

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية وفقاً لتشريعات
ضريبة الدخل الفلسطيني
" دراسة مقارنة "

اعداد

خاتمة عيد حسن أبو صلب

اشراف

د. حسن فلاح موسى حسن السفاريني

د. يحيى يوسف فلاح حسن

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج الملكية الفكرية وإدارة الإبداع بكلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

2020

المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية وفقاً لتشريعات ضريبة الدخل الفلسطيني " دراسة مقارنة "

اعداد

خاتمة عيد حسن أبو صلب

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 2020/9/9، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1. د. حسن فلاح موسى حسن السفاريني/ مشرفاً ورئيساً
.....
2. د. يحيى يوسف فلاح حسن/ مشرفاً ثانوياً
.....
3. د. أحمد أبو جعفر/ ممتحناً خارجياً
.....
4. د. أمجد حسان/ ممتحناً داخلياً
.....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"هُوَ الَّذِي أَنْزَلَ عَلَيْكَ الْكِتَابَ مِنْهُ آيَاتٌ مُحْكَمَاتٌ هُنَّ أُمُّ الْكِتَابِ وَأُخَرُ
مُتَشَابِهَاتٌ فَأَمَّا الَّذِينَ فِي قُلُوبِهِمْ زَيْغٌ فَيَتَّبِعُونَ مَا تَشَابَهَ مِنْهُ ابْتِغَاءَ الْفِتْنَةِ وَابْتِغَاءَ
تَأْوِيلِهِ وَمَا يَعْلَمُ تَأْوِيلَهُ إِلَّا اللَّهُ وَالرَّاسِخُونَ فِي الْعِلْمِ يَقُولُونَ آمَنَّا بِهِ كُلٌّ مِنْ عِنْدِ
رَبِّنَا وَمَا يَذَّكَّرُ إِلَّا أُولُو الْأَلْبَابِ "

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ال عمران:7

الإهداء

الى من بذكره تحل البركة في الدنيا و الشفاعة في الآخرة صاحب الحق المبين حبيبنا و شفيعنا عليه افضل

الصلاة و اتم التسليم

الى صاحبة العمر و الروح ، العظيمة القوية الصابرة ، صاحبة الدعاء الخفي اليك امي

الى روح المرحوم ابي طيب الله ثراه و اسكنه فسيح جناته

الى طيبة الذكر وذات الفضل جدتي رحمها الله و اسكنها فسيح جناته

الى رفيق الروح قبل الدرب الى العوض الجميل من الله في هذه الحياة ، الملمه لي في كل مراحل الدراسة،

العون بعد الله زوجي الحبيب

الى عطايا الرحمن اللذين يرافقهم دعائي ما حييت اليكم ابناء قلبي

(محمد ، سارة ، سالي ، لجين)

الى شقيقة الروح والدم اختي الرائعة (سماح)

الى اخواني الكرام حفظكم الله

الى صديقات دربي و كل من كان عوناً لي الى اهلي في بئر السبع و الداخل المحتل

و نابلس و طولكرم . . .

الباحثة

الشكر والتقدير

اللَّهُمَّ لَكَ الْحَمْدُ أَنْتَ نُورُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَمَنْ فِيهِنَّ، وَلَكَ الْحَمْدُ، أَنْتَ قَيِّمُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَمَنْ فِيهِنَّ، وَلَكَ الْحَمْدُ، أَنْتَ مَلِكُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَمَنْ فِيهِنَّ، وَلَكَ الْحَمْدُ أَنْتَ الْحَقُّ، وَوَعْدُكَ حَقٌّ، وَقَوْلُكَ حَقٌّ وَلِقَاؤُكَ حَقٌّ، وَالْجَنَّةُ حَقٌّ، وَالنَّارُ حَقٌّ وَالسَّاعَةُ حَقٌّ، وَالنَّبِيُّونَ حَقٌّ، وَمُحَمَّدٌ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ حَقٌّ ... رب اشرح لي صدري و يسر لي أمري واحلل عقدة من لساني يفقهوا قولي..

أتقدم بكل الشكر والتقدير لكل من ساهم في إعداد هذه الدراسة وخص بذكر الاستاذ الدكتور حسن فلاح صاحب الجهود المباركة على ما قدمه لي من معلومات وارشادات و اشراف على رسالتي حتى ترى النور...

واتقدم بالشكر إلى الدكتور يحيى فلاح الذي لم يبخل علي بوقته و علمه وجهده جعل الله علمه و عمله في ميزان حسناته ...

و خالص الشكر إلى الدكتور الاكثر من رائع الدكتور أمجد حسان الذي لم يتوانى عن تقديم المساعدة خلال الدراسة وخلال اعداد هذه الأطروحة...

والشكر موصول إلى كافة أعضاء الهيئة التدريسية والذين قدموا كل المساعدة لي خلال سنوات الدراسة في برنامج الملكية الفكرية وإدارة الابداع، في كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، وإلى لجنة المناقشة شكرا لكم جميعا.

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية وفقاً لتشريعات ضريبة الدخل الفلسطيني "دراسة مقارنة"

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة علمية أو بحث علمي أو بحث لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's Name:..... اسم الطالبة:.....

Signature: التوقيع:.....

Date:..... التاريخ:.....

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	الاهداء
ج	الشكر و التقدير
و	الإقرار
ز	فهرس المحتويات
ك	الملخص باللغة العربية
1	مقدمة الدراسة
2	اهمية الدراسة
3	مشكلة الدراسة
3	اهداف الدراسة
4	نطاق الدراسة
4	محددات الدراسة
5	منهجية الدراسة
5	الدراسات السابقة
6	خطة الدراسة
8	الفصل التمهيدي: مفهوم الملكية الفكرية و المفاهيم الضريبية
8	المبحث الأول: مفهوم الملكية الفكرية وانواعها
9	المطلب الأول: مفهوم الملكية الأدبية
10	الفرع الأول: حق المؤلف
15	الفرع الثاني: الحقوق المجاورة لحق المؤلف
16	المطلب الثاني: الملكية الصناعية والتجارية
17	الفرع الأول: الملكية الصناعية
19	الفرع الثاني: الرسوم والنماذج الصناعية
20	المطلب الثالث: الحقوق التجارية
20	الفرع الأول: العلامات التجارية
22	الفرع الثاني: المؤشرات الجغرافية

رقم الصفحة	الموضوع
24	المبحث الثاني: مفهوم الضرائب وأنواعها وأثارها
25	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
27	الفرع الأول: أهداف فرض الضرائب
28	الفرع الثاني: القواعد الأساسية للضريبة
30	المطلب الثاني: مطرح الضريبة (أنواع الضرائب)
30	الفرع الأول: الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة
32	الفرع الثاني: الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة
34	الفرع الثالث: الضرائب على الأموال والضرائب على الأشخاص
35	المطلب الثالث: مفهوم الدخل من الناحية الضريبية
39	الفصل الاول: المعاملة الضريبية لمقابل حقوق الملكية الفكرية وفقاً لتشريع ضريبة الدخل الفلسطيني والأردني والمصري
40	تمهيد وتقسيم
41	المبحث الأول: أصحاب حقوق الملكية الفكرية الخاضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية
41	المطلب الأول: المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية:
44	الفرع الأول: مفهوم المهن غير التجارية لأصحاب حقوق الملكية الفكرية
47	الفرع الثاني: ملخص لتعريف المهن الحرة و المهن غير التجارية
48	الفرع الثالث: أصحاب حقوق الملكية الفكرية الممارسون لمهنة أو نشاط خاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية
51	المطلب الثاني: نطاق فرض ضريبة الدخل على حقوق الملكية الفكرية
54	المطلب الثالث: شروط خضوع أصحاب الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة (غير التجارية)
59	المطلب الرابع: الضريبة على المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية في التشريع المصري
66	المبحث الثاني: إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية من ممارسة المهن غير التجارية
66	المطلب الأول: مكونات وعاء ضريبة الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية

رقم الصفحة	الموضوع
	والمهن الحرة في التشريع الفلسطيني و الاردني
68	المطلب الثاني: التكاليف والمصروفات التي تخصم من إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية
68	الفرع الأول: المصاريف و التكاليف التي تخصم للوصول لدخل الخاضع للضريبة
73	الفرع الثاني: التبرعات واستهلاك الأصول
75	الفرع الثالث: الاعفاءات التي تخصم للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة
77	المطلب الثالث: سعر الضريبة
79	المطلب الرابع: مكونات وعاء ضريبة الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية في المهن الحرة في التشريع المصري
83	الفصل الثاني: المعاملة الضريبية الدولية لمقابل حقوق الملكية الفكرية (الإتاوات)
84	تمهيد و تقسيم
85	المبحث الأول: مفهوم الإتاوات ومقابل الخدمات
85	المطلب الأول: مفهوم الإتاوة وما يشابهها
85	الفرع الأول: المصطلحات الغير شائعة
88	الفرع الثاني: المصطلح الأكثر استخداماً – الإتاوة
92	الفرع الثالث: العقود المتعلقة بالملكية الفكرية والمعاملات القانونية لها
95	المطلب الثاني: مقابل الخدمات
97	المبحث الثاني: جهود معالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية
97	المطلب الأول: ماهية الازدواج الضريبي وأنواعه وشروطه
100	المطلب الثاني: المعايير الدولية لتحديد السيادة الضريبية على ضريبة الدخل وتجنب الازدواج الضريبي
103	المطلب الثالث: الجهود الدولية والعربية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي على حقوق الملكية الفكرية
104	الفرع الأول: الجهود الدولية والمعاهدات الجماعية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

رقم الصفحة	الموضوع
108	الفرع الثاني: دور الدولة العربية في تجنب الازدواج الضريبي على حقوق الملكية الفكرية
113	المبحث الثالث: الأسس الفنية لتجنب الازدواج الضريبي على مقابل حقوق الملكية الفكرية
113	المطلب الأول: حق دولة الموطن، حق دولة المصدر في فرض الضرائب على مقابل حقوق الملكية الفكرية
115	المطلب الثاني: الخصم الضريبي، وتقسيم الاختصاص الضريبي كطريقة فنية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية
119	المبحث الرابع: المعاملة الضريبية العربية للخدمات المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية (الاتفاقيات الثنائية بين الدول محل الدراسة)
119	المطلب الأول: المعاملة الضريبية للخدمات المستقلة (المهن المستقلة):
121	المطلب الثاني: المعاملة الضريبية لدخل الفنانين والرياضيين:
122	المطلب الثالث: المعاملات الضريبية للخدمات الفنية
123	النتائج والتوصيات
123	النتائج
127	التوصيات
128	قائمة المصادر والمراجع
b	abstract

المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية وفقاً لتشريعات ضريبة الدخل الفلسطيني (دراسة مقارنة)

اعداد

خاتمة عيد حسن أبو صلب

اشراف

د. حسن فلاح موسى حسن السفاريني

د. يحيى يوسف فلاح حسن

الملخص

يعد الحديث عن الضرائب من اهم القضايا في الفكر السياسي و الاقتصادي ليس لكونها مجرد موارد للخزانة العامة، ولكن لدورها في تحديد دور الدولة، ومكانة الفرد، وحقوقه ومسؤولياته. وحيث ان استخدام مفاهيم الملكية الفكرية يهدف الى تحقيق التنمية الاقتصادية، خلال تشجيع الابتكارات الوطنية ، وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر الذى يمثل مصدراً رئيسياً لنقل التكنولوجيا. كما يعمل نظام الملكية الفكرية أيضاً على خلق إطار تستطيع الدول النامية من خلاله المشاركة في الأنشطة الاقتصادية للعالم المتقدم.

ولقد هدفت هذه الدراسة الي توضيح وبيان المعاملة الضريبة لحقوق الملكية الفكرية وفقاً لضريبة الدخل، حيث ان هذه الحقوق تعتبر من اهم العوائد المالية المتحققة لأصحابها من جانب، ولدولة من جانب اخر، وذلك بسبب وجود اموال يمكن إخضاعها لضريبة الدخل مما يعود بفوائد مالية لخزينة الدولة.

ولقد تناولت هذه الدراسة المفاهيم الأساسية لحقوق الملكية الفكرية وبيان أنواعها، وتناولت كذلك المفاهيم العامة لضريبة وخصائصها إضافةً إلى الأهداف من الضرائب سواء كانت أهداف اجتماعية، أو اقتصادية، أو سياسية، إضافةً إلى بيان القواعد الأساسية التي يستند إليها المشرع

عند وضع القواعد الضريبية، وبيان المقصود بالوعاء الضريبي الذي يعتمد عليه في تحديد أنواع الضرائب التي يتم فرضها على المكلف.

تمت دراسة المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية في نطاق التشريعات الداخلية لقانون ضريبة الدخل دراسة مقارنة بين فلسطين ومصر والأردن وقد تم الاستناد إلى القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، وقانون ضريبة الدخل المصري الموحد رقم (91) لسنة 2005، وقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتم تناول مقابل الملكية الفكرية ضمن المعاملة الضريبية المفروضة على أرباح المهن الحرة (الغير تجارية)، وذلك استناداً لما جاء به المشرع المصري حيث نص صراحةً على جعل مقابل هذه الحقوق ضمن أرباح المهن الحرة، وكذلك نرى أن المشرع الفلسطيني والأردني قد تناولها في نصوص التي ذكرت بها الأعمال الحرة وإن كان بصورة غير مباشرة، وتضمن هذا الفصل أصحاب حقوق الملكية الفكرية الخاضعون للضريبة على أرباح المهن الحرة، والشروط خضوع أصحاب حقوق الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة، إضافةً إلى تناول إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية من ممارسة المهن الحرة (غير التجارية)، والتكاليف والمصروفات التي تخصم من إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية للوصول إلى صافي الإيرادات التي تخضع للضريبة .

تمت دراسة المعاملة الضريبية الدولية لمقابل حقوق الملكية الفكرية (الاتاوات)، والتعريف بها ومقابل الخدمات والتميز بينها وبين الإتاوات، إضافةً إلى تناول المفهوم القانون والأسباب وراء حالة الازدواج الضريبي والجهود الدولية سواء في الاتفاقيات الجماعية أو الاتفاقيات الثنائية التي تسعى لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي والتعريف بالمعايير الدولية لتحديد السيادة الضريبية لدول، إضافةً إلى الأسس الفنية لمعالج الازدواج الضريبي لمقابل حقوق الملكية الفكرية ، و اقتصر النطاق التشريعي في هذا الفصل على الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي

بين البلدان النامية والبلدان المتقدمة، أيضاً اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية التابع لجامعة الدول العربية، إضافةً إلى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية بين الدول محل الدراسة (فلسطين، الأردن، مصر)، واتبعت الدراسة المنهج التطبيقي المقارن.

مقدمة الدراسة:

بلا شك أن الضريبة بكافة عناصرها الاقتصادية والفنية تؤدي بتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، بغية تحقيق تمويل لبرامج النفقات العامة للدولة، وكذلك من أجل رفع مستويات الكفاءات الاقتصادية، وكيفية استغلال الموارد المالية وتوجيهها نحو الاستخدام الأمثل، ولقد احتلت الضرائب بشكل عام مركزاً هاماً في الدراسات المالية والقانونية، إذ أن الضريبة كانت ولم تزال الوسيلة الرئيسية التي تحقق أهداف الدولة المالية¹.

ولا يخفى على أحد دور الضريبة في استمرار حركة عجلة الاقتصاد الوطني، وأن جميع الاقتصاديين في العالم يعتقدون أن الإيرادات الضريبية هي الأكثر أماناً، ومن أهم المرتكزات الداعمة للاقتصاد الوطني².

وتعدّ الضرائب في عالمنا المعاصر من القضايا الملصقة بحياة الإنسان سواء من حيث أدائه لها أو من انتفاعه بمواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة ونظراً لأهميتها فهي تُعتبر في المجتمعات المتقدمة والنامية أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية، وتقدّم المجتمع³.

إذ أن العوائد الضريبية تشكّل مورداً هاماً وكبيراً للخزينة العامة للدولة، فهي تُحدّد حقوق ومسؤوليات الأفراد والشركات في الدولة، وتُعدّ الضرائب من المصادر الأساسية لأنشطة ونفقات الدولة، فهي تمكّن الدولة من الاستمرار في تقديم خدماتها بشكل يناسب متطلبات أفراد المجتمع، وخصوصاً فيما يتعلق بالأعباء الاجتماعية التي تواجه الدولة .

إنّ موضوع الملكية الفكرية من المواضيع الحديثة والهامة بذات الوقت، وتكمن أهميته بما يتعلق به من حقوق تهم جميع طبقات، وأفراد المجتمع، من مستهلكين، أو تجار، أو رجال أعمال، أو حقوقيين، أو مستثمرين⁴.

¹ سامويلسون، بول، نوردهاوس، ويليام (2006)، الاقتصاد ترجمة هشام عبد الله، الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
² شمس الدين، أمير (1987)، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان

³ عبدالرحمن، إسماعيل، عريقات، حربي (1999)، مفاهيم أساسية في علم الاقتصاد، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن

⁴ الجازي عمر مشهور حديثة، دور الملكية الفكرية في إستقطاب الإستثمار "المجمع العربي للملكية الفكرية، غرفة عمان الفتية الاقتصادية، 2003، <http://www.aspip.org>

وثُعد حقوق الملكية الفكرية عاملاً مهماً في التنمية الشاملة لجوانب الحياة كما تساهم بشكلٍ فاعل في قيادة عجلة التقدم والتطور لأيّ أمة أو بالتالي فهي تشكّل هاجساً لكثير من دول العالم اليوم، ويرجع السبب في ذلك لكون هذا النوع من الحقوق قد غيّر من شكل الدولة الحديثة من الناحية الاقتصادية، والاجتماعية، والعلمية، وحتى السياسية، والحقوقية¹.

ففي السابق، كان يتم تقييم ثروات الدول من خلال قياس ما تملكه من موارد طبيعية، أما اليوم فإنّ مقياس غنى الدولة من عدمه لا يتم من خلال ما تملكه من الثروات الطبيعية فحسب بل تعداه إلى أن أصبحت هنالك عوامل أخرى تُقاس بها، من أهمها هو امتلاك حقوق الملكية الفكرية بمختلف أقسامها التجارية، الصناعية، الأدبية.

أهمية الدراسة:

- 1- لما كانت حقوق الملكية الفكرية من أهم وأحدث الموضوعات القانونية الحديثة، التي تشابكت فيها خطوط الفكر والإبداع مع القانون والاقتصاد والمالية العامة وصراعات القوى الدولية الكبرى، والملاحظ أن هذه الحقوق من جانب آخر تأثرت إلى حدّ كبير بالتقدم السريع في وسائل نقل المعلومات عبر الشبكات الدولية، مما أثر ذلك في عائداتها المالية سواء لأصحابها، أو للدول في صور عوائد مالية، كالضرائب، والرسوم التي تتحصّل عند انتقالها وتداولها.
- 2- والملاحظ لدى الباحثة هنا أن المعاملة الضريبية لعوائد حقوق الملكية الفكرية لم تحظ بدراسات منفصلة خاصة بها ولا يوجد هنالك أحكام مستقلة عن النطاق العام للدراسات والقوانين الضريبية، كما وأنّه لا يوجد معاملة خاصة بهذه الحقوق بما يتلاءم مع طبيعتها وأهميتها، والتي تحتاج لمعاملة متميزة تتوافق مع مكانتها ودورها في نشر الثقافة و الإبداع في المجالات العلمية والثقافية المختلفة ومن هنا تكمن أهمية الدراسة في البحث في المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية من أجل تشجيع الاستثمار في هذه الحقوق، بالإضافة إلى أهمية تحديد الوعاء الضريبي لهذه الحقوق.

¹ العبد الكريم، عبد الرحمن بن خالد، حقوق الملكية الفكرية أهمية تنمية ومصدر دخل، 2018،

<https://www.maaal.com/archives>

مشكلة الدراسة:

لما كان للاستثمار في مجال حقوق الملكية الفكرية هذا الأثر الاقتصادي الكبير وهذا المردود المرتفع من الأموال، بل إن الاستثمار في مجال الملكية الفكرية أصبح هو الذي يجعل من الدول التي تنتهجها وتشجعه وتحميه تتربع في مقدمة الدول في الهرم الاقتصادي وبالنظر إلى الدراسات والقوانين والمعاهدات والاتفاقيات الدولية المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية وبالتدقيق في القوانين التي تنظم الضرائب في الدولة سواء ضريبة الدخل، أو تلك الاتفاقيات الدولية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي، لذا سي طرح الباحث عدّة إشكاليات تتعلق بالمعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية. وهي على النحو الآتي:

- 1- ما مدى الاستفادة التي يتم تحصيلها من عوائد حقوق الملكية الفكرية؟
- 2- كيف يتم تطبيق ضريبة الدخل وتحصيل عوائد هذه الضريبة من الجوانب المالية لحقوق الملكية الفكرية بفروعها سواء حقوق الملكية الفكرية الأدبية، والفنية، أو حقوق الملكية الفكرية الصناعية، والتجارية؟

وبالنظر إلى الاتفاقيات الضريبية الدولية التي عقدتها دولة فلسطين مع العديد من الدول لتجنب الازدواج الضريبي وكذلك الاتفاقيات الدولية الجماعية يطرح تساؤلات عديدة:

- 1- ما الآثار المترتبة لهذه الاتفاقيات على حقوق الملكية الفكرية؟
- 2- ما وضع صاحب حقوق الملكية الفكرية الفلسطيني أمام هذا الازدواج الضريبي وكذلك وضع الخزينة العامة الفلسطينية في إمكانية تحصيل حقوقها من الضرائب التي تحصل من استثمارات الملكية الفكرية الأجنبية في فلسطين؟

أهداف الدراسة:

لم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على أكبر حصة مالية فحسب وإنما توسعت هذه الأهداف وامتدت إلى تشجيع عملية التنمية الاقتصادية، وكذلك تحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي للاقتصاد الوطني، وعلى مستوى كل من قطاعاته وأنشطته إضافة إلى أهداف توزيع الدخل الوطني وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة ولذا تتلخص أهداف البحث بالتالي:

- (1) التعرف إلى مدى الاستفادة التي يتمّ تحصيلها من عوائد حقوق الملكية الفكرية.
- (2) معرفة مدى تطبيق ضريبة الدخل وتحصيل عوائد هذه الضريبة من الجوانب المالية لحقوق الملكية الفكرية بفروعها سواء حقوق الملكية الفكرية الأدبية، والفنية، أو حقوق الملكية الفكرية الصناعية، والتجارية.
- (3) وبالنظر إلى الاتفاقيات الضريبية الدولية التي عقدتها دولة فلسطين مع العديد من الدول لتجنب الازدواج الضريبي وكذلك الاتفاقيات الدولية الجماعية هدفت الدراسة إلى بيان الآثار المترتبة لهذه الاتفاقيات على حقوق الملكية الفكرية؟
- (4) تبيان وضع صاحب حقوق الملكية الفكرية الفلسطيني أمام هذا الازدواج الضريبي وكذلك وضع الخزينة العامة الفلسطينية في إمكانية تحصيل حقوقها من الضرائب التي تحصل من استثمارات الملكية الفكرية الأجنبية في فلسطين

نطاق الدراسة:

إنّ دراسة كافة الأحكام الضريبية لحقوق الملكية الفكرية فيه توسعاً كبيراً ويتطلب دراسات كثيرة واسعة لا تتسع لنطاق هذا البحث، ولذلك ترى الباحثة أن يقصر نطاق هذا البحث على دراسة المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، ومقارنته مع بعض القوانين العربية المجاورة (التشريع الضريبي الأردني، وكذا التشريع الضريبي المصري)، وكذلك الاتفاقيات الضريبية الدولية الجماعية لمنع الازدواج الضريبي وإضافةً إلى الاتفاقيات الثنائية بين الدول محل الدراسة وأثرها على حقوق الملكية الفكرية.

محددات الدراسة:

تعالج الدراسة موضوع الضريبة التي تفرض على الملكية الفكرية والمهن الحرة حسب قرار قانون الضريبة الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 ومقارنته بقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014، وقانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.

منهجية الدراسة:

اتبعت الباحثة المنهج البحثي التطبيقي المقارن بغية الوصول إلى المعرفة والدراية الواسعة بالمعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية وكذلك الوصول إلى إجابات على الإشكاليات المطروحة في البحث، وسيتم عرض النصوص القانونية للنظام القائم في فلسطين والآراء الفقهية، وتحليلها ونقدها، وفي هذه الدراسة ومقارنتها مع بعض الأنظمة الضريبية المختلفة، مثل: قانون ضريبة الدخل الأردني القانون رقم (34) لسنة 2014، وكذلك قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005، وكذلك نصوص وبنود المعاهدات الدولية الخاصة بالمعاملة الضريبية الدولية لحقوق الملكية الفكرية.

الدراسات السابقة:

بالنظر إلى الدراسات لموضوع المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية في فلسطين أو الوطن العربي فهي لم تحظ بدراسات كثيرة ولم تلقَ اهتماماً كبيراً ولم يُسلط الضوء عليها رغم أهميتها ورغم أن الاستثمار في مجال الملكية الفكرية أصبح مقياساً لتقدم الدول وكذلك ارتفاع العوائد من هذه الاستثمارات مما ينعكس على العوائد الضريبية المحصلة منها ومن بين الدراسات والأوراق البحثية التي توصل إليها:

دراسة عبد النبي، محمد عرفان علي (2009)، والتي هي بعنوان: "المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية في مصر" رسالة دكتوراه، جامعة المنوفية، مصر، حيث تناولت الدراسة المعاملة الضريبية للملكية الفكرية في مصر، حيث تناوله الباحث وفقاً لقانون ضريبة الدخل المصري وكذلك قانون ضريبة المبيعات المصري والاتفاقيات الدولية التي عقدتها مصر مع الدول لمنع الازدواج الضريبي وبيان تأثيرها بالنماذج الدولية الأساسية لتلك الدول، ولقد انحصرت هذه الدراسة في إخضاع حقوق الملكية الفكرية بكافة أشكالها لضريبة على المهن الحرة ولم تأتي موضحة إذا ما كان يمكن إخضاع حقوق الملكية الفكرية لنوع آخر من الضرائب وليس انحصارها بالمهن الحرة، إضافةً إلى أنها خاصة بقانون ضريبة الدخل المصري ومقارنة في بعض الأحيان بالقوانين الضريبية الفرنسية.

أما دراسة، سالي سمير فهمي عبد المسيح (2017)، والتي كانت تحت عنوان: "اقتصاديات حماية حقوق الملكية الفكرية المتصلة بالتجارة والمعاملة الضريبية لها" رسالة دكتوراة، جامعة عين شمس، مصر، فقد تناولت الدراسة موضوع "اقتصاديات حماية حقوق الملكية الفكرية المتصلة بالتجارة والمعاملة الضريبية لها"، وأوضحت الدراسة مدى أهمية حقوق الملكية الفكرية الاقتصادية، ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية، فبدونها لا يمكن إحداث تنمية حقيقية معتمدة على الذات تناول المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية في مصر والولايات المتحدة الأمريكية، بتوضيح مفهوم المهن الحرة أو غير التجارية، وشروط خضوع أصحاب حقوق الملكية الفكرية لهذه الضريبة، ووعاء الضريبة لأصحاب حقوق الملكية الفكرية، فوعاء الضريبة عبارة عن مثلث ثلاثي الأضلاع، يتمثل الضلع الأول في الإيراد الإجمالي الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية، ويتمثل الضلع الثاني في التكاليف واجبة الخصم من الإيراد الإجمالي للوصول إلى الربح الصافي، ثم أخيراً يتمثل الضلع الثالث في الإعفاءات التي نصّ عليها القانون، وبعد تحديد وعاء الضريبة لا بدّ من معرفة مبلغ الضرائب المستحق على الممول من أصحاب حقوق الملكية الفكرية، وذلك بتوضيح سعر الضريبة، وتطور الحصيلة الضريبية لضريبة المهن غير التجارية.

وكانت دراسة محمد، عرفان فوزي (2013)، والموسومة بعنوان: "المعاملة الضريبية لإيرادات المهن غير التجارية"، رسالة دكتوراة، جامعة حلوان، حيث قام الباحث باستعراض التنظيم الفني والتشريعي لأحكام المعاملة الضريبية للمهن غير التجارية، والتطور التاريخي والتشريعي لهذه الضريبة، مع استعراض الآراء الفقهية، وأحكام المحاكم على اختلاف درجاتها، والقرارات الصادرة عن لجان الطعن، واتجاهات مصلحة الضرائب من خلال اتجاهات مصلحة الضرائب من خلال إصدارها تعليمات الفحص.

خطة الدراسة:

تم تقسيم الموضوعات التي تشملها هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، وسيكون الفصل الأول فصلاً تمهيدياً ينقسم إلى مبحثين، الأول يتحدث عن حقوق الملكية الفكرية بصفة عامة يشمل

تعريفها وأقسامها وفروعها، والمبحث الثاني سيتناول المفاهيم العامة لضريبة وآثارها على مستوى الحكومات والأفراد.

تناول الفصل الثاني المعاملة الضريبية لمقابل لحقوق الملكية الفكرية في قانون ضريبة الدخل وفقا للقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني ومقارنته بقانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005، وقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014، وتم تقسيم هذا الفصل إلى المبحث الأول أوضح أصحاب حقوق الملكية الفكرية الخاضعون للضريبة على أرباح المهن الحرة (المهن الغير تجارية)، أما المبحث الثاني اهتم في إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية من ممارسة المهن الحرة ، والمبحث الثالث تناول التكاليف والمصروفات التي تخصم من إيراد أصحاب حقوق الملكية الفكرية، وتطرق المبحث الرابع إلى الإعفاءات المقررة لأصحاب حقوق الملكية الفكرية من الضريبة على أرباح المهن الحرة، أما المبحث الخامس فقد اختص بسعر ضريبة أرباح المهن الحرة على دخل أصحاب حقوق الملكية الفكرية.

والفصل الثالث والأخير تناول المعاملة الضريبية الدولية للملكية الفكرية وانقسم إلى ثلاثة مباحث، الأول يوضح مفهوم كل من الأتاوات ومقابل الخدمات، والمبحث الثاني اهتم بجهود معالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية، والمبحث الثالث أوضح الأسس الفنية لتجنب الازدواج الضريبي على الملكية الفكرية ،المبحث الرابع يتحدث عن المعاملة الضريبية للخدمات المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية.

الفصل التمهيدي

مفهوم الملكية الفكرية والمفاهيم الضريبية

اقترن اهتمام التشريعات المقارنة بتنظيم حقوق الملكية الفكرية بشقيها: الملكية الادبية والفنية و الملكية الصناعية منذ قيام الثورة الصناعية¹ وظهور الاختراعات الحديثة التي أحدثت تغيرات اقتصادية هائلة، و اظهرت انماطا جديدة للعلاقات الاقتصادية على المستويين الداخلي والخارجي.

وفي هذا الفصل لا بدّ من توضيح مفهوم الملكية الفكرية وأقسامها وكذلك توضيح المفاهيم الأساسية للضريبة وأنواعها وآثارها على المجتمع. وتتناول الباحثة في هذا الفصل مبحثين الأول يبين مفهوم حقوق الملكية الفكرية وأقسامها، المبحث الثاني المفاهيم الضريبية وأنواعها وآثارها.

المبحث الأول: مفهوم الملكية الفكرية وأقسامها

إنّ تقدم الإنسان ورقّيه في مختلف جوانب الحياة سواء على الصعيد الثقافي أو العلمي أو الاجتماعي أو الاقتصادي لا يتحقق إلاّ إذ استخدم عقله للوصول إلى هذا الهدف، الأمر الذي يثبت أن الإنتاج الذهنيّ يلعب دوراً مهماً في توفير حياة أفضل للبشر لذا يتوجب منح منتج هذا العقل الاهتمام والحماية المناسبين عن طريق وضع آلية قانونية تساعد على استغلال إبداعاته وابتكاراته الذهنية وتحافظ على حقوقه المعنوية والمالية.

والملكية الفكرية تعدّ الثمرة التي ينتجها العقل البشري والقريحة الإنسانية ولقد ازداد الاهتمام بحمايتها مع ازدياد الإدراك لأهميتها في صنع التنمية والتقدم من خلال تحويل المعلومة إلى ابتكار والابتكار إلى سلعة يتم إنتاجها وتطويرها، الأمر الذي تزداد معه أهميتها الاقتصادية، ومن ثمّ أصبحت المعلومة ملكية والملكية حق².

¹ الصغير، حسام الدين عبد الغني، اسس ومبادئ معاهدة الجوانب المتصلة بالتجارة من حقوق الملكية الفكرية، الطبعة الاولى، 1999، دار النهضة العربية، ص 10

² عبد الخالق، السيد أحمد: الاقتصاد السياسي لحماية قانون الملكية الفكرية، ط1، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2006، ص5.

ويمكننا تعريف حقوق الملكية الفكرية بأنها: "نتاج الفكر والإبداع فهي حقوق منبثقة عن نتاج الذهن سواء كان مؤلفاً أو اختراع وتنظم حقوق الملكية الفكرية على قسمين، أحدهما حقوق الملكية الأدبية والفنية وهي ما اصطلح على تسميتها بحقوق المؤلف، ويشمل كل إنتاج في المجال الأدبي العلمي والفني أياً كانت الطريق أو شكل التعبير عنه مثل الكتب والأفلام والمحاضرات.... والقسم الثاني هو الملكية الصناعية والتجارية التي ينبثق عنها العلامات التجارية، براءات الاختراع الرسم الصناعي النماذج الصناعية..."¹.

فالملكية الفكرية هي إبداعات العقل من اختراعات ومصنّفات أدبية وفنية وتصاميم وشعارات وأسماء وصور مستخدمة في التجارة، والملكية الفكرية محمية قانوناً بحقوق منها: البراءات، وحقوق المؤلف، والعلامات التجارية التي تمكن الأشخاص من الحصول على فائدة مالية من ابتكارهم أو اختراعهم، ويرمي نظام الملكية الفكرية، من خلال إرساء توازن سليم بين مصالح المبتكرين ومصالح الجمهور العام، إلى إتاحة بيئة تساعد على ازدهار الإبداع والابتكار². وعليه فالملكية الفكرية تنقسم إلى ما هو متعلق في الملكية الأدبية (حقوق المؤلف والحقوق المجاورة لحقوق المؤلف) وهي محور المطلب الأول في هذا المبحث والملكية التجارية هو متعلق والصناعية وهي محور المطلب الثاني من هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم الملكية الأدبية

ميّز الله عز وجل الإنسان بفكره وعقله واستخلف في هذه الأرض ليعمرها، فأسس الدول والحضارات، وتراثها الفكري الذي يصنف بانه هوية الشعوب وسماتهم، والتي تشكل نواة التطور العلمي والأدبي والاقتصادي لأي دولة ويجعل من هذه الدولة متميزة كباقي الدول المتطورة. ومن اهم هذه الأعمال الأدبية التي أخرجها المؤلفون في مصنّفاتهم الأدبية بالإضافة إلى الأعمال الفنية التي أخرجها أصحابها بصورة ابتكارية جعلت من هذه الأعمال والمصنّفات محل

1 عبد الرحمن، عبد الرحيم عنتر، حقوق الملكية الفكرية وأثرها الاقتصادي، ط1، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2009، ص9.

2 مقال بعنوان: ما هي الملكية الفكرية؟ بلا مؤلف، موقع إلكتروني: <https://www.wipo.int/about-2019/2/20/ip/ar>

حماية بسبب ما اشتملت عليه من إبداع وابتكار وحداثة غير مسبوقة، فمصطلح الملكية الأدبية والفنية يشتمل بين طياته على نوعين من الحقوق: وهي حق المؤلف، والحقوق المجاورة لحق المؤلف.

الفرع الأول: حق المؤلف

إن أفضل ما يحدد مفهوم حق المؤلف ما ورد في المادة (2) من (اتفاقية برن)¹ ، والتي نصت على ما يلي: (تشمل عبارة المصنفات الأدبية والفنية كل إنتاج في المجال الأدبي والعلمي والفني أيا كانت طريقة أو شكل التعبير عنه مثل الكتب والكتيبات وغيرها من المحررات، والمحاضرات، والخطب، والمواظ، والأعمال الأخرى التي تتسم بالطبيعة نفسها، والمصنفات المسرحية، أو المسرحيات الموسيقية، والمصنفات التي تؤدي بحركات أو خطوات فنية، والتمثيلات الإيمائية... إلخ).

وحق المؤلف إنما هو مجموعة الحقوق الأدبية والمادية التي يتمتع بها أصحاب الحقوق عن استغلال مصنفاتهم الأدبية والفنية والعلمية، وهي حقوق استثنائية يتمتع بها صاحب المصنف المبتكر عن استغلال مصنفه أو الترخيص للغير في استغلاله، لا يحق لأي كان أن ينقل أو ينشر أو يستنسخ مصنفًا لمؤلف في أي شكل أو صيغة أو طريقة فيها انتهاك للحقوق المادية والمعنوية للمؤلف².

وبالنظر إلى قانون حقوق الطبع والتأليف رقم 46 لسنة 1911 والمعمول به في فلسطين عرف حق الطبع والتأليف بأنه: "الحق الذي يملكه الشخص وحده في إصدار الأثر أو إعادة إصدار أي جزء جوهري منه في شكل مادي مهما كان، وحق تمثيل الأثر أو تمثيل أي جزء جوهري منه علناً أو إذا كان الأثر محاضرة فحق إلقاء المحاضرة أو أي قسم جوهري منها، وإن

¹ اتفاقية برن لحماية المصنفات الأدبية والفنية (Berne Convention): وتعرف باتفاقية برن وهي اتفاقية عالمية تعنى بحماية الحقوق الفكرية للمؤلفين وغيرهم، تم عقدها لأول مرة في برن، سويسرا عام 1886 م . وقد تم التعديل عليها في مؤتمرات ومناقشات مختلفة وآخر نسخة تم اعتمادها كانت في باريس، 28 أيلول، 1979م،

[/https://ar.wikipedia.org/wiki](https://ar.wikipedia.org/wiki)

² المؤسسة التونسية لحق المؤلف: ما هو حق المؤلف؟ موقع إلكتروني: <http://www.otdav.tn/ar> 2019/2/5 ، وقت

الولاج: الساعة 15:2م.

كان الأثر لم يتم نشره فحق نشره أو نشر أي قسم جوهرية منه¹. ونصت الفقرة الثانية منها، ويشمل ذلك الحق الوحيد... وعدد صور منها الترجمة والتحويل والعرض السينمائي²

القانون اشتمل على فكرتين بنصه لغايات هذا القانون، الفكرة الأولى عبرت عن الحق المالي للمؤلف وهو الحق الحصري له في إنتاج أو إعادة إنتاج العمل بأي شكل أو إلقائه في حالة المحاضرة للجمهور... سواء أكان العمل منشوراً أم غير منشور. والفكرة الثانية عبرت عن الحق الأدبي إن كان العمل غير منشور، فالحق في تقرير نشره، وهذا الحق يشتمل على حق المؤلف في الحماية لمجهوده الذهني الذي يصنف ضمن حقوق الملكية الذهنية التي تكتسب من عمله وابتكار، فالقانون لا يحمي الأفكار إنما يحمي التعبير أو الإطار الذي عبرت الفكرة عنه ان حق المؤلف في منتجات مجهوده العقلي يمكن تصنيفها من بين أنواع الملكية، التي تكتسب من خلال التملك والتي تبني على أساس العمل والابتكار³.

يقسم حق المؤلف الى نوعين من المصنفات هما: مصنفات أصلية وهي المصنفات التي يضعها مؤلفوها أصلاً دون اقتباس من مصنفات سابقة، ومصنفات مشتقة وتسمى الحقوق التي ترد عليها عادة (بالحقوق المشابهة أو المجاورة)، وهي مصنفات يقتبسها واضعوها من مصنفات سابقة وضعها غيرهم⁴ ويتمتع هذا المصنف بالحماية المقررة لحق المؤلف. ومن أمثلتها الترجمات

¹ المادة (2/2) من من قانون حقوق الطبع والتأليف، رقم 46 لسنة 1911، المنشور في العدد من قوانين فلسطين، مجموعة داريتون-الانتداب البريطاني، بتاريخ 1937/01/22، ص 3169 / <http://muqtafi.birzeit.edu>

² المادة الأولى الفقرة الثانية تنمته: ويشمل ذلك الحق الوحيد:

(أ) في إصدار ترجمة عن العمل أو إعادة إصدارها أو أداءها أو نشرها.

(ب) وفي العمل التمثيلي، تحويله إلى رواية أو إلى عمل آخر غير تمثيلي.

(ج) وفي الرواية أو العمل الآخر غير التمثيلي أو العمل الفني، تحويله إلى عمل تمثيلي بواسطة أداءه علناً أو بصورة أخرى.

(د) وفي العمل الأدبي أو الفني أو الموسيقي، صنع اسطوانة أو درج أو شريط سينمائي أو أي اختراع آخر عنه، بحيث يتاح أداء الأثر المذكور أو إخراجه بطريقة ميكانيكية. وحق ترخيص القيام بأي عمل من الأعمال الألفه الذكر.

³ سلفيتي، زينب عبد الحمن، الحماية القانونية لحق المؤلف في فلسطين، دراسة مقارنة رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس فلسطين، 2012، ص 11

⁴ كنعان، نواف: حق المؤلف النماذج المعاصرة لحق المؤلف ووسائل حمايته، ط1، مطابع الفرزدق التجارية، الرياض السعودية، 1987، ص 182.

والتوزيعات الموسيقية وتجميعات المصنفات ومجموعات التعبير الفولكلوري ما دامت مبتكرة من حيث، الترتيب أو اختيار المحتوى، ويدخل في ذلك قواعد البيانات كالحاسب وغيره¹.

والمصنفات الأصلية تشمل في طياتها عدة أنواع من المصنفات منها المصنفات الأدبية والعلمية والفنية وتضم هذه الفئة من المصنفات جميع صور الإبداع الذهني الذي تبرز فيه شخصية المؤلف في ميادين الآداب والعلوم أيّاً كان شكل التعبير الذي تتخذه، سواء كان كتابة أو شفهاً، وسواء كان التعبير عنها بالكلمات أو الأرقام أو أية رموز لفظية أو رقمية، وبغض النظر عن الطبيعة المادية للعمل² وهي كالاتي:

أولاً: المصنفات الأدبية والعلمية

على اختلاف صورها وهي الفئة التي تضم جميع صور الإبداع الذهني الذي تبرز فيه شخصية المؤلف في ميادين الأدب والعلوم³ وهي كالاتي:

1. المصنفات المكتوبة: هي المصنفات التي يتم التعبير عنها بالكلمات مثل الكتب والكتيبات وما يماثلها من مواد مكتوبة، الرسائل الخاصة.
2. المصنفات الشفوية: مثل الخطب، والمحاضرات، والوعظ، وغير ذلك.

ثانياً: المصنفات الفنية

هو ابتكار فكري الغرض منه استهواء الحس الجمالي للشخص الذي يحس به، وذلك أن المصنفات الفنية غالباً ما يتجه تأثيرها إلى الحس والشعور، وهي بذلك تختلف عن المصنفات الأدبية والعلمية التي يكون تأثيرها في الغالب واقعاً على العقل والتفكير أي أنها المصنفات التي

¹ خاطر، لطفي: موسوعة حقوق الملكية الفكرية براءات الاختراع وتصميمات الدوائر المتكاملة، العلامات والبيانات التجارية والمؤشرات الجغرافية، حق المؤلف والحقوق المجاورة، الأصناف النباتية دراسة تأصيلية للقانون رقم 82 لسنة 2002 في شأن حماية حقوق الملكية الفكرية. القاهرة. بدون دار نشر ص401

² كنعان، نواف: حق المؤلف النماذج المعاصرة لحق المؤلف ووسائل حمايته المرجع السابق، ص 183.

³ سلطان، ناصر: حقوق الملكية الفكرية. حقوق المؤلف والحقوق المجاورة، براءات الاختراع والرسوم والنماذج الصناعية، العلامات والبيانات التجارية دراسة في ضوء القانون الإماراتي الجديد والمصري واتفاقية التريبس. ط1. الأردن: مكتبة الجامعة الشارقة. إثراء للنشر والتوزيع. 2009، ص34

تحاكي الحسّ الجمالي لدى الجمهور¹، ويندرج تحت قائمة المصنّفات الفنيّة أنواع عديدة ومتنوعة وفي هذا المطلب سوف يتم إيضاح هذه الصور والأنواع وهي كالتالي:

1. **المصنّفات المسرحية والمسرحيات الموسيقية:** ويدخل هذا النوع ضمن نطاق المصنّفات الفنية، و يتضمن أعمال المسرح التي تؤدى بالرقص أو الكلام، والمشاهد الصامتة الإيمائية سواء كانت كوميدية أم تراجيدية، وقد يقترن العرض المسرح مع الموسيقى، كما في المسرحيات الموسيقية كالأوبرا والأوبريت²، وبالنظر إلى قانون حقوق الطبع والتأليف رقم 46 لسنة 1911 المطبق في فلسطين ترى الباحثة أنه تم ذكر هذا النوع من المصنّفات وذلك بنص المادة (35) أثناء التعريفات حيث وردت هنالك عبارة الأثر التمثيلي وهو: " كل أنشودة أو أغنية أو لحن رقص أو لهو في مشهد صامت أو ترتيب مناظر رواية أو غير ذلك وتشمل كل إخراج سينمائي يلقي فيه التمثيل أو طريقة التشخيص أو ترتيب الحوادث الممثلة على اثر صبغة أصلية"³.

2. **المصنّفات الموسيقية:** يقصد بالمصنف الموسيقي أي مصنف فني يضم كل أنواع التأليف بين الأصوات أي التأليف الموسيقي المصحوبة أو غير المصحوبة بكلمات⁴، فإذا اقترن المصنف الموسيقي بالألفاظ ، كان مركبا من عنصرين، العنصر الموسيقي وهو اللحن، والعنصر الأدبي وهو الألفاظ التي اقترنت بالعنصر الموسيقي⁵.

3. **مصنّفات تصميم الرقصات، والتمثيل الإيمائي:** يقصد بمصنف الرقصات هو تشكيلة من الحركات المعدة للرقص على خشبة المسرح، أو غير ذلك من الحركات المتتابعة الأخرى تبتدع أساساً لمصاحبة الموسيقى، ويعني التمثيل الإيمائي هو تمثيل أو أداء قطعة موسيقية تعبر عن عاطفة أو عمل مثير بالإيماء والحركة والمحاكاة، دون النطق بأي كلمة⁶.

1 المتيت، أبو اليزيد علي: الحقوق على المصنّفات الأدبية والفنية والعلمية، القاهرة، مصر، منشأة المعارف، 1967، ص39.

2 المجالي، حازم: حماية حق المؤلف المالي، ط1، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2000، ص 54 .

3 المادة(35) من قانون حقوق الطبع والتأليف، رقم 46 لسنة 1911، المنشور بتاريخ 1937/01/22، صفحة رقم 3169.

4 كنعان، مرجع سابق، ص 200.

5 حجازي، عبد الفتاح بيومي: حقوق المؤلف في القانون المقارن، ط 1، مصر، بهجات للطباعة والتجليد، 2008، ص26.

6 كنعان، مرجع سابق، ص 203.

4. **المصنّفات الفوتوغرافية:** والمصنّفات التي يستخدم فيها أسلوباً شبيهاً بالتصوير الفوتوغرافي: لقد عرّف الويبو المصنّفات الفوتوغرافية بأنها: " عبارة عن صور أشياء حقيقية منتجة على سطح سريع التأثير بالضوء أو أي إشعاع آخر، ويقصد بمماثلة المصنّفات الفوتوغرافية تلك الأعمال التي يستخدم فيها أسلوب مشابه للتصوير الفوتوغرافي كالصور المنقولة من خلال شبكة الانترنت أو التلفزيون أو برامج الحاسب الالـي أو غيرها التي يكون لها ما للمصنف الفوتوغرافي من تأثير بصري كل هذه المصنّفات تلزم أن يكون للمؤلف دور ابتكاري، بمعنى أن يطغى الطابع الشخصي على طابع الآلة ولذلك يكون المصنف وما يماثله مستحقاً للحماية¹.
5. **الصور التوضيحية، والخرائط الجغرافية، والمخططات المعمارية والفن المعماري، والتصاميم.**
6. **مصنّفات الفنون التطبيقية:** هي الفنون المرتبطة بالتصميم الهندسي التي تنتج أعمالاً ومنتجات تُستخدم بشكل وظيفي يومي وشرط في هذه المنتجات الهندسية أن تتصف بالجمال²، و قد حددت بعض القوانين نوعين من لمصنّفات الفنون التطبيقية، الفنون التطبيقية الحرفية، والفنون التطبيقية التي يتم إنتاجها بوسائل صناعية³.
7. **مصنّفات الرسم، والتصوير، والعمارة، والنحت، والحفر، والطباعة على الحجر، وأعمال الحياكة الفنية والمنسوجات.**
- والجدير بالذكر أن هذه الأنواع من المصنّفات الأدبية والعلمية والفنية سابقة الذكر هي على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر.

ثالثاً: المصنّفات المشتقة

وهي مصنّفات يتم ابتكارها استناداً إلى مصنّفات أخرى سابقة، أو هي المصنّفات القديمة التي آلت إلى الملك العام، وتمّ تحديثها، وإصدارها بشكل معاصر للواقع، وتشتترط لاكتسابها الحماية؛ أن يظهر الجهد المبذول من المؤلف وعدم مساهمة مؤلف المصنّف السابق في المصنّف

1 سلفيتي، زينب: الحماية القانونية لحق المؤلف في فلسطين، ص 56 .

2 د. الجميلي، عامر عبد الله، مصطلحات الفنون التطبيقية، كلية الآثار، جامعة الموصل، العراق، موقع إلكتروني:

<https://www.iraqinhistory.co2%D9%8A> شهود بتاريخ 2020/7/1، الساعة 9 صباحاً.

3 كنعان، مرجع سابق، ص 198.

الجديد¹، ونعرض على سبيل الذكر أهم أنواع المصنّفات المشتقة²، الترجمات³، الاقتباس⁴ (ويكون عن طريق التلخيص أو التعديل أو التحويل) الاقتباس من الناحية الاصطلاحية يعني: "نقل نصوص من مؤلفين أو باحثين آخرين، ويكون ذلك بصورة مباشرة، أو غير مباشرة، أو بصورة جزئية، أو بإعادة صياغة؛ والهدف هو تأكيد فكرة مُعيّنة، أو توجيه نقد، أو إجراء مقارنة⁵.. المصنّفات المشتقة عن طريق الإضافة أو التنقيح، أو التحقيق، المصنّفات الخاصة بالمختارات الأدبية والمقتطفات ودوائر المعارف، ومجموعة المصنّفات التي آلت إلى الملك العام إذ تضمن جهداً مبتكراً⁶.

الفرع الثاني: الحقوق المجاورة لحق المؤلف

يشمل هذا المصطلح (المؤدين، المنتجين، هيئات البث)، وسمّيت اصطلاحاً بالحقوق المجاورة؛ وذلك لتجاورها مع حق المؤلف وارتباطها معه، وقد برزت أهمية الحقوق المجاورة من خلال الدور الكبير الذي تسهم به في نشر المصنّفات الأدبية في العالم، فمثلاً ينتشر الشعر بشكل أكبر وأوسع من خلال اقترانه بأغنية تُؤدّى عن طريق مطرب (مؤدي) ويزداد هذا الشعر انتشاراً على المستوى الإقليمي والعالمي من خلال وجود شخص (طبيعي أو معنوي) يمول هذه العملية المكلفة (المنتج) ويقوم بدور الموزع، وأخيراً الانتشار بواسطة (هيئات البث) بشقيها المرئي والمسموع كالمحطات التلفزيونية الأرضية والفضائية والإذاعة⁷.

¹ النوافلة، يوسف أحمد: الحماية القانونية لحق المؤلف، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2004 ص75.

² كنعان، مرجع سابق، ص 216 وما بعدها.

³ الترجمات ترجمة المصنف إلى لغة أخرى غير التي كتب بها : و يتضح من هذا النموذج من نماذج المصنّفات المشتقة مدى الجهد الذهني بل والإبتكاري الذي يقوم به مؤلف الترجمة من خلال إحلال اللغة الجديدة محل اللغة الأصلية التي تم كتابة المصنف بها .

⁴ المادة 2(3) من اتفاقية برن: "تتمتع الترجمات والتحويلات والتوزيعات الموسيقية وما يجري على المصنف الأدبي أو الفني من تحويلات أخرى بنفس الحماية التي تتمتع بها المصنّفات الأصلية وذلك دون المساس بحقوق مؤلف المصنف الأصلي".

<https://www.wipo.int/portal/ar>

⁵ <https://www.mobt3ath.com/dets>

⁶ كنعان، مرجع سابق، ص 217.

⁷ الطراونة، السيد سامر: مدخل إلى الملكية الفكرية، ندوة الويبو الوطنية حول الملكية الفكرية، البحرين، أبريل/ 2006، ص

3-4 على الموقع الإلكتروني: <https://www.wipo.int/edocs/mdocs/arab/ar/>

أنواع الحقوق المجاورة¹:

(1) **حقوق المؤدون (المؤدون):** أي الممثلون والمطربون والموسيقيون والراقصون والأشخاص الآخرون الذين يؤدون المصنفات الأدبية والفنية) يتمتعون بالحماية من بعض الأعمال التي لم يوافقوا عليها، منها إذاعة أدائهم الحي أو نقله للجمهور، وتثبيت أدائهم الحي على دعامة مادية، واستنساخ ذلك التثبيت إذا جرى التثبيت الأصلي دون موافقتهم أو إذا جرى الاستنساخ لأغراض غير الأغراض التي كانوا قد وافقوا عليها².

(2) **حقوق منتجو التسجيلات الصوتية:** يتمتع منتجو التسجيلات بالحق باستنساخ تسجيلاتهم الصوتية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو حظر ذلك، وتعرف اتفاقية روما بشأن حماية فنان الأداء ومنتجي التسجيلات الصوتية وهيئات الإذاعة لعام 1961 "التسجيل الصوتي" بأنه أي تثبيت سمعي بحت لأصوات أي أداء أو لغير ذلك من الأصوات.³

(3) **حقوق هيئات الإذاعة:** "هيئات الإذاعة: الجهات التي تقوم بالبث الإذاعي اللاسلكي السمعي أو السمعي البصري، الإذاعة: هي بث الأصوات أو الصور والأصوات أو تمثيل لها بوسائل لاسلكية - بما في ذلك الأقمار الصناعية ليستقبلها الجمهور، ويعد من قبيل الإذاعة بث إشارات مشفرة في الحالات التي تتاح فيها للجمهور وسيلة فك التشفير من قبل هيئات الإذاعة أو بموافقة"⁴.

المطلب الثاني: الملكية الصناعية والتجارية

إنَّ الملكية الصناعية والتجارية هي الشقُّ الثاني الذي تناوله الباحث في هذا الفصل بعد الحديث بصورة موجزة عن الشقِّ الأول وهو الملكية الأدبية والفنية، والجدير بالذكر أن أهمية

¹ فهم حق المؤلف والحقوق المجاورة، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، ينظر موقع إلكتروني: https://www.wipo.int/treaties/ar/ip/rome/summary_rome.htm، تاريخ الزيارة 11/23، الساعة 3:30م.

² البدراوي حسن، الحماية الدولية لحق المؤلف والحقوق المجاورة: من اتفاقية برن واتفاق جوانب حقوق الملكية الفكرية المتصلة بالتجارة (اتفاق تريبس) إلى معاهدة الويبو بشأن حق المؤلف ومعاهدة الويبو بشأن الأداء والتسجيل الصوتي، البحر الميت، من 10 إلى 12 أكتوبر/تشرين الأول 2004 <https://www.wipo.int/portal/ar2004>

³ البدراوي حسن، الحماية الدولية لحق المؤلف والحقوق، <https://www.wipo.int/portal/ar>

⁴ المادة (2)، مشروع قانون حماية حق المؤلف والحقوق المجاورة الفلسطيني رقم () لسنة 2012، المنشور في <http://www.moc.pna.ps/article/708/>، تاريخ الزيارة 11/23، الساعة 5:26م .

الملكيّة الصناعيّة والتّجاريّة لا تقل عن أهميّة وفوائد الملكيّة الأدبيّة والفنيّة، ولا يخفى على أحد أن معيار التفوق والتقدم بين الدول أصبح مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً في مدى الاهتمام والتقدّم في مجال الملكيّة الفكريّة وخاصة الملكيّة الصناعيّة والملكيّة التّجاريّة، وفي هذا المبحث يتناول الباحث الملكيّة الصناعيّة ماهيتها، وأقسامها بشكل مبسط في الفرع الأول، وتناول الملكيّة التّجاريّة في الفرع الثاني من هذا المطلب.

الفرع الأول: الملكيّة الصناعيّة

برزت أهميّة والملكيّة الصناعيّة بصفة خاصة بصورة كبيرة بعد قيام الثورة الصناعيّة في النصف الأخير من القرن التاسع عشر عند ظهور الاختراعات الحديثة، حيث أولت التشريعات المقارنة عناية بحقوق الملكيّة الفكريّة، إذ تدفق الإنتاج الكبير نتيجة اتساع حركة التبادل التجاري وزيادة المبتكرات¹.

ويتفرع من حقوق الملكيّة الصناعيّة:

أولاً- براءة الاختراع (Inventions of Patents):

يقصد باللفظ الاختراع "نتاجاً جديداً أو سلعة تجارية جديدة، أو استعمال أية وسيلة اكتشفت أو عرفت أو استعملت بطريقة جديدة لأية غاية صناعيّة"²

فالاختراع هو "كل منتج صناعي جديد، أو كل طريقة أو وسيلة مستحدثة، أو كل مجموع مؤلف من الطرق والوسائل الصناعيّة، يعدّ اختراعاً يستحقّ منح براءة عنه نظراً لأهميته في المجال الصناعي"³.

وبراءة الاختراع فهي صكّ تصدره الدولة للمخترع الذي يستوفي اختراعه الشروط اللازمة لمنح براءة اختراع صحيحة يمكنه بموجبه أن يتمسك بالحماية التي يضيفها القانون على الاختراع¹.

¹ عبد الرحيم، عنتر عبد الرحمن: مرجع سابق، ص 49.

² المادة (6/2)، من القانون قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (22) لسنة 1953 لمنشور في العدد 1131 من الجريدة الرسمية الأردنيّة (الحكم الأردني) بتاريخ 1953/01/17 صفحة 491

³ زين الدين، صلاح: الملكيّة الصناعيّة والتّجاريّة، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط3، عمان، 2012، ص24.

وفيما يتعلق بشروط منح براءة الاختراع فهي كالتالي:

1. أن يكون الاختراع جديداً (شرط الجدة) لكي يحظى الاختراع بالحماية يجب أن يكون جديداً؛ أي بالإضافة إلى وجوب أن تكون الفكرة التي بني عليها هذا الاختراع أصلية، يجب أن يكون جديداً، أي لم يسبق لأحد أن استعمله أو قدم طلب للحصول على براءة به أو حصل بالفعل على براءة اختراع، أو أن سبق نشر هذا الاختراع.²

2. أن ينطوي على خطوة إبداعية: لمنح براءة الاختراع، يجب أن ينطوي على خطوة ابتكاريه تتجاوز التطور الصناعي أو التكنولوجي المعروف. بمعنى أنه يشترط لمنح البراءة أن لا يكون الاختراع بديهياً لرجل الصناعة العادي والخطوة الابتكارية تختلف عن شرط الجدة، فالجدة تتوفر في الاختراع إذا كان الاختراع يختلف عما وصل إليه الفن الصناعي السابق، أما الخطوة الابتكارية تتطلب أن يكون الاختلاف بين الاختراع الحالي والفن الصناعي السابق اختلافاً جوهرياً.³

3. أن يكون قابلاً للتطبيق الصناعي: يجب أن يكون الاختراع قابلاً للتطبيق الصناعي ليتم منح البراءة، أما النظريات العلمية البحتة الفكرة المجردة، والاكتشافات المتعلقة بالمعادلات الحسابية أو الرياضية أو بالطبيعة وقوانينها لا يتم منحها براءة اختراع. فلكي يكون الاختراع محالاً للحماية يجب أن يتضمن تطبيقاً لهذه الأفكار أو النظريات العلمية وذلك بتصنيع منتج جديد أو طريقة إنتاج جديد.⁴

4. مشروعية الاختراع: ورد النص على هذا الشرط في المادة (5/8) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم الفلسطينية، حيث أعطى للمسجل صلاحية رفض تسجيل الاختراعات التي

¹ الصغير، حسام الدين: **التقاضي وقضايا مختارة في مجال البراءات والعلامات التجارية**، حلقة الويبو الوطنية التدريبية حول الملكية الفكرية للدبلوماسيين، مسقط، 2005، ص2، على الموقع الإلكتروني:

<http://www.wipo.int/edocs/mdocs/arab/ar/wipo>

² الصغير، حسام عبد الغني، مدخل الى حقوق الملكية الفكرية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، المنامة، 2004
https://www.wipo.int/edocs/mdocs/arab/ar/wipo_ip_uni_bah

³ الصغير، حسام عبد المغني، التعريف بحقوق الملكية الفكرية، ندوة الويبو الوطنية عن الملكية الفكرية، لاعضاء مجلس الشورى، مسقط، سلطنة عمان، 2004، https://www.wipo.int/edocs/mdocs/arab/ar/wipo_ip_uni_bah

⁴ زين الدين، صلاح، **الملكية الصناعية والتجارية**، مرجع سابق، ص32.

تخالف القانون، أو تنافي الآداب، أو لا تتفق مع المصلحة حيث نصت "يرفض المسجل قبول الطلب والمواصفات المتعلقة بأي اختراع إذا أرى أن استعمال ذلك الاختراع يخالف القانون أو ينافي الآداب أو لا يتفق مع المصلحة العامة"¹.

الفرع الثاني: الرسوم والنماذج الصناعية

تعد الرسوم و النماذج الصناعية احد موضوعات الملكية الصناعية فهي تعتبر حقا من الحقوق الذهنية و بتالي تكون محلا للملكية و لمالكها التصرف فيها بكل انواع التصرف كونها مبتكرات جديدة ذات قيمة جماليا.

و الرسوم الصناعية هي "كل تركيب للخطوط أو الألوان في شكل مميز ولا يشترط في التركيب أن يكون الرسم مألوفاً في الطبيعة بل قد يكون رسماً لشيء خيالي أو مثالي أو رمزي ولا يهتم المادة المستعملة فقد تكون ورق، أو خزف، أو قطعة قماش"².

أما النموذج الصناعي: فهو القالب الخارجي الجديد الذي تظهر فيه المنتجات فيعطي لها صفة الجاذبية والجمال³.

وتطبق الرسوم والنماذج الصناعية على مجموعة كبيرة من منتجات الصناعة والحرف اليدوية التي تتنوع من الادوات التقنية أو الطبية والساعات والمجوهرات وغيرها من السلع الكمالية ومن الادوات المنزلية والاجهزة الكهربائية وهياكل السيارات والمباني ومن تصاميم النسيج و السلع الترفيهية.

إذاً فإنَّ الرسوم والنماذج الصناعية هي: "المظهر الزخرفي أو الجمالي لسلعة ما، ومن الممكن أن يتألف الرسم أو النموذج الصناعي من عناصر مجسّمة مثل شكل السلعة أو سطحها أو من عناصر ثنائية الأبعاد، مثل: الرسوم، أو الخطوط، أو الألوان"⁴.

¹ المادة(5/8) قانون (22) لسنة 1953 ،قانون امتيازات الاختراعات والرسوم، المنشور في العدد 1131، من الجريدة الرسمية الأردنية (الحكم الأردني)، بتاريخ 1953/01/17، صفحة 491.

² الجبالي: عجة الرسوم والنماذج الصناعية (خصائصها وحمايتها)، منشورات زين الحقوقية، ط1، ج3، صيدا، 2015، ص 21.

³ زين الدين، صلاح، مرجع سابق، ص 207.

⁴ الويبو ترحب بانضمام منظمة أفريقية إلى معاهدة رئيسية عن الرسوم والنماذج الصناعية، جنيف، 2008/6/16، موقع إلكتروني: <https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/ar/>، تاريخ الولوج: 2017/7/16.

المطلب الثالث: الحقوق التجاريّة، العلامات التجاريّة والمؤشرات الجغرافية

تعتبر حقوق الملكية التجاريّة من اهم حقوق الملكية الفكرية، التي تعود بمردود مالي كبير على اصحابها حيث اوضحت الاحصائيات ان العلامات التجارية ولا سيما العلامات التجارية المشهور على الصعيد الدولي قد تجاوز مبلغ (36) بليون دولار (العلامة التجارية كوكا كولا)¹ جد و تقسم الحقوق التجارية الى نوعين من الحقوق منها ما هو متعلق بالعلامات التجاريّة ومنها ما هو متعلقاً بالبيانات التجاريّة.

الفرع الأول: العلامات التجاريّة

عرف قانون العلامات التجارية قانون رقم (33) لسنة 1952 المطبق في فلسطين العلامات التجارية بأنها "تعني عبارة (علامة تجارية) أية علامة استعملت أو كان في النية استعمالها على أية بضائع أو فيما له تعلق بها للدلالة على أن تلك البضائع تخص صاحب العلامة بحكم صنعها أو انتخابها أو الشهادة أو الاتجار بها أو عرضها للبيع"² وهي إشارة شارة تؤسم بها البضائع والسلع والمنتجات أو تُعلم بها تمييزاً لها عن ما يماثلها من سلع تاجر عن آخر أو منتجات أرباب الصناعات الأخرى³، وتعد اتفاقية "باريس لحماية الملكية الصناعية"⁴ الوثيقة العظمى التي يركز عليها قانون العلامات التجاريّة على المستوى الدولي⁵.

¹ لصفار، زينة غانم عبد الجبار: المنافسة الغير المشروعة للملكية الصناعية. ط1، عمان، الاردن، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، 2002. ص162

² المادة رقم 2 الفقرة 3 من قانون العلامات التجارية ، رقم (33) لسنة 1952، لمنشور في العدد 1131 من الجريدة الرسمية الأردنية (الحكم الأردني) بتاريخ 17/01/1953 صفحة 486

³ ناهي، صلاح الدين: **الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية**، دار الفرقان، عمان، 1983، ص 233.

⁴ اتفاقية باريس لحماية الملكية الصناعية هي اتفاقية أبرمت في 20 مارس 1833 في باريس وهي اتفاقية تحدد القواعد التي يجب أن تكون عليها الممتلكات الفكرية (الممتلكات من قبل الصناعة) بشكل يهدف مباشرة إلى تطوير الصناعة، وتعتبر أول اتفاقية حول الملكية الفكرية. تستهدف هذه الاتفاقية بشكل رئيسي، براءات الاختراع، حقوق التصميم، حقوق العلامات التجارية وغيرها من الحقوق التي تحتاج إلى تسجيل في دوائر الدولة. تم تعديل هذه الاتفاقية 6 مرات حتى عام 1967،

ويشارك في الاتفاقية حالياً 173 بلداً. <https://ar.wikipedia.org/wiki/173>

⁵ زين الدين، صلاح: ، مرجع سابق، ص 250.

ويشترط في العلامات التجارية المحمية أن تتوفر فيها الشروط الشكلية لإجراءات التسجيل وكذلك الشروط الموضوعية وهي:

(1) **شرط الصفة الفارقة:** حسب تعريف قانون العلامات التجارية قانون رقم (33)¹ لسنة 1952 المعمول به في فلسطين أن العلامة التجارية موضوعة على شكل يكفل تمييز بضائع صاحبها عن بضائع غيره من الناس².

مفاده أن العلامة أي كان شكلها أو صورتها يجب أن تتصف بصفات تميزها فيشترط في العلامة أن تكون لها ذاتيتها الخاصة التي تميزها عن العلامات الأخرى المستخدمة للسلع و الخدمات المماثلة³ وبذلك تكون القاعدة الأساسية لتسجيل العلامة أن تكون ذو صفة فارقة وغير مشابهة لعلامة تجارية أخرى، ولعل شرط الصفة المميزة متخذ من الوظيفة التي تقوم بها العلامة التجارية في تمييز بضائع و خدمات التاجر أو الصانع أو مقدم الخدمة عن غيرها من السلع والخدمات، وعالية فأن فقدان الصفة الفارقة الصفة المميزة للعلامة التجارية يجعلها غير صالحة للتسجيل كعلامة محمية قانوناً.

وقد أورد المشرع في المادة (7/8) من القانون المطبق في الضفة الغربية الحالات التي لا يجوز فيها تسجيل علامة تجارية لفقدانها الصفة الفارقة ".

أ- العلامات المؤلفة من أرقام أو حروف أو ألفاظ تستعمل عادة في التجارة لتمييز أنواع البضائع وأصنافها أو العلامات التي تصف نوع البضائع أو جنسها أو الكلمات التي تدل عادة على معنى جغرافي أو ألقاب إلا إذا أبرزت في شكل خاص ويشترط في ذلك أن لا يعتبر ما ورد في هذه الفقرة أنه يمنع تسجيل العلامات التي تكون من النوع الموصوف فيها إذا كانت له صفة فارقة بحسب المعنى المحدد لها⁴.

¹ قانون العلامات التجارية (33) لسنة 1952 المنشور في العدد 1110 من الجريدة الرسمية الأردنية (الحكم الأردني) بتاريخ 1952/06/01، صفحة 243.

² المادة رقم (2/7)، قانون العلامات التجارية (33) لسنة 1952 السابق.

³ سميحة القليوبي، الوجيز في التشريعات الصناعية، الجزء 2، دار النهضة العربية، 2007، ص 72

⁴ المادة (8/7) قانون العلامات التجارية (33) لسنة 1952

- ب-العلامات التي تدل على مصدر المنتجات أو المواد الداخلة في تصنيعها، فقد قضت محكمة العدل العليا الاردنية بأن " كلمة "Spear-mint" لا يجوز تسجيلها كعلامة تجارية لإستعمالها على العلكة لأنها تعتبر وصفاً لنوع البضاعة وتدل على النعناع¹.
- ج- العلامات العادية، وهي التي لا تحتوي على أي عنصر مميز أو ذات شكل مألوف شائع الاستعمال، مثل إستخدام مثلث أو مربع كعلامة تجارية²
- (2) شرط الجودة بزمان³ أو مكان⁴ الموضوع: يقصد بشرط الجودة أن تكون العلامة التجارية جديدة في شكلها العام أي انه يسبق استعمالها أو تسجيلها لذات البضائع أو المنتجات أو الخدمات من شخص آخر، وهذا الشرط لا يعني أن تكون المادة المكونة للعلامة التجارية جديدة، لأن الألوان والحروف والأعداد وغير ذلك من الأشياء هي ذاتها ومعروفة ولن تكون جديدة⁵.
- (3) شرط المشروعية: بمعنى أن لا تكون العلامة التجارية مخالفة للقانون أو النظام العام والآداب العامة المتبعة في المجتمع.

الفرع الثاني: المؤشرات الجغرافية

إشارة توضع على المنتجات التي لها منشأ جغرافي محدد وصفات أو سمعة تعزى إلى ذلك المنشأ.

وتعرف المادة 1/22 من اتفاق تريبس المؤشرات الجغرافية على النحو التالي: تعتبر بيانات جغرافية البيانات التي تحدد سلعة ما بمنشئها في أراضي أحد الأعضاء في منظمة التجارة العالمية،

¹ قرار رقم 68/75 عدل عليا، مجلة نقابة المحامين، سنة 1969، ص 76.

² مبارك، محمود احمد عبد الحميد ، العلامة التجارية وطرق حمايتها وفق القوانين النافذة في فلسطين، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح ، نابلس ، فلسطين ، 2006، ص 26.

³ نصت المادة (20) من قانون العلامات التجارية المطبق في الضفة الغربية" دة ملكية حقوق العلامة التجارية سبع سنين من تاريخ تسجيلها غير أنه يجوز تجديد تسجيلها من حين إلى آخر وفقاً لأحكام هذا القانون شريطة أن يسري نص هذه المادة فيما يتعلق بالمدة على الطلبات التي تقدم بعد نفاذ هذا القانون وأن لا يشمل أية علامة تجارية سجلت بمقتضى أي قانون سابق".

⁴ ان الحماية المنصوص عليها في القانون محصورة في داخل الاقليم الذي سجلت فيه وعلى نفس نوع وصنف البضائع أو المنتجات أو الخدمات فقط دون سائر الاصناف الاخرى، ويستثنى من ذلك العلامة المشهورة التي تتمتع بالحماية القانونية وإن لم تكن تلك العلامة التجارية المشهورة مسجلة د.

5 الناهي: مرجع سابق، ص243.

أو منطقة، أو موقع في تلك الأراضي، حيث تكون نوعية السلعة، أو شهرتها، أو سماتها الأخرى راجعة بصورة أساسية إلى منشئها الجغرافي¹.

ويمكن القول أن هناك فرقا بين العلامة التجارية والمؤشرات الجغرافية، فالمؤشرات الجغرافية والعلامات التجارية هي إشارات مميزة تستخدم لتمييز السلع أو الخدمات في الأسواق، وكلتاهما تقدّم معلومات عن منشأ السلعة أو الخدمة وتمكن المستهلكين من الربط بين جودة معينة، أو سلعة، أو خدمة ما، وتبين العلامات التجارية للمستهلك مصدر السلعة أو الخدمة، وهي تساعد المستهلك على الربط بين السلعة أو الخدمة وجوده، أو سمعة معينة، استناداً إلى معلومات عن الشركة المسؤولة عن إنتاجها أو تقديمها، وتحدد المؤشرات الجغرافية سلعة ما بمنشئها في مكان معين، وبالأستناد إلى منشأ السلع، يربط المستهلك بين السلعة وجوده أو خاصية أو سمعة معينة، وتتألف غالباً العلامة التجارية من إشارة إبداعية أو اعتباطية يمكن استخدامها من قبل صاحب العلامة التجارية أو أي شخص آخر مصرح له بالقيام بذلك، ويمكن التنازل عن العلامة التجارية أو ترخيصها إلى أي أحد في أي مكان في العالم لأنها تتصل بشركة بعينها لا مكان بعينه، وعلى النقيض تتطابق الإشارة المستخدمة للتعبير عن المؤشر الجغرافي مع اسم منشأ السلعة أو الاسم المعروفة به السلعة في ذلك المكان، ويجوز لأي شخص ينتج في منطقة المنشأ المنتج المعني وفقاً للمعايير المحددة، أن يستخدم المؤشر الجغرافي؛ ولكن نظراً إلى صلة المؤشر بمكان المنشأ، فلا يمكن التنازل عنه أو ترخيصه لشخص خارج هذا المكان أو لا ينتمي إلى مجموعة المنتجين المعتمدين.

وتشمل حقوق الملكية الفكرية بالإضافة إلى الحقوق سالفه الذكر حقوق أخرى تنطوي تحت سقف الملكية الفكرية مثل (التصاميم والدوائر المتكاملة، نماذج المنفعة، الأصناف النباتية الجديدة) وفيما يلي بيان لكل منها:

1- **التصاميم والدوائر المتكاملة:** تمّ تعريف التصاميم والدوائر المتكاملة الدائرة المتكاملة بأنها كل منتج في شكله النهائي أو المرحلي يتكون من أحد العناصر النشطة المثبتة على قطعة من

1 المؤشرات الجغرافية، صادر عن منظمة الملكية الفكرية، 2017 موقع إلكتروني:

https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/ar/wipo_pub_952.pdf بتاريخ 2019/2/9، الساعة 9:02م.

مادة معزولة وتشكل مع بعض الوصلات، أو كلها كياناً متكاملًا يستهدف تحقيق وظيفة إلكترونية. ويقصد بالتصميم التخطيطي كل ترتيب ثلاثي الأبعاد معد لدوائر متكاملة بغرض التصنيع، ويعد التصميم التخطيطي جديداً متى كان نتاج جهد فكري بذله صاحبه ولم يكن من بين المعارف العامة الشائعة لدى أرباب الفن الصناعي المعنى، ومع ذلك يعتبر التصميم التخطيطي جديداً إذا كان اقتران مكوناته واتصالها ببعضها جديداً في ذاته على الرغم من أن المكونات التي يتكون منها قد تقع ضمن المعارف العامة لدى أرباب الفن الصناعي المعنى. وتكون مدة حماية التصميمات التخطيطية للدوائر المتكاملة عشرة سنوات¹.

2- **الأصناف النباتية الجديدة:** بأنه مجموعة نباتية تدرج في تصنيف نباتي وأحد من أدنى المراتب المعروفة وتستوفي أو لا تستوفي تماماً شروط منح حق مستولد النباتات، ويمكن تعريفها بالخصائص الناجمة عن تركيب وراثي معين أو مجموعة معينة من التراكيب الوراثية وتميزها عن أي مجموعة نباتية أخرى بإحدى الخصائص المذكورة على الأقل واعتبارها وحدة نظراً إلى قدرتها على التكاثر دون تغيير².

3- **نماذج المنفعة:** هي نوع من الحقوق التي يحمى بموجبها القانون وسيلة تقنية لا تصل إلى حد الاختراع ويكون الحصول عليه أسهل، وأسرع، وأقل كلفة، ولمدة حماية أقل من البراءة وهو ما يطلق عليه اسم "البراءة الصغيرة" حيث تمنح البراءة استقلالاً عن كل تعديل أو تحسين أو إضافة تردّ على اختراع سبق أن منحت عنه براءة، إذا توافرت فيه شروط الجدة و الإبداع والقابلية للتطبيق الصناعي.

المبحث الثاني: مفهوم الضرائب وأنواعها وآثارها

يعد التشريع الضريبي فرع من فروع القانون العام الداخلي إلى جانب نوعيه الآخرين (القانون الدستوري، والقانون الإداري)، وعليه فإنه كالفروع الأخرى من فروع القانون العام يتميز

¹ التصميمات للدوائر التخطيطية المتكاملة، المركز المصري للملكية الفكرية وتكنولوجيا المعلومات، موقع إلكتروني: <http://www.ecipit.org.eg/arabic/> ، شوهدي بتاريخ 2019/02/9، الساعة 9:22م.

² نص المادة الأولى، الفقرة السادسة، الاتفاقية الدولية لحماية الأصناف النباتية الجديدة اليوبوف المعدلة بتاريخ 19/3/1991.

عن القانون الخاص من حيث الامتيازات والضمانات، يضمن القانون العام للسلطات الكثير من الامتيازات لا يعطيها القانون الخاص، فتتيح للدولة أن تلجأ لبعض الوسائل والطرق لتحقيق المصلحة العام كفرض الضرائب واجبار المواطن على تأدية الخدمة الوطنية، ونظراً لأن القانون العام يهدف أساساً إلى تحقيق المصلحة العامة وحمايتها فإن قواعده كلها أمره لا يجوز لأي كان الخروج عليها أو الاتفاق على ما يخالفها¹ وتعتبر الضريبة أداة مالية يتم بموجبها تحويل الموارد من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام، فهي أداة تقطع جزءاً من دخول ثروات الآخرين وتقوم بتحويله إلى الدولة، وتعتبر الضريبة أحد أهم الموارد العمومية لدولة تسهم بشكل كبير في سد نفقاتها والتزاماتها، ولا بدّ هنا من التعريف بالضريبة وخصائصها، وآثارها ولقد تناول الباحث التعريف بالضريبة وخصائصها في المطلب الأول من هذا المبحث، وتناول أنواع الضرائب، وآثارها في المطلب الثاني، وتم تناول مفهوم الدخل من الناحية الضريبية في المطلب الثالث

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

الضريبة هي مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الأشخاص العامة المحلية، المكلفين دفعها بصفة جبرية ونهائية، وبدون مقابل لتمكينها من تحقيق منافع عامة ولتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة من قبلها².

وعرفها المحرزي: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"³.

وترى الباحثة أن التعريفات لضريبة متشابهة فيما بينها، ولا تختلف وبالتالي فهي مبلغ نقدي تتحصل الدولة عليه جبراً وبصورة نهائية من الأفراد المكلفين بغية تغطية نفقاتها وأعبائها المالية.

¹ منصور، محمد حسين، المدخل إلى القانون القاعدة القانونية، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، 2010، ص 64 و ما بعدها
² نصر الله، عباس محمد: النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، ط 1، لبنان، 2015، ص 35.

³ محرزي، محمد عباس: اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هوم، الجزائر، 2008، ص 14.

لقد اختلف اولئك الفقهاء في تعريف الضريبة كل حسب نظرتهم، حيث نظر بعضهم باعتبارها إي ايرادا للدولة تقوم فرضيتها على أساس النظرية التعاقدية، وتعني أن الضريبة تدفع مقابل النفع الذي يعود على الممول من رعاية الدولة للمرافق العامة، بوجب عقد ضمني مبرم بين الدولة والمواطنين¹.

ونظر البعض الآخر بأن فرضيتها تقوم على أساس سيادة الدولة، وتقوم هذه النظرية على أساس أن الدولة تؤدي وظيفتها بقصد إشباع الحاجات الجماعية، وتغليب تحقيق المصالح العامة على المصالح الخاصة، ولما كان أداء هذه الوظائف يستلزم الإنفاق كان للدولة في أن تلزم المستظلين بسمائها بما لها من حق السيادة أن يتظاهروا جميعاً في النهوض بعبء هذا الإنفاق².

ومن خلال التعريف السابقة نرى أن هنالك خصائص معينة ومحددة لضريبة، وهذه الخصائص هي:

أولاً: الضريبة تأدية نقدية وليس عينية: حيث أن الضريبة مبلغ من النقود، يؤديه المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً، أو معنوياً إلى الدولة³، أي أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة بالنظر إلى كونها أكثر ملاءمة للاقتصاد النقدي⁴.

ثانياً: تدفع جبراً: أي أن الفرد يدفعها وفق نظام قانوني يحدد حجم المبلغ الضريبي وكيفية دفعه الذي يتم بقانون وأن إلغائها يتم بقانون، فهي ضريبة تفرض، وتجنّى بقانون⁵.

ثالثاً: تدفع بصفة نهائية: فدافع الضريبة لا يأمل، أو ينتظر استردادها حتى لو أثبت عدم انتفاعه بخدماتها.

رابعاً: دون مقابل: ومعنى ذلك أن دافع الضريبة لا يمكنه أن يطلب من الدولة منفعة خاصة لقاء دفعه لضريبة المستحقة عليه ولكنّه ينتفع من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة⁶.

¹ زكي، مصطفى، محمود، الضريبة في ميزان التشريع الاسلامي، ص 9، <http://www.msf-online.com/wp>

² القرضاوي، يوسف، فقه الزكاة، مؤسسة الرسالة، مصر، 1985م، ص 73

³ نصر الله: النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 36.

⁴ عبد الحميد، عفيف: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001، 2012)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2014، ص 3.

⁵ القيسي، إعادة حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط 7، عمان، 2010، ص 127.

⁶ العناني، أحمد حمدي: اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، بيروت، 1992، ص 261.

خامساً: الضريبة تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية، واقتصادية، ومالية، تسعى الدولة إليها لمقتضيات السياسة العامة لها¹.

الفرع الأول: أهداف فرض الضرائب

إنَّ للضرائب أغراضاً وأهدافاً متشعبة ومتعددة، فمن الناحية التاريخية كان للضريبة هدف وحيد هو الهدف المالي، حيث كانت تستخدم السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة، وكانت الإيرادات الضريبية في أدنى حد لها، حيث كان سائد المفهوم التقليدي للضرائب والقائل - أن الضريبة شرٌّ لابد منه - وبالتالي ضرورة بقاء الضريبة على الحياد، فلا تستخدم لأغراض اقتصادية أو اجتماعية، غير أن مبدأ حياد الضريبة اختفى شيئاً فشيئاً، وحلَّ محله مفهوم الضريبة التداخلية، حيث اعتبرت أن للضريبة أهدافاً اجتماعية واقتصادية، وسياسية بالإضافة إلى أهداف مالية².

أولاً: الأهداف المالية للضريبة

حيث تسعى من خلالها إلى الحصول على إيرادات عامة أو وفرة الحصيلة، حيث يعتبر الحصول على إيرادات عامة لتغطية النفقات العامة للدولة من أهم أهداف النظم الضريبية للدولة، ومن الأهداف التقليدية، والتي وجدت مع بداية فرض الضرائب، وسواء كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة فإنَّ من أهدافها الرئيسة هو زيادة الخزانة العامة للدولة بموارد مالية تمكّن الحكومة من تغطية نفقاتها العامة وبصورة عامة تشمل نفقات الدولة تغطية الخدمات العامة التي تضم نفقات الإدارة العامة، والدفاع، والأمن الداخلي، والعدالة، وكذلك خدمات أخرى مثل الزراعة، والطاقة، والتصنيع، والنقل، والمواصلات، والبريد، وتمويل بنود أخرى تتعلق بفائدة الدين العام والإعانات، والتحويلات، والمساعدات الصادرة³.

¹ القيسي، أعادة حمود، مرجع سابق، ص 127.

² بركات، عبد الكريم صادق: دراسة في الاقتصاد المالي، مؤسسة دار الشباب الجامعي، الإسكندرية، 1983، ص 87.

³ أبو شعبان، عماد: المحاسبة الضريبية، مكتبة القدس، غزة، ط1، 2008، ص 28.

ثانياً: الأهداف الاجتماعية للضريبة

يمكن استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية مثل تخفيف العبء الضريبي على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، أو إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية من الضرائب، أو فرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي تنتج عنها أضرار اجتماعية¹.

ثالثاً: الأهداف السياسية

حيث تعد الضريبة وسيلة لفرض السلطة في الداخل وأداة قوية للحكومة في مواجهة مختلف الطبقات الاجتماعية، وكذلك أداة من أدوات السياسة الخارجية بين الدول، مثل: الجمارك، والتسهيلات الجمركية بين الدول من أجل تشجيع التجارة بين الدول.

رابعاً: أهداف اقتصادية للضريبة

تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش الاقتصادي وامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد في حالة التضخم. أو كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة، أو تخفيضها على نتيجة النشاط أو إعفاء المواد الأولية اللازمة للقيام بهذا النشاط، كما قد تهدف الضريبة إلى تشجيع شكل من أشكال الاستغلال، كما في حالة تشجيع اندماج المشروعات بإعفاءها من الضريبة أو تخفيض الضريبة عليها².

الفرع الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

يقصد بالقواعد الأساسية للضريبة تلك المجموعة من المبادئ، والقيم، والمفاهيم الأساسية التي يسترشد بها المشرع الضريبي عند سن ووضع القواعد المتعلقة بالضريبة، ويجب أن تشمل

¹ محمد دويدار: مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص 182.

² عبد الحميد، عفيف: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001 - 2012)، مرجع سابق، ص 8.

هذه الأسس والمبادئ على ما يحقق مصلحة الدولة من ناحية، ومصلحة الخزينة من ناحية أخرى، وألا ترهق المكلف من ناحية ثالثة، وتتمثل هذه المبادئ بما يأتي¹:

أولاً: قاعدة عدالة الضريبة

هو إسهام كافة أفراد المجتمع والمواطنين في تحمل الأعباء العامة، وحسب مقدرة كل منهم على الدفع، بحيث ينبغي أن تتناسب الضريبة مع دخل الممول وثروته؛ لأنَّ الخدمة التي يحصل عليها الفرد تزداد بزيادة دخله وثروته، مع ضرورة إعفاء أصحاب المداخل المتدنية من الضريبة، والتمييز بين المكلفين حسب أوضاعهم العائلية، فيكون إعفاء رب العائلة أكبر من إعفاء المكلف الأعزب². وتقضي قاعدة العدالة أيضاً أن تكون الضريبة عامة تشمل جميع سكان الدولة: المواطنين والأجانب المقيمين.

ثانياً: قاعدة اليقين (وضوح الضريبة)

وتعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة وواضحة بدون غموض أو شك، وأن يكون سعرها، ووعاؤها، وميعاد دفعها، وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوماً بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، بما فيها المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة³. ولتحقيق الوضوح واليقين الضريبي يجب أن يتحقق أمرين: الأول يكمن في وضوح التشريعات المالية والضريبة، بحيث يفهمها الناس من دون عناء أو التباس، والثاني يتمثل في تعميم الدولة الأحكام المتعلقة بالضريبة على المكلفين⁴.

ثالثاً: قاعدة الملاءمة في الدفع

وتعني هذه القاعدة ملاءمة الضريبة عند دفعها لظروف دافعها، بحيث يتم فرضها في الوقت وبالطريقة التي تتناسب وتتلاءم مع رغبة الممول وظروفه بدرجة كبيرة، ويتم تحصيلها كذلك

¹ البطريق، يونس أحمد وآخرون، *النظم الضريبية*، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1978.

² نصر الله، عباس محمد: مرجع سابق، ص 38.

³ القيسي، إعادة حمود: *المالية العامة والتشريع الضريبي*، مرجع سابق، ص 129.

⁴ نصر الله، عباس محمد: *النظرية العامة لضريبة والتشريع الضريبي*، مرجع سابق، ص 39.

في الوقت وبالطريقة التي تناسب الممول وتتيح إمكانية دفعها، بحيث تكون أوقات تحصيلها تتناسب مع حصول الممول على دخله أو إيراداته وعوائده، وبذلك فإنّ الضريبة الزراعية مثلاً تكون ملائمة عندما يتم فرضها وتحصيلها في وقت تحقق الإنتاج في نهاية الموسم الزراعي، والأمر ذاته ينطبق على الضريبة المفروضة على الدخل الذي يتحقق من النشاطات الأخرى.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد بالتحصيل

يرد بهذه القاعدة أن ما يصرف من نفقات يجب أن تكون ضئيلة ومتدنية إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها، فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية من حصيلتها أو أن يكون الفارق بين ما يدخل الضريبة العامة من حصيلة ضريبة وبين ما يدفعه المكلفون ضئيلاً جداً¹.

المطلب الثاني: مطرح الضريبة (أنواع الضرائب)

يقصد بمطرح الضريبة: "الموضوع الذي تنصب عليه الضريبة، أي المادة التي تقتطع منها الدولة حاجتها من المال بواسطة الضرائب"².

ومن أجل الوصول إلى أنواع الضرائب ينظر إلى مطرحها أو ما يسمى بالوعاء الضريبي، حيث أنه يجب تحديد المادة الخاضعة للضريبة حسب مطرح الضريبي (الوعاء الضريبي) من أجل تصنيفها ومعرفة أنواعها وتصنف الضرائب حسب وعائها إلى ما يأتي:

الفرع الأول: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للدول من النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فمع اختلاف النظام الاقتصادي الذي تتبعه الدولة، يختلف التركيز وأهمية أي من الضرائب فالدول الرأسمالية المتقدمة تتجه إلى تغليب الضرائب المباشرة حتى تخفف من ثقل عبء الضرائب غير المباشرة على الطبقات الفقيرة في المجتمع، الدول النامية من واجبها زيادة التكوينات الرأسمالية كي تسرع بالتنمية الاقتصادية، ولذلك فهي تزيد من الضرائب

¹ القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 129.

² نصر الله، عباس محمد: مرجع سابق، ص 49.

غير المباشرة، أما الدول الاشتراكية فتتجه إلى الضرائب غير المباشرة في تمويل الميزانية؛ لأنها تمتلك جميع وسائل الإنتاج¹.

أجمع الفقه القانوني على تقسيم كافة الضرائب المعمول بها في النظم الضريبية المقارنة إلى قسمين رئيسيين هما: الضرائب المباشرة كالضرائب على الدخل، والثروات، والضرائب غير المباشرة كالضرائب الجمركية، والضرائب على المبيعات².

فالضرائب المباشرة: هي التي تفرض على واقعة وجود الثروة من دخل ورأس مال في يد المكلّف (مثل: ضريبة الرواتب، والأجور، وضريبة المهن الصناعيّة، والتجاريّة، والمهن الحرة)³. أما الضرائب الغير مباشرة فهي: "الضرائب التي تفرض على واقعة إنفاق الدخل، واستخدامه، والتصرف بالثروة وتداولها، لذلك هي أما أن تأخذ شكل الضرائب على الاستهلاك (كالضرائب الجمركية، وضرائب الإنتاج، والمبيعات، أو القيمة المضافة) أو أخذ شكل الضرائب على التداول (التي تفرض على انتقال الثروة من شخص لآخر، مثل: انتقال ملكية عقار، أو سيارة أو أسهم) بمعنى أنها تلك الضرائب التي تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه أو على رأس المال بمناسبة انتقاله، أي تداوله"⁴.

ويمكن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة وفقاً للمعايير الآتية:

أولاً: المعيار القانوني (الإداري)

ويعتمد هذا المعيار على أسلوب تحصيل الضريبة، فالضرائب المباشرة يتم تحصيلها من خلال جداول اسمية يعرف بموجبها سلفاً اسم المكلّف ودخله الخاضع للضريبة، وكافة العناصر الضرورية لتقديرها، وفي هذه الحالة يتم الاتصال المباشر بين المكلّف، والإدارة بشأن تقدير الدخل الخاضع للضريبة، بينما تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان تقديرها وتحصيلها يتم بمناسبة حدوث

¹ هويدي، عبد الجليل: مبادئ المالية العامة في الشريعة الإسلامية، دار الفكر العربي، القاهرة، ط 1، 1983، ص 44-45.

² خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، عمان، ط 1، 2000، ص 114.
³ غانم، هاني عبد الرحمن: المالية العامة والتشريع الضريبي في ضوء النظام المالي والضريبي لدولة فلسطين، مكتبة نيسان للطباعة، غزة، ط 3، 2017، ص 195.

⁴ المرجع السابق، ص 196.

بعض الوقائع والتصرفات كاجتياز السلعة حدود الدولة لذلك لا يحتاج المكلف إلى الاتصال المباشر بالإدارة الضريبية مسبقاً كونه غير معروف لديها إلا وقت حدوث الواقعة أو التصرف⁽¹⁾.

ثانياً: المعيار الاقتصادي

يقوم هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني إلى شخص آخر تربطه علاقة اقتصادية، وبالتالي وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية، بينما تعتبر غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي².

ثالثاً: المعيار المادي (معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة)

يقوم هذا المعيار على أساس ثبات واستمرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستمرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا فرضت وقائع أو تصرفات خاصة وأعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والإنتاج والتداول³.

الفرع الثاني: الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة

ترجع الأسس العامة لتحديد العناصر الخاضعة للضريبة إلى تعدد العناصر ووحدها، ومن خلال هذا المعيار نميز بين نظامين للضرائب، فالأول يستند إلى عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل خضوعها للضريبة ويطلق عليها بالأنظمة الوحيدة، ومن الأمثلة على ذلك الضريبة على الدخل، الإنفاق، والثاني يفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي كالدخل،

¹ خصاونه، جهاد سعيد، مرجع سابق، ص 144-115.

² غانم، هاني عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 197.

³ القيسي، إعادة حمود: ، مرجع سابق، ص 149.

الثروة والاستهلاك، ويطلق على الأنظمة في هذه الحالة بالأنظمة المتعددة¹، وبالتالي فإنّ نظام الضريبة الموحدة وهو النظام الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة وعلى ضريبة رئيسة واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد، وهو تجميع كل الأنشطة مهما كان نوعها تجارية، صناعية، فلاحية، مالية وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة كضريبة على الدخل الإجمالي، أما نظام الضريبة المتعددة: في هذا النظام لكل نشاط ضريبة خاصة به، ونتيجة لهذا نجد أنواعاً مختلفة ومتعددة باختلاف وتعدد النشاط².

وأوجه المقارنة بين نظام الضريبة الوحيدة ونظام الضريبة المتعددة³:

- 1- **الوعاء الضريبي:** يعتمد نظام الضريبة الوحيدة على وعاء شامل كل مظهر من مظاهر النشاط الاقتصادي أو جزء من الثروة بينما يعتمد نظام الضريبة المتعددة على عدة أوعية، كل مصدر لوحده تبعاً لكل نشاط ممارس.
- 2- **العدالة الضريبة:** نظام الضريبة الوحيدة لا تحقق العدالة الضريبة، وذلك لصعوبة تحديد الوعاء الضريبي الوحيد، أي أنّها تقتصر على نوع واحد من الثروة دون الأنواع الأخرى، أما نظام الضريبة المتعددة تحقق العدالة الضريبية؛ لاعتمادها على عدة أوعية ضريبية وبالتالي عدم التمييز بين الفئات والطبقات الاجتماعية.
- 3- **التهرب الضريبي:** الوحيدة تؤدي إلى التهرب الضريبي فاعتماد الدولة على ضريبة وحيدة في تغطيتها لنفقاتها سوف يزيد من سعر هذه الضريبة لمواجهة النفقات المتزايدة وبالتالي عدم قدرة المكلفين عن تأديتها مما يؤدي إلى التهرب منها، أما المتعددة من النادر حدوث تهرب ضريبي فإنّ حدث وتهرب المكلف من بعضها فإنّه لا يفلح في التهرب من كله.
- 4- **تطبيق الضريبة:** النظام الضريبة الوحيد غير مطبق عملياً بل فكرة نظرية فقط⁴، أما نظام الضرائب المتعددة مطبقة عملياً في مختلف الدول.

¹ نابتي، رحمة: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014، ص 25، <http://www.univ-constantine2.dz/files/Theses/Gestion/Magistere>

² عمر، زكار: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعياري 12، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011، ص16-17، الموجودة على الموقع الإلكتروني https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/Dakr_Omar_eco.pdf?idmemoire=406.

³ بانتي، رحمة، مرجع سابق، ص27.

⁴ خصاونه، جهاد سعيد: مرجع سابق، ص107.

الفرع الثالث: الضرائب على الأموال والضرائب على الأشخاص

1- **الضرائب على الأشخاص:** يقصد بها الضرائب التي تفرض على الشخص كونه إنسان أي أنها تتخذ وعاء لها وجود الشخص نفسه، حيث تفرض لمجرد وجوده على إقليم الدولة بصرف النظر عن امتلاكه للثروة، أو حيازته لدخل¹، ولذلك فهي تعرف بضريبة الرؤوس أو ضريبة الفرد²، وتنقسم إلى نوعين:

أ- **الضرائب الفردية البسيطة**³: التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون النظر إلى ما يملكون من ثروات ودخول، بحيث يدفع كل فرد المبلغ الذي يدفعه باقي الأفراد في الدولة⁴.

ب- **الضريبة المتدرجة**⁵: وهي التي تفرض على الأشخاص بأسعار متعددة، حيث يتم تقسيم الأفراد الخاضعين للضريبة إلى فئات بحسب السن أو الجنس أو الطبقة⁶.

وعموماً فإن هذا النوع من الضرائب أصبح لا محل له في العصر الحديث نتيجة للتقدم الاقتصادي والاجتماعي، والمالي الذي أدى إلى أن تفرض الضريبة تبعاً للمقدرة التكاليفية للأفراد وليس على الرؤوس، وكذلك لأنها تتنافى مع الكرامة الإنسانية لأنها تجعل من الإنسان صفة السلعة، وعلى الرغم من هذه العيوب إلا أنها ما زالت تطبق في ولايات معينة من الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا⁷.

¹ غانم، هاني عبد الرحمن: مرجع سابق، ص 193.

² حشيش، عادل أحمد: أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 160.

³ انتشرت هذه الضريبة في المجتمعات القديمة البدائية مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية، وكان من أهم أسباب ظهورها هو التقارب بين دخول أفراد المجتمع وكذلك سهولة تحصيل هذه الضريبة لأنها تفرض بسعر واحد على جميع أفراد المجتمع.

⁴ غانم: المالية العامة، مرجع سابق، ص 193.

⁵ تم الأخذ بهذه الضريبة مع تقدم المجتمع وظهور الاختلاف بين الطبقات الاجتماعية في المجتمع ما بين الثراء والتوسط والفقر ولقد اخذ المجتمع الإسلامي بهذا النوع من الضريبة عندما فرض نظام الجزية الإسلامي حيث تم فرضها على الرجال دون النساء وكان السعر مختلف حيث ما يفرض على التجار والصناع يختلف عما يفرض على العمال والديويون وكان الفقراء يعفون من هذه الجزية.

⁶ غانم: مرجع سابق، ص 194.

⁷ الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي التباين في الأنظمة الضريبية القائمة، ط 1، دار الحامد، عمان، 2008، ص 29.

2- **الضرائب على الأموال:** بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص اتجهت الدول إلى جعل المال والثروة هي وعاء الضريبة فقد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل¹.

ويقصد بواقعة رأس المال من الناحية الضريبية، مجموعة الأموال المنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقد، سواء كانت دخلاً أم لا²، و يستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني لأرض، أو عقار، أو مبنى، أو سلع إنتاجية، أو سلع استهلاكية، أو أوراق مالية، أو مبلغ من النقود³.

ويقصد بالدخل وفق المفهوم التقليدي بأن يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج، أو في عمله، أو فيهما معاً⁴. والضرائب على الأموال أما أن يتم استقطاعها بشكل مباشر من أموال المكلف ويطلق عليها الضرائب المباشرة، وأما أن يتم استقطاعها بشكل غير مباشر عن طريق فرض ضرائب على وقائع وتصرفات الأفراد لأموالهم، ويطلق عليها الضرائب الغير مباشرة⁵.

المطلب الثالث: مفهوم الدخل من الناحية الضريبية

إن تحديد مفهوم الدخل يعد مسألة جوهرية بالنسبة إلى الدراسات الضريبية، وذلك حتى لا تشمل الضريبة أموالاً لا تعتبر من قبيل الدخل، وكذلك عدم تهرب بعض الأموال والعناصر التي تعد من قبيل الدخول⁶، حتى يتم تحديد مفهوم الدخل نرى أن هنالك نظريتان هما: نظرية المصدر من جهة، ونظرية الإثراء من جهة ثانية.

¹ المرجع السابق، ص 30.

² عمر، نكار: مرجع سابق، ص 19.

³ عبد المولى، السيد: المالية العامة دراسة للاقتصاد العام، القاهرة، دار الفكر العربي، ط2، 1978، ص 232.

⁴ المرجع السابق، ص 232.

⁵ غانم، هاني عبد الرحمن: المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 195.

⁶ الزبيدي، عبد الباسط: الضرائب على الدخل، ط1، دار ومكتبة الحامد للنشر، عمان، الاردن، 2015، ص 35.

أولاً: نظرية المصدر

ترى هذه النظرية الدخل الضريبي هو القيم النقدية أو القيم القابلة لتقدير بالنقود، وتتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بالثبات والاستقرار النسبي وذلك خلال فترة معينة من الزمن، غالباً ما تكون سنة.

ونرى من خلال ما سبق أن هذه النظرية أجمع أصحابها على أن الإيراد يتصف بعدة صفات حتى يعتبر دخل وهذه الصفات هي:

1- **الدورية:** وتعني عودة الإيراد أو على الأقل احتمال عودته وتكراره¹، ويترتب على هذا الشرط، أن الأرباح العرضية التي يحصل عيها المكلف بصورة عرضية لا تعتبر دخلاً وبالتالي لا تخضع للضريبة .

2- **وجود المنافع والخدمات:** ويعني هذا وجود ثروة متمثلة بمنافع وخدمات نقدية ،او قابلة للتقييم النقدي، كالرواتب والأجور ، ويمكن أن تكون منافع وخدمات عينية ولكنها تقبل التقييم النقدي كسكن المكلف لمنزله، حيث تعتبر قيمة الإيجار السنوي لمثل هذا المنزل دخلاً نقدياً له².

3- **الفترة الزمنية:** يجب أن يتحقق الدخل خلال فترة زمنية معينة ليتم إخضاعه لضريبة، ولقد اتخذت غالبية التشريعات الضريبة الحديثة لحساب الدخل الخاضع هي سنة ميلادية.

4- **ثبات المصدر:** بما أن الدخل هو الثروة المتمثلة بمنافع وخدمات نقدية أو قابلة للتقييم وتتجدد في فترات دورية، أو تحتل التجديد فلا بد للمصدر الذي ينتج هذا الدخل أن يكون مستمرا ودائما، أي لا ينتهي بمجرد إنتاجه أول مرة، وهذا المصدر المستمر يمكن أن يكون ماديا كالعقار المؤجر، أو معنويا كالعلامات التجارية أو الموهبة الفنية، والثبات هنا ثبات نسبي وليس مطلق³.

5- **استغلال وصيانة مصدر الدخل:** يقصد بهذا أن الدخل حتى يبقى مستمر في عملية الإنتاج لا بد من المحافظة عليه واستغلاله باستمرار

¹ الجرف، كمال، الضريبة العامة على الإيراد، مشار اليه في، الزبيدي، عبد الباسط، الضرائب على الدخل، ص36.

² خصاونة، جهاد سعيد: مرجع سابق، ص273.

³ المرجع السابق، ص273.

- والملاحظ أن نظرية المصدر تبين وتحدد الدخل الخاضع للضريبة في أضيق الحدود، حيث أنها تستبعد المكاسب والخسائر الرأسمالية من الخضوع للضريبة¹، وذلك استناداً إلى ما يلي:
- أ- لا تعتبر المكاسب المالية من الدخل لعدم اتصافها بعنصر الدورية، وكذلك أن مضمون رأس المال يتجه إلى القوى الإنتاجية وليس إلى تغير قيمته النقدية.
- ب- إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يجافي العدالة، حيث من الممكن أن تكون هذه المكاسب غير حقيقة في حال انتجت عن التغير في قيمة النقود.
- ت- أن المكاسب الرأسمالية تتكون خلال عدة سنوات أحياناً، وبالتالي فإن إخضاعها لضريبة الدخل باعتبارها حصيلة سنة معينة يجافي العدالة.
- ث- الحصيلة الضريبة على المكاسب الرأسمالية حصيلة محدودة².

مما سبق نلاحظ أن المشرع الفلسطيني وكذلك الأردني لم يأخذ بهذه النظرية بصورة مطلقة؛ لأنه لم يراعي أحكام نظرية المصدر كاملة بل خرج عن هذه الأحكام ودليل ذلك عدم اشتراط الدورية في الدخل، حيث اعتبر المشرع الفلسطيني والأردني أن الدخل الذي جناه أي شخص أو تأتي من أي معاملة أو صفقة سواء واحدة أو أكثر، بمثابة عمل أو تجارة خاضعة للضريبة³.

ثانياً: نظرية الإثراء

تعتبر هذه النظرية هي النظرية الحديثة التي لا تشترط في الدخل حتى يخضع للضريبة أن تتوفر فيه الشروط الواجب توافرها في نظرية المصدر، وهذا يعمل على اتساع دائرة الدخل الخاضعة للضريبة⁴، وتتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل، حيث تعتبره كل زيادة إيجابية في ذمة المكلف، خلال فترة زمنية معينة، سواء كان هذا الدخل بصورة دورية أو غير منتظم، وبصرف

1 الزبيدي، عبد الباسط: الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص 39.

2 بطريق، يونس أحمد: اصول النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، مصر، 1966، ص 135 وما بعدها.

3 المادة (3) من قرار بقانون (8) لسنة 2011، المنشور في العدد 0 من الوقائع الفلسطينية (السلطة الوطنية الفلسطينية) المنشور بتاريخ 2011/10/24، كذلك المادة (3/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014.

4 خصاونة، جهاد سعيد: مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دون ط، نقابة المحامين الاردنيين، عمان، 1995، ص 46.

النظر عن أن يتأتى الدخل من أي مصدر، حيث أن المهم هو أن يكون المكلف في نهاية السنة المالية بمركز مالي افضل مما كان عليه في بدايتها¹.

وتعتبر وفقا لهذه النظرية الدخل الرأسمالية والدخل العرضية المتأتية من الهبة، القمار، اليانصيب،....الخ من الدخل الخاضعة للضريبة².

والملاحظ أن التشريعات محل الدراسة لم تأخذ بهذه النظرية بشكل مطلق حيث لم يراعى أحكامها بشكل كامل من قبل المشرع.

¹ الزبيدي، عبد الباسط: مرجع سابق، ص 40.

² خصاونة: ، مرجع سابق، ص 275 .

الفصل الاول

المعاملة الضريبية لمقابل حقوق الملكية الفكرية وفقاً لتشريع ضريبة الدخل

الفلسطيني والأردني والمصري

المبحث الأول: أصحاب حقوق الملكية الفكرية الخاضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية

المطلب الأول: المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية:

المطلب الثاني: نطاق فرض ضريبة الدخل على حقوق الملكية الفكرية

المطلب الثالث: شروط خضوع أصحاب الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة (غير التجارية)

المطلب الرابع: الضريبة على المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية في التشريع المصري

المبحث الثاني: إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية من ممارسة المهن غير التجارية

المطلب الأول: مكونات وعاء ضريبة الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية والمهن الحرة في التشريع الفلسطيني و الاردني

المطلب الثاني: التكاليف والمصروفات التي تخصم من إيراد أصحاب حقوق الملكية الفكرية

المطلب الثالث: سعر الضريبة

المطلب الرابع: مكونات وعاء ضريبة الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية في المهن الحرة في التشريع المصري

الفصل الاول

المعاملة الضريبية لمقابل حقوق الملكية الفكرية وفقاً لتشريع ضريبة الدخل اللسطيني والأردني والمصري

تمهيد وتقسيم:

إنَّ المقابل الضريبي لحقوق الملكية الفكرية لا يختص بنظام قانوني ضريبي مستقل، إذ تطبق عليه ذات أحكام قانون ضريبة الدخل، إلاَّ أنَّه نظراً لخصوصية وتميز وضع أصحاب هذه الحقوق، ومدى تأثير أعمالهم على بلورة ونشر الثقافة العامة للمجتمع، والتقدم العلمي والتكنولوجي له، فإنَّ هذا المقابل يحتاج لصياغة بعض النصوص التي تتلاءم مع هذه الوضعية.

وحيث إن أصحاب حقوق الملكية الفكرية الممارسون لمهنة أو نشاط خاضع للضريبة على الدخل يتأثرون بفلسفة المشرع في تقرير أحكام و شروط الخضوع للضريبة، وتقدير الإعفاءات، سواء مارسوا أعمالهم بصفة مستقلة أو تابعين لغيرهم، مما يتطلب ضرورة التعريف بأصحاب حقوق الملكية الفكرية الممارسين لمهنة أو نشاط خاضع للضريبة على أرباح المهن الحرة (المهن غير التجارية)، ومدى التأثير بأعمال قاعدة ضريبة القانون العام في مجال حقوق الملكية الفكرية في ضوء قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 ومقارنته مع تشريع ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014، وكذلك تشريع ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

فصافي الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية يتأثر بما يقرره المشرع الضريبي من طريقة تحديد إيراداتهم والتكاليف واجبة الخصم، والإعفاءات، والمبالغ المخصومة، وصولاً إلى تحديد وعاء ضريبة الدخل. وعليه يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: **المبحث الأول:** أصحاب حقوق الملكية الفكرية الخاضعون للضريبة على أرباح المهن الحرة (المهن غير التجارية). **المبحث الثاني:** إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية من ممارسة المهن الحرة. **المبحث الثالث:** التكاليف والمصروفات التي تخصم من إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية.

المبحث الأول: أصحاب حقوق الملكية الفكرية الخاضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية

لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى فرض الضريبة على أرباح المهن الحرة (المهن الغير التجارية)¹ ومن بين هذه التشريعات: التشريع الضريبي الفلسطيني والأردني، وكذلك التشريع المصري، وبالنظر إلى طبيعة الأعمال المدرجة تحت سقف الملكية الفكرية فإنها وبسبب خصائصها يمكن جعل مقابل هذه الحقوق خاضع للضريبة على المهن الحرة وهذا ما يتم توضيحه في هذا المبحث، وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث إلى عدة مطالب: المطلب الأول: المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية. المطلب الثاني: نطاق سريان القانون العام في مجال حقوق الملكية الفكرية. المطلب الثالث: شروط خضوع أصحاب حقوق الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة، المطلب الرابع: المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية في التشريع المصري.

المطلب الأول: المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية

الملاحظ أنّ العديد من التشريعات تخضع المهن الحرة لضريبة الدخل سواء بصورة مباشرة وواضحة أو بصورة ضمنية وشمولية، ويلاحظ من استعراض هذه المادة أنّ المهن الخاضعة للضريبة، هي القاسم المشترك بين العناصر الوصفية المحددة لنطاق سريان الضريبة، وحيث إنّ التعريف بأصحاب حقوق الملكية الفكرية الخاضعين للضريبة، أو مقابل حقوق الملكية الفكرية المكون للدخل الخاضع للضريبة، أو الواقعة المنشئة للضريبة كلها تدور حول المهن الحرة (المهن الغير تجارية)².

¹ أن المهن الحرة هي المهن التي يكون قوامها وضع ثمرات العلم والخبرة والنشاط العقلي في خدمة الغير عن طريق الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون". لمنيف، عبد الله بن علي، وآخرون: المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية. ط2 . الرياض: جامعة الملك سعود، ص 254

² عبد النبي، محمد عرفان: المعاملة الضريبية لمقابل حقوق الملكية الفكرية في مصر، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة المنوفية، مصر، 2010، ص 140.

فمن خلال دراسة و تحليل موادّ قرار بقانون رقم(8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني¹، نرى أنّ المشرّع الضريبي الفلسطيني لم يقدّر بتحديد عناصر وعاء ضريبة الدخل وهو ما جاء في نص المادة (3) من قرار قانون الضريبة الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011: "ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القرار بقانون تكون كأقّة الدخل المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة"².

وبالملاحظ هنا أنّ المشرّع جعل وعاء ضريبة الدخل غير محدد ويتصف بشمولية وعمومية وبالتالي فإننا بالإمكان إخضاع أي دخل لضريبة الدخل ما لم يرد إعفاء على هذه الدخل وكذلك لم يرد نص أو اتفاقية تعفي هذه الدخل من الضريبة.

وبالنظر إلى نص المادة(9/31) من قرار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المشار إليه مسبقاً فإنّ هذه المادة نصت على أنه: "يترتب على كل شخص عند دفعه أي مبالغ كالتزام أو مساهمة أو أتعاب أو أجور أو ما يشابهها للمقيمين من الأطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات والخبراء والمستشارين والمفوضين عن المكلفين وغيرهم من أصحاب المهن الحرة بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق استعمال واستغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق تأليف وطبع أو أي عوض آخر عنها،....."³.

وبقراءة نص هذه المادة يتبين أنّ المشرّع الفلسطيني قد أدرج حقوق الملكية الفكرية والحالات التي يمكن أن تستغل بها ضمن إطار المهن الحرة وبذات نص المادة.

وبالعودة إلى قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25)⁴ لسنة 1964 الذين كان يطبق في الضفة الغربية يتبين أنّ المشرّع الأردني في ذلك الوقت قد أورد حقوق الملكية الفكرية⁵.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، المنشور في العدد 0 من الوقائع الفلسطينية (السلطة الوطنية الفلسطينية) المنشور بتاريخ 2011/10/24.

² المادة (3)، من قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

³ المادة (31) الفقرة 9، من قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

⁴ قانون ضريبة الدخل (رقم 25) لسنة 1964 المنشور في العدد 1800 من الجريدة الرسمية الأردنية (الحكم الأردني) ب تاريخ 1964/10/17، صفحة 1455، ملغي صراحة.

⁵ حيث جاء في المادة 1-5: "مع مراعاة أحكام هذا القانون، تدفع ضريبة الدخل على أساس الفئة أو الفئات المعينة فيما يلي لسنة التقدير التي تبتدئ في اليوم الأول من شهر نيسان سنة 1965 ولكل سنة تقدير تليها عن الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة أو يجنيه منها من العمل (أي) الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصناعة. العلامات التجارية وحقوق الطبع الخ.... ح- العوض المقبوض عن أية علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق الطبع. ويشترط في ذلك أنّه يجوز

والمشرّع الأردني في قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 قد أخضع أي دخل للضريب وهو ما أكدت عليه المادة (3) من ذات القانون بالنص على أنه: "يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخول التالية:

- الدخل المتأتي من نشاط الأعمال - الدخل المتأتي من بيع أو تأجير الأصول المعنوية الموجودة في المملكة بما في ذلك الشهرة¹."

لذا ترى الباحثة أنّ المشرّع الأردني شمل الأصول المعنوية الموجودة في المملكة لضريبة الدخل وتعتبر حقوق أصحاب الملكية الفكرية وأعمالهم من الأصول المعنوية بما فيها الحقوق الأدبية والحقوق التجارية والصناعية.

وفيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل السابق الملغي رقم (75) لسنة 1985 الأردني، فقد نص بصراحة بإخضاع حقوق الملكية الفكرية لضريبة الدخل².

وقد اعتبر المشرّع الضريبي الأردني أنّ المبالغ المتأتية من بيع حق امتياز أو علامة تجارية أو براءة اختراع أو حق تأليف من مصادر الدخل المتحققة و التي تخضع للضريبة على الدخل، وأنّ المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق الامتياز لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها خاضعة لضريبة الدخل³.

ويمكن تقسيم هذا المطلب إلى فرعين هما: الفرع الأول: مفهوم المهن غير التجارية لأصحاب حقوق الملكية الفكرية. الفرع الثاني: أصحاب حقوق الملكية الفكرية الممارسون لمهنة أو نشاط خاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

لمأمور التقدير أن يسمح بتوزيع الدخل الذي يخضع للضريبة بمقتضى هذا البند في أية سنة من سنين التقدير على مدة تزيد على سنة واحدة وفق ما يراه مناسباً.

¹ قانون رقم (34)، لسنة 2014، قانون ضريبة الدخل الأردني، المنشور في الجريدة الرسمية، العدد 5320، بتاريخ، 2014/12/31.

² المادة (8/3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (75) لسنة 1985 السابق والتي تنص على أنه: "يخضع لضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها من المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق الامتياز لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها".

³ ياسين، فؤاد توفيق: المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، ط1، 2012، عمان، ص84.

الفرع الأول: مفهوم المهن غير التجارية لأصحاب حقوق الملكية الفكرية

لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى فرض الضريبة على أرباح المهن من بين هذه التشريعات التشريع الفلسطيني والأردني، وللوقوف على الضريبة على أرباح المهن الحرة لا بد من الوصول إلى المفهوم القانوني والفقه للمهن الحرة وتميزها عن غيرها من الأعمال والأنشطة الأخرى ومحاولة إيجاد الفرق بين مفهوم المهن الحرة ومفهوم المهن غير التجارية إن وُجد.

أولاً: التعريف اللغوي للمهنة

يُقال مهن الرجل مهنة و امتهن، اتخذ مهنة، والمهنة هي العمل الذي يحتاج إلى خبرة، ومهارة، و حذق، ممارسة¹، كما يقال: تجر تجارة، أي مارس البيع و الشراء، والتاجر هو الذي يمارس البيع و الشراء على وجه الاحتراف².

ثانياً: التعريف الاصطلاحي والقانوني للمهنة

أمّا فيما يتعلق بالتعريف الاصطلاحي للمهنة: الملاحظ أنّه في التشريعات الضريبية السارية في فلسطين لم يرد تعريف للمهن الحرة أو المهن غير التجارية، وكذلك الملاحظ أنّ غالبية التشريعات الضريبية كالأردنية والمصرية وغيرها من التشريعات العربية لم يرد في موادها تعريفاً لمصطلح المهن الحرة، أو وضع معيار تفرقة بين المهن الحرة أو المهن غير التجارية، وتركزت مهمة التعريف إلى الفقه وكذلك نجدتها في الأحكام القضائية.

أمّا موقف الفقه من تعريف المهن الحرة، هي "مهارة ذهنية أو فكرية أو أيّة مهنة يدوية مسيطر عليها من خلال النشاط الذهني أو الفكري كالطبيب والمؤلف والناشر والمحامي الخ"³.

1 هارون، نبيل عبد السلام: المعجم الوجيز، وزارة التربية والتعليم المصري، مصر، 1994، ص 593.

2 ياسين، مرجع سابق، ص 72.

3 بيومي، زكريا محمد: ضريبة الدخل في التشريع السوداني، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1974، ص 64.

و كذلك تعرف المهنة الحرة بأنها كل عمل يمارسه صاحبه لحسابه الخاص ويهدف من ذلك إلى تقديم خدمة عامة وتعتمد أساسا على الملكات الذهنية والتخصص والإعداد والمران الطويل . ومن أمثلتها مهنة الطبيب، المهندس، المحاسب القانوني¹ الخ

تري الباحثة ان المهن الحرة عبارة عن أعمال يمارسها أفراد يتمتعون بخبرات وتخصصات عالية، ويقدمون خدماتهم معتمدين على الجهد الذهني وتخصصاتهم وخبراتهم، وهذه المهن يأتي ربحها من العمل بصفة أساسية، ولا يدخل راس المال إلا بصفة ثانوية، فهي تقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون

تعارف فقهاء القانون التجاري، على تعريف أصحاب المهن الحرة أو الحرف على أنهم من يستغلون ملكاتهم الفكرية وما حصلوا عليه من علم وفن وخبرة في تقديم خدماتهم .لمن يطلبها مقابل أتعاب يتقاضونها عن ذلك².

وبالنظر إلى تعليمات رقم (3) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة³ نرى أن نص المادة الأولى من التعليمات قامت بذكر أنواع من أصحاب المهن الحرة و لم يرد في هذه التعليمات ما يعرف المهن الحرة حيث أشارت إلى أنه: " تطبق هذه التعليمات على الدخول المتحققة للأشخاص الطبيعيين العاملين لحسابهم من أصحاب المهن الحرة بمن فيهم: الأطباء، المهندسون، المحامون، مدققو الحسابات، الخبراء والمستشارين، المترجمون"⁴.

وبقراءة بالمادة السابقة نرى أن هذه التعليمات جاءت على سبيل المثال لا الحصر، ويعود السبب إلى صعوبة تحديد المقصود من المهن الحرة، إلى كثرة هذه المهن، التي لا يمكن حصرها من ناحية، و من ناحية أخرى إنَّه يمكن استحداث مهن أخرى مستقبلا لم تكن معروفة حالياً⁵.

¹ ياسين، فؤاد توفيق، الملا، وائل درويش: المحاسبة الضريبية. عمان. 1990 . ص52

² المنيف، عبد الله بن علي، وآخرون: المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية. ط2. الرياض: جامعة الملك سعود. 1996، ص 254.

³ تعليمات رقم (3) لسنة 2012، بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة، المنشور في العدد 95 من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2012/3/20، ص 33.

⁴ المادة (1)، تعليمات رقم (3) لسنة 2012، بشأن احتساب الضريبة على الاساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة.

⁵ الزبيدي، عبد الباسط: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 292.

ونلاحظ مما سبق فإن المهنة الحرة تتطلب عند ممارستها قدراً من المعرفة والحرفية والتخصص، إذ لا بد لصاحب أي مهنة حرة أن يكون مؤهلاً لممارسة هذه المهنة إما علمياً ومهنياً، أو تدريبياً ومهنياً، وقد يتطلب ممارسة أية مهنة تصريح أو إجازة قانونية من الجهات ذات العلاقة، ويعد العمل بأنه العنصر الأساس في أية مهنة حرة، ورأس المال يكون دوره ثانوياً في المهنة الحرة. والدلالة على مزاولة أي مهنة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من العناصر أو الشروط ومن أهمها:

1- أن يكون العمل هو العنصر الرئيس في المهنة أو النشاط:

يجب أن يكون العنصر الرئيسي في المهن الحرة هو العمل دون غيره، أي الممارسة الشخصية للعلم أو فن¹، حيث أن أرباحها الخاضعة للضريبة تتصل بالنشاط المهني للممول اتصال السبب بالمسبب²، حتى لو تحقق الربح بصورة عرضية، أو استعمل الشخص بعض عناصر رأس المال، وهذا ما يميز المهن غير التجارية (الحرة) عن المهن التجارية، أي تغليب عنصر العمل على رأس المال، وهو ما يتوفر في أصحاب حقوق الملكية الفكرية والمتمثل، في عملهم الذهني والذي يتفوق على دور رأس المال، الذي يأتي في الرتبة الثانوية في غالب الأحيان، ولا يمنع من ذلك كون الربح مختلطاً نتيجة استثمار رأس المال والعمل متى غلب هذا الأخير³.

2- أنها تستلزم قدراً من الثقافة والعلم، والخبرة الفنية، والمهارة، والحدق، لممارسة المهنة، ومن ثم فهي تقتصر على الأشخاص الطبيعيين، والملاحظ أن هذا العنصر متوافر بصفة أساسية في أصحاب حقوق الملكية الفكرية، فعملهم جميعاً يعتمد على الثقافة والخبرة التي تؤهلهم للابتكار والتجديد في مجال أعمالهم، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم و الفنون⁴.

¹ الحسني، صادق محمد: دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مساهمته لقواعد المحاسبة، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 1971، ص 145-146.

² الطعن رقم 2548، لسنة 59ق، جلسة بتاريخ 1696/6/24، المشار إليه في المرجع الوسيط في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005، دكتور أحمد إبراهيم عطية، دار الفكر، مصر، ط1، 2007، ص 322.

³ عبد النبي، محمد عرفان: ، مرجع سابق، ص 143.

⁴ طعن رقم (57) لسنة 39 القضائية، الجلسة 2019/3/12، المنشور على الموقع الإلكتروني <http://www.cc.gov.eg/Images/H/111243948.pdf>، شهود بتاريخ 2019/4/5، الساعة 1 ص.

3- مزولة المهنة بصفة مستقلة

فيجب أن يمارس المكلف المهنة أو النشاط على وجه الاستقلال، أي أن يمارسها على مسؤوليته وإلا يكون مقيداً بالتزامات يفرضها عليه عقد العمل، فإن ارتبط بعقد عمل تحول عمله من الاستقلالية إلى التبعية وأصبح دخله أجراً مصدره الاستخدام و ليس المهنة الحرة¹، وهذا العنصر برأينا متوفر في الأعمال الفكرية بصورة كبيرة، وفي معظم صورها، باستثناء من يرتبط بعلاقة عمل، أو يخضع لعقد مقاوله، أو الشركات التي تشتري حقوق الملكية الفكرية، فتلك لها معاملة ضريبة وفقاً لأحكام ضريبة المرتبات، أو الأشخاص الاعتبارية.

4- توافر نية الكسب أو قصد الربح

إذ يشترط أن تكون ممارسة النشاط بقصد الربح، وبذلك فإنه إذا افتتح أحد الأطباء مستوصفاً لعلاج الفقراء مجاناً فإن هذا المستوصف لا يكون محلاً للخضوع للضريبة حتى لو تحقق عنه إيرادات من تبرعات أو إعانات، وكذلك إذ ألف كاتب كتاباً وكان الهدف من هذا الكتاب هو فقط لتعليم الطلاب دون وجود ربح ولا يكون هذا العمل مطروحاً لضريبة الدخل².

الفرع الثاني: ملخص لتعريف المهن الحرة والمهن غير التجارية

(أ) المهن الحرة:

ويُقصد بها: "هي المهن التي تمارس على وجه الاستقلال، وبعيداً عن قيود التبعية، وقوامها العمل الذهني البحثي الذي يعتمد على الخبرة والفن، والمهارات الذهنية في التجميع والتنسيق، والتحليل، والوصول للنتائج أو العمل الذي تغلب عليه المهارة الذهنية لتمييزها عن الأعمال التي تتناول إنتاج السلع أو بيعها للضريبة على المهن الحرة بدلاً من خضوعها للضريبة على المهن التجارية"³.

¹ الزبيدي عبد الباسط: وعاء ضريبة الدخل في التشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 294.

² الطعن رقم 1453، لسنة 74 القضائية، جلسة 12 /يناير/ 2009، "يعفي من الضريبة 2-الجماعات التي لا ترمي الي الكسب وذلك في حدود نشاطها الاجتماعي او العلمي او الرياضي 3- المعاهد التعليمية التابعة او الخاضعة لأشراف أحد وحدات الجهاز الاداري للدولة او القطاع العام" باستقراء المراحل التشريعية التي مرت بها قوانين إعفاء المعاهد التعليمية من ضريبة المهن الغير تجارية....." منشور بالموقع الالكتروني <http://www.cc.gov.eg/Images/H/111233070.pdf>

شاهد بتاريخ 2019/4/6، الساعة 9 و نصف مساءً.

³ عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 147.

ومن ثمَّ تستبعد الشركات أو الأشخاص الاعتبارية من مجال ممارسة المهن الحرة¹، لذا فإنه من الانصاف و تحقيقا للانسجام و العدالة الضريبية إخضاع أرباب الحرف التي تحتاج أعمالهم نوعاً من المهارة والفن والخبرة والابتكار لضريبة المهن الحرة .

حيث يمكن وصفهم بالمبدعين إذا ما توصلوا في مجال أعمالهم إلى ابتكارات، كمصمم الأزياء الذي يصمم موديلاً معيناً من الملابس وتظهر مهارته الشخصية في هذا التصميم، فالغالب على مهنة هؤلاء وأمثالهم من الحرفيين هو الخبرة التي تعتمد على المهارة الشخصية والعمل الشخصي، ولا يمثل رأس المال إلا دوراً ثانوياً، ومن ثمَّ فخضوعهم للضريبة على المهن التجاريّة، وضع ينافي و يجافي المنطق ولا يتفق مع مبدأ العدالة².

(ب) المهن غير التجاريّة:

وهي الأعمال التي تحتاج إلى خبرة ومهارة شخصية وتكون في أعمال خلاف ما يمارسه التاجر، أو خلاف العمل التجاري الذي يعتمد على البيع والشراء وتبادل السلع والمنافع، وبمفهوم المخالفة للمهن التجاريّة، فالمهن غير التجاريّة هي الأعمال التي لا تنتج عن مزاوله المهن التجاريّة، والملاحظ من التشريعات الضريبية التي وضعت نظاماً ضريبياً مستقلاً للمهن غير التجاريّة (فرنسا - مصر) إذ لم تقتصر مفهوم المهن غير التجاريّة، على المهن الحرة، بل توسعت به على أنّه يشمل كل مهنة لا يسود رأس المال وحده، فقد تكون مهنة تجاريّة صناعيّة وزراعيّة، مثال، ذلك صيادو الأسماك، الكتاب..... وغيرهم³.

الفرع الثالث: أصحاب حقوق الملكية الفكرية الممارسون لمهنة أو نشاط خاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجاريّة

أجملت المادة 3 من قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 م بشأن ضريبة الدخل إخضاع مجموع مصادر الدخل لضريبة الدخل بصورة موحدة كما ذكر سابقاً، وكذلك ورد في نص المادة

¹ بيومي زكريا: تشريع الضرائب في مصر، بدون ط، بدون سنة نشر، بدون ناشر، ص 214.

² النشار، محمد حمدي: الإسكندرية، مصر، دار الطالب، 1956، ص 88.

³ الخطيب، خالد: الضريبة على الدخل أصولها ومحاسبتها في الأردن، عمان، زهران للنشر والتوزيع. بلا سنة. ص 97.

(9/31) أصحاب المهن الحرة ولقد نصت صراحة على أصحاب حقوق الملكية الفكرية مقابل بيع أو تأجير أو منح حق استعمال واستغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق تأليف وطبع أو أي عوض آخر عنها.

ولدينا هنا ملاحظات على نص المادة (31) الفقرة 9 من القرار بقانون أنها جاءت عامة غير واضحة او محددة ، وبرغم من أنه قد يكون مقصد المشرع من ذلك أن يسمح بشمول أكبر عدد من المهن تحت بند المهن الحرة، ولكننا نرى قصوراً من جانب المشرع وذلك أنه كان بإمكانه النص على حقوق الملكية الفكرية بطريقة مفصلة وواضحة أكثر وذلك لأنها تعتبر من الحقوق حديثة المعرفة في أوساط المجتمع الفلسطيني.

وكذلك كان الأجدر بالمشرع أن يوضح و يميز بين عمل أصحاب المهن الحرة لحسابهم الخاص أو تحت تبعية أحد (أي كالموظفين في الشركات)، لأنه اختلاف طبيعة العمل هنا هل هي لحسابهم أو تحت تبعية؟ ينتج عنه اختلاف جوهري في نوع ضريبة الدخل التي تفرض عليهم هل هي ضريبة المهن الحرة في حال العمل لحسابهم الخاص، أم ضريبة المرتبات في حال التبعية للأشخاص الاعتبارية وفقاً لطبيعة العمل الفكرية.

وبالرغم من أن تعليمات رقم (3) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة، في المادة (1)¹ فقد حدد المشرع وبنص الصريح دخول المتحققة للأشخاص الطبيعيين العاملين لحسابهم من أصحاب المهن الحرة بمن فيهم وهنا المقصود بالعاملين لحسابهم يفهم منها اشتراط الاستقلال في العمل الفكري وبالتالي أخرج العلاقة التبعية لأصحاب المهن الحرة بالأشخاص الاعتباريين من الخضوع لضريبة على المهن الحرة، ولكن هذه التعليمات وإن جاءت على سبيل المثال وليس الحصر كان الأفضل أن تشمل على أعمال أصحاب حقوق الملكية الفكرية، لأنه وبحسب المنطق، تأتي التعليمات أو الأوامر متممة لنقص في نصوص القانون.

¹ المادة (1) تعليمات رقم (3) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة "تطبق هذه التعليمات على الدخول المتحققة للأشخاص الطبيعيين العاملين لحسابهم من أصحاب المهن الحرة بمن فيهم: 1. الأطباء. 2. المهندسون. 3. المحامون. 4. مدققو الحسابات والمفوضون عن المكلفين. 5. الخبراء والمستشارون. 6. المترجمون."

وبالنظر في مواد قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني وكذلك وقانون ضريبة الدخل الأردني، نرى إنَّ المشرَّعين الفلسطيني والأردني لم يتعرضا إلى موضوع المشروعية من عدمها، عندما تحدثا عن إخضاع مصادر الدخل المختلفة للضريبة، ولا يجب أن يُفهم من هذا أنَّ إخضاع الأرباح غير المشروعة للضريبة هو اعتراف بالعمل غير المشروع¹، وإنَّما يقصد بذلك إخضاع هذه الأرباح للضريبة حتى في حال ثبوت عدم مشروعيتها، ذلك أنَّ عدم خضوع مثل هذه الأعمال للضريبة يجانب المنطق والعدل، لأنَّ عقوبة المخالف لا تكون بإعفائه من الضريبة، بل على العكس من ذلك إخضاعه لها فضلا عن ما يقرره القانون لمن يخالف أحكامه ويذهب البعض بحقَّ إلى أنَّ الدخل غير المشروع يتطلب خضوعه للضريبة تحقيقه في يد المكلف، وأن يستقرَّ في ذمته المالية، لا ينفصل عنها بمصادرة المال كليا، إذ لا نكون في هذه الحالة أمام دخل أساساً⁽²⁾. ويذهب القضاء الأردني إلى تأييد خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة كما يبدو واضحا في بعض القرارات:

- 1- قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم 85/67 والصادر بتاريخ 1985/5/30 والذي جاء فيه ما يلي "أمَّا بالنسبة إلى الدخل القائم من الرشوة ولما لم يتقدم لدينا بينة مقنعة تثبت عكس ما توصل إليه المقرر بهذا الخصوص تقرر الإبقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل.
- 2- قرار محكمة التمييز رقم 280/77 والصادر بتاريخ 1977/8/24 والذي جاء فيه (أنَّ الفقرة 5 من المادة³ من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 أوجبت فرض الضريبة على أرباح أو مكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة الخ، فيتضح من هذا النص الذي ورد مطلقاً بأنَّ أي دخل يتأتى للمكلف يخضع للضريبة سواء كان مشروعاً أو غير مشروع)⁴.

¹ العلي، عادل فليح: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، عمان، دار الحامد للنشر، ط 1، 2007، ص 227.

² الخصاونة، جهاد سعيد ناصر، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، الأردن، 1994، ص 63-64.

³ مادة 5-1 -مع مراعاة أحكام هذا القانون، تدفع ضريبة الدخل على أساس الفئة أو الفئات المعينة فيما يلي السنة التقدير التي تبتدئ في اليوم الأول من شهر نيسان سنة 1965 ولكل سنة تقدير تليها عن الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة أو يجنيه منها.

⁴ مشار لهذه الأحكام لدى: العلي، عادل فليح: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، مرجع سابق، ص 227.

المطلب الثاني: نطاق فرض ضريبة الدخل على حقوق الملكية الفكرية

تعد الضريبة على المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام بمعنى تفرض على إيراد كل مهنة أو نشاط لا يندرج تحت أي نوع من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل. بداية وقبل الخوض في مفهوم ومضمون قاعدة ضريبة القانون العام في مجال حقوق الملكية الفكرية في ضوء مواد قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني وكذلك التشريعات الضريبة المصرية أو الأردنية، نلاحظ أنّ غالبية المشرعين قد أوردوا في التشريعات الضريبة عبارة نشاط أو مهنة¹، والسؤال هنا حول مدى اعتبار لفظي المهنة والنشاط لفظين مترادفين أو مختلفين، ويمكن القول بأنّ المهنة هي العمل الذي يزاوله الشخص على سبيل الاستقلال والاعتiad والتكرار، بقصد الربح.

أمّا النشاط فهو العمل أو الجهد البدني أو الذهني الذي لا يبلغ في التكرار حدّ الاعتiad ومن ثمّ حدّ المهنة، إذ أنّه يقع وسط بين العمل العارض أو بمحض الصدفة دون ممارسة النشاط ما بين التكرار والاعتiad².

وقصد المشرّع من إيراد لفظي المهنة والنشاط هو شمول النص كل الأنشطة ولو لم ترق إلى مرتبة المهنة، وقد أكدت محكمة النقض هذه المعاني بقولها "وكلمتا المهنة والنشاط وعلى ما جرى به قضاء المحكمة وصفان متغايران ردد الشارع بينهما بلفظ (أو)، لكي يخضع للضريبة على المهن غير التجارية أحوال استغلال كلّ نشاط لا يخضع لضريبة نوعية"³.

¹ المادة (4/15) من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011. والتي تنص على: "4. إذا تعاطى شخص غير مقيم أي عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القرار بقانون مع شخص مقيم، وتبين للمقدر أن السيطرة لغير المقيم على العمل إلى حد لا يترك للمقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، تقدر الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية على غير المقيم وعليه دفع الضريبة، وفي حال تخلفه عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس"

² الجرف، عبد الرحمن: نظام الضرائب المصري، الضريبة على المهن الحرة، مصر، دار الكتاب العربي، سنة 1953، ص58.

³ الطعن رقم (472)، السنة (30)، في جلسة 1966/7/7، الوارد في الموقع الإلكتروني التالي: <http://www.cc.gov.eg/Images/H/111248154.pdf>، شوهد في تاريخ 2019/4/14، الساعة 1.

والواقع أنَّهما متغايران إذ المهنة تستوجب الانقطاع والاحتراف بنية الكسب، بينما النشاط لا يعني الاحتراف أو التكرار، بل يكفي فيه بذل الجهد لفترة تطول يعقبها إنتاج يدر على صاحبه ربحاً لا يخضع لضريبة أخرى¹، ومن ثم يتعين إخضاعه لضريبة المهن غير التجاريّة باعتباره المظهر المادي لمزاولة النشاط وإن لم يرقَ إلى حدّ الامتهان كما لا يلزم قصد الربح بل يكفي أن يكون الربح أحد الدوافع التي دعت إليه.

وبالملاحظة تجدر الإشارة إلى أنَّ جوهر وحقيقة كلّ من النشاط والمهنة متقاربان في المعنى، كلّ ما هنالك أنَّ الفرق بينهما يعتمد إلى حدّ كبير على درجة التكرار، فيكون العمل مهنة على سبيل الاعتياد، ويكون نشاطاً إذا لم يتكرر كثيراً ولم يكن عملاً عارضاً².

ومن الأمثلة لإعمال قاعدة ضريبة القانون العام في مجال حقوق الملكية الفكرية، استغلال الورثة لحقّ مورّثهم من المؤلفين على مصنّفاتهم، وفي هذه الحالة نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى: استغلال الورثة حقّهم بأنفسهم أو عن طريق ناشر مع احتفاظهم بحقّهم وهنا يخضع للضريبة على المهن الحرة وفقاً لقاعدة ضريبة القانون العام مع مراعاة أي إعفاء في القانون.

الحالة الثانية: تنازلهم عن حقّهم كلية، وهو لا يخضع للضريبة لأنّه مقوم ودخل ضمن عناصر التركة مورّثهم بالكامل، ولذا فإنّ ما يحصلون عليه لا يعدّ إيراداً بل يعدّ مرادفاً لرأس المال الذي يقوم به الحقّ في التركة ومن ثمّ لا يخضع هذا المقابل لأيّ ضريبة³.

وفيما يتعلق بنطاق أعمال قاعدة القانون العام في مجال حقوق الملكية الفكرية فهناك رأيان عدة حول هذا الموضوع:

الرأي الأول: يرى أنّه يشترط أن يكون قوام النشاط هو العمل (ومنه بطبيعة الحال العمل الذهني) بمعنى وجوب أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في نشاط الخاضع للضريبة على المهن الحرة، أي الممارسة الشخصية للعلم أو الفن⁴، ومن ثمّ إذا كان قوامه تضافر العمل ورأس المال ولم يخضع للضريبة على المهن التجاريّة أو غيرها، فإنّه يكون بمنأى عن الخضوع للضريبة

¹ عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، ص155.

² المرجع السابق، ص 156.

³ المرجع السابق، ص 157.

⁴ الزبيدي، عبد الباسط، مرجع سابق، ص292.

الدخل، وذلك حسب رأي هذا الاتجاه، إنّ مجال أعمال هذه القاعدة كل مهنة أو نشاط خاضع أصلاً لأحد الأوعية الضريبية، وإنّ لم تتسع هذه الأوعية لعدم توافر شروط الخضوع لها. وفي هذا الإطار جاء نص المادة (2) من قرار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والتي تنص على أنه: "تسجيل المكلفين - يلزم الشخص الذي يمارس نشاط أعمال أو استثمار بالتسجيل لدى الدائرة من بداية النشاط أو ممارسة الأعمال".

الرأي الثاني: بالنظر إلى التشريعات الضريبية يرى أنّ كلّ مهنة أو نشاط و لو كان قوامها تضافر العمل ورأس المال فهي تخضع للضريبة أرباح المهن الحرة وإذ كانت موادّ القانون قد شملت هذه المهنة أو النشاط تحت بند المهن الحرة (غير التجاريّة)¹ ، فقد نصت المادة (9/31) من قرار قانون الضريبة الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 على أنه: "يترتب على كل شخص عند دفعه أي مبالغ كالالتزام أو مساهمة أو أتعاب أو أجور أو ما يشابهها للمقيمين من الأطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات والخبراء والمستشارين والمفوضين عن المكلفين وغيرهم من أصحاب المهن الحرة بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق استعمال واستغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق تأليف وطبع أو أي عوض آخر عنها، أن يخصم من هذه الدخول ما نسبته (5%) منها كدفعة على حساب الضريبة على أي منهم وإعداد بيان يوضح فيه مقدار الدخل والمبلغ الخصوم وتزويد الدائرة بنسخة عنه ودفع المبلغ الذي تم خصمه إلى الدائرة".

ومما سبق فإن الأساس في المهن غير التجاريّة (الحرة) هو العمل والجهد، ولكنّ هذا لا يعني المهنة الحرة تستغني تماماً عن رأس المال، فكلّ مهنة أياً كانت طبيعتها تحتاج إلى قدر من رأس المال قلّ أو كثر، ولكن ما يميز المهنة الحرة عن غيرها من المهن أنّ اعتمادها على العمل والعنصر الشخصي لصاحبه يفوق اعتمادها على رأس المال.

¹ المادة (31) الفقرة (9) من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، المادة (32) الفقرة (3) من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (91) لسنة 2005 .

المطلب الثالث: شروط خضوع أصحاب الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة (غير التجارية)

يلزم لخضوع أصحاب حقوق الملكية الفكرية على أرباح المهن الحرة مجموعة من الشروط مستمدة من ذات الشروط الواجب توافرها في المهن الحرة أو النشاط أو المهن غير التجارية، والملاحظ أنَّ غالبية التشريعات الضريبية تتشابه فيما بينها بهذه الشروط الواجب توافرها، وبجانب كوننا أمام مهنة حرة أو نشاط ولا يخضع لضريبة نوعية أخرى و الملاحظ أنَّ المشرع الفلسطيني والأردني في نصوص مواد قانون ضريبة الدخل لم يتطرقا بشكل مباشر إلى هذه الشروط؛ ويمكن حصر تلك الشروط في الآتي:

الشرط الأول: مزولة أصحاب حقوق الملكية الفكرية لمهنتهم، وأنشطتهم بصفة مستقلة.

يعدُّ هذا الشرط المعيار الرئيس للفرقة بين الضريبة على المهن الحرة، أو غير التجارية من جهة، و بين الضريبة المستحقة على الرواتب¹ من جهة أخرى، إذ يشترط ممارسة المهنة من الممول نفسه، و بكامل حريته و على مسؤوليته الشخصية، فلا يكون مرتبطاً مع الآخرين بأيّة علاقة تكون في طبيعتها علاقة وظيفة، أو تبعية، أو أي علاقة يفهم منها أنَّها علاقة الأجير برب العمل².

ولا شك أن تحمل أصحاب حقوق الملكية الفكرية لمخاطر أعمالهم المستقلة ربحاً أو خسارة تميزهم عند المعاملة الضريبية عن نظرائهم ممن يتقاضون راتباً أو أجراً مستقراً من رب العمل، و تجدر الإشارة إلى أنَّ الاستقلال يشترط فقط للأشخاص الطبيعيين دون المعنويين³. وعليه فإنَّ الطبيب الذي يعمل في عيادته و يكون حراً في استقبال مرضاه و في تحديد مواعيد عملة يزاول مهنة حرة، بعكس الطبيب الذي يعمل موظفاً لدى مستشفى و يلتزم بتعليمات العمل في هذه المستشفى يخضع للضريبة على المرتبات و ما في حكمها⁴.

¹ بيومي، زكريا: تشريع الضرائب في مصر، ط 1، بدون ناشر، 1998، ص 217.

² عبد النبي، محمد عرفان: ، مرجع سابق، ص 160.

³ المرجع السابق، ص 161.

⁴ صديق، رمضان: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية. القاهرة، ط1، 2006، ص 478 .

وهنا لا بد من توافر ثلاث شروط لكي نكون بصدد استقلال أصحاب الملكية الفكرية في أعمالهم وهي:

1. عدم تبعيتهم للآخرين.
2. تحملهم نتيجة أعمالهم.
3. قيامهم بالعمل على مسئولياتهم الشخصية.

فإذا كان صاحب براءة الاختراع (المخترع) يعمل بصفة مستقلة وبالتالي يتوصل إلى اختراعه ومن ثم يقوم بتنفيذه ومن ثم استغلاله وبيعه ويحصل على مردود مالي وربح فإن هذا الدخل يخضع للضريبة على المهن الحرة، أما في حالة كان هذا المخترع يعمل في مؤسسة ويخضع لتعليماتها وله صفة الموظف وتوصل إلى اختراعه بناء على تعليمات وإمكانيات المؤسسة التي يعمل بها هنا نكون أمام حالة تبعيه وبالتالي فإن هذا الدخل الذي يتحصل عليه هذا المخترع يخضع للضريبة على المرتبات.

الشرط الثاني: غلبة عنصر العمل في مهن و أنشطة أصحاب حقوق الملكية الفكرية

كما سبق الإشارة مسبقاً فإن العمل هو المعيار الأساسي في المهن الحرة، والسؤال المطروح هنا، عند قيام أصحاب حقوق الملكية الفكرية بأي عمل يهدف للربح فإنهم يحتاجون في أغلب الأحيان إلى تمويل مالي، أو عنصر مادي لإتمام العمل، أو تسويقه، أو إنتاجه، ومن ثم إذ استخدم صاحب الحق الفكري مواد أولية، أو أقلام أو أجهزة، أو معدات، أو آلات لإنجاز عمله الفكري، فهل هذا يمنعه من الخضوع لضريبة الأرباح غير التجارية؟ وهل يشترط أداء العمل بصورة فعلية أم لا؟

وللإجابة عن هذا التساؤل نقول: إنه يشترط أمران لخضوع أصحاب الملكية الفكرية للضريبة على المهن الحرة وهما: المزاولة الفعلية للعمل الفكري، وأن يكون عنصر العمل هو الغالب والملاحظ أن مشرع ضريبة الدخل الفلسطيني والأردني لم توردتهما في موادها.

الشرط الثالث: تكرار أصحاب حقوق الملكية الفكرية لمهنتهم:

أي ان تتكرر الانشطة التي ينتج عنها الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية.

وذلك يعني ممارستها اعمالهم على وجه الاعتياد والتكرار وعلى نهج واحد، فكلمة المهنة تعني كما سبق بيانه المهنة هي العمل الذي يحتاج إلى خبرة، ومهارة، وحذق، ممارسة¹، وبالتالي تعني تكرار العمل بصفة مستمرة و منتظمة.

وكلمة نشاط لها ذات المعنى، ولكن بقدر اقل في التكرار، فحتى تسري الضريبة يجب أن تتكرر العمليات الداخلة في نطاق المهنة أو النشاط ولا تحدث عرضاً، أما عن عدد المرات التي يجب أن تتكرر فيها العمليات حتى تتخذ طابع المهنة أو النشاط فهي أمر تقليدي يختلف بحسب ظروف أو طبيعة كل مهنة أو نشاط²، ومن ثمّ قد لا يتكرر العمل في الماضي أو الحاضر ومع ذلك يتوافر فيه شرط الاحتراف للمهنة إذا توافرت النية نحو تكراره مستقبلاً إذا سمحت الظروف بذلك.

الشرط الرابع: توافر قصد الربح من ممارسة أصحاب حقوق الملكية الفكرية لمهنتهم وأنشطتهم

يجب أن يتوفر لدى المكلف نية الربح و الكسب وأن يكون قصد أصحاب حقوق الملكية الفكرية تحقيق الربح من خلال العمل أو النشاط الفكري، وقد قضت محكمة النقض المصرية في حكم لها بأنه³: تسري هذه الضريبة على كلّ مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، ومع ذلك يُعفى من أدائها: "1- الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب وذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي ... " فإنّ مفاد ذلك أنّ المشرّع أخضع النشاط الذى تمارسه الجماعات ويكون مؤدياً إلى الربح للضريبة على الأرباح غير التجارية ولم يستثن من ذلك إلا الجماعات التي ترمى إلى نشاط اجتماعي أو علمي أو رياضي في حدود ذلك النشاط، فإذا تعدى نشاطها هذه الحدود إلى نشاط آخر يخضع بطبيعته لضريبة المهن غير التجارية انتفى عنها هذا الإعفاء بالنسبة لهذا النشاط.

¹ هارون، نبيل عبد السلام: المعجم الوجيز، وزارة التربية والتعليم المصري، مصر، 1994، ص 593.

² صدقي، عاطف: التسريع الضريبي المصري، القاهرة، دار النهضة، 1970، ص 406.

³ الطعن رقم 191 لسنة 38 جلسة 17/11/1974 س 25 ع 1 ص 1232 ق 209، http://www.cc.gov.eg/Courts/Cassation_Court/All/Cassation_Court_All_Cases.aspx ، شوهب بتاريخ

2019/7/28، الساعة 11:30 م.

الشرط الخامس: مزاولة أصحاب حقوق الملكية الفكرية لمهنتهم وأنشطتهم في فلسطين

أي أن يتحقق الإيراد داخل المهن الحرة داخل فلسطين بمعنى إقليمية الإيراد وهذا ما نصّ عليه المشرّع في المادة الأولى من القرار بقانون "المقيم"¹:

ويعتبر حسب هذه المادة، أنّ الشخص الطبيعي مقيماً في فلسطين في هذه الحالات (حالات إقامة الشخص الطبيعي) وهي:

أولاً: اعتبر المشرّع الفرد الذي يحمل الجنسية الفلسطينية مقيماً في فلسطين، لأغراض ضريبة الدخل، إذ كان يقيم عادة فيها، ولا يقلّ مجموع إقامته عن (120) يوماً متصلة أو متقطعة في السنة التي جرى خلالها التقدير الضريبي، الملاحظ أنّ المشرّع لا ينظر إلى مدة الثمان شهور التي لم يكن مقيماً فيها، وكذلك لم ينظر إلى محل سكن العائلة، وقد ذكرت هذه الحالة بصورة مطلقة، والمطلق يجري على إطلاقه ما لم يرد ما يقيدده.

ثانياً: اعتبر المشرّع الفرد الذي يحمل الجنسية الفلسطينية مقيماً في فلسطين لأغراض ضريبة الدخل إذا كان خلال أي مدة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية داخل فلسطين أو خارجها.

ثالثاً: يعتبر المشرّع الفرد غير الفلسطيني مقيماً في فلسطين لأغراض ضريبة الدخل، إذا أقام مدة (183) يوماً متصلة أو متقطعة.

أمّا فيما يتعلق بالشخص المعنوي²، يعتبر مقيماً إذا ما توافرت فيه الشروط الآتية:

أولاً: **شرط التسجيل**: يجب تسجيل الشخص المعنوية رسمياً في فلسطين وذلك بموجب القوانين والأنظمة السارية في فلسطين.

¹ نص المادة 1، من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني المقيم ' 1. الفلسطيني الذي أقام في فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة. 2. الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها. 3. الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة.

4. الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها.

² الشخص المعنوي "مجموعة من الأشخاص والأموال يرمي إلى تحقيق غرض معين، ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض".

ثانياً: شرط وجود مركز أو فرع: يجب أن يكون لشخص المعنوي في فلسطين مركزاً أو فرع لممارسة نشاطه الاقتصادي أو الاجتماعي فيه.

ثالثاً: شرط الإدارة والرقابة: يجب أن تمارس الإدارة والرقابة في المركز أو الفرع الموجود في فلسطين، وغالباً ما يقوم بهذه المهمة مجلس الإدارة بصفته الجهة التي تتولى إدارة الشخص المعنوي وتهيمن على أعماله.

وإزاء ما سبق فإننا نكون بصدد فرضيتين:

الفرض الأول: قيام صاحب الحق الفكري سواء الفلسطيني أو الأجنبي بمزاولة نشاطه في فلسطين، وفي هذه الحالة لا توجد مشكلة إذ يخضع للضريبة عملاً بمبدأ الإقليمية، دون النظر للجنسية، وكان مقيماً حسب المدة التي حددها القانون، وطالما باشر عمله ونشاطه في فلسطين وهذا ما نصّ عليه المشرّع المصري كذلك.

الفرض الثاني: ممارسة أصحاب حقوق الملكية الفكرية الفلسطيني لأعمالهم خارج فلسطين، حسب القانون فإنّ الدخول الناتجة خارج فلسطين لا تخضع لضريبة، وهذا ما أخذ به المشرّع الأردني.

وترى الباحثة من الضرورة خضوع أعمال أصحاب حقوق الملكية في الخارج للضريبة في فلسطين، وإذا حدث ازدواج ضريبي دولي نتيجة خضوع هذه الأعمال لعدة قوانين ضريبية يتم اللجوء إلى الاتفاقيات الضريبة لحل هذه الإشكالية، وتلافي للتهرب من الضريبة.

الشرط السادس: أن يكون الدخل ناتجاً عن بيع أو استغلال أصحاب حقوق الملكية الفكرية لحقوقهم المالية

يجب ان يكون الدخل الذي يتقاضاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية ناتجاً عن بيع واستغلال حقوقهم المالية أو أية صورة من صور التصرفات القانونية لك حسب عمومية وشمولية نص المادة 3 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني سالفة الذكر، فهل يعني ذلك اقتصار خضوع الدخل عن هاتين الصورتين؟، أم يمتد ليشمل كل صور التصرفات القانونية بعوض أو بغير عوض؟ الإجابة على هذين السؤالين تقتضي التفرقة بين أمرين¹:

¹ عبد النبي، محمد عرفان ، مرجع سابق، ص169.

الأمر الأول: التصرفات بغير عوض كالهبة والوصية

إذا لم يترتب عليها زيادة في الذمة المالية للمؤلف الواهب، أو إذا حدثت هذه الزيادة في صورة إيراد غير مقصود ولم تتجه إليه نية المؤلف، فنرى أنه لا يخضع للضريبة في مثل هذه الحالات.

الأمر الثاني: التصرفات بعوض ويتضمن

أ- تصرفات لا إرادية: مثل، الاستيلاء سواء المادي أو القانوني كالترخيص الإجباري باستعمال براءة الاختراع، أو العلامات التجارية، أو نماذج المنفعة، أو النماذج الصناعية، هذه الصور ينتج عنها تعويض مالي من المستولين، أو المعتدين وفقاً لقوانين حماية الملكية الفكرية، أو القوانين المدنية، وهو دخل يترتب عليه زيادة إيجابية في ذمة أصحاب حقوق الملكية الفكرية، وهذا الإيراد يدخل ضمن أرباح الممول في سنة قبضها ويخضع للضريبة.

ب- تصرفات إرادية: التنازل عن هذه الحقوق بأيّة صورة كالبيع والاستعمال: مثلاً، تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، حيث أنّ هذا الاستعمال والبيع ينتج عنه زيادة حتمية في الذمة المالية للمول.

المطلب الرابع: الضريبة على المهن الحرة والأنشطة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية الفكرية في التشريع المصري:

بحسب التشريع المصري تنص المادة (32) من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005¹ على أنه تفرض الضريبة على:

1- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر.

2- الدخل الذي يتلقاه أصحاب براءات الاختراع، أو حقوق الملكية الفكرية، أو الذهنية من ترخيص أو بيع براءات اختراعهم.

¹ قانون الضريبة على الدخل، الصادر بالقانون، رقم (91) لسنة 2005، المنشور بالجريدة الرسمية تابع، بتاريخ 9 يونيو 2005.

3- أئمة إيرادات ناتجة من أئمة مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة 6¹ من هذا القانون.
فقد أجملت المادة الثانية والثلاثون في فقرتها الثانية من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 إخضاع أصحاب حقوق الملكية الفكرية للضريبة على الأرباح غير التجارية بنصها "تفرض الضريبة على الدخل الذي يتقاضاه أصحاب براءات الاختراع أو حقوق الملكية الفكرية أو الذهنية من ترخيص، أو بيع براءات اختراعاتهم"².

والمشرع المصري الذي نص صراحة في المادة 32 الفقرة 2 من قانون ضريبة الدخل الساري على أصحاب حقوق الملكية الفكرية ولكن الملاحظ أن النص بعد عبارة براءات الاختراع جاء بحرف (أو) وهو يفيد المغايرة لما بعده عما قبله، وجاء بعبارة حقوق الملكية الفكرية أو الذهنية وهما لفظان يدلان على معنى واحد هذا من ناحية.

وفيما يتعلق بنطاق القرار الوزاري المصري رقم 531 لسنة 2005³، وقد نصت المادة الأولى منه على أن "المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة (٧٠) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه هي: 1- المحاماة، 2- الطب، 3- الهندسة (بما في ذلك الهندسة الزراعية)، 4- الصحافة، 5- تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية، 6- المحاسبة والمراجعة، 7- الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن، 8- الترجمة، 9- القراءة والتلاوات الدينية، 10- الرسم والنحت والخط، 11- الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية، 12- عرض الأزياء، 13- التخليص الجمركي، 14- القبانة، 15- النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه.

¹ حيث تنص المادة 6 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (92) لسنة 2005 على "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المتحققة في مصر ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية، المرتبات وما في حكمها، النشاط التجاري وما في حكمها، النشاط المهني أو غير التجاري، الثروة العقارية".

2 المادة (32) الفقرة (9)، قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (91) لسنة 2005.

³ قرار وزير المالية رقم (531) لسنة 2005 بتحديد المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة (70) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005، الوقائع المصرية، العدد رقم 167، منشور بتاريخ 2005/7/26.

والواقع أنَّ تلك الأمثلة لا تفيد التعدد اللامتناهي لصور ممارسة حقوق الملكية الفكرية، هذا من جانب، ومن جانب آخر هذا القرار صادر بمناسبة التحصيل الضريبي تحت حساب الضريبة من جهات معينة، ولا تتصل قريب أو بعيد بتحديد الخضوع للضريبة من عدمه¹، ثمَّ إنَّ ألفاظها مطاطة تحتمل إضافة كل صور ممارسة العمل الفكري في الحاضر و المستقبل بأداة تشريعية دون القانون و هي القرارات الوزارية².

ومن الأمثلة الواردة بالقرار الوزاري رقم 531 لسنة 2005، المؤلفون لمختلف ألوان المعرفة الأدبية والعلمية والفنية ولو كان لغايات تحقيق الربح التجاري، وهذا ما تؤيده محكمة النقض المصرية التي قضت "من حق المؤلف أن يستغل مؤلفه بطريق مباشر أو غير مباشر، ومن وسائل هذا الاستغلال أن يتولى طبع مؤلفه بنفسه أو بواسطة الغير، بقصد تحقيق ربح مادي، ونشاط المؤلف -لا الغير- في نقل مؤلفه إلى الجمهور واستغلاله على هذه الصورة يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية في معنى المادة 72 من قانون رقم 14 لسنة 1939، بعد تعديلها بالقانون رقم 146 لسنة 1950، و قولها تسري هذه الضريبة على كل (مهنة) أو (نشاط) لا يخضع لضريبة أخرى، و هما وصفان متغايران، ردد الشارع بينهما بلفظ (أو) لكي يخضع للضريبة على المهن غير التجارية أحوال استغلال كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية بقصد تحقيق الربح المالي وإن لم يتخذه صاحبه مهنة معتادة له، وإذ كان المطعون عليه قد تولَّى طبع مؤلفه و بيعه بعد أن كان مجرد محاضرات يلقيها على طلبة معهد الضرائب وأخرجه بذلك من نطاق الحق المعنوي إلى نطاق الحق المالي و استغلاله، وجرى الحكم المطعون فيه على نشاطه من هذا الاستغلال لا يخضع للضريبة على المهن الحرة؛ فإنَّه يكون قد خالف القانون و أخطأ في تطبيقه"³.

¹ فرحات، فوزي: المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مؤسسة بحوث للنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 1997، ص133.

² عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، ص151.

³ الطعن رقم 472 لسنة 30 ق، جلسة 1966/12/7، المنشور على الموقع الإلكتروني :

<http://www.cc.gov.eg/Images/H/111248154.pdf>، شهود بتاريخ 2019/4/8، الساعة 2 ص

ولا يشترط مشروعية الاستغلال¹ من أجل فرض الضريبة وهذا ما قضت محكمة استئناف القاهرة فيه، فالمخترعون سواء الحاصلون على براءات اختراع أو نماذج منفعة، والمصممون، والاستشاريون في شتى المجالات، والخبراء الذين يقتصر دورهم على تقديم المشورة، والفنانون في شتى مجالات الفنون والرقص والغناء والموسيقى والتمثيل، والمخرجون للأعمال الفنية المسرحية والإذاعية والتلفزيونية، ووكلاء براءات الاختراع، ووكلاء العلامات التجارية، وأصحاب الحقوق المجاورة لحق المؤلف من الأشخاص الطبيعيين كالعازفين، والمؤدين، مدربي الفرق الرياضية، الوعاظ، المحاضرون في شتى المجالات، مع مراعاة إعفاء أساتذة الجامعات وفق شروط معينة وفي نطاق معين سنتحدث عنه لاحقاً، الشعراء، معدوا البرامج في وسائل الإعلام المختلفة، مصممو الملابس، مصممو برامج الحاسب الآلي من الأشخاص الطبيعيين بأنواعها المختلفة وتطبيقاتها، وأعمال التمثيل الصامت، وغيرهم.

وفيما يتعلق بمهنة مقرئ القرآن الكريم، فقد ثار خلاف حول كون مهنة مقرئ القرآن أحد صور ممارسة أعمال الملكية الفكرية ومدى اعتبار مقرئ القرآن مؤلفاً من عدمه. وما يهمننا في الجانب الضريبي ما ذهبت إليه الجمعية العمومية لقسمي الفنون والتشريع بمجلس الدولة المصري²، إلى أن مهنة المقرئ مهنة غير تجارية لقيامها على المجهود الشخصي فحسب بمن يقرأ القرآن و يجيد تلاوته، وعليه تخضع الأرباح التي يحققها من هذه المهنة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، سواء حصل عليها مقابل قيامه بالترتيل مباشرة (الأداء العلني)، أو في الإذاعة اللاسلكية أو المرئية (التلفزيون)، أو قام بالتسجيل لقراءته وبيعها سواء للجمهور أو وسائل الإعلام المختلفة، فكل هذه صور لممارسة المهن غير التجارية.

كما أن بيع حق الأداء العلني على أسطوانات يعد من قبيل بيع اصل من أصول المهنة، الذي يخضع وفقاً للمادة رقم 33 الفقرة 2³ من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005

¹ حكم استئناف القاهرة، مشار إليه في موسوعة، زكريا بيومي، مرجع سابق، ص 260

² قرار رقم 279 في 8/2/1973، ملف 1/27/1977، مشار إليه في، تشريع الضرائب في مصر، زكريا بيومي، مرجع سابق، ص 315.

³ حيث تنص تلك المادة على أنه: تفرض الضريبة على 1.....، 2-الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم.

المصري ، "وذلك لأنَّ البيع بالحالة الأولى (التسجيلات) هو بيع ناتج النشاط المهني، بينما البيع في الحالة الثانية (الأسطوانات) هو بيع أصل ما يستعمله الممول في ممارسة نشاطه أو إنجاز عمله"¹.

لذا فقد انتهى رأي الجمعية العمومية إلى أنَّ المبلغ الذي يتقاضاه الشيخ من وزارة الأوقاف مقابل حقَّ الأداء العلني عن تسجيل ترتيله القرآن الكريم، يخضع لضريبة على إيرادات المهن غير التجاريّة.

وكما قضى مجلس الدولة المصري² في فتوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة، بأنَّ مهنة المقرئ هي مهنة غير تجارية تقوم على المجهود الشخصي فحسب لمن يحفظ القرآن الكريم ويحيد تلاوته، كما أنَّ أرباح نشاط المقرئ الناتجة عن مزاوله هذه المهنة تخضع لضريبة المهن غير التجاريّة، سواء حصل على هذه الأرباح مقابل قيامه بالترتيل مباشرة في الإذاعة اللاسلكية، أو المرئية، أو قام بتسجيل الترتيل وباع تسجيلاته للجمهور أو الإذاعة، أو غيرها، فكلُّ ذلك يشكل صورة من نشاط مزاوله المهنة مما يخضعه للضريبة على أرباح المهن غير التجاريّة، وبناء على ما تقدم فإنَّ إيرادات نشاط المقرئ الناتجة عن مزاوله هذه المهنة تخضع للضريبة على الأرباح غير التجاريّة وبالتالي للضريبة العامة على الإيراد (ضريبة الدخل).

ويؤيد ذلك ما ورد بالبند رقم (9) من المادة (1)³ من القرار الوزاري رقم 531 لسنة 2005 من وزير المالية، بتحديد المهن غير التجاريّة حيث نص صراحة على اعتبار القراءات والتلاوات الدينية من هذه المهن.

ومن ثمَّ فإنَّ ضريبة الدخل على أرباح المهن الحرّة تسري على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى من الضرائب النوعية مالم يُعفَ بقانون.

¹ عبد النبي، محمد عرفان ، مرجع سابق، ص 153.

² فتوى مجلس الدولة المصري رقم 4084، جلسة 14/11/1981، ملف 284/2/17، مشار إليه لدى عبد النبي، محمد عرفان ، مرجع سابق، 154 .

³ وقد نصت المادة الأولى منه على أنَّ " المهن غير التجاريّة في تطبيق حكم المادة (70) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه هي.....، ٩ - القراءة والتلاوات الدينية.

والمشرع المصري قد تطرق لشروط خضوع أصحاب الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة (غير التجارية) الواجب توافرها لخضوع الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية لضريبة الأرباح غير التجارية¹.

وأورد كذلك شروط خضوع أصحاب الملكية الفكرية للضريبة في نص المادة 1/32 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 "تفرض الضريبة على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل " فيشترط إذن أمران لخضوع أصحاب حقوق الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة حسب التشريع المصري وهما:

أولاً: المزاولة الفعلية للعمل الفكري، لأن هذه المهن تعتمد أساساً على إنتاج الفكر والقرائح والمواهب الشخصية، فإذا لم تمارس فلا خضوع للضريبة².

وعليه إذا انقطع مؤلف أو مخترع عن إنتاج أعمال فكرية انقطاعاً مستمراً فلا يخضع للضريبة على أرباح المهن الحرة، وذلك طول فترة انقطاعه، فإذا عاد لممارسة المهنة خضع للضريبة³.

أمّا الانقطاع العارض غير المستمر، فإنّ هذا الانقطاع الذي تقدره المحكمة لا يعد انقطاعاً كلياً، و يخضع بالتالي أصحاب حقوق الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن الحرة، ويقع عبء الإثبات هنا على الممول من أصحاب حقوق الملكية الفكرية، ولمصلحة الضرائب يجب التحقق من ذلك بكافة الطرق⁴.

ويترتب على اشتراط المزاولة الفعلية للعمل الفكري نتيجة خضوع العمل الفكري للضريبة على المهن الحرة ولو كان عملاً غير مشروع.

ثانياً: أن يكون عنصر العمل هو الغالب، وهو جوهر الشرط الثاني، و يعتبر هذا الشرط وهو الأساس في التفريق بين المهن التجارية و المهن غير التجارية، فالمهن التجارية تعتمد بصفة

¹ هذه الشروط تضمنتها المادة 1/32 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.

² فالحاصل على شهادة القانون ولم يمارس المهنة أو أنّه انتقل اسمه إلى جدول غير المزاولين فإنّه لا يخضع للضريبة.

³ عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، ص 162.

⁴ إبراهيم، عز الدين: الوجيز في التشريع الضريبي المصري، القاهرة، ط1، 1997، ص263.

أساسية على رأس المال، بخلاف المهن غير التجارية التي تعتمد بصفة أساسية على عنصر العمل الذهني عند أصحاب حقوق الملكية الفكرية، وإن وجد المال فيكون دوره ثانوياً و تالياً في مرتبة العمل¹.

فعلى سبيل المثال الفنان يحتاج إلى ملابس، والمصور يحتاج إلى آلات تصوير، والمخترع إلى مواد خام و مراجع علمية، ومصمم النماذج الصناعية يحتاج إلى أوراق وأقلام وغيرها مما يحتاجون من مواد تساهم في إتمام أعمالهم، إلا أن المهنة تعتمد بصورة أساسية على الجهد الذهني للمؤلف وخبرته العلمية والأدبية والفنية، وأن عنصر رأس المال مهم تنوع لا يمثل عنصراً أساسياً في تحقيق الدخل، ولا يمنع اعتبار الأرباح هنا متحققة من تضافر عنصري العمل ورأس المال⁽²⁾.

ثالثاً: اشتراط العمل دخل مصر وكان موقف المشرع المصري من فرضية ممارسة أصحاب حقوق الملكية لأعمالهم خارج الدولية فقد نصّ المادة 1/32 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 فإن دخله من ممارسة مهنته في الخارج لا يخضع للضريبة على المهن غير التجارية في مصر³، بينما كان قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157)⁴ لسنة 1981 الملغي صراحة كان أعم وأشمل، إذ كانت تعتبر نشاط أصحاب حقوق الملكية الفكرية في الخارج امتداداً لنشاطهم وعملهم الفكري في مصر، إذا كان المركز الرئيسي أو الدائم لممارسة النشاط في مصر،

¹ عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، ص63.

² (الطعن رقم 57 لسنة 39 جلسة 12/03/1975 س 26 ع 1 ص 560 ق 113) المهن غير التجارية. هي المهن التي يكون العنصر الأساسي فيها هو العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون. لا يغير من ذلك كون الربح فيها مختلطاً بنتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب. مهنة تعليم الرقص. المهن غير التجارية بحسب المتعارف عليه في فقه القانون هي - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً نتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب. وإذا كان الثابت من الأوراق أن نشاط المنشأة محل الدعوى يقوم على الممارسة الشخصية لتعليم الرقص ومصدر الربح فيها هو العمل مما يوفر لها عناصر ومقومات المهن غير التجارية، فإن الحكم المطعون فيه لا يكون قد أخطأ في تطبيق القانون إذ أخضعها للضريبة المفروضة على هذه المهن. منشور على الموقع الإلكتروني التالي: http://www.cc.gov.eg/Courts/Cassation_Court/All/Cassation_Court_All_Cases.aspx ، شهود بتاريخ

2019/4/16، الساعة 1:29 ص.

³ عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، ص167.

⁴ القانون رقم (157) لسنة 1981، نشر بالجريدة الرسمية العدد 37، تابع، بتاريخ 10 / 9 / 1981.

وهذا منطقي؛ لأنَّ نشاطه في الخارج إنّما هو نتيجة طبيعية لشهرته في الداخل و بالتالي لوطنه حقُّ عليّة يؤدّيه¹.

والملاحظ أنّ المشرّع المصري أخضع كافّة التصرفات بعوض للضريبة وفق المادة 32 ضمن عموم نص فقرتها الأولى، أمّا ما ورد في الفقر الثانية من ذات المادة هو نوع من التخصيص لصورتي البيع أو الاستغلال، لأنّهما أكثر صور التصرف.

المبحث الثاني: إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية من ممارسة المهن غير التجارية

إن أهمية تحديد وعاء ضريبة الدخل تأتي من كونه المادة التي تخضع للضريبة والتي تمثل الجانب الموضوعي لها، وأي خلل في هذا التحديد يؤثر بلا شك على زيادة أو قلة ما يحصل من الضريبة ويؤثر بالتالي على ميزانية الدولة.

ولا شك أنّ تقييم العناصر الخاضعة للضريبة يعدّ من أعقد جوانب الضريبة، تلك العناصر التي أصبحت في العصر الحديث تتمثل في الأموال نقدية أم عينية، وفي هذا المبحث تتناول الباحثة تحديد وعاء ضريبة الدخل في مطالب عدة: المطلب الأول: مكونات وعاء ضريبة الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية. المطلب الثاني: التكاليف والمصروفات التي تخصم من إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية. المطلب الثالث: سعر الضريبة.

المطلب الأول- مكونات وعاء ضريبة الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية والمهن الحرة:

حدد المشرّع الفلسطيني مطرح الضريبة بنص المادة (3) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القرار بقانون تكون كافّة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة".

1 نص المادة (66) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981 "تسري ضريبة على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن الغير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط في مصر، كما تسري على صافي الأرباح الناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج إذ كان المركز الرئيسي أو الدائم لمباشرة الممول للمهنة في مصر .

وبحسب المشرّع فإنّ الدخل هما الدخل الإجمالي و الدخل والصافي وعرفهما المشرّع الفلسطيني؛ وذلك لتفريق والتوضيح بينهما لأغراض الضريبة¹ "الدخل الإجمالي: دخل المكلّف القائم من كل مصدر دخل خاضع للضريبة، وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون المقصود بالدخل الصافي: ما يتبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات ومصاريف العمل المتعلقة به كما هي محددة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون".

أما المقصود بالدخل الخاضع للضريبة: مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسائر المدورة والإعفاءات والتبرعات على التوالي والمنصوص عليها في هذا القرار بقانون². وعليه فإنّ المشرّع الفلسطيني أخضع لضريبة الدخول الصافية جميعها بعد أن يتم تنزيل الإعفاءات والتبرعات وكل ما أجاز القانون إنزاله لأغراض احتساب الضريبة وهذا ما ينطبق حسب رأينا على دخول أصحاب حقوق الملكية الفكرية، حيث إنّ العديد من قوانين حقوق الملكية منحت لأصحابها حق الاستثناء³ لعمله واستغلاله والتصرف به تصرفاً مشروعاً وهذا الاستغلال والتصرف غالباً ما يعود على الذمة المالية لصاحبه بالفائدة وبذلك يكون مطروحاً لضريبة إذا استوفيت جميع الشروط.

وقد أشار المشرع الفلسطيني فيما يتعلق بالتنزيلات على الدخل في نص المادة (8/س) والتي تنص على أنه: "لتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو أُستحقت كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها: س. النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلّف حالياً أو مالياً لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون. ع. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (150000 شيكل) سنوياً أيهما أقل للشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركات المساهمة العامة حيث يتم قبول هذه النفقة لها بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (300000 شيكل) أيهما أقل سنوياً."

¹ المادة رقم (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، بشأن ضريبة الدخل، الفلسطيني

² المادة رقم (1)، قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، بشأن ضريبة الدخل.

³ زين الدين، صلاح: مرجع سابق، ص 114.

أما المشرّع الأردني فقد نصّ على وعاء الضريبة ومشتملاته" يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها....المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق الامتياز لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها"¹، وبذلك فإنّ المبالغ المقبوضة من إيرادات الملكية الفكرية مطرحةً لوعاء الضريبة حسب المشرّع الأردني والتي تدخل ضمن الدخل الخاضع للضريبة بعد تنزيل الإعفاءات والتبرعات وغيرها الدخل الخاضع للضريبة ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الإعفاءات والخسارة المدورة من السنة و/أو السنوات السابقة والتبرعات على التوالي وكما هو منصوص عليها في هذا القانون².

المطلب الثاني: التكاليف والمصروفات التي تخصم من إيرادات أصحاب حقوق الملكية الفكرية

للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي مكلف سواء كان صاحب أعمال تجارية أو صناعية أو صاحب أعمال حرة، تنزل المصاريف والنفقات والتبرعات إضافة إلى الاهلاكات التي يتكبدها ذلك المكلف، للوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

الفرع الأول: المصاريف و التكاليف التي تخصم للوصول لدخل الخاضع للضريبة

عرف المشرّع الفلسطيني التنزيلات "النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل، خلال الفترة الضريبة"³.

" وللتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبة بما فيها مصروفات البيع والنقل، المصروفات الإدارية والرسوم القانونية، والمرابحة والأجور المدفوعة، الخ"⁴.

¹ المادة (3) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته.

² المادة (2) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985، وتعديلاته.

³ المادة رقم (2) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

⁴ المادة رقم (8) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

والدخل الصافي هو الفرق بين مجموع الإيرادات الكلية والمبالغ التي أنفقت للحصول عليه، وبعبارة أخرى هو الدخل الإجمالي مخصوم منه تكاليف الدخل، وكقاعدة عامة فإنّ الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي خلال مدة زمنية معينة، بحيث يبقى في نهاية تلك المدة على القيمة الأصلية لرأس المال الذي أنتجه¹.

أمّا المشرّع الأردني فقد وضع معياراً عاماً لما يعتبر من تكاليف الدخل إذ نصّ عليه (تنزيل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة الخ)².

وفي القانون المعدل رقم (38) لسنة 2018 فقد بين المشرّع الأردني أن التنازلات على ضريبة الدخل يكون على الفوائد وأرباح المربحة، وقد بين ذلك في نص المادة (6/ب/2) والتي جاء في نصها: "2. الفوائد وأرباح المربحة المدفوعة أو المستحقة.... بنسبة ثلاثة إلى واحد (1.3) لأجمالي الدين إلى رأس المال المدفوع أو متوسط حقوق الملكية أيهما أكبر...".

والملاحظ أنّ المشرّعين الفلسطيني والأردني قد أخذوا بالاتجاه الضيق³ لتكاليف الدخل، إذ اشترطوا أن يكون المكلف قد تكبد هذه التكاليف في إنتاج الدخل كما أكد على هذا المفهوم من خلال النفقات التي أوردتها كلا المشرّعين على سبيل المثال، فجميعها مرتبطة بإنتاج الدخل، بينما هنالك بعض النفقات التي لا ترتبط بإنتاج الدخل أفراد لها نصاً خاصاً كالتبرعات.

ويشترط في التكاليف واجبة الخصم لأصحاب حقوق الملكية الفكرية أن تكون جدية، فليست كلّ تكلفة تقبل الخصم، وتقدير مدى جدية النفقة بالنشاط هي مسألة نسبية ومن مسائل الواقع التي تخضع لرقابة القضاء وتوجد بعض المعايير الموضوعية التي يمكن الاسترشاد بها بصفة عامة للوقوف على مدى جدية النفقة، ولكن هذا لا يعني أن المشرّع يتقيد بها، بل يجوز الخروج عنها لمراعاة بعض المهن و الأنشطة، كترحيل الخسائر، وخصم استهلاكات الأصول⁴، وهذه المعايير هي:

¹ الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 63.

² نص المادة (9) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985، وتعديلاته.

³ المقصود بالاتجاه الضيق لتكاليف الدخل " كل نفقة توجه مباشرة وخصيصاً للحصول على الدخل او المحافظة عليه فان لم توجه خصيصاً للحصول على الدخل فلا يجوز خصمها "، عبد النبي، مرجع سابق، ص 196.

⁴ عبد النبي، المرجع السابق، ص 198.

1- أن تكون النفقة مؤكدة و حقيقية: أي يجب أن تكون النفقة فعلية و تؤكد حدوثها و ليست محتملة الحدوث، سواء كانت مدفوعة أم مؤجلة أم مستحقة، و عليه فالمصاريف المحتملة لا تخصم من الوعاء، و لقد أجمعت التشريعات الضريبية على هذا الشرط¹.

2- ارتباط النفقة بالمنشأة و نشاطها: بمعنى أن النفقة قد أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وهذا يعني أن النفقات غير الضرورية والتي لا لزوم لها لإنتاج الدخل الخاضع للضريبة لا تنزل منه و تعتبر توزيعاً للربح و ليس عبئاً عليه، وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز الأردني بقرارها رقم 84/522 بقولها "إن النفقات الواجبة التزويل من دخل المكلف هي النفقات التي أنفقت كلياً أو حصراً إنتاج الدخل الخاضع للضريبة"²، وضرورة ارتباط النفقة بالدخل الخاضع للضريبة لا يعني بالضرورة أن تدرّ النفقة دخلاً معيناً بل يكفي أن تسعى النفقة إلى تحقيق الأرباح³.

3- أن تكون النفقة من قبيل نفقات الاستغلال العادية و ليست من قبيل المصروفات الرأسمالية: ويقصد بالمصاريف الرأسمالية تلك المبالغ التي تتفق بهدف الحصول على أصول جديدة للمؤسسة سواء كانت فردية أو جماعية أو من أجل الحفاظ على القوة الإنتاجية أو زيادة القيمة الرأسمالية للأصول القديمة⁴، وكمية هذا الشرط أن المصروفات الرأسمالية تستفيد منها المؤسسة عدة سنوات ولا تختصر فائدها على السنة التي أنفقت فيها، وبذلك يجب ألا تحمل حساب السنة التي تم فيها الإنفاق، إنمّا توزع على هذه السنوات عن طريق نظام الاستهلاكات.

4- أن ترتبط النفقة بصفة عامة بالفترة الضريبية محل الفحص: مفاد هذا الشرط أن النفقة يجب أن تستحق في السنة التي يتحقق بها الدخل الذي أنفقت في سبيل إنتاجه حتى يجوز خصمها من الدخل الخاضع للضريبة⁵.

¹ الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 76.

² قرار محكمة التمييز الأردني، رقم 84/552، المشار إليه في، خصاونة جهاد سعيد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 381.

³ خصاونة، جهاد سعيد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 382.

⁴ المرجع السابق، ص 383.

⁵ الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 80.

ويمكن تقسيم التكاليف أو مصاريف الإدارة إلى قسمين: مصاريف ثابتة ومصاريف متغيرة.
أولاً- المصاريف الثابتة: هي التي تتميز بالثبات والاستقرار سواء من حيث ثبات الكم أو دوريتها من أمثلتها:

1- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا ضريبة الدخل، هذه الضرائب تخضع كلها دون قيد إذ أيدت بالمستندات، وينصرف مفهوم الضرائب هنا إلى كل من الضرائب المباشرة المفروضة بغير قانون ضريبة الدخل كضريبة الدفعة، وينصرف إلى الضرائب غير المباشرة، كضريبة المبيعات والضريبة الجمركية وضريبة الشهرة¹، أما عن موقف التشريعات الضريبية موضوع الدراسة فقد اتصفت بالتقارب حيث شملها المشرع الفلسطيني من التنزيلات التي تمنح للمكلف في الفقرة (د) من المادة الثامنة من القانون²، وكذلك فعل المشرع الأردني بتنزيل كافة الضرائب والرسوم المدفوعة في سبيل إنتاج الدخل من الوعاء الضريبي ولم يستثن منها سوى ضريبة الدخل وضريبة الخدمة الاجتماعية والمشرع الأردني يكون بموقفه هذا لا يمانع من تنزيل أية ضريبة أو رسم قد يتصل بإنتاج الدخل مهما كان نوعهما أو مكان استحقاقهما طالما لم يرد بشأنهما نص يصرح باستثنائهما من حكم التنزيل³.

2- تكاليف ثابتة تتطلبها طبيعة المهنة و نصّ عليها المشرع الفلسطيني صراحة مثل الإيجار والرواتب المدفوعة⁴، ومصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات⁵، وقد أشارت التشريعات محل الدراسة إلى هذه النفقات وأنها واجبة التنزيل من الدخل الخاضع لضريبة، في حين أن المشرع المصري جاء خالياً من الإشارة إلى بدل الإيجار كنفقة واجبة التنزيل من الدخل الخاضع للضريبة، ويذهب أغلب شارحو قانون ضريبة الدخل المصري إلى أن سبب عدم ذكر بدل الإيجار أنّ ما ورد في هذه المادة هو على سبيل

¹ بيومي، زكريا، تشريع الضرائب في مصر، ط 1، بدون ناشر، 1998، مرجع سابق، ص 257.

² للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات و المصاريف التي أنفقت أو استحققت كلياً و حصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما...فيها: د. ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصاريف والشركات المالية والمؤسسات المالية ".
³ شاهين، مهدي حاجي، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، منشورات دار الزين، ط 1، 2013، سوريا، ص 162.

⁴ المادة رقم (8) الفقرة هـ من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 .

⁵ المادة (8) الفقرة و، من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

المثال و ليس الحصر، لذلك فإن كل نفقة بما في ذلك الايجار يتوافر فيها الشروط العامة للتنزيل.

3- رسوم القيد بالنقابات والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة و الترخيص، ويجب أن تؤيد بالمستندات والإيصالات الدالة عليها ويتم خصمها كلها دون حد أقصى¹.

ثانياً: **المصاريف المتغيرة:** هي التي تتغير قيمتها وتتأثر مباشرة بحجم النشاط وظروفه، ويلاحظ تغير نسبة وقيمة هذه المصروفات وفق نظرية التكلفة الحدية، حيث يمكن أن تقل مع كبر حجم النشاط وتتناسب عكسياً في بعض الأحيان مع حجم النشاط ومن أمثلة المصاريف المتغيرة:

1- مصروفات النقل والبيع والتسويق والتوزيع²، وهذه المصروفات لا مانع من خصمها بشرط تناسبها مع حجم الإيرادات وطبيعة المهنة وظروف النشاط، وقد تختلف هذه المصروفات والنفقات من ممول لآخر داخل المهنة الواحدة.

2- نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي، والنفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000) أيهما أقل، والنفقات الفعلية للاستطلاع و البحث عن آفاق و أسواق جديدة لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000) أيهما أقل³.

3- فوائد القروض التي اقترضها الممول من أجل مباشرة مهنته، و يراعى بشأنها سعر الفائدة المعلن عند الاقتراض⁴، و عليه وفقاً لما تقدم لا يجوز خصم الفوائد المترتبة عن قرض استخدمه المكلّف في الاستهلاك الشخصي لانعدام صلته بتوليد الدخل، وإذا ما عمد إلى استخدام جزء في الأغراض الشخصية غير إنتاجية و الجزء الآخر من مبلغ القرض في إنتاج الدخل، فيجب ان يطرح الجزء من الفوائد الذي يتناسب مع مقدار المبلغ المقترض و المستخدم في إنتاج الدخل فقط⁵.

4- المصاريف القضائية والتعويضات اللازمة والمتعلقة بممارسة المهنة أمّا إذا كانت نتيجة لأعمال شخصية فلا تخصم.

¹ عبد النبي: مرجع سابق، ص 199.

² نص المادة رقم (8) الفقرة أ، من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

³ نص المادة (8) الفقرات ك، ل، م، من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

⁴ عبد النبي: مرجع سابق، ص 202.

⁵ شاهين، مهدي حاجي، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 74.

أمّا فيما يتعلق بالتبرعات ويبدو من خلال رجوعنا للتشريعات الضريبية محل دراستنا هذه، أنها لا تمنع من تنزيل التبرعات فقد نصّ المشرّع الفلسطيني في المادة رقم (11) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بمادة خاصة بها بمعزل عن: " ينزل من الدخل الخاضع للضريبة التبرعات المدفوعة لصناديق الزكاة، والجمعيات الخيرية و الجمعيات غير الهادفة للربح والمسجلة رسمياً في فلسطين، والتبرعات لمؤسسات السلطة الوطنية، والصناديق الخاصة والعامة بموجب دعوة رسمية بحيث لا تزيد عن (20%) من الدخل الخاضع خلال الفترة الضريبية نفسها".

الفرع الثاني: التبرعات، و استهلاك الاصول والتي تخضع للوصول لدخل الخاضع للضريبة

أمّا بخصوص المشرّع الأردني فقد عالج موضوع التبرعات بموجب المادة رقم (10) في فقراتها (أ، ب) ورغم أنّه أجاز تنزيلها و لكنه فرق في مقدار التنزيل بحسب الجهة التي آلت إليها التبرعات، فبالنسبة للتبرعات المدفوعة للحكومة أو القوات المسلحة أو المؤسسات العامة أو السلطات المحلية يجوز تنزيلها من الدخل الصافي مهما كان مقدارها، طالما أنّ المكلف قادر على إثباتها بموجب وصولات دفع رسمية¹، وإن كانت التبرعات مدفوعة لجهات أخرى ذات مقاصد دينية أو خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية أو مهنية فلا تنزل إلا إذا كان مركز هذه الجهات داخل الأردن فقط وإن يقرر لها مجلس الوزراء الصفة التي عليها، ولا يتجاوز مقدار التنزيل من مبلغ التبرع عن ربع الدخل الخاضع للضريبة قبل إجراء التنزيل هذا، وبعد إجراء التنزيل السابق، أي الخاص بالجهات الحكومية².

أمّا فيما يتعلق باهلاكات الأصول (استهلاك الأصول) فقد عرّفها البعض من الفقه المالي بأنّه "عبارة تناقص قيمة الأصول الثابتة تدريجياً من سنة إلى أخرى بسبب التلف الذي يصيبها من جراء استعماله في الإنتاج، مثل استهلاك المكين والآلات والأثاث والأدوات وغيرها، وهناك عدة شروط وضعها المشرع حتى يتم تنزيل الاستهلاك من الدخل وهي: أن تقدم تكاليف الاستهلاك بموجب النموذج المقرر، ويشترط أن تكون الأصول في حالة استعمال لإنتاج الدخل، وأن تكون مملوكة للمكلف، كما يشترط حساب الاستهلاك على أساس الكلفة الأصلية للموجودات المستعملة

¹ شاهين، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 178.

² أبو حشيش: المرجع السابق، ص 178.

في الإنتاج، وإزاء ذلك يصبح المكلّف باستطاعته أن يخصم قيمة الأصول التالفة من أرباحه الإجمالية¹.

وشمل المشرّع الفلسطيني هذه الأصول التي استهلكت ضمن المادة رقم (8) الخاصة في التنزيلات من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 " للتوصل إلى الداخل الخاضع للضريبة لأي شخص س-النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلّف حالاً أو مالا لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون " ويجب أن يكون الاستهلاك حقيقياً، وتكون الأصول الثابتة المتعرضة للاستهلاك مرتبطة بنشاط المنشأة، وأن يكون قسط الاستهلاك سنوياً".

وقد أورد المشرّع الأردني هذه الاستهلاكات من ضمن التنزيلات التي يحصل عليها المكلّف في المادة (6) الفقرة (ح) منها "تنزل للمكّلف المصاريف المقبولة بما في ذلك المصاريف المبينة تالياً على أن يحدد النظام أحكام هذا التنزيل وإجراءاته: ...ح- استهلاك الأصول الرأسمالية وإطفاء الأصول المعنوية بما فيها الشهرة المستعملة لغايات إنتاج الدخل الخاضع للضريبة"². وتتميز هذه الإهلاكات بأنها لا تخص سنة واحدة بل تمتد لأكثر من سنة لذلك فهي استثناء على مبدأ نقدية الإيرادات³، وهي تخص الأصول الثابتة كالأجهزة والأثاث وكافة مصاريف التأسيس.

والأصول الثابتة يمتاز بعضها بطابعها المادي، بينما يتخذ بعضها الآخر طابعاً معنوياً، ولكن هل تخضع جميع هذه الأصول (المادية، والمعنوية) جميعها للاستهلاك (الاندثار).

¹ عجينة، صلاح يوسف: ضريبة الدخل في العراق من الواجهة الفنية والاقتصادية، مشار إليه في كتاب، شاهين مهدي حاج، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 103.

² المادة رقم (6/ح) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014.

³ عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، ص 204.

أولاً: الأصول المادية

وهي كافة الأصول التي يكون لها كيان ذاتي ملموس كالأبنية والأراضي والمكائن والآلات، وتنقسم الأصول المادية إلى أصول مادية غير قابلة للتناقص، وتشمل الأراضي المستغلة من قبل المشرّع في ممارسة نشاطه الهادف إلى الحصول على الدخل الخاضع للضريبة، وأجمعت التشريعات المقارنة على عدم شمولها بنفقة الإهلاكات ما دامت لا تتعرض للتناقص عند استعمالها بأية صورة كانت طبيعتها¹، وتنقسم أيضاً إلى الأصول المادية القابلة للتناقص، وتشمل المباني والآلات والمعدات الأخرى والأثاث والمفروشات وما شابه ذلك، وللتشريعات الضريبية المقارنة مواقف متباينة من هذه الأصول، حيث أخضع المشرّع الفلسطيني والأردني، كافة الأصول المادية القابلة للتناقص، أخضعها إلى نفقة الاستهلاك واجبة التنزيل.

ثانياً: الأصول المعنوية

وهي التي ليس لها كيان ذاتي ملموس ومن أهمها شهرة المحل ونفقات براءات الاختراع والبحث العلمي ونفقات التأسيس، ونرى أنّ التشريعات المقارنة قد اختلفت في آرائها اتجاه الأصول المعنوية سائلة الذكر حيث أنّ المشرّع الأردني والمصري قد أوجبا تنزيل قيمة اندثار شهرة المحل صراحة، أمّا براءات الاختراع فقد نصّ المشرّع الأردني وبنص صريح مصاريف شراء أو استئجار براءات الاختراع وحقوق التأليف والطبع من التكاليف واجبة التنزيل إذا استهلكت خلال مدة يحددها المكلف على ألا تتجاوز عشرة سنوات من تاريخ الدفع.

الفرع الثالث: الاعفاءات التي تخصم للوصول الى الدخل الخاضع لضريبة

إضافة إلى التنزيل والخصم الذي سبق بيانهما هنالك إعفاءات يتم تنزيلها للوصول الى دخل الشخص الطبيعي المقيم، ويتم تنزيل الاعفاءات التالية من الدخل الصافي الخاضع للضريبة وهي حسب المشرع الفلسطيني كتالي: " 1. للتوصل لمقدار الدخل الخاضع للضريبة يمنح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات الآتية: أ. إعفاء سنويا مقداره (30000 شيكل). ب. المبلغ الفعلي

1 شاهين: التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مرجع سابق، 108.

المدفوع كبديل مواصلات ثابتة لموظفي ومستخدّمي القطاع العام. ج. المبلغ الفعلي المدفوع كبديل مواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدّمي القطاع الخاص. د. مساهمة الموظف أو المستخدّم في صناديق التقاعد أو الادخار أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي وأية صناديق أخرى موافق عليها من الوزير. هـ. إعفاء شراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيكل) لمرة واحدة فقط، أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان انفق على شراء أو بناء مسكن وبحد أقصى (4000 شيكل) سنوياً، على أن لا تزيد عن (10 سنوات) كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك. و. إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) سنوياً لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجه أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة وبحد أقصى طالبين في كل سنة، 2. لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة كلياً أو جزئياً وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة¹.

وكذلك فعل المشرع الأردني في نص المادة رقم (31) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (38) لسنة 2018، وفيما يتعلق بتنزيل الضريبة للدخل فقد جاء في نص المادة (9/أ) من القانون ذاته: "أ. للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة تنزل للشخص الطبيعي المكلف المبالغ التالية: 1. عشرة آلاف دينار إعفاء شخصياً لسنة (2019) وتسعة آلاف دينار لسنة 2020 وما يليها، 2. عشرة آلاف دينار عن المعالين مهما كان عددهم لسنة 2019 وتسعة آلاف دينار لسنة 2020 وما يليها، 3. يمنح الشخص الطبيعي والمعالون إعفاءات مقابل نفقات العلاج والتعليم والإيجار وفوائد قروض الإسكان والمرابحة على النحو التالي: أ. ألف دينار للمكلف تبدأ من سنة 2020 وما يليها، ألف دينار لزوج المكلف تبدأ من سنة 2020 وما يليها، ألف دينار لكل ولد وبحد أقصى ثلاثة آلاف دينار".

(1) المادة رقم (12) قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

المطلب الثالث: سعر الضريبة

استناداً الى مبدأ تطبيق الضريبة التصاعدية الذي اخذ به المشرع الفلسطيني لتحمل العبء الضريبي، فقد تم فرض الضريبة على الشخص الطبيعي والمعنوي، حسب النسب والشرائح التصاعدية التي حددها قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 ويتم احتساب الضريبة بشيكل حسب نص القانون "تحتسب الضريبة (بالشيكل) إلى حين صدور العملة الوطنية، وفي حال إدارة حسابات بعملات متداولة أخرى تحتسب الضريبة وفقاً لتعليمات¹ يصدرها الوزير بناءً على تنسيب من المدير"².

وبالنظر إلى المادة (16)³ منه نرى أنها تنص على: "تستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح الآتية: أ. من (1 حتى 40000 شيكل) بنسبة (5%). ب. من (40001 حتى 80000 شيكل) بنسبة (10%). ج. ما زاد عن ذلك بنسبة (15%)². تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة (15%)."

الشرائح الضريبية لضريبة الدخل للأفراد والشركات في التشريع الضريبي الفلسطيني⁴

النسبة %	(الدخل الخاضع للضريبة) / شيكل
الأفراد	
5%	1-75.000
10%	150.000-75.001
15%	150.001 فأكثر
الشركات	
15%	الشركات
20%	شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز او احتكار

¹ انظر ،تعليمات رقم (4) لسنة 2012م بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى غير الشيك، المنشور في العدد 95 من الوقائع الفلسطينية (السلطة الوطنية الفلسطينية) بتاريخ 2012/03/20 صفحة 35.

² المادة (4/5) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.

³ المادة رقم (1/16) ، قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.

⁴ http://www.pipa.ps/ar_page.php?id

1- الخصومات: يتم احتساب الدخل الخاضع للضريبة بعد السماح للخصومات التالية :

الخصومات على ضريبة الدخل للأفراد:

- 36,000 شيقل لدافعي الضرائب المقيمين.
- المبلغ الفعلي المدفوع، كبديل مواصلات ثابت علاوة لموظفي القطاع العام.
- المبلغ الفعلي المدفوع بدل للنقل الفعلي أو (10 %) من مجموع الراتب السنوي لموظفي القطاع الخاص
- إعفاء جامعي بمبلغ (6000) شيقل سنوياً باستثناء من حصل على منحه أو بعثه.
- إعفاء شراء أو بناء بيت سكن بقيمة 30,000 شيقل لمرة واحدة فقط أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان انفق على شراء أو بناء مسكن وبعد أقصى 4,000 شيقل سنوياً على أن لا تزيد عن 10 سنوات كحد أعلى بشرط تقديم المستندات المعززة لذلك.

وفي التشريع الضريبي الأردني، فقد أشار نص المادة (11)¹ من القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (38) لسنة 2018 على أنه: "أ. تستوفي الضريبة للشخص الطبيعي من الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للنسب التالية كآلاتي:

1. 5% عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار الأولى.
2. 10% عن كل دينار من الخمسة آلاف التالية.
3. 15% عن كل دينار من الخمسة آلاف التالية.
4. 20% عن كل دينار من الخمسة آلاف التالية.
5. 25% عن كل دينار مما تلاها ولغاية مليون دينار.
6. 30% عن كل دينار من الدخل الخاضع للضريبة للمكلف الذي يزيد على 1000000 مليون دينار.

ب. تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الاعتباري حسب النسب التالي:

¹ المادة رقم (8) قانون معدل لقانون ضريبة الدخل رقم 38 لسنة 2018 المنشور على الصفحة 7285 من عدد الجريدة الرسمية رقم 5547، بتاريخ 2/12/2018 المنشور في موقع الرسمي لوزارة المالية الاردنية،

<https://www.istd.gov.jo/index.aspx>

1. 20% لجميع الأشخاص الاعتباريين باستثناء ما ورد في البندين 2 و3 من هذه الفقرة.
2. 24% عن كل دينار لشركات الاتصالات الأساسية وشركات توزيع وتوليد الكهرباء وشركات تعدين المواد الأساسية وشركات التأمين وشركات إعادة التأمين وشركات الوساطة المالية والشركات المالية والأشخاص الاعتبارية الذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي.
3. 35% للبنوك".

المطلب الرابع: مكونات وعاء ضريبة الدخل لأصحاب حقوق الملكية الفكرية في المهن الحرة في التشريع المصري

يتكون وعاء الضريبة على أصحاب حقوق الملكية الفكرية حسب المشرع المصري ضمن ذات إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة نذكرها على ضوء المادتين (32) و(33) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005

1- أرباح الاستغلال العادي: كقاعدة عامة تعدّ الإيرادات الناتجة عن ممارسة المهنة، كأرباح استغلال عادي، هي المكون الأساس لوعاء الضريبة على المهن غير التجارية، حيث تفرض الضريبة على الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية، من بيع و استغلال حقوقهم، و يكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة بعد خصم جميع التكاليف¹.

2- عوائد التصرف في أية أصول مهنية: تعتبر عوائد التصرف في أية أصول إيرادات لأصحاب حقوق الملكية الفكرية وبالتالي تدخل ضمن إيرادات وعاء الضريبة، سواء كانت أثناء تصرفات إرادية أو غير إرادية، والأصول المادية والمعنوية المشتراة، وفقاً للمادة 17 و25 من قانون 91 لسنة 2005 ومن أمثلتها أثاث المكتب الأجهزة المختلفة، الشهرة، نظم المعلومات وغيرها¹.

¹ عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، 173.

¹ المرجع السابق، ص 174.

3- عوائد نقل الخبرات: ذكرها المشرع المصري في المادة 1/32 و عرفتها اللائحة التنفيذية بأنها الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب، أو الاستشارات لبعض مزاولي المهنة أو لأي جهة أخرى¹.

حدد المشرع المصري في المادة (34) ما يخص من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (32) من ذات القانون والتي حددتها بأنها إيرادات المهن الحرة و غيرها من المهن غير التجارية التي تدرج ضمنها حقوق الملكية الفكرية، والتي يمارسها الممول بصفة مستقلة، و يكون العنصر الأساسي فيها العمل، حيث جاءت المادة (34) "بالقول يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (32) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والشخصيات الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين الخ"².

أوردت المادة 35 من ذات القانون جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجرِ العرف على إثباتها بمستندات، والملاحظ أنَّ المشرع المصري قد توسع في مفهوم تكاليف الدخل وأخذ "باتجاه التوسع في مفهوم تكاليف الدخل"³.

ويعدُّ من التكاليف واجبة الخصم حسب المشرع المصري رسوم القيد والاشتراكات، الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة، المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص على أن لا تزيد عن ثلاثة آلاف جنيه، أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر على ألا تزيد عن ثلاثة آلاف جنيه، ولا يجوز تكرار ذات الخصم، والمشرع في هاتين المادتين ذكر التكاليف اللازمة مباشرة بما

¹ نص المادة رقم (2/43) من اللائحة التنفيذية رقم 99 لسنة 2005، لقانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005.

² المادة رقم (34) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (91) لسنة 2005 .

³ ويذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن تكاليف الدخل هي تلك المصاريف التي يرجع الأصل فيها مباشرة إلى مزاوله المهنة أو الحرفة ولا يقصر كلمة التكاليف على مجرد المبالغ اللازمة لتسيير الأعمال في المشروع أو المحافظة عليها بل يشمل كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتتفق في سبيل مصلحتها العامة ولو لم تكن مخصصة أصلاً لإنتاج الربح أو المحافظة عليه.

فيها اهلاكات الأصول والتي يجب خصمها لأصحاب حقوق الملكية الفكرية لكن في حدود و بشروط و نسب معينة تتوقف على مدى التزامهم بإمسك دفاتر وسجلات منتظمة¹.

وفي هذا المعنى تقول محكمة النقض المصرية²: "أنه يجب طبقاً لنص المادة 73 من القانون رقم 14 لسنة 1939 تحديد وعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية في كل سنة ضريبة على حدة، مما مقتضاه أن كل سنة تتحمل أرباحها الفعلية التي تحملها الممول في تلك السنة، وإذا كان الحكم المطعون فيه قد انتهى في قضائه إلى رفض احتساب تكاليف طبع الكتب التي أنفقها الطاعن قبل سنوات النزاع في هذه السنوات وتوزيعها عليها، فإن النعي عليه بالقصور؛ لأنه لم يبحث هذا الطلب في أسبابه يكون غير منتج".

والمشرع المصري فقد عدّ من التكاليف الواجبة التنازل الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة، فيما عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لأحكامه، أي ضريبة الدخل وهذا ما صرحت به الفقرة الثالثة من المادة (23) منه، وقد قيل في تفسير هذا النص أنه يستوعب كافة الرسوم والضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة طالما أنها تتصل بنشاط المنشأة، ولازمة لاستمراره على أن تكون مدفوعة فعلاً لا مجرد مستحقة الدفع³.

ميز المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل المصري بين التبرعات بحسب الجهة المستفيدة منها وذلك في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة (23)⁴ منه، وعليه يكون المشرع المصري قد فضّل بل شجّع المكلفين على دفع التبرعات للجهات الرسمية العامة على حساب الجهات الأخرى ذات النفع العام من خلال رفع القيود بكل أشكالها عن هذه التبرعات¹.

¹ عبد النبي: مرجع سابق، ص 195

² الطعن رقم 408 لسنة 38 ق في جلسة 1975/1/15.

³ أبو حشيش، خليل عواد: دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، ط 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 256.

⁴ نص المادة رقم (23)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 "يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي: 7- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيًا كان مقدارها 8- التبرعات و الاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز 10% من الربح السنوي الصافي للممول".

¹ شاهين: التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 179.

وفيما يتعلق بصافي الإيرادات فقد نص المشرع المصري في المادة رقم (33) في فقرتها الثانية على أنه: "يكون صافي لإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير ..".

وهكذا سار المشرع المصري على خضوع الأصول المادية لتتزيلات في نص المادة (25) بأن جميع الأصول المادية القابلة للتناقض يسمح باحتساب استهلاكها واندثارها في ظل هذا القانون¹.

1 شاهين، المرجع السابق، ص 109.

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية الدولية لمقابل حقوق الملكية الفكرية (الإتاوات)

المبحث الأول: مفهوم الإتاوات ومقابل الخدمات

المطلب الأول: مفهوم الإتاوة وما يشابهها

المطلب الثاني: مقابل الخدمات

المبحث الثاني: جهود معالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية

المطلب الأول: ماهية الازدواج الضريبي وأنواعه وشروطه

المطلب الثاني: المعايير الدولية لتحديد السيادة الضريبية على ضريبة الدخل وتجنب الازدواج الضريبي

المطلب الثالث: الجهود الدولية والعربية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي على حقوق الملكية الفكرية

المبحث الثالث: الأسس الفنية لتجنب الازدواج الضريبي على مقابل حقوق الملكية الفكرية

المطلب الأول: حق دولة الموطن، حق دولة المصدر في فرض الضرائب على مقابل حقوق الملكية الفكرية

المطلب الثاني: الخصم الضريبي، وتقسيم الاختصاص الضريبي كطريقة فنية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية

المبحث الرابع: المعاملة الضريبية العربية للخدمات المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية (الاتفاقيات الثنائية بين الدول محل الدراسة)

المطلب الأول: المعاملة الضريبية للخدمات المستقلة (المهن المستقلة):

المطلب الثاني: المعاملة الضريبية لدخل الفنانين والرياضيين:

المطلب الثالث: المعاملات الضريبية للخدمات الفنية

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية الدولية لمقابل حقوق الملكية الفكرية (الإتاوات)

تمهيد وتقسيم

كان ولا يزال موضوع الازدواج الضريبي من الموضوعات التي يوليها رجال الضرائب في الدول المختلفة اهتماماً بالغاً، حيث يتم دراستها ويتم تشكيل اللجان العديدة التي تعمل على إيجاد الحلول العملية الكفيلة بالقضاء عليها، أو الحدّ منها، وتعتبر مشكلة الازدواج الضريبي مشكلة عالمية في آثارها، داخلية في أسبابها، إذ تغطي فكرة السيادة المطلقة على الدول عند تحديد نطاق فرض ضريبيتها¹.

ويعد الازدواج الضريبي من أهم العوائق التي يمكن أن تؤثر تأثيراً بالغاً على السياسة الاقتصادية للدول، سواء من خلال جانبه الداخلي وما ينتج عنه من تهرب وتجنب ضريبي من قبل المكلف بالضريبة ورفض لأداء ما عليه من ضرائب، أو بجانبه الخارجي وما ينتج عنه من بطء في انتقال رؤوس الأموال، وكذا تهريب لرؤوس الأموال الوطنية، إلى جانب تعطل الحركة الاقتصادية والتنموية في الدولة².

ومن ثم فإنّ العلاج يبدأ من داخل هذه الدول، إذ أرادت تحقيق أهدافها، فالدول الفقيرة تسعى لتشجيع قدوم الاستثمار إليها، والدول الغنية تسعى لتشجيع استثمار أموالها في الخارج، بما يعود بالفائدة على نمو اقتصادها، ولقد فشلت التشريعات الوطنية في معالجة الازدواج الضريبي والمشاكل الناتجة عنه، ولذلك بزغ نجم المعاهدات الضريبية الدولية، الثنائية أو الجماعية منها¹.

وحيث إنّ حقوق الملكية الفكرية، تنقسم بصفة أساسية إلى قسمين أساسيين هما: حقوق الملكية الفنية والأدبية، وحقوق الملكية التجارية والصناعية؛ ولأنّ هذه الحقوق لها قيمة مالية، فإنّها

¹ البطرق، يونس أحمد ، اقتصادات المألّة العامة، الدار الجامعة للطباعة والنشر ، الاسكندرية، مصر ، 1985، ص 325

² البدراني ، قيس حسن عواد ، المألّة العامة والتشريع المالي، الطبعة الاولى ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل ، 2010، ص 224.

¹ الراوي ، أحمد عمر ، دراسات في الاقتصاد العراق بعد عام 2003 ، الطبعة الاولى ، دار الدكتور للعلوم ، بغداد ،

2010، ص 345

قابلة لتصرف بكافة أنواع التصرفات القانونية بمقابل، وهذا المقابل يأخذ أشكالاً عديدة يتم التعبير عنها بأكثر من مصطلح، من أشهرها مصطلح الأتاوات الذي يختلط مع مقابل الخدمات التي تعتمد على الخبرة والدراية في مجال معين.

وعليه سيتم دراسة المعاملة الضريبية الدولية لمقابل حقوق الملكية الفكرية في هذا الفصل من خلال المباحث الأربعة الآتية: المبحث الأول: الأتاوات ومقابل الخدمات. المبحث الثاني: جهود معالجة ازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية. المبحث الثالث: الأسس الفنية لتجنب الازدواج الضريبي على مقابل حقوق الملكية الفكرية، المبحث الرابع: المعاملة الضريبية العربية للخدمات المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية (الاتفاقيات الثنائية بين الدول محل الدراسة).

المبحث الأول: مفهوم الأتاوات ومقابل الخدمات

تناولت الباحثة في هذا المبحث مفهوم الإتاوة وغيرها من المصطلحات التي تم استخدامها سواء من قبل القوانين الداخلية أو المعاهدات والاتفاقيات الدولية لضرائب على عوائد حقوق الملكية الفكرية ومن ثم تناول مفهوم مقابل الخدمات والفروق بينها وبين الإتاوات.

المطلب الأول: مفهوم الإتاوة وما يشابهها

يرتب القانون حقوقاً مالية للمؤلفين على استغلالهم لمصنفاتهم، أو تنازلهم عنها، وهذا المقابل العائد عليهم تدل عليه مصطلحات متعددة، منها الإتاوة، والجعل، والتعويض في حالات التعدي على هذا الحق وغيرها من المصطلحات. وهناك مسميات عدة مختلفة لمقابل حقوق الملكية الفكرية ومنها:

الفرع الأول: المصطلحات الغير شائعة

1- الجعل:

بضم الجيم وسكون العين، وهذا المصطلح ورد في بعض المعاهدات الدولية، للتعبير عن مقابل الحق المالي للمؤلف. والجعل لغة: من جعل جعلاً وجعالة، أي قدر له أجر عليه، والجعالة:

ما يجعل على العمل من أجرٍ، وجمعها جعائل¹، والأجر هو العوض عن العمل والانتفاع²، ويعطى للعامل من صاحب العمل الذي يعمل تحت رقبته وإشرافه وتربطه به علاقة تعاقدية. وترى الباحثة أن مصطلح الجعل الذي استخدمته المعاهدات الدولية إنما هو استعمال غير موفق حيث أنه يعني الأجر الذي يفترض فيه قيام رابطة عمل وتبعية بين المؤلف أو المخترع، وصاحب العمل الذي يدفع المقابل المالي، ومن ثم يخرج عن نطاق أعمال التأليف التي يكون المؤلف مستقلاً في عمله بها، كما لا يشمل كل صور التعامل على حق المؤلف كالبيع والهبة، والإيجار، والرهن، وغيرها من التصرفات القانونية.

2- التعويض:

التعويض لغة، من الفعل عاوض بمعنى بادل، فيقال عوضه عنه، أي أعطاه بدل ما ذهب منه، والعوض هو البديل والخلف³.

ويمكن تصنيف التعويض في مجال حقوق الملكية الفكرية إلى طائفتين هما:

- **التعويض المرتبط بعقوبة جنائية:** كالاعتداء على حق من حقوق الملكية الصناعية أو حق من حقوق المؤلف، الذي يتقرر وفقاً لقواعد المسؤولية المدنية التعويض الذي تقضي به المادة رقم 31/ك¹ من معاهدة تريبس² لمالك البراءة، والتعويض عند تقليد مصنفات الفوتو جرام والفيديو جرام وعرضها للجمهور.

¹ المعجم الوجيز، مرجع سابق، ص9.

² المرجع السابق، ص 108.

³ المعجم الوجيز، المرجع السابق، ص446.

¹ لا تلزم البلدان الأعضاء بتطبيق الشروط المنصوص عليها في الفقرتين الفرعيتين (ب) و(و) حين يكون السماح بهذا الاستخدام لأغراض تصحيح ممارسات تقرر بعد اتخاذ إجراءات قضائية أو إدارية أنها غير تنافسية ويجوز أخذ ضرورة تصحيح الممارسات غير التنافسية في الاعتبار أثناء تحديد مبلغ التعويض في مثل هذه الحالات. وللسلطات المختصة صلاحية رفض إنهاء الترخيص إذا كان وعندما يكون سن المرجح تكرار حدوث الأوضاع التي أدت لمنح الترخيص.

² اتفاقية تريبس هي اتفاق دولي حول الجوانب التجارية لحقوق الملكية الفكرية أو اتفاق تريبس (TRIPS) اختصاراً لـ (Agreement on Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights) هي اتفاق دولي تديره منظمة التجارة العالمية (WTO) الذي يحدد المعايير الدنيا للقوانين المتعلقة بالعديد من أشكال الملكية الفكرية (IP).

- **التعويض المدني:** كالتعويض في حالات الترخيص الإجباري وفقاً للمادة الخامسة من معاهدة جنيف، والمادة الخامسة ف/2،¹ من معاهدة باريس لحماية الملكية الصناعية 1883، والمادة 31/ح-ي² من معاهدة تريبس.

والتعويض في الأصل يكون نقدياً لملائمته أغلب حالات التعويض، وقدرته على جبر الضرر وتعويض النفقات، أما التعويض فإنه يلائم الضرر الأدبي³، التعويض يأخذ صوراً شتى فقد يكون مبلغاً إجمالياً أو نسبة مئوية من بيع المنتجات أو المصنّفات أو أرباح الاستغلال.

وترى الباحثة أن مصطلح التعويض إنما هو مصطلح ضيق حيث أنه يشمل جانب من جوانب حصول صاحب الحق على التعويض وهو الجانب الاستثنائي حالة حدوث ضرر، وكذلك أن أغلب حالات التعويض تكون في صورة نقدية، في حين أن المقابل المالي لحقوق الملكية الفكرية قد يكون نقدياً أو عينياً كتقديم المصنف أو الاختراع كحصة عينية في شركة على سبيل الانتفاع، أو التمليك، وكذلك أن مصطلح التعويض فيه معنى المبادلة، وهو لا يتفق مع صور المعاملات المالية في العصر الحديث.

وعليه فإننا بحاجة إلى مصطلح أكثر شمولية واتساعاً للتعبير عن كل صور الحصول على دخل من استغلال حقوق الملكية الفكرية، أو التنازل عنها، ونرى أن مصطلح الإتاوة فيه من الشمولية والاتساع لتعبير عن تلك الحقوق.

¹ لكل دولة من دول الاتحاد حق اتخاذ إجراءات تشريعية تقضي بمنح تراخيص إجبارية لتحويل دون ما قد ينتج من تعسف في مباشرة الحق الاستثنائي الذي تكفله براءة الاختراع كعدم الاستغلال مثلاً (3) لا يجوز النص على سقوط البراءة إلا في حالة ما إذا كان منح التراخيص الإجبارية لم يكن ليكفي لتدارك التعسف المشار إليه، ولا يجوز اتخاذ أية إجراءات لإسقاط البراءة أو إلغائها قبل انقضاء سنتين من منح الترخيص الإجباري الأول.

² المادة رقم (31) ح/ي تدفع لصاحب الحق في البراءة تعويضات كافية حسب ظروف كل حالة من الحالات، مع مراعاة القيمة الاقتصادية للترخيص (ي) يكون أي قرار متعلق بتحديد التعويض المنصوص عليه فيما يتعلق بهذا الاستخدام خاضعاً للنظر فيه أمام القضاء أو للمراجعة المستقلة من قبل سلطة منفصلة أعلى في ذلك البلد العضو.

³ عبد النبي، محمد عرفان: ، مرجع سابق، ص 323.

الفرع الثاني: المصطلح الأكثر استخدام الاتاوة

مفهوم الإتاوة: في اللغة تعني الجزية أو الخراج، وجمعها أتاوى من الفعل أتا، ومنه إتااء أي الريع، والغلة، والجزية التي تعني خراج الأرض، أو ما يؤخذ من أهل الذمة¹، وهي من الفعل جزى، أو جازاه أي أثابه، أو عاقبه.

ولقد استخدم بعض الكتاب هذا المصطلح للتعبير عن مقابل حقوق الملكية الفكرية الناتج عن تأجير تلك الحقوق أو التنازل عنها، أو الرخصة بالاستعمال، أو عقد تقديم المعرفة الفنية knowhow²، أو عقود franchising³، أو عقود الإدارة أو عقود المشروعات المشتركة⁴.

والملاحظ أن المشرع الفلسطيني في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 لم يأت على ذكر مصطلح الإتاوة بين نصوص مواده، ويعتبر هذا قصور في التشريع الضريبي الفلسطيني يتعين معالجته في أقرب وقت، في حين أن قانون ضريبة الدخل الأردني الملغي والذي كان معمول به في الأراضي الفلسطينية رقم (25) لسنة 1964 أورد مصطلح الإتاوة في المادة رقم (2/25)¹ دون توضيح أو تفسير لمفهوم الإتاوة.

¹ المعجم الوجيز، مرجع سابق، ص 104-105.

² تتمثل المعرفة الفنية في اعتبارها مجموعة من المعارف أو الأشياء المعنوية، ولا يدخل بالطابع غير المادي لها كونها ترد في وثاق أو مستندات مادية، وهذه المعرفة قابلة للتداول بالوسائل التعاقدية: دويدار، هاني: نطاق احتكار المعرفة الفنية بواسطة السرية، 1996، ص 30.

³ هو طريق تعاون بين مشروع المانح Franchisor من جهة وبين مشروع أو عدة مشاريع للمنوح له Franchisee من جهة أخرى، ويفترض فيما يخص المشروع بالفرانشايز ملكية المركز الرئيسي/ اسم تجاري، شعار، نماذج وصور، ماركة صناعية، تجارة، خدمة، المعرفة الفنية، المساعدة التقنية: الحديدي، ياسر: عقد الامتياز التجاري، دار الفكر العربي، القاهرة، 2006، ص 19.

⁴ المشروع المشترك يشمل كل صور التعاون الذي يستمر لفترة من الزمن بين طرفين أو أكثر ينتمون إلى دول مختلفة في سبيل القيام بنشاط استثماري معين أياً كان الشكل التنظيمي لهذا التعاون. وعلى هذا الأساس، فإن العناصر الأساسية للمشروع المشترك هي تعدد الأطراف المشاركة، والقيام بالاستثمار، والاستمرار الزمني، وقد يأخذ المشروع المشترك الصيغة التعاقدية بين الأطراف المساهمة، أو صفة الشركة بأشكالها المتاحة في القانون التجاري، أو أية صيغة مناسبة أخرى، ملندي، ماهر: المشروعات الدولية المشتركة، الموسوعة العربية القانونية، موقع إلكتروني: <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164294>، تاريخ الولوج: 2020/7/1.

¹ المادة رقم (2/25) "..... على انه اذا دفعت أية أتاوه أو ضريبة أو حصة أو ما (يمثلها عدا ضريبة الدخل المستحقة بمقتضى أحكام هذه الفقرة) إلى حكومة المملكة عن تلك المواد النفطية أو الهيدروكربونية المذكورة فإن هذه الاتاوة أو الضريبة أو الحصة أو ما يمثلها تخصم من مقدار ضريبة الدخل المستحقة بمقتضى أحكام هذه الفقرة شريطة أن لا يسمح بخصم اي مبلغ يدفع على الوجه المذكور اكثر من مرة واحدة".

عرف المشرّع الأردني بأنها قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 في المادة رقم (2) الخاصة بالتعريفات عرفت الإتاوة "المبالغ المتحققة أيّاً كان نوعها مقابل استعمال أو الحقّ في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبيّ أو فنيّ أو علميّ وأي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خلطة أو تركيبة أو مقابل استعمال أو الحقّ في استعمال معدات صناعيّة أو تجاريّة أو علميّة أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعيّة أو التّجاريّة أو العلميّة".

ولقد أورد المشرّع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 تعريفاً للإتاوة في المادة الأولى، التي تنصّ على أنّه " في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كلّ منها: الإتاوات: المبالغ المدفوعة أيّاً كان نوعها مقابل استعمال، أو الحقّ في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبيّ، أو فنيّ، أو علميّ، بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة اختراع، أو علامة تجارية، أو تصميم، أو نموذج، أو خلطة، أو تركيبة، أو عملية سرية، أو مقابل استعمال، أو الحقّ في استعمال معدات صناعية، أو تجاريّة، أو علميّة أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعيّة، أو التّجاريّة، أو العلميّة.

والملاحظ أن المشرّعين الأردني والمصري بالرغم من تعريفهما لمصطلح الإتاوة وشموله لحقوق الملكية الفكرية إلا أنّهما أغفلا مقابل حقوق الأداء العلني، وذلك إهدار لجانب كبير من حصيلة الضرائب على هذا الأداء، وكذلك إغفالهما لذكر الحقوق المجاورة لحقّ المؤلف بكل صورها كحقوق المؤدين والعازفين، وهيئات الإذاعة وغيرها، ولا شك أن ذلك ينشأ مشاكل تتعلق بمن يؤدي أو يعزف للإذاعة التي تبثّ برامجها وتنتشر أعمال هؤلاء في دول أخرى وتتمثل هذه المشاكل في الازدواج الضريبي الدولي الذي يخرج عن نطاق القانون الداخلي، ويحتاج إلى معاهدات دولية عند وضع حلول له¹، إضافةً إلى عدم تضمن الموادّ سابقة الذكر لمصنّفات الحاسب الآلي، رغم أهميتها كأبرز صور مصنّفات الملكية الفكرية في العصر الحالي.

ولفظ الإتاوة هو مفهوم دولي وعادة ما تتناوله اتفاقيات دولية، بحيث لا تخلو معظم الاتفاقيات من أحد عناصر الإتاوات، وبالرغم من أن المفهوم العام للفظ الإتاوة يشمل العائد من الخدمات، وكذلك تمثل الإتاوة مقابل تأجير العدد والآلات، وكذلك فإنّ الإتاوة تمثل مقابل استعمال

¹ عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 327-328.

أو الترخيص باستعمال الملكية الأدبية والفنية والصناعية والوسائل المختلفة التي يتم عن طريقها نقل التكنولوجيا، إلا أن المفهوم الضريبي الدولي للإتاوة لا يشمل كل المفاهيم السابقة¹.

عرفت اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية الصادرة عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة، والتي أقرتها لجنة الخبراء بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية في الدورة الثامنة في جنيف 15-19-2012 في المادة (3/12) مصطلح الأتاوات المستخدم في هذه المادة أي نوع من المبالغ المدفوعة لقاء استعمال أو حق استعمال أي من حقوق تأليف الأعمال الأدبية أو الفنية أو العلمية، بما فيه الأفلام السينمائية، أو الأفلام أو الأشرطة المستخدمة في البث الإذاعي أو التلفزيوني، أو أي براءات اختراع أو علامات تجارية أو تصاميم أو نماذج، أو خطط أو صيغ أو أساليب سرية، أو لقاء استعمال أو حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

وتنص المادة (2/12) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية² (فلسطين ومصر والأردن محل الدراسة المقارنة عضواً فيها) على أنه: " بند 2- يقصد بلفظ الأتاوات الواردة في هذه المادة المبالغ المدفوعة من أي نوع مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي أو أية براءة اختراع أو علامة تجارية أو أي رسم أو نموذج أو خطة أو تركيب أو أساليب سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال أية معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية ".

¹ العادلي، عبد الله محمد: الإتاوات، بحث منشور النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، مج 8/ع 31، 1989، ص76، رابط البحث، <http://search.mandumah.com/Record/119234>.

² صدر قرار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية رقم 1069 بتاريخ 12/3/1997، في دورته العادية السادسة والستين بالموافقة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، ووقعت فلسطين عليه بتاريخ 2009/11/23، وتضم الاتفاقية عشر دول اعضاء من بينها مصر والأردن وفلسطين والسودان وسوريا (تم تجميد عضويتها) وليبيا، والصومال والعراق والجمهورية اليمنية، والجمهورية الإسلامية الموريتانية.

ولقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي للتنمية (OECD)¹ في المادة 2/12 من نموذج المنظمة "يقصد بلفظ الأتاوات المبالغ المدفوعة من أي نوع، مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي، أو فني، أو علمي، بما في ذلك أفلام السينما والأفلام والأشرطة المستخدمة في الإذاعة في التلفزيون، أو براءة اختراع، أو علامة تجارية، أو تصميم أو معدات صناعية أو علمية، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية."

وترى الباحثة من التعريفات السابقة وبالإشارة إلى القصور الكبير من قبل المشرع الفلسطيني الذي أسقط مصطلح الأتاوات ولم ينص عليه أو يَقم بتعريفه وتوضيح جوانب شموله، فإننا نرى أن التعريفات السابقة سواء تعريف القانونيين المصري والأردني وكذلك تعريف المعاهدات الدولية المذكورة سابقاً اشتملت على عدة فقرات توضيحية لمفهوم الأتاوات وما يشملها.

الفقرة الأولى: الإتاوة هي المبالغ المدفوعة أياً كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني، والملاحظ أن هذا المقطع اتفقت عليه جميع التعريفات سابقة الذكر.

الفقرة الثانية: ضرب المشرع المصري وكذلك ونموذج منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي، مثلاً لحقوق النشر الخاصة بالأعمال الأدبية "بما في ذلك أفلام السينما"²، وهذه الفقرة لم ترد بنصها في اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، وكذلك لم ترد في قانون ضريبة الدخل الأردني، ويمكن تبرير ذلك أن المشرع في غنى عن هذا التفصيل، حيث يمكننا الرجوع لنصوص قانون حماية الملكية الفكرية لمعرفة هذه الحقوق تفصيلاً دون الحاجة إلى ضرب أمثلة لها في صلب المعاهدات الضريبية¹.

الفقرة الثالثة: أوردت التعريفات السابقة أمثلة لحقوق الملكية الصناعية، حيث نصت على مصطلحات مثل، أي براءة اختراع، أو علامة تجارية، أو تصميم، أو نموذج، أو خطة، أو تركيبة،

¹ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية) بالإنجليزية OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development) هي منظمة دولية تهدف إلى التنمية الاقتصادية وإلى إنعاش التبادلات التجارية. تتكون المنظمة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر.

² المادة رقم (1) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005، وكذلك المادة رقم (2/12) من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي.

¹ عبد النبي، محمد عرفان: المعاملة الضريبية لمقابل حقوق الملكية الفكرية في مصر، مرجع سابق، ص 331.

وهو للتأكيد من المشرّع على أن هذه الصورة على سبيل المثال لا الحصر، لتشمل أي صورة جديدة في المستقبل، وإضافة اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في المادة (2/12) إلى النص كلمة "الرسم" والمقصود به بطبيعة الحال الرسوم الصناعية.

الفقرة الرابعة: أوردت التعريفات السابقة المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية، وكذلك أية معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية، وعند التعاقد على هذه الأنواع من الاتاوت تظهر أنواعاً مختلفة من المفاهيم والعقود الدولية¹.

الفرع الثالث: العقود المتعلقة بالملكية الفكرية و المعاملات القانونية لها

أ. عقود نقل المعرفة (KNOW HOW) وتشمل التنازل عن سرّ الصنعة أو معدلات، وتركيبات سرية لمنتجات معينة وكذلك التنازل عن وسائل التصنيع المختلفة.

ب. عقود الأداء، أو الامتياز (FRANCHISING): ويتضمن هذا العقد التنازل عن البراءة، والتنازل عن ترخيص الملكية الفكرية، بالإضافة إلى المعارف الفنية الأخرى المرتبطة بالتنازل عن البراءة كدراسة الأسواق والإمداد بالسلع والتدريب والمعدات والتجريب والإعداد والتشغيل، وبصفة عامة تقديم المعرفة الفنية عند تمام التشغيل للمصنع بكامل قوته².

ت. عقد الترخيص باستعمال التكنولوجيا: هو العقد الذي يشمل جانباً من جوانب عقود الترخيص التي تشمل في جانب منها التنازل حيث يتم انتقال كافة حقوق صاحب الملكية الفكرية إلى المرخص له، ويتمتع المرخص له بكافة الحقوق المترتبة على هذه الرخصة كحق الاستخدام أو البيع وحمايتها من أي اعتداء ويعتبر التنازل في هذه الحالة بيعاً، كما يعتبر ما تفاضاه صاحب الرخصة عنها إيراداً رأسمالياً (أرباحاً تجارية صناعية)، أو على الجانب الآخر الترخيص بالاستعمال، أو الاستخدام فقط، حيث يتم التنازل فقط عن الحق في استخدام علامة تجارية، براءة اختراع، أو تصميم، لمدة معينة، فإنّ البديل في هذه الحالة (أرباحاً غير تجارية)، وهو الذي يعيننا ويتعلق بالإتاوة فيما يعرف باستعمال أو الحق في الاستعمال¹.

¹ العادلي، عبد الله محمد: مرجع سابق، ص 77.

² عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 333.

¹ العادلي، عبد الله محمد: مرجع سابق، ص 77.

ج. عقود البحث والتدريب: وهذا العقد يلتزم المورد بمقتضاه، بالقيام بأبحاث معينة بمفرده، أو بمساعدة المستورد، أو عن طريق التعاون فيما بينهما بتبادل المعلومات والبيانات والوثائق وتدريب العاملين على استخدام المعارف التكنولوجية المرخص بها أو الأجهزة والمعدات المشتركة¹.

ح. عقد إنشاء المشروعات المشتركة: وهذا العقد غالباً ما يكون أحد الأطراف أجنبياً، والآخر محلياً، ويتضمن نقل المعرفة الفنية في هذه المشروع المشترك، لكنّه في حالة تمتع هذا المشروع بالشخصية المعنوية المستقلة عن الأشخاص المكونين له، فإنّه يجري تطبيق الأحكام الضريبية الخاصة بالأرباح التجارية المحققة من هذا المشروع، أما إذا لم يتمتع المشروع بالشخصية المعنوية المستقلة فإنّه يكون متخذاً شكل شركات الأشخاص، وبهذا يكون الطرف الأجنبي مشغلاً بواسطة منشأة تسري عليه الضرائب المحلية.

خ. عقود توريد المعدات والآلات والمعدات: وهي طريقة لنقل التكنولوجيا التشغيلية المتعلقة بهذه المعدات، وبصفة خاصة في المشروعات الصناعية الصغيرة والكبيرة على السواء، ومن ذلك صناعات الاسمنت والنسيج والورق².

ان العقود سابقة الذكر التي تشمل في مضمونها نقل المعرفة الفنية، والعلامات والنماذج تتم اما بعقد مستقل أو ضمن عقد لنقل التكنولوجي.

وهنا لا بد من التفريق بين حالة التنازل عن حقوق الملكية الفكرية بكافة صورها، أو الترخيص باستعمالها، حيث تختلف المعاملة الضريبية الدولية لكل منها حسب بعض المعاهدات الدولية.

أولاً: التنازل عن حقوق الملكية الفكرية ذاتها

تدخل بعض المعاهدات ضمن مفهوم الإتاوة مقابل التنازل عن حقوق الملكية الفكرية أدبية وفنية أو صناعية وتجارية وعلمية، وتعامل ضريبياً معاملتها وفق شروط معينة وذلك بجانب الترخيص باستعمال تلك الحقوق، ومن أمثلة هذه المعاهدات، المعاهدة المصرية الأمريكية، الموقعة في 1980/1/10 المادة رقم (2/12-ب) " لأغراض هذه المادة يقصد بكلمة الأتاوات الأرباح

¹ عبد النبي، مرجع سابق، ص 333.

² عبد النبي، مرجع سابق، ص 333.

المستمدة من بيع أو تبادل أو أي تصرف آخر في أي أموال أو حقوق من هذا القبيل ما دامت المبالغ المحققة مقابل هذا البيع أو التبادل أو غير ذلك من التصرفات تتوقف على إنتاجية أو استعمال أو التصرف في هذه الأموال أو الحقوق"¹.

إلا أن المشرع المصري في تعريف للإتاوة في المادة 1 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 سابقة الذكر لم يأخذ بهذا النهج حيث اقتصر على معالجة حالات الاستعمال فقط دون حالات التنازل، وكذلك أغلب المعاهدات الثنائية التي عقدتها مصر مع مختلف الدول². وتشترط المعاهدات التي تعتبر مقابل التنازل ضمن مفهوم الإتاوة أن يكون هذا المقابل متوقفاً على إنتاجية أو استعمال أو التصرف في هذه الأموال أو الحقوق، وإلا أحالت المعاهدة هذه التصرفات إلى النصوص الخاصة بالأرباح الرأسمالية أولاً، وكذلك إذ لم تعتبر المعاهدة هذه التصرفات من قبل الإتاوة صراحة.

ثانياً: تأجير حقوق الملكية الفكرية فقط

وفي هذه الحالة نفرق بين أمرين:

الأمر الأول: في حال اعتبر التأجير حسب نصوص الاتفاقيات الضريبية الدولية من قبيل الإتاوة، الملاحظ أنه أغلبية التعريفات السابقة للقوانين الضريبة الداخلية المقارنة، وكذلك للمعاهدات الضريبية الدولية سالفه الذكر، نرى أنها اعتبرت تأجير حقوق الملكية الفكرية من قبيل الإتاوة، وترد تحت مسمى "الاستعمال أو الحق في الاستعمال"، علماً أن الاستعمال دون نقل الملكية يعد إيجاراً. وهنا تواجهنا مشكلة عندما تتضمن بعض العقود عناصر بيع وعناصر إيجار فكيف نتعامل معها؟ هل تعامل معاملة الإتاوة؟ أم معاملة الأرباح الرأسمالية؟ وللإجابة على هذه التساؤلات تتطلب التفرقة بين حالتين؟

¹ المادة رقم (2/12_ب) من معاهدة تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل بين الجمهورية المصرية والولايات المتحدة الأمريكية، 1980/1/10.

² عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 340.

- غلبة عنصر البيع: وفي هذه الحالة يعامل تأجير حقوق الملكية الفكرية، معاملة الأرباح الرأسمالية، كما في حالة التأجير التملكي والبيع بالتقسيط¹.

- غلبة عنصر الإيجار: هنا يعامل تأجير حقوق الملكية الفكرية معاملة الإتاوة ضربياً، كما في حالة البيع التأجيري، التي تسمح للمتعاقد بالتملك أثناء مدة الإيجار أو عند انتهائها². الأمر الثاني: إذا لم تنص المعاهدة الضريبية على اعتبار تأجير حقوق الملكية الفكرية من قبيل الإتاوة فإنّ النصوص الخاصة بالإيرادات الناتجة عن الخدمات هي التي تطبق، وفي حال غياب تلك المعاهدة، يتم الرجوع إلى القوانين الضريبية الداخلية³.

وترى الباحثة في تعريفات الإتاوة سابقة الذكر، وفق المشرع سواء في المعاهدات الضريبة الدولية المذكورة سابقاً، وكذلك التشريعات الضريبية الداخلية بتفريق بين حالي تأجير حقوق الملكية الفكرية، والتي تندرج تحت سقف الإتاوة، وحالة البيع أو التنازل عن هذه الحقوق التي تندرج تحت سقف الأرباح الرأسمالية والمعاملة الضريبة الخاصة بالأرباح الصناعية والتجارية، أما الملاحظة الأخرى نرى أن غالبية المعاهدات الدولية وكذلك التشريعات سالفه الذكر، أغفلت جانباً من صور التعامل في حقوق الملكية الفكرية، وهو الأداء العلني¹، الذي يمثل الصورة المباشرة لها، رغم تناول الصورة غير المباشرة المتعلقة بحقوق النشر.

المطلب الثاني: مقابل الخدمات

يجب علينا هنا التفرقة بين مقابل حقوق الملكية الفكرية (الإتاوة)، ومقابل الخدمات؛ لأنّ طبيعة كل منهما تلزم معاملة ضريبية خاصة لها سواء على المستوى الداخلي، أو في المجال الدولي تأتي أهمية هذه التفرقة بينهما؛ لأنّه في الغالب تتقاسم دولتي مصدر الدخل الحق في فرض

¹ عرفها الدكتور توفيق حسن فرج بانها "عقد يصفه المتعاقدان بأنه إيجار، ويتفقان على أن يقوم المستأجر في هذه الحالة بدفع أجر لمدة معينة ينقلب العقد بعدها بيعاً، وتعتبر الأجرة التي دفعت على أقساط ثمناً للبيع.

² عبد المولى، مرجع سابق، ص 197.

³ عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 337.

¹ يعرف الاداء العلني بأنه "أي عمل من شأنه إتاحة المصنف بأي صورة للجمهور مثل: التمثيل، أو اللقاء، أو العزف، أو البث، بحيث يتصل الجمهور بالمصنف عن طريق الأداء أو التسجيل الصوتي أو المرئي أو المسموع اتصالاً مباشراً، وهذا الأداء قد يكون بشرياً أو بأداة كالراديو أو التلفزيون أو السينما أو أجهزة الحاسب الآلي".

الضريبة على مقابل حقوق الملكية الفكرية، بينما تختص دولة المواطن فرض الضريبة على مقابل الخدمات. إذ يوجد لدينا معيارين لتفرقة بين الملكية الفكرية ومقابل الخدمة، أحدهما معيار شكلي أو تشريعي، وأيضاً المعيار الموضوعي، يعتمد المعيار الشكلي أو التشريعي على مدى وجود معاهدة ضريبية سارية المفعول بين الدولتين بها نص صريح يوضح ويقرر انتماء تلك الأعمال والدراسات الفنية وغيرها سواء إلى خدمات أو الإتاوة وهنا لا يوجد أي إشكالية في التكيف القانوني لوعاء الضريبة، ولكن إذا كانت المعاهدة الضريبية لا تشير بنص صريح إلى تلك الأعمال أو الدراسات الفنية وغيرها من قبيل الإتاوات أو إشارة صريحة ثم تحفظت ببرتوكول منفصل على خروجها من الإتاوات، في هذه الحالة تعتبر من قبيل الخدمات وتعامل ضريبياً على هذا الأساس باعتبارها عنصراً من عناصر الأرباح التجارية¹. أما في حالة عدم وجود معاهدة ضريبية، يتم اللجوء إلى التشريع الداخلي لدولة التي تمت فيها تلك الأعمال للنظر في الوصف الذي تسبغه على تلك الأعمال.

والمعيار الموضوعي الذي ينظر إلى جوهر وطبيعة العمل فقد اشتمل على عدة معايير:

أولاً - معيار طبيعة العمل: ينظر هنا إذا كان العمل يحتاج إلى مجهود ذهني لإنجازه ويشتمل على الابتكار في الشكل والمضمون فنكون بصدد عمل فكري مقابله يخضع للإتاوة، وإذا لم يكن مشملاً على ابتكار فيعتبر من قبيل الخدمات¹. ومثال على ذلك برامج الحاسب الآلي إذا كانت البرامج تتمتع بالحماية القانونية وفقاً لقوانين حق المؤلف فإنَّ مقابل الاستعمال أو التنازل يعدّ من الإتاوة، أما في حالة عدم تمتع البرامج بالحماية التي تكفلها قوانين حق المؤلف، يكون المقابل أرباحاً تجارية وصناعية وتعتبر خدمة مع اشتراط وجود مركز دائم للأعمال.

ثانياً - معيار سرية المعرفة: يظهر هذا المعيار في عقود نقل المعرفة، تلك التي يتعهد فيها طرف بأن يضع تحت تصرف طرف آخر معرفته متاحة للجمهور وفي هذه الحالة يعد المقابل إتاوة، أما إذا كانت المعرفة يمكن اكتسابها من مباشرة المهنة فإننا بصدد عقود خدمات².

¹ عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 343

¹ المرجع السابق، ص 344.

² Falah,H., Hassan,A.(2019). The role of international agreements in organizing taxes imposed on intellectual property rights in Egypt, Palestine and Jordan. Arab Law Quarterly. Vol.33, 1-19

المبحث الثاني: جهود معالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية

يهدف التشريع الضريبي إلى احترام مبادئ أساسية ومنها مساواة جميع المكلفين أمام الضرائب، وقانونيتها، إذ لا تفرض ضريبة إلا بموجب قانون، ولا يعفى أحد من الضريبة إلا بقانون، وهذا ما تنصّ عليه معظم دساتير العالم، ومن الناحية النظرية، يمكن اعتبار ذلك ممكن، أما من الناحية العملية والتطبيق للتشريع، غالباً ما تظهر لدينا تناقضات ومشكلات بين سلطة الضرائب وحقوق المكلف، من أهم وأبرز هذه المشكلات ظاهرة الازدواج الضريبي التي تحاول التشريعات الضريبة الداخلية والدولية إلى إيجاد حلول مناسبة لها وفي هذا المبحث تناولت الباحثة الازدواج الضريبي على النحو الآتي: المطلب الأول: ماهية الازدواج الضريبي وشروطه وأنواعه. المطلب الثاني: المعايير الدولية لتحديد السيادة الضريبية على ضريبة الدخل وتجنب الازدواج الضريبي. المطلب الثالث: الجهود الدولية والعربية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية.

المطلب الأول: ماهية الازدواج الضريبي وأنواعه وشروطه

يعرف الازدواج الضريبي على أنه: "تكليف شخص واحد عن مادة تكليف واحدة في فترة زمنية واحدة واقتطاعها من مال مكلف واحد"¹.

وينقسم الازدواج الضريبي إلى نوعين هما: الازدواج الضريبي القانوني، والازدواج الضريبي الاقتصادي، ولكل منهما مفهومه الخاص والمختلف عن الآخر، وحالاته وخصائصه التي تميزه عن النوع الآخر، ومن أجل بيان هذا الموضوع سنتناول كل نوع منهما.

الازدواج الضريبي القانوني: فيمكن تعريفه بأنه: "فرض دولتين نفس الضريبة على ذات الوعاء ويتحملها الممول نفسه عن فترة زمنية واحدة المحصل عنها الضريبة"².

ويتفق الفقهاء على أن وجود الازدواج الضريبي يتطلب الشروط الآتية:

¹ عوض، حسن، وقطيش عبد الرؤوف: **المالية العامة**، منشورات الحلبي، ط1، بيروت، لبنان، 2013، ص439.

² جامعة مجد بوضياف المسيلة، دراسة تحليلية لأليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، ع5، 2018، ص 95، <http://search.mandumah.com/Record/960470>

- **وحدة الشخص المكلف بالضريبة:** لا بدّ لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته، وهو شرط واضح لا يثير لبساً، وتظهر أهمية هذا الشرط بالنسبة للأشخاص المعنويين، كالشركات المساهمة التي تفرض الضريبة على أرباحها، وضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على المساهمين فيها، فليس هناك ازدواجاً ضريبياً من الناحية القانونية، إذ أن شخصية الشركة مستقلة عن شخصية الشركاء، إنَّما يمكن القول أن هنالك ازدواجاً من الناحية الاقتصادية¹.
- **وحدة المطرح الخاضع للضريبة:** أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواء كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال، بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على المال ذاته، ولكن إذا كانت هنالك مؤسسة لها عدّة فروع في عدة دول، وفرضت كل دولة ضريبة على أرباح الفرع المتحققة لديها، فلا يكون هناك ازدواج ضريبي².
- **وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:** يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة أو أن يسدد ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول¹، ولكن إذا عبرت سلعة واحدة حدود عدة دول، ودفع في كل دولة رسم جمركي، فلا نكون في حالة ازدواج ضريبي، نظراً لتكرار الواقعة المسببة للضريبة².
- **وحدة المدة المفروضة عليها الضريبة:** يشترط لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وحدة المدة التي تفرض عليها الضريبة أكثر من مرة، فإنّ خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر وبالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ولكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد ازدواجاً ضريبياً³.

¹ عوض، حسن، وقطيش عبد الرؤوف: مرجع سابق، ص 439.

² المرجع السابق، ص 440.

¹ عاشور، زيان: الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مج 11، ع 2018، ص 1، 236، الجزائر، <http://search.mandumah.com/Record/927759>

² عوض، حسن، و قطيش عبد الرؤوف: المالية العامة، مرجع سابق، ص 440.

³ المرجع السابق، ص 440.

والازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي يحدث على المستوى الدولي عندما يخضع شخصين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ومن طرف أكثر من دولة¹.

ونلاحظ أنه على عكس الازدواج الضريبي القانوني فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى أن الازدواج الضريبي الدولي بنوعيه، عادة ما يكون غير مقصود بسبب وضع وتطبيق الدول لتشريعاتها الضريبية دون مراعاة ما قد ينتج عن ذلك من مشاكل ضريبية دولية. لكن قد تعتمد بعض الدول إحداث ازدواج ضريبي دولي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية وسياسية منها:

- 1- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية أما لكفاية الأموال الوطنية أو لمنع استثمار الأموال الأجنبية في مشاريع ترغب الدولة في تمويلها بأموال وطنية
 - 2- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية وذلك لحاجة الدولة إلى استثمارها في مشاريع على ترابها.
 - 3- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة¹.
- يوجد عدة أسباب للازدواج الضريبي الدولي يتمثل في النقاط الآتية:

أولاً: اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي

حيث تخضع النظم الضريبية فرض الضرائب إلى إحدى المبادئ الثلاثة، التبعية السياسية، التبعية الاجتماعية، والتبعية الاقتصادية، ومما لا شك فيه أن هذا الاختلاف في ضوابط ومعايير الإخضاع الضريبي يؤدي إلى تزامن قوانين الضرائب في أكثر من دولة، وفي وقت واحد بالنسبة لنفس الشخص أو نفس المال².

¹ المرجع السابق، ص 440.

¹ بطريق، يونس أحمد، و دراز، حامد عبد المجيد: **المالية العامة والضرائب والنفقات العامة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص 136.

² بطريق، يونس أحمد: **السياسات الدولية في المالية العامة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 117.

ثانياً: اختلاف التنظيم الفني لضرائب الدخل

يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر عادة (الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب الموحدة، ذات الطابع الشخصي، مما يترتب عليه تباين في تنظيم ضرائب الداخل، وبالتالي نشأة الأزواج الضريبي الدولي¹.

ثالثاً: اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية

قد يكون تشابه الاصطلاحات من قبيل التماثل الخادع الذي يمنع الدول من الوصول إلى تسوية فعلية لمشكلة الأزواج الضريبي، ولتلافي ذلك يجب الاتفاق بين الدول على مفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات، تلتزم بها الدوائر الضريبية وكذلك الدوائر القضائية في الدول².

المطلب الثاني: المعايير الدولية لتحديد السيادة الضريبية على ضريبة الدخل وتجنّب الأزواج الضريبي

تتمثل ضوابط الإخضاع الضريبي في المعايير التي تستند إليها الدول عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي، وهذه المعايير هي:

أولاً: التبعية السياسية (الجنسية)

يمثل هذا المعيار سيادة الدولة على رعاياها، ولمبدأ التبعية السياسية التي تتطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها، وإن اعتماده من كافة النظم الضريبية الدولية كمعيار وحيد يؤدي إلى انعدام ظاهرة الأزواج الضريبي الدولي، ولكن يؤخذ عليه انتهاك سيادة الدول الأخرى بتطبيقه خارج حدود الدولة على رعاياها المقيمين في تلك الدول¹.

¹ بطريق، يونس: السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 118.

² المرجع السابق، ص 119.

¹ Falah,H., Hassan,A.(2019). O.P.G.T rights in Egypt, Palestine and Jordan. Arab Law Quarterly. Vol.33,pp 1-19

أن نظرية الجنسية نظرية توسعية تؤدي إلى التعارض مع سلطان الدول الأخرى، التي لا تريد الإذعان لتوغل سلطة دولة أجنبية داخل إقليمها.

وخلاصة القول أن هناك علاقة أخرى غير العلاقة السياسية، من شأنها أن تربط بين الفرد وبلد ما وأن تلزمه بالإسهام في أعبائها العامة¹.

ثانياً: التبعية الاجتماعية

يقوم هذا المبدأ على أساس ارتباط الأشخاص بدولة سواء بصورة التوطن أو بصورة الإقامة العادية، حيث يعيش الفرد في وسط اجتماعي لتحقيق ظروف معينة دون أن يكون منتبها سياسيا لهذه الدولة، ومع ذلك فإنه يترتب عليه التزامات، عليه أن يساهم في الأعباء والتكاليف العامة، مقابل تمتعه بمنافع الخدمات العامة في هذه الدولة² تبنت كثير من التشريعات الضريبية المقارنة لهذا المعيار في فرض ضريبة الدخل، حيث إن قانون ضريبة الدخل المصري اخذ بالمعيار الاجتماعي على أرباح الأشخاص الاعتبارية "تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيأ كان غرضها وتسري الضريبة على: 1-.....، 2- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر"¹، إلا أن هذا المعيار لم يؤخذ به في كل من فلسطين والأردن لغايات فرض ضريبة الدخل باستثناء الدخل الصافي الذي يتحقق للشخص المقيم من أي مصدر خارج المملكة شريطة أن يكون قد نشأ من أموال وودائع في المملكة².

ثالثاً: التبعية الاقتصادية

إقليمية الدخل، هذا المبدأ يقوم على العلاقات الاقتصادية بين الأفراد والدولة، وبذلك فإن الدولة التي يتحقق فيها الدخل من مختلف المصادر لها الحق في إخضاع أرباح هذا الدخل

¹ بطريق، يونس احمد: مرجع سابق، ص 124.

² خصاونة، جهاد سعيد، مرجع سابق، ص 287

¹ المادة (47)، من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم 91 لسنة 2005.

² Falah,H.,pp, 1-19.

للتشريع الضريبي في هذه الدولة بصرف النظر عن جنسية أصحاب المال، وبصرف النظر أيضاً عن كونهم مقيمين مادام هذا الدخل نشأ وتحقق في هذه الدولة¹.

ولقد أخضع المشرع الأردني كل الدخول المتأتية في الأردن أو تجنى فيه إلى ضريبة الدخل أيّاً كانت جنسية المكلف أو محل الإقامة².

وهذا ما استقرت عليه محكمة التمييز في العديد من قراراتها ومن الأمثلة على هذه القرارات، قرار رقم 86/89³ حيث أرست المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1976 قاعدة سريان القانون على كل ما يقع في إقليم الدولة وعلى كل الأشخاص المقيمين فيه، وبناء على ذلك فيكون دخل المكلف خاضعاً لقانون ضريبة الدخل عن الربح الذي جناه من عمل قام به بالمملكة أو أنه غير مقيم فيها على أساس قاعدة إقليمية الضريبة، كما يستفاد من نص المادة (5) المشار إليه أعلاه أن من جنى دخلاً من الأمور المبينة في هذه المادة وجبت عليه الضريبة المستحقة عن دخله وفق قانون ضريبة الدخل ما دام أنه قد جناه ضمن حدود المملكة سواء كان أردنياً أو أجنبياً مقيماً أو غير مقيم إذ لم يرد في هذه المادة لفظة مقيم".

وعليه فإن تسلم الأرباح التي نشئت خارج الأردن لا تجعلها خاضعة لضريبة الدخل في الأردن¹.

وهذا ما كان يسري على الدخول في فلسطين في فترة تبني قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964، حيث اتبع مبدأ إقليمية الدخل، خلال تلك الفترة .

أما القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 جاء خالياً من أي تحديد وتوضيح لأي معيار من المعايير التي تستند عليها الدول، ولكن فإن السلطات الضريبية تطبق وتتبنى مبدأ إقليمية الدخل أو النشاط من قبلها².

¹ خصاونة، جهاد سعيد: مرجع سابق، ص285.

² المادة رقم (3/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 "يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخول التالية، 1- الدخل المتأتي من نشاط الاعمال، 2- الفوائد والعمولات 3- الاتاوى".

³ قرار محكمة التمييز رقم (86/89) المنشور في الصفحة (889) من مجلة نقابة المحامين لسنة 1988، مشار إليه في خصاونة، جهاد سعيد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص286.

¹ خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص286.

² Falah,H., Hassan,A.(2019). property rights in Egypt, Palestine and Jordan. Arab Law Quarterly. Vol.33, 1-19

وفي المقابل خرج المشرع الأردني من مبدأ الإقليمية في المادة 3/ج¹ حيث أخضع لضريبة الدخل الصافية التي تتحقق للمقيم من مصادر خارج المملكة بشرط أن تكون قد نشأت عن أموال من المملكة، وكذلك الدخل التي تحققها فروع الشركات الأردنية العاملة في الخارج.

واخذ المشرع المصري مبدأ إقليمه الدخل بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في المادة (6) من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر" وهذا ما نصت عليه كذلك على الدخل المتأتية من المهن غير التجارية التي أدرجت من ضمنها حقوق الملكية الفكرية كما سبق وتم بيان وتوضيح ذلك حيث نصت المادة 1/32 "تفرض الضريبة على: 1- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر"¹.

ومن خلال المادة السابقة يتبين أن المشرع المصري قد أخذ بمبدأ إقليمه الدخل على الدخل المتحققة من الأعمال الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

المطلب الثالث: الجهود الدولية والعربية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي على حقوق الملكية الفكرية

الازدواج الضريبي يحمل المستثمرين الأجانب للضريبة في دولة الموطن بالإضافة إلى ضريبة أخرى في دولة المصدر، وهذا سبب من الأسباب الرئيسية إلى إحجام المستثمرين من الدول الأخرى في استثمار أموالهم في دول غير دولهم، وهذا ما دعا دول غالبية دول العالم ومنها الدول العربية، وكذلك المنظمات العالمية المعنية في التجارة والتنمية وغيرها، إلى البحث عن سبل وطرق

¹ المادة رقم (3/ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 "يخضع للضريبة: -1- الدخل الصافي الذي يتحقق للشخص المقيم من أي مصدر خارج المملكة شريطة أن يكون قد نشأ عن أموال أو ودائع من المملكة. 2- مجموع الدخل الصافية التي يحققها فرع الشركة الأردنية العاملة خارج المملكة والمعلن في بياناتها المالية الختامية المصادق عليها من محاسب قانوني خارجي. 3- يعتبر الدخل الصافي المشار إليه في البندين (1) و(2) من هذه الفقرة دخلاً خاضعاً للضريبة وتقرض الضريبة عليه بنسبة (10%) ولا يجوز السماح بتبذيل أي مبلغ أو جزء منه لأي سبب من الأسباب ".

¹ المادة رقم 1/32، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.

قانونية لمعالجة الإشكاليات القانونية الناجمة عن الازدواج الضريبي، بغية تشجيع الاستثمار بين الدول وانتقال رؤوس الأموال بين البلدان مما يساهم بشكل كبير ويعود بالفائدة على المستثمر الأجنبي والدولة التي تم فيها استثمار تلك الأموال.

وتعتبر فروع الملكية الفكرية وعوائدها وأعمالها من أهم الاستثمارات في عصرنا الحالي والتي تعود على الدول بأموال وأرباح ذات قيمة مالية مرتفعة، مما يحتم على الدول معالجة الازدواج الضريبي الذي تخضع له تلك الإيرادات الناجمة عن حقوق الملكية الفكرية. وفي هذا المطلب تناولت الباحثة الجهود الدولية والمعاهدات الجماعية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي في الفرع الأول، والجهود العربية لمعالجة الازدواج الضريبي على حقوق الملكية الفكرية في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الجهود الدولية والمعاهدات الجماعية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

بذلت المنظمات الدولية العديد من الجهود لحل الإشكاليات الناتجة عن الازدواج الضريبي والعمل على تجنب المشاكل الناتجة عنه، بدأ بغرفة التجارة الدولية وعصبة الأمم المتحدة وصولاً إلى هيئة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث قدمت هذه المنظمات نماذج استرشادية تساهم في حل إشكالية الازدواج الضريبي، والجدير بالذكر أن هذه النماذج لها قيمة استرشادية وأدبية وليست الزامية، بحيث تسترشد بها الدول عند صياغة اتفاقيتها الضريبية، وكذلك الرجوع إليها عند الاختلاف في تفسير نصوص الاتفاقيات الثنائية المستقاة من هذه النماذج¹.

أولاً: جهود غرفة التجارة الدولية

اتجهت جهود غرفة التجارة الدولية إلى التوفيق بين ضابط الإقامة وضابط المصدر، ورأت بأن الدولة مصدر الدخل لها الأولوية في إخضاع الدخل لضريبتها، وفي حالة تطلب الأمر يتم اقتسام الحق في الضريبة بين الدولتين (دولة المصدر، دولة الإقامة)، مع مراعاة دولة الإقامة مصالح الدول النامية عند فرض ضريبة الدخل على الدخل المتحققة في الدول النامية، بحيث يكون مقدار الضريبة أقل من الضرائب المفروض على الدخل المتحققة في إقليمها².

1 عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 350-351.

2 بطريق، يونس أحمد: السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 136.

ثانياً: جهود عصابة الأمم

إن أعمال عصابة الأمم هي أساس الجهود التي قامت بها المنظمات الدولية الأخرى، ومنها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهيئة الأمم المتحدة، ولقد ارتأت العصابة إحلال معيار التبعية الاقتصادية محل التبعية السياسية، وبالتالي إعطاء دولة موطن المكلف ودولة موقع أمواله حقاً في فرض الضريبة عليه بنسبة مصالحها الاقتصادية في كل من الدولتين¹، ومن أهم أهداف العصابة هو إبرام اتفاق دولي لحل مشكلة الازدواج الضريبي، حيث قامت لجانها بدراسة العديد من التشريعات الضريبية، لمعرفة الضوابط والمعايير التي تتبعها الدول، في فرض الضرائب على المؤسسات الأجنبية والوطنية، وكيفية توزيع الأرباح لتلك المؤسسات التي يمتد نشاطها في أكثر من دولة، ولكن لم تنجح في ذلك، بسبب عدم تقبل الدول فكرة هذا الاتفاق متعدد الأطراف وذلك بسبب اختلاف النظم الضريبية للدول، وهذا ما جعلها تلجأ إلى الاتفاقيات الثنائية، بسبب تمكن هذه الاتفاقيات من الوصول إلى نتائج مرضية وحاسمة نوعاً ما، مقابل غيرها من الوسائل والأساليب التي اتبعت لحل إشكالية الازدواج الضريبي، وأنتجت تلك الجهود مجموعتين من الاتفاقيات النموذجية الثنائية، وهما اتفاقية المكسيك عام 1944، واتفاقية لندن عام 1946¹.

ثالثاً: جهود منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي

كان الهدف الأساس للمنظمة هو التوفيق والتنسيق بين النظم الضريبية الموجودة في الدول المنضمة لها، ولم يكن غاية النموذج الذي وضعته سن قواعد للقانون الضريبي الدولي⁽²⁾، بل الغاية أن تسترشد الدول عند إنشاء وإبرام اتفاقيتها الضريبية، بحيث تعتبر هذه الاتفاقية مرجعاً أساسياً لتجنب الازدواج الضريبي، ولقد اعتمد هذا النموذج وأخذ بمعيار الموطن أي حق فرض الضريبة لدولة إقامة المكلف على حساب دولة مصدر الدخل³.

1 فوزي، عبد المنعم: مرجع سابق، ص 233.

1 بطريق، يونس أحمد: مرجع سابق، ص 138-141.

2 عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 351.

3 بوقرو، إيمان: كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2009، ص 52، المنشورة على الموقع

رابعاً: جهود منظمة الأمم المتحدة(نموذج منظمة الأمم المتحدة

أكملت منظمة الأمم المتحدة، ما بدأته عصبة الأمم من دراسات وجهود لمعالجة الأزواج الضريبي، وعملت المنظمة على التوسع في الأبحاث والدراسات، وإصدار موسوعة الاتفاقيات الضريبية الدولية الخاصة بتجنب الأزواج الضريبي ومكافحة التهريب الضريبي¹، وقامت المنظمة بأعداد نموذج لتجنب الأزواج الضريبي، وذلك تنفيذاً للقرار رقم (1541) الصادر من المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم، ولقد اشتمل هذا النموذج المبادئ الضريبية الأساسية في الاتفاقيات بين الدول المتقدمة والنامية، ولقد اخذ هذا النموذج بمعيار الإقليمية، أو التبعية الاقتصادية(معيار مصدر الدخل)، ويراعي هذا النموذج مصالح الدول النامية، وترتكز الدول النامية عند صياغة اتفاقياتها الضريبية لمبادئ ونصوص هذا النموذج².

وفيما يتعلق بتجنب الأزواج الضريبي على حقوق الملكية الفكرية موضوع الدراسة التي أدرجتها اتفاقية تجنب الأزواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية تحت بند الاتاوات، نرى أن الاتفاقية أوجدت حلول قانونية للأزواج الضريبي على هذه الحقوق "الاتاوات 1- يجوز أن تخضع الأتاوات الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى، 2- غير انه يجوز أيضاً أن تخضع تلك الأتاوات للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وذلك وفقاً لقوانين تلك الدولة، لكن اذا كان المستفيد الفعلي من الأتاوات مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى فإنه يتعين ألا تتعدى الضريبة المفروضة---في المائة(تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من المبلغ الاجمالي للاتاوات، وتحدد السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين بالتراضي طريقة تطبيق هذا الحد"¹.

ولقد جاء بالاتفاقية أنه في حال كان المستفيد الفعلي من الأتاوات المقيم في دولة متعاقدة يزول أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها الأتاوات وان هذه الأعمال مرتبطة بمنشأة

الالكتروني http://vrpg.univ-skikda.dz/recherchePG/theses_memoires/، تاريخ الزيارة، 9-11-2019،

الساعة 10:21م

1 المرجع السابق، ص 49.

2 عبد النبي، محمد عرفان، مرجع سابق، ص 351.

1 المادة رقم(1/12)، اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الأزواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 1979،

دائمة أو مقر ثابت في الدولة المتعاقدة الأخرى فإنه يسري عليها أحكام المادة (7)¹ أو المادة (14)² من الاتفاقية.

وتناولت الاتفاقية أيضاً في المادة (17) الضرائب على الدخل الذي يحصل عليه الرياضيين والفنانين من مزاولتهم لأعمالهم الرياضية والفنية فإن الدخل الذي يحصل عليه مقيم دولة متعاقدة من أنشطته الشخصية التي يمارسها الدولة المتعاقدة الأخرى، بصفته فناناً ترفيهياً في المسرح، أو السينما أو الإذاعة، أو التلفزيون، أو بصفته موسيقياً أو رياضياً، هو دخل يجوز أن يخضع للضريبة تلك الدولة الأخرى، أما إذا كان هذا الدخل لا يعود إلى الفنان أو الرياضي شخصياً بل إلى شخص آخر فإنه يجوز أن يخضع هذا الدخل للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يمارس فيها الفنان أو الرياضي نشاطه¹.

لقد اتبعت الاتفاقية طرق فنية عدة لإزالة الازدواج الضريبي تتمثل في الخصم أو الإعفاء ومن تلك الطرق:

أولاً: طريقة الإعفاء²

عندما يحصل مقيم دولة متعاقدة على دخل أو يملك رأس مال خاضعاً للضريبة الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الدولة الأولى تعفي هذا الدخل أو رأس المال من الضريبة، أو عندما يحصل مقيم دولة متعاقدة على عناصر دخل خاضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه يسمح

1 المادة (7) اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية "أرباح المؤسسات - لا تخضع أرباح مؤسسة دولة متعاقدة للضرائب إلا في تلك الدولة مالم تقيم المؤسسة بنشاط تجاري في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة تقع فيها. وإذا قامت المؤسسة بنشاط تجاري على النحو السالف الذكر جاز فرض ضرائب على أرباح المؤسسة في الدولة الأخرى على ألا تفرض إلا على القدر الذي يجنى منها".

2 المادة (14) اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية "المهن المستقلة - لا يخضع للضريبة الدخل الذي يجنيه مقيم دولة متعاقدة من مزاوله مهنة حرة أو أنشطة أخرى ذات طابع مستقل إلا تلك الدولة، ما عدا الحالات التالية التي يجوز أن يخضع فيها ذلك الدخل أيضاً للضريبة الدولة المتعاقدة الأخرى: (أ) إذا كان للمقيم الدولة المتعاقدة الأخرى مقر ثابت يتاح له بصورة اعتيادية لمزاوله أنشطته، ففي تلك الحالة لا يخضع من الدخل للضريبة تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا ما يعود منه لذلك المقر الثابت؛ (ب) إذا كان مقامه الدولة المتعاقدة الأخرى لفترة أو فترات تساوي أو تفوق في مجموعها 183 يوماً خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية، ففي تلك الحالة لا يخضع من الدخل للضريبة تلك الدولة الأخرى إلا ما جناه من أنشطته تلك الدولة الأخرى".

1 المادة رقم (17)، اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 1979.

2 المادة (23/أ) من الفصل الخامس، اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 1979.

دولة المتعاقدة الأولى أن تخصم من ضريبة دخل ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى، ويجب إلا يتجاوز الخصم الجزء من الضريبة، المحسوبة قبل الخصم، أو إذا كان الدخل الذي يحصل عليه المقيم أو رأس المال في الدولة المتعاقدة معفى من الضريبة في هذه الدولة وفقاً لنصوص وأحكام هذه الاتفاقية، يحق لهذه الدولة أن تدخل الاعتبار الدخل أو رأس المال المعفى من الضريبة، عند احتساب مبلغ الضريبة على ما تبقى من دخل ذلك المقيم أو رأس ماله.

ثانياً: طريقة الخصم¹

إذا حصل المقيم دولة متعاقدة على دخل خاضعاً للضريبة دولة متعاقدة أخرى، تبعاً لنصوص وأحكام هذه الاتفاقية تسمح الدولة الأولى بأن يخصم من ضريبة دخل ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار ضريبة الدخل المدفوعة في تلك الدولة الأخرى، لكن يجب أن يكون الخصم بما لا يتجاوز ذلك الجزء من ضريبة الدخل، المحسوبة قبل الخصم.

الفرع الثاني: دور الدولة العربية في تجنب الازدواج الضريبي على حقوق الملكية الفكرية

يعتبر دور مجلس الوحدة الاقتصادية العربي (التابع لجامعة الدول العربية) هاماً في الوصول إلى نتائج وتحليل للأوضاع الضريبية لدول العربية، مما ترتب على ذلك إبرام اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية لتجنب الازدواج الضريبي التي تضم حتى اللحظة 11 دول من بينها الدول محل الدراسة.

ومن أهم الأهداف التي تنشدها هذه الاتفاقية، الوصول إلى الوحدة الاقتصادية الكاملة، وتحقيق المساواة الاقتصادية والمدنية لمواطني هذه الدول، وتحديد وسائل وطرق هذه الوحدة، والتنسيق بين هذه التشريعات الضريبة للبلدان المتعاقدة لتلافي مشكلة الازدواج الضريبي¹. نتاولنا في هذا البحث قاعدتين لارتباطهما وفي موضوع الدراسة هما، أولاً: قواعد الاختصاص الضريبي، وثانياً: الطرق الفنية لتلافي الازدواج الضريبي.

1 المادة (23/ب)، الفصل الخامس، اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 1979.

1 بطريق، يونس حمد: مرجع سابق، ص 199.

بداية لا بد من التنويه إلى المقصود بالمقيم حسب هذه الاتفاقية "المقيم 1. لأغراض هذه الاتفاقية يقصد بعبارة (مقيم في إحدى الدول المتعاقدة) أي شخص يخضع وفقاً لقوانين تلك الدولة للضرائب المفروضة فيها وذلك بحكم موطنه أو محل إقامته أو محل إدارته أو أي معيار آخر من طبيعة مماثلة ولكن لا تشمل هذه العبارة أي شخص يخضع للضريبة في تلك الدولة لمجرد حصوله على دخل مستمد من مصادر في تلك الدولة أو لملكيته لأموال كائنة بها. 2. في حالة ما إذا كان شخص طبيعياً يعتبر وفقاً لأحكام البند السابق (1) مقيماً في أكثر من دولة واحد من الدول المتعاقدة فإن هذه الحالة تعالج طبقاً للقواعد الآتية: أ. يعتبر مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها مسكن دائم تحت تصرفه فإذا كان له مسكن دائم تحت تصرفه في أكثر من دولة متعاقدة يعتبر مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالحه الرئيسية (علاقات شخصية أو اقتصادية وثق). ب. في حالة عدم وجود مسكن دائم تحت تصرفه أو في حالة عدم إمكان تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالحه الرئيسية في أي من الدول المتعاقدة يعتبر مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها محل إقامة معتاد. ج. إذا كان له محل إقامة معتاد في أكثر من دولة أو لم يكن له محل إقامة معتاد في أي منها فيعتبر مقيماً في الدولة التي يحمل جنسيتها. د. وإذا كان يحمل جنسية أكثر من دولة واحدة من الدول المتعاقدة يعتبر مقيماً في الدولة التي ولد فيها من أب يتمتع بذات الجنسية. 3. في حالة ما إذا كان هناك وفقاً لأحكام البند (1) شخص آخر من غير الأشخاص الطبيعيين مقيماً في أكثر من دولة متعاقدة فإنه يعتبر مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها وإذا لم يكن يحمل جنسية أي من الدول المتعاقدة أو كان يحمل جنسية أكثر من دولة فيعتبر مقيماً في الدولة التي يوجد بها مركز إدارته الفعلية¹.

أولاً: قواعد الاختصاص الضريبي:

جاء في نص المادة (2) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية "الضرائب التي تناولتها الاتفاقية: تطبق هذه الاتفاقية على (أ): الضرائب

1 المادة (4) البند (1،2)، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، لسنة 1997.

المفروضة على الدخل الناتج المصادر الآتية.....- الأرباح التجارية والصناعية - إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، -أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن التجارية-.....¹. وسوف تركز الدراسة على الدخول التي تتعلق بموضوع البحث .

أ- **الأرباح التجارية والصناعية:** لقد أوضحت المادة (7) من الاتفاقية أن الأرباح التجارية والصناعية تخضع لتشريع الضريبي في الدولة التي يوجد فيها المشروع فقط، هذا في حالة كون المشروع لا يزال نشاطاً في احد الدولة المتعاقدة عن طريق منشأة دائمة، وفي حال كان المشروع يزال نشاطاً على النحو المذكور سابقاً فإن أرباح المشروع تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة بشرط أن يكون هذا الخضوع في حدود ما يخص المنشأة الدائمة من الأرباح فقط².

ب- **ما يتعلق بحقوق الملكية الفكرية (الأتاوات):** المادة رقم(12) البند(1) أوضح الضريبة على الأتاوات حيث نص على أنه: "الأتاوات 1. تخضع الأتاوات التي تنشأ في احدى الدول المتعاقدة وتدفع إلى شخص مقيم في دولة متعاقدة أخرى للضريبة في الدولة التي تنشأ فيها تلك الأتاوات ويجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى"¹.

أما في حالة كون تلك الأتاوات لمستفيد مقيم في دولة متعاقدة ولكن الأتاوات ناتجة عن أعمال تجارية أو صناعية من خلال منشأة دائمة في دولة متعاقدة أخرى ومرتبطة ارتباطاً فعلياً بتلك المنشأة فأنها تخضع لأحكام المادة (7) سابقة الذكر من الاتفاقية.

وتعد الأتاوات أنها نشأت في دولة متعاقدة اذا كان الدافع للاتاوات هو تلك الدولة نفسها أو احد أقسامها السياسية أو سلطة محلية أو مقيماً في تلك الدولة ومع ذلك اذا كان الشخص الدافع للأتاوات سواء كان مقيماً أو غير مقيم في الدولة منشأة دائمة أو مركز ثابت يوجد فيها ارتباط

1 المادة رقم(2) البند (1) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهريب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، لسنة 1997.

2 المادة رقم(7) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الاتحاد الاقتصادي العربي "الأرباح التجارية والصناعية والتي نصت: " 1. الأرباح التي يحققها مشروع احدى الدول المتعاقدة تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد فيها المشروع فقط. ما لم يكن المشروع يزال نشاطاً في دولة متعاقدة أخرى عن طريق منشأة دائمة كائنة فيها. فان كان المشروع يزال نشاطاً على النحو السابق فإن أرباح المشروع تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن في حدود ما يخص تلك المنشأة الدائمة من الأرباح فقط".

1 المادة رقم (12)البند(1)، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997.

فعلي بالحق أو الملكية التي تنشأ عنها الأتاوات وكانت تلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت يتحمل الأتاوات فان هذه الأتاوات تعتبر أنها قد نشأت في الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المركز الثابت¹.

ج- **الأرباح الرأسمالية:** " وهي الأرباح الناتجة من التصرف في الأموال المنقولة التي تكون جزءا من الأموال المستخدمة في نشاط منشأة دائمة يمتلكها مشروع تابع لإحدى الدول المتعاقدة في دولة متعاقدة أخرى أو من التصرف في الأموال المنقولة الخاصة بمركز ثابت تحت تصرف شخص مقيم تابع لإحدى الدول المتعاقدة وكائن بدولة متعاقدة أخرى بغرض القيام بخدمات مهنية بما في ذلك الأرباح الناتجة من التصرف في تلك المنشأة الدائمة (وحددها أو مع المشروع كله) أو من مثل هذا المركز الثابت يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى"².

د- **أرباح المهن غير التجارية أو المهن الحرة:** بنظر إلى المادة (14) من الاتفاقية نرى أن موطن الإقامة يخضع لضريبته الدخل المتحققة من الخدمات المهنية المستقلة: " الخدمات المهنية المستقلة 1. الدخل الذي يحققه شخص مقيم في إحدى الدول المتعاقدة من خدمات مهنية أو أنشطة أخرى ذات طبيعة مستقلة في دولة متعاقدة أخرى يخضع للضريبة في تلك الدولة التي يقيم بها الشخص، ويجوز أن يخضع أيضاً ذلك الدخل للضريبة في الدولة الأخرى في أي من الحالتين التاليتين: أ. إذا كان الشخص له مكان ثابت تحت تصرفه بصفة منتظمة في تلك الدولة الأخرى لأغراض القيام بنشاطه ويكون الخضوع للضريبة في هذه الحالة في حدود الدخل الذي حصل عليه من الأنشطة التي قام بها في تلك الدولة. ب. إذا كان الشخص موجودا في تلك الدولة الأخرى لمدة أو لمدد تزيد في مجموعها عن (183) يوما في فترة اثني عشر شهرا ويكون الخضوع للضريبة في هذه الحالة في حدود الخدمات التي قام بها في تلك الدولة فقط 2. تشمل عبارة (الخدمات المهنية) بوجه خاص النشاط المستقل العلمي أو الأدبي أو الفني أو التربوي أو التعليمي وكذلك النشاط المستقل الخاص بالأطباء والمحامين والمهندسين والمحاسبين"¹.

1 المادة(12) البند(4) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997.

2 المادة(13) البند(2) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997 .

1 المادة(14) البند(1) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997.

هـ- **الخدمات الشخصية غير المستقلة:** "أن الرواتب والأجور وما في حكمها التي يستمدّها شخص مقيم في إحدى الدول المتعاقدة من وظيفة تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة فقط، ما لم يكن العمل يؤدي في دولة متعاقدة أخرى فإذا كان العمل يؤدي على هذا النحو فإن الرواتب والأجور وما في حكمها المستمدة منه تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى"¹.

و- **دخول الفنانين والرياضيين:** "1 استثناء من أحكام المادتين (14، 15) يخضع الدخل الذي يستمدّه شخص مقيم في دولة متعاقدة من عمله كفنان مثل فنان المسرح أو السينما أو الإذاعة أو التلفزيون أو الموسيقى أو الرياضي من أنشطته الشخصية التي تزاوّل في دولة متعاقدة أخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى. 2. إذا كان الدخل الخاص الذي يحققه الفنان أو الرياضي من مزاولته أنشطته الشخصية لا يعود على الفنان أو الرياضي نفسه ولكن يعود على شخص آخر فإن هذا الدخل يجوز إخضاعه استثناء من أحكام المواد (7، 14، 15) للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يزاول فيها الفنان أو الرياضي أنشطته"².

ثانياً: **الطرق الفنية لتلافي الازدواج الضريبي** اتبعت الاتفاقية طريقة مزدوجة تقوم على الإعفاء، من جهة وعلى الخصم من جهة أخرى¹

إن المادة (24) من الاتفاقية ذكرت في نصّها طرق تجنب وتلافي الازدواج الضريبي وذلك على النحو التالي²:

- تعفى دولة الإقامة دخل المقيم فيها الذي يحصل عليه من الدولة المتعاقدة الأخرى، ويخضع لضريبتها، وفي المقابل يجوز لدولة الإقامة عند حساب الضريبة على الجزء المتبقي من دخل هذا الشخص، أن تطبق نسبة الضريبة الواجب تطبيقها بافتراض عدم إعفاء الدخل.

1 المادة (15) البند (1) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997.

2 المادة (17) البند (1، 2) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997.

1 بطريق، يونس أحمد: السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 201.

2 المرجع السابق، ص 201-202.

- تقوم دولة الإقامة بخصم مبلغا مساويا لضريبة المدفوعة لدولة الأخرى من الضريبة المستحقة لها، ويشترط أن لا يكون مجموع هذا الخصم يزيد عن الجزء من الضريبة المتعلقة بالدخل المستمد من الدولة المتعاقدة الأخرى، والمحسوب قبل السماح بالخصم.

المبحث الثالث: الأسس الفنية لتجنب الازدواج الضريبي على مقابل حقوق الملكية الفكرية

تناولت الباحثة في هذا المبحث الأسس الفنية لتفادي الازدواج الضريبي من حيث أولاً: حق دولة الموطن في فرض الضريبة على مقابل حقوق الملكية الفكرية من جهة، وثانياً: من حق دولة المصدر في فرض الضريبة من جهة أخرى في الفرع الأول، والخصم الضريبي، و تقسيم الاختصاص الضريبي على مقابل حقوق الملكية الفكرية في الفرع الثاني من هذا المطلب.

المطلب الاول: حق دولة الموطن، حق دولة المصدر في فرض الضرائب على مقابل حقوق الملكية الفكرية

أولاً: حق دولة الموطن في فرض الضرائب على مقابل حقوق الملكية الفكرية

يأتي حق دولة الموطن في فرض الضريبة على دخل المستفيد من مقابل حقوق الملكية الفكرية في مقدمة الأسس الفنية للخضوع الضريبي، فيتقدم على حق دولة مصدر الدخل، والجنسية، وهو يساير الاتجاه السائد في اتفاقية لندن 1946، ونموذج OCDE".

ولقد بذل واضعي الاتفاقيات المعنية بتلافي الازدواج الضريبي اهتمام في توضيح المقصود بالموطن حيث انه يتطلب مراعاة خاصة لبيان حدوده ونطاقه، وينصرف معنى الموطن الضريبي للشخص الطبيعي إلى المكان الذي يقيم فيه إقامة عادية¹.

لقد اهتمت الاتفاقية الثنائية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين فلسطين ومصر 1999 بتوضيح المقصود بالموطن الضريبي، ومفهوم المقيم توضيحاً دقيقاً، حيث نصت المادة رقم 4 من الاتفاقية: "المقيم (1) لأغراض هذه الاتفاقية يقصد بعبارة (مقيم في طرف

1 البطريق، يونس أحمد، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 147.

متعاقد) أي شخص يخضع وفقاً لقوانين ذلك الطرف للضرائب المفروضة فيه وذلك بحكم موطنه أو محل إقامته أو مركز إدارته أو أي معيار من طبيعة مماثلة¹.

وتهتم المعاهدات من جهة أخرى بنص على حق دولة الموطن الدائم في فرض الضريبة على مقابل حقوق الملكية الفكرية، وذلك بنص على أن عوائد من حقوق الملكية الفكرية (الاتاوات) الذي ينشأ في إحدى الدولتين المتعاقبتين ويدفع إلى شخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، كما أن الخدمات المهنية المستقلة تخضع لضريبة دولة الموطن

ثانياً: حق دولة المصدر في فرض الضرائب على مقابل حقوق الملكية الفكرية

ارتأت لجان الخبراء المنظمين لبنود اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي أن الأتاوات يجب أن تخضع للضريبة في دولة المصدر فضلاً عن دولة الموطن، وهذا اتجاه يختلف عن اتجاه مبدأ حق دولة الموطن الحصري فرض الضريبة الذي تنص عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

والملاحظ أن اتجاه الدول النامية في الاتفاقيات الجماعية أو الثنائية يميل في الغالب نحو أن يعطى الأولوية فرض الضريبة على الأتاوات للبلد الذي ينشأ فيه الدخل، أي بلد المصدر، وتداركاً لحجة التكاليف التي تدعيها الدول المتقدمة التي تمنح الأولوية لبلد الموطن في فرض الضرائب أنه في الغالب يتم أو يمكن الترخيص للبلدان النامية باستعمال براءات الاختراع والأساليب الفنية بعد أن تكون قد استغللتها استغلالاً كاملاً في مكان آخر، ووفقاً للبلدان النامية أنه قد جرى تعويض جزء كبير من النفقات التي تم تكبدها للوصول لتلك البراءات¹.

وبالتدقيق في الاتفاقية الثنائية بين مصر وفلسطين المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي نرى أنها في الفقرة الأولى من المادة 12 أخضعت الأتاوات لضريبة البلد الذي تنشأ به تلك الدخل

1 المادة(4)، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999، المنشورة على الموقع الرسمي لمصلحة الضرائب المصرية، <https://www.incometax.gov.eg/treaties.php>

1 شرح فقرات المادة 12/ب من، اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 1979، الشروح المتعلقة بالفصل الثالث(شرح المادة 12، الاتاوات)، 2001، ص192.

"تخضع الأتاوات التي تنشأ في احد الطرفين المتعاقدين وتدفع إلى شخص مقيم في الطرف المتعاقد الآخر للضريبة في الطرف الذي تنشأ فيه تلك الاتاوات، ولكن اذا كان المستلم هو المالك المستفيد للاتاوات فإن الضريبة المفروضة يجب أن تزيد عن (15%) من إجمالي مبلغ الاتاوات، ويجوز ان تخضع للضريبة في الطرف المتعاقد الآخر (2....) لا تطبق أحكام البند (1) اذا كان المالك المستفيد لهذه الأتاوات مقيما في احد الطرفين المتعاقدين ويمارس في الطرف المتعاقد الآخر الذي نشأ فيه الأتاوات أما نشاطا صناعيا أو تجاريا من خلال منشأة دائمة توجد به أو يؤدي في ذلك الطرف الآخر خدمات شخصية مستقلة من خلال مركز ثابت موجود به، وان الحقوق أو الملكية الناشئة عنها هذه الأتاوات المدفوعة تكون مرتبطة ارتباطا فعليا مع تلك المنشأة الدائمة أو المركز الثابت، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة(7) أو المادة(14) حسب الأحوال"¹.

وبملاحظة المعاهدات الدولية والعربية نرى أنه وكقاعدة عامة إذا وجد نص يخضع أصحاب حقوق الملكية الفكرية من ممارسي المهن غير التجارية لدولة مصدر الدخل فانه يعمل به، وبعدم وجود نص على ذلك تخضع لضريبة دولة الموطن¹.

المطلب الثاني: الخصم الضريبي، وتقسيم الاختصاص الضريبي كطريقة فنية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية

أولا: الخصم الضريبي

تقوم دولة الموطن، بمقتضى هذه الطريقة بخصم جميع الضرائب التي يتحملها المكلف عن الدخل الناتجة من مصادر أجنبية، من قيمة الضريبة التي تطلبها بها².

1 المادة رقم (1/12)، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999، المنشورة على الموقع الرسمي لمصلحة الضرائب المصرية،

<https://www.incometax.gov.eg/treaties.php>

1 عبد المولى، السيد: الضرائب والمعاملات الدولية، ص167، مشار اليه في، عبد النبي، محمد عرفان: المعاملة الضريبة لمقابل حقوق الملكية الفكرية في مصر، مرجع سابق، ص 375 .

2 البطريق، يونس أحمد: مرجع سابق، ص155.

والمعاهدات الضريبية الدولية تورد صوراً للخصم الضريبي مثال على ذلك ما جاء بالمادة 24 من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية: " طرق تجنب الازدواج الضريبي 1. اذا كان شخص مقيم في دولة متعاقدة يحصل على دخل أو يمتلك رأس مال خاضع للضريبة في دولة متعاقدة أخرى طبقاً لأحكام هذه الاتفاقية تقوم الدولة الأولى بخصم مبلغ من ضريبة الدخل أو ضريبة رأس المال الخاضع لها هذا المقيم مساو للضريبة على الدخل أو الضريبة على رأس المال المدفوع في الدولة الأخرى على أن هذا الخصم لا يزيد عن مقدار ضريبة الدخل أو الضريبة على رأس المال - قبل منح الخصم المنسوب إلى الدخل أو رأس المال الذي يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى على حسب الأحوال"¹.

ومثال توضيحي على ذلك، اذا بلغت مجموع دخل المكلف الخاضعة للضريبة فد دولة الموطن 40 ألف دينار وفرضت عليها ضريبة بواقع 20%، وبلغت حصيلتها 8000 دينار، ولما كان دخل المكلف الكلي يشتمل على مبلغ 10 آلاف دينار نتج في بلد اجنبي اخر وخضع لضريبة سعرها 10%، فبلغت قيمتها 1000 دينار، وفي حال لم يتم اتباع الخصم سوف يتحمل المكلف ضريبة مقدارها $10000 + 1000 = 11000$ دينار، أما في تم اتباع طريقة الخصم سابقة الذكر ستكون الضريبة التي يتحملها المكلفة مستبعد منها الضريبة التي تحملها المكلف في الدولة الاجنبية ومقدارها 100 دينار ، من ضريبتها المفروضة على مجموع الدخل وقيمتها 10000 دينار، وبذلك تكون الضريبة المستحقة $10000 - 1000 = 9000$ دينار فقط.

ومن مميزات وفوائد الخصم الضريبي، انه يمكننا أن نستبعد استبعاداً كلياً كافة أشكال ومظاهر الازدواج الضريبي وآثاره، حيث أن المكلف لا يتحمل في الدولتين عبئاً ضريبياً أكبر مما يتحمله لو اقتصر نشاطه على دولة الموطن فقط هذا من جهة، أما من جهة أخرى فإنها تمكن دولة المصدر بأن تفرض قوانينها على غير المقيمين، دون أن يرتب ذلك عجز في ميزانية دولة الموطن، التي تتبع هذه الطريقة¹.

1 المادة رقم (1/24) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997.

1 البطريق، يونس أحمد: ، مرجع سابق، ص155.

ثانياً: تقسيم الاختصاص الضريبي

تهدف هذه الطريقة إلى تقسيم الاختصاص الضريبي بين الدول المختلفة، حيث يتم توزيع الدخل الخاضعة للضريبة بين الدول المتنازعة بينها على إخضاعها لتشريعاتها الضريبية، ويختلف هذا التقسيم تبعاً لاختلاف أنواع الدخل والضريبة التي تخضع لها⁽¹⁾.
ويترتب على هذا التقسيم نوعين التقسيم السلبي (الإعفاء)، والتقسيم الإيجابي (تقسيم الاختصاص الضريبي).

أولاً: التقسيم السلبي (الإعفاء)

تقوم الدول التي تتبع هذا الخصم بإعفاء المكلف عن جزء من الدخل الخاضعة لاختصاصها الضريبي، تاركة لدولة الأخرى كامل الحرية في فرض الضريبة، وهذا يعتبر تشجيع لمواطني هذه الدول في استثمار أموالهم في الدول الأخرى، إضافةً إلى تجنب الازدواج الضريبي⁽¹⁾، ويوجد لهذا الأسلوب عملياً صورتين هما²:

- الصورة الأولى: انفراد دولة الموطن، بفرض الضريبة على دخل المكلف، وفي المقابل تعفي دولة المصدر الدخل المتحقق في نطاق اختصاصها الضريبي، وبذلك لا يخضع للضريبة أي شخص لا يقيم في الدولة.
- انفراد دولة المصدر (مصدر الدخل) بالحق في فرض الضريبة، مثال ذلك ما قضى به التشريع الفرنسي من إعفاء أرباح النشاط الأجنبي، التي تحصل عليه المؤسسات الوطنية الفرنسية من الضريبة المستحقة عليها، إذ ما نشأت هذه الأرباح عن طريق منشأة مستقرة في دولة أجنبية⁽³⁾.
على الرغم من بساطة وسهولة هذا المبدأ إلا أنه يؤخذ عليه:
أ- وجد أن مبدأ الإعفاء يتعارض مع مبدأ تصاعدية الضريبة في دولة الموطن ويأثر بشكل مباشر في الوعاء الضريبي.

1 المرجع السابق، ص 163.

1 بطريق، يونس أحمد، مرجع سابق، ص 163.

2 المرجع السابق، ص 163.

3 المرجع السابق، ص 164.

ب- عدم وجود ضمانات كافية للدول المختلفة في إخضاع الدخل المتمتع بالإعفاء للضريبة في بلد آخر، مما يعطي الفرصة للتهرب الضريبي.

ج- اشتراط الدول التي تطبق هذا الإعفاء شرط المعاملة بالمثل، وهو ما لا يتوافر في حالات عدة، خاصة الدول التي لا يمتد نشاط مشروعاتها للخارج¹.

ثالثاً: التقسيم الايجابي (تقسيم الاختصاص الضريبي)

انطلاقاً من هذه الطريقة، تتفق الدول المعنية فيما بينها على تقسيم الاختصاص الضريبي حيث تختص وتتفرد كل منهما بربط الضريبة على فئة معينة من الأموال والدخول، ويحتاج هذا التقسيم وضع القواعد الأساسية لتحديد ضوابط الاختصاص الضريبي، وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية، الأمر الذي يثير النزاع بين دولتي المصدر والموطن، وهو النزاع التقليدي بين دول المصدرة لرؤوس الأموال والدول المستوردة¹، ويذكرنا هذا بجهود هيئة الأمم المتحدة وغيرها من الهيئات الدولية الأخرى، في مجال تقسيم الاختصاص الضريبي بين الدول المختلفة، نتج عن هذه الجهود بعض الأسس التي ترشد السلطات التشريعية في مختلف الدول، من ذلك ما اتفق عليه من إخضاع إيرادات الأموال الثابتة، والأرباح التجارية والصناعية، فإنها من اختصاص دولة المصدر من جهة، ومن جهة أخرى اختصاص دولة الموطن بالضريبة على مقابل حقوق الملكية الفكرية، والضريبة على التراكات، ورؤوس الأموال المنقولة².

ولكن هذه الطريقة يتخللها بعض المشاكل والصعوبات من أهمها، حالة فرض الضريبة على دخل النشاط الذي يمتد إلى العديد من الدول (الشركات متعددة الجنسيات).

1 المرجع السابق، ص 165-167.

1 المرجع السابق، ص 167.

2 عبد النبي، محمد عرفان: مرجع سابق، ص 385

المبحث الرابع: المعاملة الضريبية العربية للخدمات المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية (الاتفاقيات الثنائية بين الدول محل الدراسة)

المعاملة الضريبية للخدمات المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية تختلف من دولة إلى دولة كلاً حسب التشريعات الضريبية الداخلية لها ، وكذلك تختلف في قواعدها وإسنادها في المعاهدات الدولية تبعاً إلى اعتبارها من ضمن حقوق الملكية الفكرية ومعالجتها وفق ذلك، أو معالجتها ضمن قواعد خاصة ومستقلة بحد ذاتها، أو في حال أوديت ضمن منشأة مستقلة في دولة أخرى، ونذكر هنا إننا في هذه الدراسة سنتناول الخدمات التي تنطوي على الابتكار و الإبداع الفكري الذي ينطوي تحت سقف الملكية الفكرية وعليه تناولنا هذا المبحث وفق التقسيم التالي: المطلب الأول: المعاملة الضريبية للخدمات المستقلة (المهن المستقلة)، المطلب الثاني: المعاملة الضريبية لدخل الفنانين والرياضيين، المطلب الثالث: المعاملة الضريبية للخدمات الفنية.

المطلب الأول: المعاملة الضريبية للخدمات المستقلة (المهن المستقلة)

والمقصود بالمهن المستقلة" النشاط المستقل العلمي أو الأدبي أو الفني أو التربوي أو التعليمي وكذلك النشاط المستقل الخاص بالأطباء والمحامين والمهندسين والمحاسب"⁽¹⁾، ويجب التذكير بأنه في حال عدم وجود معاهدة بين الدولتين يتم اللجوء إلى التشريع الداخل لكل من الدولتين الذي تم التعاقد بينهما، أما في حالة وجود معاهدة يتم اللجوء إليها لتنظيم الإخضاع الضريبي لدخول هذه المهن².

وبالنظر إلى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين فلسطين ومصر وكذلك الاتفاقية بين الأردن ومصر المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي نرى أنه تم تنظيم الضريبة على دخل هذه المهن وفقاً للاتية:

1 المادة رقم (2/14) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 1997.

2 عبد النبي، محمد عرفان: ، مرجع سابق، ص401

أولاً: الأصل خضوع هذا الدخل لضريبة في دولة الموطن "لدخل الذي يحققه شخص مقيم في إحدى الطرفين المتعاقدين من خدمات مهنية أو أنشطة أخرى ذات طبيعة مستقلة في الطرف المتعاقد الأخرى يخضع للضريبة في ذلك الطرف المتعاقد التي يقيم بها الشخص"¹.

ثانياً: خضوع دخل المهن المستقلة لضريبة في دولة المصدر الدخل بصفة استثنائية "يجوز أن يخضع أيضاً ذلك الدخل للضريبة في الطرف المتعاقد الآخر في أي من الحالتين التاليتين (أ) إذا كان الشخص له مكان ثابت تحت تصرفه بصفة منتظمة في ذلك الطرف المتعاقد الآخر لأغراض القيام بنشاطه ويكون الخضوع للضريبة في هذه الحالة في حدود الدخل الذي حصل عليها من الأنشطة التي قام بها في ذلك الطرف المتعاقد. ب- إذا كان الشخص موجوداً في ذلك الطرف المتعاقد الآخر لمدة أو لمدد تزيد في مجموعها عن (183) يوماً في فترة اثني عشر شهراً ويكون الخضوع للضريبة في هذه الحالة في حدود الدخل الذي حصل عليه من الأنشطة التي قام بها في ذلك الطرف المتعاقد"¹.

والملاحظ من نص الاتفاقية أنه يشترط توفر شروط معينة لخضوع دخل هذه المهن لضريبة في دولة المصدر وهي:

1. وجود مركز دائم للأعمال لدى دولة المصدر، تمارس به هذه الأعمال بصورة أصلية وليست عرضية.

2. إقامة الشخص الممارس لهذه الأعمال مدة أو مدد خلال الفترة الضريبة في دولة المصدر وحسب النص السابق هي مدة تزيد في مجموعها عن (183) يوم.

1 المادة رقم (1/14) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999، انظر أيضاً المادة رقم (1/14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والأردن، انظر المادة (1/14) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين فلسطين والأردن.

1 المادة رقم (2/14) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999، انظر أيضاً المادة رقم (2/14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والأردن، انظر المادة (14/ب) بين فلسطين والأردن.

3. اذا كان الدخل من نشاطات الفرد في الدولة المتعاقدة الأخرى مدفوعاً من قبل مقيم في تلك الدولة المتعاقدة أو تتحمله منشأة دائمة يتجاوز في السنة المالية ما يعادل (700) دولار أمريكي¹.

المطلب الثاني: المعاملة الضريبية لدخل الفنانين والرياضيين

حسب الاتفاقيات الثنائية بين الدول محل الدراسة نرى ما يلي:

أولاً: تم إخضاع دخول الفنانين والرياضيين إلى الضريبة في بلد المصدر بصورة استثنائية عن الأصل ولقد ورد هذا النص في الاتفاقيات بين الدول محل الدراسة وأدرجت هذا الاستثناء في صلب نصوص الاتفاقية⁽¹⁾ استثناء من أحكام المادتين (14-15) يخضع الدخل الذي يستمده شخص مقيم في الطرف متعاقد من عمله كفنان مثل المسرح أو السينما أو الإذاعة أو التلفزيون الموسيقى أو الرياضي من أنشطته الشخصية التي تزاوّل في الطرف المتعاقد الآخر للضريبة في تلك الطرف المتعاقد الآخر¹.

ثانياً: إخضاع الدخل الخاص الذي يحققه الفنان والرياضي من أنشطته الشخصية ويعود على الغير، لقانون دولة المصدر وهو استثناء عما جاء في أحكام المواد (15، 14، 17).⁽²⁾ اذا كان الدخل الخاص الذي يحققه الفنان أو الرياضي من مزاولته أنشطته الشخصية لا يعود على الفنان أو الرياضي نفسه ولكن يعود على شخص آخر فان هذا الدخل يجب إخضاعه استثناء من أحكام المواد (7، 14، 15) للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يزال فيها الفنان أو الرياضي أنشطته⁽²⁾.

1 المادة رقم (14/ج)، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بين فلسطين، والمملكة الأردنية الهاشمية، 2011.

1 ينظر: المادة رقم (1/17) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999، انظر أيضاً المادة رقم (1/17) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والأردن.

2 ينظر: المادة رقم (2/17) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999، انظر أيضاً المادة رقم (2/17) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والأردن، انظر المادة رقم (2/17) الاتفاقية بين فلسطين والأردن.

المطلب الثالث: المعاملة الضريبية للخدمات الفنية

تختلف المعاملة الضريبية للخدمات الفنية في حال وجود معاهدة ضريبية من عدمه في حالتين:

الحالة الأولى: إذ لم يكن هنالك اتفاقية ضريبية بين الدول تنظم إخضاع دخل الخدمات الفنية والمستفيدين منها، مما أدى لتضررهم من الازدواج الضريبي الدولي على مقابل حقوق الملكية الفكرية يتم إخضاع هذه الخدمات إلى القانون الداخلي لكلا الدولتين¹.

الحالة الثانية: وجود معاهدة ضريبية تنظم هذه الخدمات، هنا يتم النظر ما اذا كانت هذه الخدمات، تندرج ضمن مفهوم حقوق الملكية الفكرية، فتطبق أحكامها، ومن ثم تخضع لضريبة دولة الموطن بصفة أساسية، أما اذا لم تدخل ضمن نطاق حقوق الملكية الفكرية (الاتاوات)، تعامل هنا أنها عوائد أنشطة تجارية، أو صناعية، لأنها تتضمن هنا أداء خدمات وليس نقل معرفة، وفي حالة كانت هذه الخدمات ضمن منشأة دائمة، فإنها تعتبر أرباحاً تجارية وصناعية، حسب الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة¹.

1 عبد النبي، محمد عرفان: المعاملة الضريبية لمقابل حقوق الملكية الفكرية في مصر، مرجع سابق، ص 399.

1 المرجع السابق، ص 400.

النتائج والتوصيات

النتائج:

أولاً: النتائج المتعلقة بالمعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية في التشريع الداخلي:

1. قصور التشريع الفلسطيني فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية وعدم النص عليها صراحة أو بيان المعاملة الضريبية التي يجب إخضاع هذه الحقوق لها، بالرغم من محاولة المشرع الفلسطيني تقادي ذلك بنص المادة 3 من قرار قانون الضريبة الفلسطيني، إلا أنه ونظراً لخصوصية حقوق الملكية الفكرية كان واجبا على المشرع الفلسطيني بيانها بصراحة في نصوص مواد التشريع الضريبي.

2. إمكانية التعامل مع دخول حقوق الملكية الفكرية ذات المعاملة الضريبية للمهن الحرة وذلك بسبب التشابه الكبير بين شروط المهن الحرة وطبيعة حقوق الملكية الفكرية، حيث أنه يغلب عليهما عنصر العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض الفنون والعلوم انهما تقومان على الفكر والابتكار والإبداع والثقافة.

3. إن نص المادة (31) الفقرة 9 من القرار بقانون أنها جاءت فضفاضاً، وبرغم من أنه قد يكون مقصد المشرع من ذلك أن يسمح بشمول أكبر عدد من المهن تحت بند المهن الحرة، وهناك قصوراً من جانب المشرع وذلك أنه كان بإمكانه النص على حقوق الملكية الفكرية بطريقة مفصلة وواضحة أكثر وذلك لأنها تعتبر من الحقوق حديثة المعرفة في أوساط المجتمع الفلسطيني، وكذلك كان الأجدر بالمشرع أن يوضح ويميز بين عمل أصحاب المهن الحرة لحسابهم الخاص أو تحت تبعية أحد، لأنه اختلاف طبيعة العمل هنا هل هي لحسابهم أو تحت تبعية؟ تختلف ضريبة الدخل التي تفرض عليهم هل هي ضريبة المهن الحرة في حال العمل لحسابهم الخاص، أم ضريبة المرتبات في حال التبعية للأشخاص الاعتبارية وفقاً لطبيعة العمل الفكرية.

4. إن المشرع الفلسطيني أخضع للضريبة الدخل الصافية جميعها بعد أن يتم تنزيل الإعفاءات والتبرعات وكل ما أجاز القانون إنزاله لأغراض احتساب الضريبة وهذا ما ينطبق حسب رأي الباحثة على دخول أصحاب حقوق الملكية الفكرية، حيث إن العديد من قوانين حقوق الملكية منحت لأصحابها حق الاستئثار لعمله واستغلاله والتصرف به تصرفاً مشروعاً وهذا الاستغلال

والتصرف غالباً ما يعود على الذمة المالية لصاحبه بالفائدة وبذلك يكون مطروحاً لضريبة إذا استوفيت جميع الشروط.

5. من الشروط الواجب توافرها في أعمال أصحاب حقوق الملكية الفكرية هي المزاولة الفعلية للعمل الفكري وعليه إذا انقطع مؤلف أو مخترع عن إنتاج أعمال فكرية انقطاعاً مستمراً فلا يخضع للضريبة على أرباح المهن الحرة، وذلك طول فترة انقطاعه، فإذا عاد لممارسة المهنة خضع للضريبة، أما الانقطاع العارض غير المستمر، فإن هذا الانقطاع الذي تقدره المحكمة لا يعد انقطاعاً كلياً ويخضع بالتالي أصحاب حقوق الملكية الفكرية للضريبة على أرباح المهن.

6. وجوب توفر نية الربح والكسب وإن يكون قصد أصحاب حقوق الملكية الفكرية تحقيق الربح من خلال العمل أو النشاط الفكري لإخضاعهم لضريبة، أما الجماعات التي لا تسعى إلى الكسب إنما ترمي إلى أنشطة اجتماعية أو علمية أو رياضية تعفى من الضريبة في حدود هذه الأنشطة.

7. اشتراط ممارسة النشاط الفكري في فلسطين هو أحد أهم شروط الخضوع للضريبة وفي حالة قيام صاحب الحق الفكري سواء الفلسطيني أو الأجنبي بممارسة أعماله في فلسطين وينطبق عليه شرط الإقامة ومدة الإقامة المنصوص عليها في القرار هنا يخضع لضريبة الدخل الفلسطيني استناداً لمبدأ الإقليمية دون النظر إلى جنسية، أما إذا كان الفلسطيني هو الذي مارس العمل خارج فلسطين فإنه لا يخضع للضريبة بصريح نص القرار بقانون.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالمعاملة الضريبية الدولية لمقابل حقوق الملكية الفكرية (الاتاوات)

- 1- لفظ الأتاوات هو اللفظ المستخدم في الاتفاقيات الدولية وكذلك العديد من التشريعات الضريبية الداخلية لدلالة على مقابل حقوق الملكية الفكرية وهو الأكثر استخداماً ويعاب عليه أن المعنى الحرفي للاتاوات (الرشوة - الجزية) يتنافى مع طبيعة حقوق الملكية الفكرية، ويوجد ألفاظ أخرى تم استعمالها لتعبير عن مقابل هذه الحقوق مثل التعويض أو الجعل ويعاب عليهما أنهما يخرجان العديد من أعمال وصور حق المؤلف من نطاقهما.
- 2- للفرقة بين الملكية الفكرية ومقابل الخدمة، يوجد معيارين أحدهما معيار شكلي أو تشريعي، ومعيار موضوعي، يعتمد المعيار الشكلي على مدى وجود معاهدة ضريبية سارية المفعول

بين الدولتين بها نص صريح يقرر انتماء تلك الأعمال والدراسات الفنية سواء إلى خدمات أو الاتاوة وهنا لا يكن لدينا أي إشكالية في التكيف القانوني لوعاء الضريبة، ولكن اذ كانت المعاهدة الضريبية لا تشير بنص صريح إلى تلك الأعمال أو الدراسات الفنية وغيرها من قبيل الأتاوات أو إشارة صراحة ثم تحفظت ببرتوكول منفصل على خروجها من الأتاوات، في هذه الحالة تعتبر من قبيل الخدمات وتعامل ضريبيا على هذا الأساس باعتبارها عنصرا من عناصر الأرباح التجارية، أما في حالة عدم وجود معاهدة ضريبية، يتم اللجوء إلى التشريع الداخلي لدولة التي تمت فيها تلك الأعمال للنظر في الوصف الذي تعطيه لتلك الأعمال.

3- تتأثر اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية وكذلك الاتفاقيات الثنائية بين الدول محل الدراسة بمفهوم الأتاوات الوارد في المادة (3/12) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي، وتتأثر كذلك في تقرير حدود حق دولة المصدر في فرض الضريبة على الأتاوات، وذلك بحدود قصوى للإخضاع الضريبي يتم الاتفاق عليها بين الدول المتعاقدة.

4- يأتي حق دولة الموطن في فرض الضريبة على دخل المستفيد من مقابل حقوق الملكية الفكرية في مقدمة الأسس الفنية للخضوع الضريبي، فيتقدم على حق دولة مصدر الدخل، والجنسية، وهو يساير الاتجاه السائد في اتفاقية لندن 1946، ونموذج OECD.

5- الخصم الضريبي هو أحد الطرق الفنية التي تتبعها الدول لتجنب الازدواج الضريبي حيث تقوم دولة الموطن، بمقتضى هذه الطريقة بخصم جميع الضرائب التي يتحملها المكلف عن الدخل الناتجة من مصادر أجنبية، من قيمة الضريبة التي تطلبها بها.

6- يقسم الاختصاص الضريبي الذي يعتبر احد الوسائل الفنية لتجنب الازدواج الضريبي، إلى نوعين، هما التقسيم السلبي (الإعفاء) والذي نرى أنه يحقق التوازن بين المساهمة في القضاء على الازدواج الضريبي وبين حق الخزانة العامة لدولة الموطن، والنوع الثاني هو التقسيم الإيجابي انطلاقاً من هذه الطريقة، تتفق الدول المعنية فيما بينها على تقسيم الاختصاص الضريبي حيث تختص وتتفرد كل منهما بربط الضريبة على فئة معينة من الأموال والدخول.

7- حسب الاتفاقيات الثنائية والجماعية المطروحة في الدراسة نرى أن المهن المستقلة (الخدمات المستقلة) تنظيم الضريبة على دخل هذه المهن هو انه الأصل خضوع هذا الدخل لضريبة في دولة الموطن.

8- استثناءً على الأصل ترى الباحثة أنه تخضع دخول المهن المستقلة لضريبة في دولة المصدر الدخل بصفة استثنائية في الحالتين التاليتين 1- وجود مركز دائم للأعمال لدى دولة المصدر، وإن تمارس به هذه الأعمال بصورة أصلية وليست عرضية 2- إقامة الشخص الممارس لهذه الأعمال مدة أو مدد خلال الفترة الضريبة في دولة المصدر وحسب النص السابق هي مدة تزيد في مجموعها عن (183) يوم وهناك بعض الاتفاقيات تضيف الحالة التالية مثل اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين فلسطين والأردن وهي 3- إذا كان الدخل من نشاطات الفرد في الدولة المتعاقدة الأخرى مدفوعاً من قبل مقيم في تلك الدولة المتعاقدة أو تتحمله منشأة دائمة يتجاوز في السنة المالية ما يعادل (700) دولار أمريكي.

10- المعاملة الضريبية لدخل الفنانين والرياضيين لها حالتين أولاً: إذا كان الرياضي أو الفنان هو المستفيد مباشرة من الدخل، فالأصل هنا خضوع هذا الدخل لقانون دولة الموطن، ثانياً استثناءً على الأصل يخضع دخل الفنانين أو الرياضيين لضريبة دولة المصدر وفقاً لشروط معينة، ثانياً: إذا كان المستفيد من دخل الفنانين والرياضيين هو طرف غيرهم، هنا يجوز إخضاع هذا الدخل للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يزاول فيها الفنان أو الرياضي أنشطتهم وأعمالهم.

التوصيات:

1. زيادة الإعفاءات على بعض المهن الحرة والملكية الفكرية مثل أرباح التأليف والترجمة والبحث العلمي وصناعة البرمجيات وبراءات الاختراع التي تفيد الدولة، على أن يكون الحد الأدنى للإعفاء الضريبي في بداية ممارسة المهنة لمنح هؤلاء مجاًلاً لدخول سوق العمل بقوة.
2. إخضاع دخل الفنانين والرياضيين للضريبة في الدولة.
3. العمل على إرساء قواعد العدالة الضريبية العامة على المهن الحرة بشكل صريح ولا سيما النفقات الضرورية كنفقات التأسيس ونفقات السفر وغيرها في حال وجود دفاتر محاسبية ضريبية، وأن يتم تنزيل نسبة لا تقل عن 25% من الأرباح الإجمالية كالنفقات في حال عدم وجود دفاتر محاسبية وضريبية في حال احتساب الدخل الصافي.
4. أن يتم إلزام المؤسسات العامة التي تتعامل بشكل مباشر مع بعض فئات اصحاب حقوق الملكية الفكرية واصحاب المهن الحرة باقتطاع نسبة الضريبة المستحقة عليهم قبل أن يتم تسليمهم المبالغ المستحقة لهم مقابل أتعابهم، وأن يتم توريد تلك المبالغ لحساب دوائر الضريبة عملاً بقاعدة الاقتصاد في الجباية.
5. نظراً لخصوصية حقوق الملكية الفكرية كان واجباً على المشرع الفلسطيني بأن يضع مواد قانون تهتم بالتنظيم الضريبي لمقابل حقوق الملكية الفكرية مما يجنب خزينة الدولة الخسارة الناتجة عن التهرب من الضرائب لمقابل هذه الحقوق بس قصور التشريعات الضريبية.
6. اللجوء للاتفاقيات الثنائية لأنها تراعي الاختلاف في النظم الضريبية لدول، حيث وبالرغم من الجهود الفردية والجماعية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي إلا أنها وقفت عاجزة أمام مبدأ السيادة الذي تتمسك به الدول، وكانت الاتفاقيات الثنائية هي الأفضل في تجنب الازدواج الضريبي.
7. أن يكون هناك نظام محاسبي موحد لأرباب المهن الحرة والملكية الفكرية مع الأخذ بعين الاعتبار الجزئيات المختلفة لكل مهنة أو صاحب ملكية فكرية أو براءة اختراع.
8. العمل على زيادة التوعية بأهمية الضريبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني لدى أصحاب المهن الحرة والملكية الفكرية، والتوعية لهم في كيفية احتساب الدخل الخاضع للضريبة والتسجيل ومواعيد الدفع والتظلم، وأن يكون هناك دائرة توعية أو دائرة إرشاد ضريبية في وزارة المالية.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

القوانين والاتفاقيات الدولية

- قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، المنشور في العدد 0 من الوقائع الفلسطينية (السلطة الوطنية الفلسطينية) المنشور بتاريخ 2011/10/24.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014.
- قانون ضريبة الدخل الأردني (رقم 25) لسنة 1964.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (75) لسنة 1985 .
- تعليمات رقم (3) لسنة 2012، بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة، المنشور في العدد 95 من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 201/3/20.
- قانون الضريبة على الدخل المصري، الصادر بالقانون، رقم (91) لسنة 2005، المنشور بالجريدة الرسمية تابع، بتاريخ 9 يونيو 2005.
- قانون حقوق الطبع والتأليف، رقم 46 لسنة 1911، المنشور في العدد من قوانين فلسطين، مجموعة داريتون-الانتداب البريطاني، بتاريخ 1937/01/22.
- مشروع قانون حماية حق المؤلف والحقوق المجاورة الفلسطيني لسنة 2012.
- قانون (22) لسنة 1953 ، قانون امتيازات الاختراعات والرسوم.
- قانون العلامات التجارية (33) لسنة 1952.
- معاهدة تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل بين الجمهورية المصرية والولايات المتحدة الأمريكية ، 1980/1/10.
- اتفاقية باريس لحماية الملكية الصناعية لعام 1967.
- اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 1979.

- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بين فلسطين، والمملكة الأردنية الهاشمية، 2011.
- الاتفاقية الدولية لحماية الأصناف النباتية الجديدة اليوبوف المعدلة بتاريخ، 1991/3/19.

ثانياً: الكتب

- إبراهيم، عز الدين: **الوجيز في التشريع الضريبي المصري**، القاهرة، ط1، دون ناشر، 1997.
- ابو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، ط 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- أبو شعبان، عماد: **المحاسبة الضريبية**، مكتبة القدس، غزة، ط1، 2008.
- أولاً: عبد النبي، محمد عرفان علي، **المعاملة الضريبية لحقوق الملكية الفكرية في مصر**، رسالة دكتوراة، جامعة المنوفية، مصر، 2009م
- أيمن راشد صادق: **الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2004.
- بدوي، محمد طه، **الأصول العامة للتشريع الضريبي مدخل إلى دراسة النظم الضريبية**، بدون طبعة، لبنان، بيروت، دار النهضة العربية، 1974.
- بركات، عبد الكريم صادق: **دراسة في الاقتصاد المالي**، مؤسسة دار الشباب الجامعي، الإسكندرية، 1983.
- بطريق، يونس أحمد: **اصول النظم الضريبية**، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، مصر، 1966.
- بطريق، يونس أحمد: **السياسات الدولية في المالية العامة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

- بطريق، يونس أحمد، و دراز، حامد عبد المجيد: **المالية العامة والضرائب والنفقات العامة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999.
- بوقروة، إيمان: **كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية**، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2009.
- بيومي، زكريا محمد: **ضريبة الدخل في التشريع السوداني**، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1974.
- بيومي، زكريا: **تشريع الضرائب في مصر**، ط 1، بدون ناشر، 1998.
- جامعة محمد بوضياف المسيلة، **دراسة تحليلية لأليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، عدد 5، 2018.
- الجرف، عبد الرحمن: **نظام الضرائب المصري، الضريبة على المهن الحرة**، مصر، دار الكتاب العربي، سنة 1953.
- الجيلالي: **عجة الرسوم والنماذج الصناعية (خصائصها وحمايتها)**، منشورات زين الحقوقية، ط 1، ج 3، صيدا، 2015.
- حجازي، عبد الفتاح بيومي: **حقوق المؤلف في القانون المقارن**، ط 1، مصر، بهجات للطباعة والتجليد، 2008.
- الحسني، صادق محمد: **دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مساهمته لقواعد المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 1971.
- حشيش، عادل أحمد: **أساسيات المالية العامة**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1995.
- حشيش، عادل أحمد، **الضرائب على الدخل**، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2010.
- حماد، أيمن راشد صادق، **الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2004.
- الخصاونة، جهاد سعيد ناصر، **م طرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني**، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، الأردن، 1994.

- خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2000.
- خصاونة، جهاد سعيد: **م طرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الاردني**، دون ط، نقابة المحامين الاردنيين، عمان، 1995.
- الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل أصولها ومحاسبتها في الأردن**، عمان، زهران للنشر والتوزيع.
- الراحلة، محمد سعد، **مقدمات في الملكية الفكرية**، بدون طبعة، عمان، دار الحامد لنشروالتوزيع، 2012.
- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم: **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي التباين في الأنظمة الضريبية القائمة**، ط 1، دار الحامد، عمان، 2008.
- الزبيدي، عبد الباسط: **الضرائب على الدخل**، ط1، دار ومكتبة الحامد للنشر، عمان، الاردن، 2015.
- زين الدين، صلاح: **الملكية الصناعية والتجارية**، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط3، عمان، 2012.
- شاهين، مهدي حاجي، **التنزيلات في قانون ضريبة الدخل**، منشورات دار الزين، ط 1، 2013، سوريا.
- الشوابكة، إبراهيم، **دور قانون ضريبة الدخل الأردني في تشجيع الاختراع دراسة مقارنة**، مجلة أبحاث اليرموك: سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، م ج 25، ع2، الأردن، 2009
- صدقي، عاطف: **التسريع الضريبي المصري**، القاهرة، دار النهضة، 1970.
- صديق، رمضان: **الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار النهضة العربية. القاهرة، ط1، 2006.
- الصعيدي، عبد الله، **التشريع الضريبي قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم 91 لسنة 2005)**، بدون طبعة، القاهرة، مصر، دار النهضة العربية، 2006.

- الصغير، حسام الدين: التقاضي وقضايا مختارة في مجال البراءات والعلامات التجارية، حلقة الويبو الوطنية التدريبية حول الملكية الفكرية للدبلوماسيين، مسقط، 2005.
- الطراونة، السيد سامر: مدخل إلى الملكية الفكرية، ندوة الويبو الوطنية حول الملكية الفكرية، البحرين، أبريل/ 2006.
- طلبة، أنور، حماية حقوق الملكية الفكرية، القاهرة، المكتبة الجامعية الحديثة، 2010.
- العادلي، عبد الله محمد: الإتاوات، بحث منشور النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، مج 8/ 31، 1989.
- عاشور، زيان: الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مج 11، ع 1، 2018، الجزائر.
- عبد الحميد، عفيف: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001، 2012)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2014.
- عبد الخالق، السيد أحمد: الاقتصاد السياسي لحماية قانون الملكية الفكرية، ط 1، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2006.
- عبد الرحمن، عبد الرحيم عنتر، حقوق الملكية الفكرية وأثرها الاقتصادي، ط 1، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2009.
- عبد المسيح، سالي سمير فهمي، اقتصاديات حماية حقوق الملكية الفكرية المتصلة بالتجارة والمعاملة الضريبية عليها، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، مصر، 2017.
- عبد المولى، السيد: المالية العامة دراسة للاقتصاد العام، القاهرة، دار الفكر العربي، ط 2، 1978.
- عبد النبي، محمد عرفان: المعاملة الضريبة لمقابل حقوق الملكية الفكرية في مصر، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنوفية، مصر، 2010.
- عطية أحمد إبراهيم: المرجع الوسيط في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار الفكر، مصر، ط 1، 2007.

- العلي، عادل فليح: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، عمان، دار الحامد للنشر، ط 1، 2007.
- عمر، ذكار: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011.
- العناني، أحمد حمدي: اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، بيروت، 1992.
- عوض، حسن، وقطيش عبد الرؤوف: المالية العامة، منشورات الحلبي، ط1، بيروت، لبنان، 2013.
- غانم، هاني عبد الرحمن: المالية العامة والتشريع الضريبي في ضوء النظام المالي والضريبي لدولة فلسطين، مكتبة نيسان للطباعة، غزة، ط 3، 2017.
- فرحات، فوزي: المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مؤسسة بحوث للنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 1991.
- القيسي، إعادة حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط 7، عمان، 2010.
- كنعان، نواف: حق المؤلف النماذج المعاصرة لحق المؤلف ووسائل حمايته، ط1، مطابع الفرزدق التجارية، الرياض السعودية، 1987.
- كوسا، جميل، الضريبة على الدخل في الضفة الغربية: دليل للمكلفين بدفع الضرائب في الضفة الغربية.
- اللمساوي، فايز، لبسيد، اللمساوي، أشرف، فايز، موسوعة قانون الضرائب على الدخل الجديد، الجزء الأول والثاني والثالث، ط2، مصر، المصرية للطباعة والتجليد، 2008.
- المتيت، أبو اليزيد علي، الحقوق على المصنّفات الأدبية والفنية والعلمية، بلا طبعة، القاهرة، مصر، منشأة المعارف، 1967.
- المجالي، حازم: حماية حق المؤلف المالي، ط1، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2000.

- محرزى، محمد عباس: اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هوم، الجزائر، 2008.
- محمد دويدار: مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ.
- محمد، عاطف السيد رمضان، المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية لشركات متعددة الجنسيات، رسالة دكتوراة، جامعة عين شمس، مصر، 2010.
- المنيف، عبد الله بن علي، وآخرون: المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية. ط2. الرياض: جامعة الملك سعود. 2، 1996.
- نابتي، رحمة: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة قسطينة2، الجزائر، 2014.
- ناهي، صلاح الدين: الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية، دار الفرقان، عمان، 1983.
- النشار، محمد حمدي: شرح قوانين الضرائب المباشرة في مصر، الإسكندرية، مصر، دار الطالب، 1956.
- نصر الله، عباس محمد: النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، ط1، لبنان، 2015.
- النوافلة، يوسف أحمد: الحماية القانونية لحق المؤلف، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2004.
- هارون، نبيل عبد السلام: المعجم الوجيز، وزارة التربية والتعليم المصري، مصر، 1994.
- هارون، نبيل عبد السلام: المعجم الوجيز، وزارة التربية والتعليم المصري، مصر، 1994.
- هويدي، عبد الجليل: مبادئ المالية العامة في الشريعة الإسلامية، دار الفكر العربي، القاهرة، ط1، 1983.
- ياسين، فؤاد توفيق: المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، ط1، 2012، عمان.

المراجع الأجنبية:

- Falah,H., Hassan,A.(2019). **The role of international agreements in organizing taxes imposed on intellectual property rights in Egypt, Palestine and Jordan.** Arab Law Quarterly. Vol.33, 1-19

المواقع الإلكترونية:

- 1- اتفاقية باريس لحماية الملكية الصناعية <https://ar.wikipedia.org/wiki>
- 2- بوقروة، إيمان: كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2009، ص 52، المنشورة على الموقع الإلكتروني http://vrpg.univ-skikda.dz/recherchePG/theses_memoires/
- 3- الجازي عمر مشهور حديثة ، دور الملكية الفكرية في إستقطاب الإستثمار "، المجمع العربي للملكية الفكرية، غرفة عمان الفتية الإقتصادية، 2003، <http://www.aspip.org>.
- 4- الجميلي، عامر عبد الله، مصطلحات الفنون التطبيقية، كلية الآثار، جامعة الموصل، العراق، موقع إلكتروني: <https://www.iraqinhistory.co2%D9%8A>.
- 5- الصغير، حسام الدين: التقاضي وقضايا مختارة في مجال البراءات والعلامات التجارية، حلقة الويبو الوطنية التدريبية حول الملكية الفكرية للدبلوماسيين، مسقط، 2005، ص2، على الموقع الإلكتروني: <http://www.wipo.int/edocs/mdocs/arab/ar/wipo>
- 6- الصغير، حسام عبد الغني، مدخل الى حقوق الملكية الفكرية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، المنامة، 2004: https://www.wipo.int/edocs/mdocs/arab/ar/wipo_ip_uni_bah
- 7- الطراونة، السيد سامر: مدخل إلى الملكية الفكرية، ندوة الويبو الوطنية حول الملكية الفكرية، البحرين، أبريل / 2006، ص 3-4 على الموقع الإلكتروني: <https://www.wipo.int/edocs/mdocs/arab/ar/>

- 8- طعن رقم (57) لسنة 39 القضائية، الجلسة 2019/3/12، المنشور على الموقع الإلكتروني <http://www.cc.gov.eg/Images/H/111243948.pdf>.
- 9- الطعن رقم 191 لسنة 38 جلسة 17/11/1974 س 25 ع 1 ص 1232 ق 209، http://www.cc.gov.eg/Courts/Cassation_Court/All/Cassation_Court_All_Cases.aspx.
- 10- الطعن رقم 472، لسنة 30 ق، جلسة 1966/12/7، المنشور على الموقع الإلكتروني : <http://www.cc.gov.eg/Images/H/111248154.pdf>.
- 11- عاشور، زيان: الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مج11، ع2018، ص 236، الجزائر، <http://search.mandumah.com/Record,927759>.
- 12- العبد الكريم، عبد الرحمن بن خالد، حقوق الملكية الفكرية أهمية تنموية ومصدر دخل، <https://www.maaal.com/archives>، 2018.
- 13- فهم حق المؤلف والحقوق المجاورة، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، ينظر موقع إلكتروني: https://www.wipo.int/treaties/ar/ip/rome/summary_rome.htm.
- 14- المادة(4)، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مصر وفلسطين، 1999، المنشورة على الموقع الرسمي لمصلحة الضرائب المصرية، <https://www.incometax.gov.eg/treaties.php>.
- 15- مقال بعنوان: ما هي الملكية الفكرية؟ بلا مؤلف، موقع إلكتروني: <https://www.wipo.int/about-ip/ar>، 2019/2/2.
- 16- المؤسسة التونسية لحق المؤلف: ما هو حق المؤلف؟ موقع إلكتروني: <http://www.otdav.tn/ar>.
- 17- المؤشرات الجغرافية، صادر عن منظمة الملكية الفكرية، 2017 موقع إلكتروني: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/ar/wipo_pub_952.pdf.

18- نابتي، رحمة: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، رسالة

ماجستير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014، ص 25:

<http://www.univ-constantine2.dz/files/Theses/Gestion/Magistere>

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**Tax Transactions of Intellectual Property Right's In
Accordance with the Palestinian Law
"A Comparative Study"**

By
Khatema Eid H
asan Abu Sulb

Supervised By
Dr. Hasan Falah
Dr. Yahya Falah

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Intellectual Property and Innovation Management ,
Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University, Nablus,
Palestine.**

2020

**Tax Transactions of Intellectual Property Right's In Accordance with
the Palestinian Law
"A Comparative Study"**

**By
Khatema Eid Hasan Abu Sulb
Supervised By
Dr. Hasan Falah
Dr. Yahya Falah**

Abstract

The aim of this study is to examine the tax treatment of the intellectual property rights in accordance with the income tax. It also highlights the importance of people's intellectual rights and financial returns; where such incomes may be subject to taxation that will definitely create revenues for the government treasury.

The study consists of three chapters including, the introductory chapter that outlines the basic concepts and types of intellectual property rights, as well as the general concepts and characteristics of taxes and goals of taxation whether they were social, economic or political. In addition to the basics that the legislator uses to assign the different taxation rules. It also defines the taxation base that is used to state the taxes types that are imposed on the taxpayer.

The first Chapter examines Tax treatment of intellectual property rights within the domestic legislation of the income Tax Act; a comparative study among Palestine, Egypt and Jordan. The provisions that have been applied were based on the Palestinian income Tax Act No. 8 of 2011, the Egyptian unified income Tax Act No. 91 of 2005 and the Jordanian income Tax Act No. 34 of 2014. The intellectual property has been examined according to

the tax treatment imposed on the profits of the professional services (non-trade) and according to the Egyptian legislator, which states expressly that the payment of these rights shall be made among the profits of the non-trade professional services. On the one hand, both the Palestinian and Jordanian legislators have stated such acts among some legal texts that mentioned directly or indirectly the non-trade professional services.

Also this chapter introduces the intellectual property rights holders who are subjected to non-trade professional services taxation, what conditions are taken into consideration regarding the abidance of these intellectual property rights holder, the revenues of the intellectual property rights holders from practicing such professions and deducted costs and expenses from the revenues of IPRs holders to reach the net income subject to tax were also addressed.

The second Chapter examines the international tax treatment for the intellectual property rights (royalties). It shed the light on such terms, its corresponding services and the distinction between them and royalties. In addition to addressing the concept of law and the reasons behind the state of double taxation and international efforts; whether dealt with in collective or bilateral agreements. This addresses the double taxation phenomena along with the international standards that are used to define the countries' tax sovereignty. Add to that, the double tax treatment's technical foundations for the intellectual property rights. The legislative scope of this chapter is limited to the UN Model Convention for avoiding double taxation between developing and developed countries. Also the Convention of the Prevention

of Double Taxation and the Prevention of Tax evasion among the Arab Economic Unity Council of the League of Arab States, as well as bilateral Double Taxation Agreements between the countries in question (Palestine, Jordan, Egypt).

This study proposes a number of results and recommendations including,

1. The insufficiency of the Palestinian legislation in relevant with tax treatment of intellectual property rights and the fact that it was not expressed or stated directly. Although the Palestinian legislature tried to avoid this by the text of article 3, it was the duty of the Palestinian legislature to make its explicit statement in the provisions of the articles on intellectual property rights. We therefore recommend that the Palestinian legislature develop articles of a law on tax regulation for intellectual property rights, thereby avoiding the loss of tax evasion for these rights by the State Treasury, but also by the shortcomings of tax legislation
2. Intellectual property rights are based on intellectual innovation and intellectual excellence. It is also based on the real work practice, ability to, owning culture and experience. All of that integrate with the conditions of the free professions, as confirmed in the instructions No. (3) of 2012 concerning the calculation of the tax on the monetary basis of any eligible person of the free profession workers such as, self-employed consultants, translators and artists. Thus, that the legislature's approach is that the holders of intellectual property rights are self-employed workers.

3. The dilemma of double taxation is originally derived from the sovereign concept of States, since each State has its own legal vision and sovereignty with respect to taxation; regardless of the international efforts and models that have good impacts in avoiding double taxation of intellectual property rights (royalties). Thus, the best of these is the bilateral agreements among countries. The Palestinian government is recommended to sign such agreements with other countries, especially those with international economic relations and trade
4. The term "royalty" in international agreements is made to treat double taxation and it is used to reflect the word "intellectual property". It is worth mentioning that, most international agreements give the taxation right to the home country (the beneficiary's home) along with some exceptions.