصراً بتدوين الارقام أو الاسماء أو باجراء عمليات حسابية أو بتكرار التكليف أو بتكليف غير متوجب أصلاً بسبب الزوال أو الإعفاء أو أي سبب آخر .

– ثلاثة أشهر قابلة للتمديد ثلاثة أشهر أخرى بموافقة رئيس مصلحة الواردات ، في الحالات الاخرى . ويمكن تمديد هاتين المهلتين إذا طلب إلى المعترض تقديم إيضاحات أو مستندات .

وعلى ذلك نصت المادة ٨٧ من قانون ضريبة الاملاك المبنية :

« على الدائرة المالية المختصة أن تبدي رأيها في الاعتراض وتحيله على رئيس مصلحة الواردات بدون إبطاء».

٣ – مصلحة الواردات :

نصت المادة ٨٨ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على ما يلي :

« يبت رئيس مصلحة الواردات بصورة نهائية في الاعتراضات عندما لا تتجاوز حصة الخزينة في الضريبة المعترض عليها /٢٠٠/ ل.ل. وفي جميع الاعتراضات المتعلقة بخطأ مادي . »

« اما الاعتراضات المتعلقة بضريبة تجاوز حصة الخزينة فيها /٢٠٠/ل.ل. فتبت فيها ، بصورة نهائية ايضاً ، لجان الاعتراضات المنصوص عليها في المادة ٨٩ التالية ، باستثناء الاعتراضات المتعلقة بخطأ مادي » .

ومن المعلوم ان رئيس مصلحة الواردات لا يبت بالاعتراض إلا بعد ان يكون احد مراقبي التحقق او غيره من الموظفين الذين يعاونون رئيس المصلحة، قد درس الاعتراض واعاد النظر في تحديد اسس التكليف ، وفي تعيين قيمة الضريبة المعترض عليها ، وفي الرأي الذي أبدته الدائرة المالية المختصة .

وبموجب المادة ٨ من مرسوم الاعتراضات : « على رئيس مصلحة الواردات ان يبت في الاعتراض ، عندما يعود اليه البت أو يكون معلقاً على موافقته ، في مهلة اقصاها شهر واحد من تاريخ ورود المعاملة اليه قابلة للتمديد شهراً ثانياً اذا استوجب الامر اجراء تحقيقات أو دراسات جديدة ».

فاذا ما انتهت المهل المحددة في المادتين ٧ و ٨ من مرسوم الاعتراضات ، وجب احـــالة الاعتراض على لجنة الاعتراضات المختصة دون ابطاء مشفوعاً بمطالعة الدائرة (المادة ١٠) .

٣ – لجنة الاعتراضات :

إذن إذا كان البت بالاعتراض من صلاحية لجنة الاعتراضات، فانه ينبغي على رئيس مصلحة الواردات ان يعيد ملف القضية إلى الدائرة المالية المختصة مع توجيهـاته . وتتولى عندها الدائرة وضع تقرير المقرر الذي هو رئيس الدائرة،ويبلغ نسخة عن هذا التقرير إلى المكلف حتى يطلع ويبدي ملاحظته عليه ، واخيراً يعرض على لجنة الاعتراضات .

وتتألف لجنة الاعتراض بقرار من وزير المالية في كل محافظة من احد رؤساء الغرف الاستئنافية المدنية في المحافظة (رئيساً) ومن احـد مراقبي التحقق وممثل عن اصحاب الابنية (عضوين). ويلحق بكل لجنة اعتراضات احد المراقبين بصفة امين سر .

ويقوم رئس دائرة الاملاك المبنية في بيروت ورئيس الدائرة المـــالية الاقليمية في المحافظات الأولى بوظيفة مقرر.تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها، ولا تعتبر جلساتهـا قانونية إلا إذا حضرها جميع الاعضاء والمقرر .

على المقرر أن يعرض ملف الاعتراض على اللجنة مشفوعـــاً بتقرير يبين فيه وقائع القضية ونقاط الخلاف ورأي الادارة في الاعتراض .

للجنة أن تدعو المعترض إلى جلساتها ، كما لها أن تدعو أي شخص آخر ترى ضرورة سماعـــه أو استيضاحه . وللمعترض أن يستعين بمن يشاء من محامين وخبراء . (المادة ١٦ من المرسوم الآنف الذكر) .

ويجري ابلاغ المكلف جميع الدعوات والاشعارات والمخابرات والقرارات

وسواها بالطرق الادارية المعتادة مقابل إيصال أو ان تعذر ذلك فبارسالها اليه في محل إقامته بواسطة البريد المضمون مع إشعار بالاستلام .

اما إذا كان المعترض قد ترك محل اقامته المدون في اعتراضه دون اعلام الدائرة بمحل اقامته الجديد . فيجري التبليغ بواسطة الالصاق على لوحة الاعلانات في مركز الدائرة وعلى باب محل إقامته المذكور في الاعتراض . (المادة ١٧ من المرسوم المتعلق بالاعتراضات) . ويعتبر المعترض الذي رفض التبليغ كأنه مبلغ على وجه صحيح .

وتطبق الاحكام نفسها على الورثة في حال وفاة المعترض .

وللجنة ان تقوم بالتحقيقات التي تراها مفيدة مستعينة بخبرة من ترى لزوم الاستعانة به من موظفي الدائرة .

وإذا تخلف المعترض عن حضور جلسات اللجنة على الرغم من دعوته اليها أو إذا تقاعس عن تقديم ما يطلب اليه تقديمه من معلومات أو ابراز ما يكلف بابرازه من وثائق ومستندات ، اعتبرته اللجنة عاجزاً وفصلت بالاعتراض في ضوء محتويات الملف (المادة ١٩) .

ولا يجوز للمعترض أن ينازع أمام اللجنة في غير المطاليب التي أوردها في اعتراضه .

كما لا يجوز للجنة أن تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعترض عليها .

غير انه يتوجب عليها إذا أسفرت تحقيقاتها عن ظهور مكتومات غير مكلفة أن تحيل ملف الاعتراض إلى الدائرة لإجراء المقتضى بشأن هذه المكتومات .

وتبت اللجنة في الاعتراض في مهلة ٦ أشهر من تاريخ ورود الملف اليها ولا يجوز لها تجاوز هذه المهلة إلا بقرارات معللة ولاسباب جدية .

وتتخذ اللجنة قرارها بالاجماع أو بالاكثرية ، دون أن يكون للمقرر حق الاشتراك في التصويت وتكون قراراتها معللة (المادة ٢٣ من مرسوم الاعتراضات) .

وتلزم اللجنة بسرية المذاكرة، مع العلم بأن الاعتراض لا يوقف التحصيل (المادة ٩٢ من قانون ضريبة الاملاك المبنية) .

٥ – نتائج البت بالاعتراض :

إذا جاء قرار لجنة الاعتراضات في صالح المكلف بصورة كلية أو جزئية، حق للدائرة المالية المختصة عندئذ أن تقرر إما الرضوخ لهذا القرار وإما استئنافه .

فالدائرة المشار اليها تتبلغ قرار لجنة الاعتراضات خلال ١٥ يوماً من تاريخ صدوره بواسطة المقرر الذي هو رئيس دائرة ضريبة الاملاك المبنية في بيروت ، ورئيس الدائرة المالية في المحافظات الأخرى . كما يبلغ المقرر كذلك القرار المذكور إلى كل من رئيس مصلحة الواردات والمعترض .

أما إذا جاء القرار في صالح الدائرة المالية المختصة بصورة كلية أو جزئية ، حق للمكلف أن يختار بين الرضوخ للقرار المذكور وبين استئنافه ، وكذلك الحال بما خص قرارات رئيس مصلحة الواردات .

٦ – استئناف قرار لجنة الاعتراضات لدى مجلس شورى الدولة [١] :

إذا قررت الدائرة المالية المختصة أو مصلحة الواردات استئناف قرار

---

(١) لا يستطيع المكلف الطعن بالتكليف أمام مجلس شورى الدولة مباشرة وإنما يجب أن يقدم إلى الدائرة المختصة أولاً .

اللجنة وجب عليها أن لا تنفذ مضمونه وأن تلزم موقفها السلبي هذا منه حتى صدور قرار مجلس الشورى بشأنه . أما إذا قررت عدم استئنافه أو انقضت مدة هذا الاستئناف ولم تكن الدائرة المالية المختصة أو مصلحة الواردات قد استأنفته حسب الأصول ، فانه يكتسب عندئذ صيغته المبرمة ويصبح مستلزماً التنفيذ [1] .

ولا يستطيع المكلف الزام الدائرة المالية المختصة بتنفيذ قرار اللجنة الصادر كلياً أو جزئياً في صالحه . باعتبار ان كل من الاعتراض والطعن لا يوقف تحصيل الضريبة (المادة ٩٢ من قانون ضريبة الاملاك المبنية) ، لكنه يستطيع أن يطلب من مجلس شورى الدولة اتخاذ قراراً بوقف التكليف المعترض عليه ، والذي يكون قرار لجنة الاعتراضات قد قضى بابطاله كلياً أو جزئياً أو بتعديله جزئياً في صالحه . فاذا استجاب مجلس الشورى لطلبه هذا واصدر قراراً بوقف التنفيذ ، فانه يكون من الناحية العملية كأنه قضى بالزام الدائرة المالية المختصة بانفاذ قرار لجنة الاعتراضات المستأنف .

وبامكان المكلف الذي يستأنف قرار لجنة الاعتراضات أو قرار مصلحة الواردات أمام مجلس شورى الدولة ان يطلب اتخاذ القرار بوقف تنفيذ التكليف المثبت بالقرار المستأنف عندما يكون هذا القرار صادراً في غير صالحه ، وذلك استناداً إلى المادة ٦٦ من المرسوم الاشتراعي ٥٩/١١٩ (نظام مجلس شورى الدولة) .

إنما على المكلف ، كلما طلب وقف تنفيذ التكليف ، ان يقيم الدليل على أن استئنافه ينطوي على اسباب جدية هامة ، وعلى ان متابعة التنفيذ من جانب الادارة تلحق به أضراراً بالغة يتعذر تداركها في النهاية .

---

(١) مذكرات الاستاذ حسن فلو ص ٧٤ .

وعلى كل حال ، فان استئناف قرار لجنة الاعتراضات أمام مجلس شورى الدولة من أي من الفريقين ، لا يمكن إلا بسبب مخالفة القانون فقط ، متى كان الأمر يتعلق بضريبة الأملاك المبنية ، وكذلك الحال عند قيام المكلف باستئناف قرار رئيس مصلحة الواردات .

وقد نصت المادة ٩٠ من قانون ضريبة الأملاك المبنية بقولها :

« يحق للمكلف أن يطعن أمام مجلس الشورى بالقرار المتخذ وفقاً لأحكام المادة ٨٨ من قبل رئيس مصلحة الواردات أو من قبل لجنة الاعتراضات بسبب مخالفة القانون دون أي سبب آخر من الاسباب المبينة في المادة ٨٥ من هذا القانون .

تحدد مهلة تقديم الطعن بشهر واحد اعتباراً من تاريخ ابلاغ المكلف القرار المطعون فيه بالبريد المضمون مع اشعار بالاستلام .

ولمصلحة الواردات في وزارة المالية أن تطعن أمام مجلس الشورى بالقرارات المتخذة من قبل لجنة الاعتراضات بسبب مخالفة القانون ، وذلك ضمن مهلة شهر اعتباراً من تاريخ ابلاغ القرار إلى رئيس المصلحة المذكورة ».

كما ان المادة ٩١ نصت على ما يلي :

« على المكلف الذي يستعمل حقه في الطعن وفقاً لأحكام المادة ٩٠ أن يدفع في صندوق الخزينة المختص ، تحت طائلة رد الطعن شكلاً ، تأميناً نقدياً يعادل ٥٪ من مقدار الضريبة أو الغرامة موضوع القرار المطعون فيه.

يرد التأمين الى المكلف إذا جاء قرار مجلس الشورى في صالحه ، وإلا فيصادر ويصبح حقاً مكتسباً للخزينة .

وقد يشترك عدة مكلفين في التكليف الواحد (الملكية المشتركة ...) فاذا اعترض أحدهم وجاء قرار اللجنة في صالحه ، وجب حكماً أن يستفيد

منه باقي الشركاء وكذلك الأمر بنتيجة دعوى الطعن أمام مجلس شورى الدولة (المادة ٩٣ من قانون ضريبة الأملاك المبنية) .

أما إذا رأت الادارة المالية ان اعتراض المكلف هو في غير محله القانوني أو ان تكليفه ينطوي على خطأ يستوجب التصحيح ، أو إذا هي شاءت الرضوخ لقرار لجنة الاعتراضات الذي قد يصدر في صالحه » .

وكذلك الحال إذا جاء قرار مجلس شورى الدولة في صالح المكلف، وهو قرار قطعي ، فان المادة ٩٤ من قانون ضريبة الأملاك المبنية تطبق عليه عندئذ ، وهذا نصها :

« تعدل الضريبة المعترض عليها أو المطعون فيها ، إذا جاءت النتيجة لصالح المكلف ، بموجب جدول تنزيل وفقاً لأحكام قانون المحاسبة العمومية وللأصول التي تحدد بقرار من وزير المالية » .

طلبات تخفيض الغرامات

اعتبرتها وزارة المالية [1] بمثابة اعتراضات ، وان المهلة المحددة لتقديمها هي شهران من تاريخ تبلغ المكلف المتضمن هذه الغرامة اياً كان نوع الجدول. ومن المعلوم ان الجداول الاضافية والتكميلية هي التي تتضمن الغرامات ، بينما الجداول الاساسية لا تتضمن مثل هذه الغرامات . ولما كانت الاعتراضات على التكاليف الاضافية والتكميلية المتعلقة بخطأ مادي تبدأ مهلتها من تاريخ تبليغها،وتنتهي في نهاية السنة الثالثة التي تلي السنة التي فرضت فيها الضريبة. لذلك نرى ان مهلة الاعتراض على هذه الغرامات يجب ان تتوافق مع الضريبة المرافقة لها .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ١٤٦٣ ص ١ تاريخ ٢٥/٦/٧١ والمتفق مع رأي ديوان المحاسبة رقم ٦٩ تاريخ ١٣/٥/٧١ .

فاذا كانت الغرامة مفروضة على ضريبة متعلقة بخطأ مـادي ، فالمهلة هي مهلة الضريبة الاضافية أو التكميلية للضريبة النـاتجة عن خطأ مادي : أي تبدأ من اليوم التالي للتبليغ وتنتهي في السنة الثـالثة بعد السنة التي فرضت فيها الضريبة .

أما إذا كانت الغرامة مفروضة على ضريبة غير ناتجـة عن خطأ مادي ، فالمهلة هي مهلة الضريبة الاضافية أو التكميلية للضريبة غير الناتجة عن خطأ مادي : أي تبدأ من اليوم التالي للتبليغ وتنتهي بعد شهرين .

كما ان وزارة المـالية حظرت على موظفيها بالتوقف عن تقديم اقتراح أية تخفيضات أو تسويات على غرامات جميع الضرائب والرسوم المبـاشرة وغير المباشرة إلا في حالة التثبت من أن ارتكاب المخالفـة حصل عن حسن نية . ففي مثل هـــذه الحالة يمكن بصورة استثنائية عرض القضية مع مبررات اقتراح التسوية أو التخفيض على المرجع الصالح للبت بها .

أصول تخفيض الغرامات

نصت المادة ١٠٠ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على ما يلي :

« تخفض بناء لطلب أصحاب العلاقة ، الغرامات المفروضة بمقتضى هذا القانون بالنسب وللاعتبارات المبينة فيما يلي :

نسبة التخفيض	الاعتبارات
« ٧٥ ٪	تدارك المخالفة قبل اكتشافها وعـدم سقوط أي مبلغ من الضريبة بعامل مرور الزمن .
٥٠ ٪	عدم تدارك المخالفـة من قبل اكتشافها وعدم سقوط أي مبلغ من الضريبة بعامل مرور الزمن .
٢٥ ٪	سقوط مبلغ من الضريبة لا يتجـاوز نصف الغرامة المفروضة بعامل مرور الزمن » .

ولا يجوز تخفيض الغرامات في الحالات الأخرى » .

فبموجب هذه المادة تخضع للتخفيض كافة الغرامات المفروضة بموجب هذا القانون ما عدا الغرامات المفروضة من قبل المحاكم الجزائية وذلك ضمن نسب واعتبارات معينة .

١ – نسبة التخفيض البالغة ٧٥ ٪

تخفض الغرامة حتى ٧٥ ٪ منها إذا كانت المخالفة التي فرضت بسببها الغرامة قد تداركها المكلف قبل أن تكتشفها الدائرة المالية المختصة من جهة ، وان لا يكون أي مبلغ من الضريبة قد سقط بعامل مرور الزمن . فهذان الشرطان ضروريان لقبول تخفيض الغرامة حتى حدود ٧٥ ٪ .

٢ – نسبة التخفيض البالغة ٥٠ ٪

خفضت النسبة هنا من ٧٥ ٪ إلى ٥٠ ٪ لعدم تدارك المخالفة من قبل المكلف قبل أن تكتشفها الدائرة المالية المختصة من جهة وتوفر شرط عدم سقوط أي مبلغ من الضريبة بعامل مرور الزمن .

٣ – نسبة التخفيض البالغة ٢٥ ٪

في هذه الحالة تخفض الغرامة فقط حتى حدود ٢٥ ٪ وذلك بسبب سقوط مبلغ من الضريبة لا يتجاوز ٥٠ ٪ من الغرامة بعامل مرور الزمن .. فاذا تجاوزت نسبة سقوط الضريبة بعامل مرور الزمن الـ ٥٠ ٪ فان تخفيض الغرامة يتوقف. وقد حصرت وزارة المالية البحث في سنة التكليف الواحدة التي تتعلق بها الغرامة المفروضة والمطلوب تخفيضها دون أي اعتبار لسنوات التكليف الأخرى السابقة أو اللاحقة .

إذ ان الرجوع إلى سنوات أخرى سابقة أو لاحقة يخالف قاعدة السنوية المعتمدة كأساس لضريبة الاملاك المبنية وبالتالي رغبة المشرع وأحكام القانون [١] .

---

(١) تعميم وزير المالية رقم ٦٤٦ ص ١ تاريخ ٧٠/٣/٢١ والمتفق مع رأي ديوان المحاسبة الاستشاري رقم ١٩ تاريخ ٧٠/١/٢٨ .

كما ان مصلحة الواردات كانت قد أفتت بجواز المقارنة على أساس جميع الأبنية التي تجمعها وحدة التكليف مع غراماتها. كذلك أفتت بجواز المقارنة على أساس مبدأ السنوية بمعنى أن تبحث كل سنة كوحدة مستقلة فيقارن بين ضرائبها الساقطة وغراماتها المطلوب تخفيضها وتطبق عليها أحكام الفقرة الملائمة [1] .

جداول التنزيل

إن جداول التنزيل هي صورة طبق الاصل عن جداول التكليف من حيث الشكل . فهي تنظم لتصحيح تكاليف سابقة صادرة بموجب جداول تكليف أساسية أو اضافية أو تكميلية. وتتضمن إلغاء الضريبة أو الرسم كلياً أو جزئياً بسبب وجود خطأ في التكليف وذلك بناء على اعتراض المكلف أو تلقائياً عندما يثبت ان ثمة خطأ مادياً .

أما التكاليف التي ترد في جداول التنزيل فتكون حقاً لصالح المكلف على الخزينة بكامل قيمتها المدونة في هذه الجداول ، فاذا كانت الادارة الضريبية تقصد تنزيل كامل الضريبة المفروضة على احد المكلفين في جدول تكليف أساسي أو تكميلي أو اضافي ، فانها تدرج جميع عناصر هذه الضريبة بذات الارقام التسلسلية والمبالغ في جدول تنزيل ، أما إذا كانت تقصد تنزيل جزء من الضريبة المفروضة في أحد جداول التكليف فانها تكتفي بأن تدرج في جدول التنزيل رقم التكليف الأصلي المتسلسل واسم المكلف وعنوانه والمبلغ الذي تنوي تنزيله ، وعندما تتولى دوائر التحصيل والجباية ، اما رد الضريبة المدفوعة التي صدر بها جدول تنزيل ، واما الاكتفاء بتحصيل وجباية الفرق غير المدفوع من المكلف ، في حال التنزيل الجزئي ، او التوقف عن مطالبته به .

---

(١) كتاب مصلحة الواردات رقم ٩٧٧٦ وتاريخ ٦٩/١٢/٢ .

المبالغ المحققة والمنزلة والمحصلة خلال السنوات
١٩٧١ و ١٩٧٢ و ١٩٧٣ و ١٩٧٤ المتعلقة بضريبة الاملاك المبنية

	١٩٧١	١٩٧٢	١٩٧٣	١٩٧٤
مجموع بقايا السنين السابقة	٥٥٩٤٦٣٣٧،٧٩	٥٤٠٥٥٤٢٧،٠١	٥٧٣٣٧٦٨٩،٧٨	١٤٩١٢١٧٥،٤٠
المبالغ المنزلة منها	١٢٥٤٧٧١،٤٤	٣٨٨٧١٦١،٠٢	١٠٣٧٦٢١٩،٢٩	١٨٤٥٩٦٢،٨٣
صافي البقايا	٥٤٦٩١٥٦٦،٣٥	٥٠١٦٨٢٦٥،٩٩	٥٥٩٦١٤٧٠،٤٩	٦٣٠٦٦٣١٢،٥٧
المبالغ المحصلة منها	١٦٤٨٧٦٤٦،٩٦	١٠٩٢٤٤٨٣،٠٧	١٠٩٧٥٦٤١،٨٥	١٣٤٤٣٣٠٣،١٩
المبالغ الباقية منها دون تحصيل	٣٨٢٠٣٩١٩،٣٩	٣٩٢٤٣٧٨٢،٩٢	٤٤٩٨٥٨٢٨،٦٤	٤٩٦٢٢٩٠٩،٣٨
تحققات السنة الحالية	٥٦٢٢٧٧٢٤،٧٥	٥٨٤٩١٠٧٤،٦٠	٦٥٦٠٧٥٣٢،٣٥	٧٩٣٤٩١٢٩،٨٨
المبالغ المنزلة منها	٥٣٤١٥١،٦٠	٦٣٨٤٢٢	٢٥٤٧١٤٥،٤٣	١٨٨٩٣٢٠١،١٥
صافي البقايا	٥٥٦٩٣٥٧٣،١٥	٥٧٨٥٢٦٥٢،٦٠	٦٣٠٦٠٣٨٦،٩٢	٧٧٤٥٩٨٠٨،٧٣
المبالغ المحصلة منها	٣٩٨٠٢١٤٨،٥٣	٣٩٧٥٨٧٩٩،٤٤	٤٣١٣٤٠٤٠،١٦	٤٩٦٦٩٦٤٤،٢٧
المبالغ الباقية منها دون تحصيل	١٥٨٩١٤٢٤،٦٢	١٨٠٩٣٨٥٣،١٦	١٩٩٢٦٣٤٦،٧٦	٢٧٧٩٠١٦٤،٤٦
مجموع المبالغ الباقية للتدوير من السنين السابقة والحالية	٥٤٠٩٥٣٤٤،٠١	٥٧٣٣٧٦٣٦،٠٨	٦٤٩١٢١٧٥،٤٠	٧٧٤١٣٠٧٣،٨٤

المراجع

١ – المالية العامة لاستاذنا الدكتور حسن عواضة ١٩٧٣ .
٢ – الوسيط في تشريع الضرائب لاستاذنا الدكتور محمود عطية ١٩٦٩ .
٣ – النظم الضريبية للدكاترة فوزي وعياد وبركات ١٩٧٠ .
٤ – تشريع الضرائب المقارن لاستاذنا الدكتور محمد حلمي مراد ١٩٥٥ .
٥ – محاضرات في القانون المدني لاستاذنا الرئيس البير فرحات ١٩٧٠ .
٦ – المجلة الضريبية اللبنانية لصاحبها الاستاذ البير سعادة .
٧ – أصول الفن المالي في الاقتصاد العام للدكتور عادل حشيش ١٩٧٤ .
٨ – المراسيم الاشتراعية لسنة ١٩٥٩ وتعديلاتها وكذلك المراسيم الاشتراعية لعام ١٩٧٧ .
٩ – التعاميم والتعليمات والمذكرات والقرارات الصادرة عن وزارة المالية .
١٠ – الوسيط في شرح القانون المدني للدكتور عبد الرزاق السنهوري .
١١ – مذكرات في ضريبة الأملاك المبنية لاستاذنا حسن فلو ١٩٦٦ .
١٢ – اجتهادات مجلس شورى الدولة في لبنان .
١٣ – M. Duverger - Finances Publiques 1969 .
١٤ – L. Trotabas - Finances Publiques 1964 .
١٥ – P. M. Gaudemet - Emprunt et impôt 1975 .

الفهرس

طبع على مطابع

دار الكتاب اللبناني - بيروت

ص. ب ٣١٧٦ تلفون : ٢٥٤٠٥٤

٢٥١٢٩٤

٢٥٨٣٠٤