

العدالة الضريبية
في قانون الضريبة علي القيمة المضافة
(رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦)

الدكتور

سوزي عدلي ناشد

أستاذة الاقتصاد و المالية العامة المساعد

كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية

المقدمة:

تهدف السياسة المالية للدولة، وفقاً للوظيفة التقليدية لها، إلى رفع معدلات النمو والزيادة في الإيرادات العامة للدولة، وذلك لمواجهة زيادة حجم النفقات العامة المستمرة، ولتخفيف حدة العجز في الموازنة العامة للدولة. .
وجدير بالذكر أن المالية العامة الحديثة أصبحت تهدف أيضاً لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^(١).

لذا نجد أنه في الدولة الحديثة لم يعد الهدف المالي أو التمويلي كافٍ وحده لتحقيق معدلات النمو، بل لابد من مراعاة تحقيق التوازن المالي في الاقتصاد بصورة تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل على نحو أفضل لصالح أصحاب الدخل المحدودة والفقيرة. بحيث يوجه جزء كبير من هذه الإيرادات لسد احتياجات الطبقة المتوسطة والفقيرة والفئات الأولى بالرعاية.

والضريبة هي إحدى أدوات السياسة المالية للدولة، تستخدمها لتحقيق العدالة الاجتماعية وتحقيق التوازن بين إيرادات الدولة وتحقيق مصلحة المواطن. ويتم ذلك بإتباع نظم ضريبية تتسم بالعدالة في توزيع العبء الضريبي، وتوسيع القاعدة الضريبية لتشمل مختلف الأنشطة والدخل التي لا تخاطب محدودي الدخل والطبقات الفقيرة.

وبمفهوم آخر، تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية في صورته الضريبية .
وتعتمد الدول النامية على الضريبة كإحدى وسائل تمويل التنمية، إلا أن ذلك يجب ألا يكون، بأي حال من الأحوال، على حساب تحقيق العدالة الاجتماعية.

(١) د. محمود طنطاوي الباز- محاضرات في أدوات واقتصاديات المالية العامة، سنة ١٩٨٦، ص ٤٥.

وأيضاً د سوزي عدلي ناشد -الوجيز في المالية العامة- دار الجامعة الجديدة للنشر-٢٠٠٠-
١٣٢:١٣٠.

ومن ثم أصبح لزاماً على الدولة إعادة ترتيب سلم أولويات الانفاق العام وتوجيه جزء كبير من الإيرادات العامة لخدمة أهداف التنمية في المناطق المحرومة، وأيضاً توسيع برامج الحماية الاجتماعية، وبذلك تحقق العدالة الاجتماعية.

ولما كان الاقتصاد المصري يسعى نحو تحقيق التنمية المستدامة بنهج استراتيجية كاملة وشاملة بحلول عام ٢٠٣٠، التي بدأت منذ عام ٢٠١٦، وهي رؤية موحدة طويلة المدى على كافة المستويات السياسية والاقتصادية والاجتماعية. بحيث تكون مصر بحلول عام ٢٠٣٠ ذات اقتصاد تنافسي متوازن ومتنوع، يعتمد على الابتكار والمعرفة، ويقوم على العدالة والاندماج الاجتماعي والمشاركة، ذات نظام إيكولوجي متزن ومتنوع، تستثمر فيه عبقرية المكان والإنسان لتحقيق التنمية المستدامة وترتقي بجودة حياة المصريين. وأن تكون مصر ضمن أفضل ٣٠ دولة على مستوى العالم من حيث مؤشرات التنمية الاقتصادية، ومكافحة الفساد، والتنمية البشرية، وتنافسية الأسواق، وجودة الحياة^(١).

وتهدف هذه الاستراتيجية على المستوى الضريبي إلى وضع سياسات ضريبية مستقلة على المستويين قصير وطويل الأجل، تحقق بها كافة الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للضريبة، وزيادة نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، وتوسيع القاعدة الضريبية، والعمل على ضم الاقتصاد غير الرسمي إلى الإقتصاد الرسمي، بوضع آليات تشجع

(١) استراتيجية التنمية المستدامة_ رؤية مصر ٢٠٣٠_ ص ٩.

على تقنين الاقتصاد غير الرسمي ودخول هذا القطاع إلى منظومة الاقتصاد الرسمي للدولة^(١).

وجدير بالذكر ان من أهم ما تضمنه مشروع موازنة العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ من إجراءات إصلاحية جديدة على المستوى الضريبي، إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة، كأحدى أذرع الإصلاح الاقتصادي، والذي صدر بقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

وقد أثار إصدار هذا القانون، الذي حل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، جدلاً واسعاً بشأن مدى تحقيقه للعدالة الضريبية، وإذا كان الغرض منه هو تحقيق البعد المالي فقط دون البعد الاجتماعي، ومما أثار فكرة مدى تحقيقه للعدالة الاجتماعية باعتبارها جزء لا يتجزأ من العدالة الاجتماعية.

وعليه سنقوم بتحليل أبعاد قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ من الناحيتين الاقتصادية و الاجتماعية.

وسنقوم بتقسيم هذه الدراسة الى فصلين، نتناول في الفصل الأول مبررات الانتقال من ضريبة المبيعات الى ضريبة القيمة المضافة، بينما يتعلق الفصل الثاني البعد الاجتماعي في قانون ضريبة القيمة المضافة. وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: الانتقال من ضريبة المبيعات إلى القيمة المضافة.

المبحث الأول: مبررات فرض الضريبة العامة على المبيعات.

(١) يمثل الاقتصاد غير الرسمي مصدراً أساسياً لضياح موارد الدولة وتشويه القرارات الاقتصادية للدولة. ولذلك اهتمت الدولة بوضع برنامج متكامل لتشجيع القطاع غير الرسمي على الاندماج في القطاع الرسمي.

في تفصيل ذلك انظر مشروع خطة التنمية المستدامة للعام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ -وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري، ص ٩٠، ٩١.

المبحث الثاني: الإنتقال إلى نظام ضريبة القيمة المضافة.

الفصل الثاني: البعد الاجتماعي في قانون ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الأول: مفهوم البعد الاجتماعي من الناحية الضريبية.

المبحث الثاني: أسس العدالة في قانون الضريبة علي القيمة

المضافة.

الخاتمة

الفصل الأول

الانتقال من ضريبة المبيعات إلى القيمة المضافة

مقدمة:

يتعلق الهيكل الضريبي لأي نظام ضريبي بنوعين أساسيين من الضرائب؛ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة⁽¹⁾.

وغني عن البيان أن الضرائب المباشرة تفرض على الدخل عند الحصول عليه، سواء كان الدخل ناتج عن العمل أو رأس المال أو كليهما معاً، كما يكون فيها شخص المكلف معلوماً لدى الإدارة الضريبية، ومن ثم قد يقرر مشروع بعض الإعفاءات من الضريبة في حالات محددة على سبيل الحصر. وعليه يصعب نقل العبء الضريبي من شخص المكلف القانوني إلى أي شخص آخر تربطه به علاقة إقتصادية أو قانونية، ومثال للضرائب المباشرة ما نص عليه قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والذي حددها على سبيل الحصر في؛ الضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها، الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية والضريبة على العقارات المبنية التي حلت محل الضريبة على إيرادات الثروة العقارية بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على الدخل عند إنفاقه أو إستهلاكه ولا ترتبط بالدخل الناتج عن العمل أو رأس المال، بل ترتبط باستغلال وإستخدام هذا الدخل في الإنفاق على شراء السلع والحصول علي

(1) انظر د. أحمد جامع ، علم المالية العامة، مكتبة سيد عبد الله وهبه، ١٩٦٥، ص ١٤٩. وكذلك د.سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٩، ص ١٤٠ وما بعدها.

الخدمات، و بذلك فالضرائب غير المباشرة لا ترتبط بالأشخاص بل ترتبط بالسلعة أو الخدمة التي يستخدمها الأشخاص.

وجدير بالذكر ان الضرائب غير المباشرة، عادة ما يكون فيها شخص المكلف مجهول للإدارة الضريبية، فالواقعة المنشئة لدين الضريبة هي واقعة الشراء أو الأنفاق أو الحصول على الخدمة. ومن ثم يصبح من الصعوبة بمكان أن تعلم الإدارة الضريبية شخص المستهلك أو الحاصل على الخدمة ، ويترتب على ذلك عدم إمكانية تقرير إعفاءات خاصة بالمكلف القانوني، بل الإعفاءات عادة ما تتعلق بنوع السلعة أو الخدمة بعيدا عن ظروف وإمكانيات شخص المكلف. كما أنه من السهولة أن يتم نقل العبء الضريبي من المكلف القانوني إلى المكلف الفعلي حيث عادة ما يتحمل المستهلك النهائي أو طالب الخدمة عبئها الضريبي نقلاً عن المكلف القانوني.

ويندرج تحت الضرائب غير المباشرة العديد من الضرائب التي لا حصر لها، مثال ذلك: ضريبة المشتريات ، ضريبة المبيعات ، ضريبة القيمة المضافة ، الضريبة الجمركية ، ضريبة الإنتاج، ضريبة الدمغة ، ضريبة الملاهي، وغيرها من الضرائب الأخرى.

ولما كانت ضريبة المبيعات، ومن بعدها القيمة المضافة، من الضرائب غير المباشرة التي تعول عليها الدولة في زيادة حجم الإيرادات وتمويل التنمية الاقتصادية، وتعبئة الموارد المالية لقيام الدولة بوظائفها السيادية والاجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة، والتوازن بين توزيع الدخل والثروة، وإستخدام الإنفاق العام لتوفير الخدمات للفئات المحدودة الدخل، فإن السؤال الذي يطرح نفسه ماهي مبررات الانتقال من ضريبة المبيعات إلى القيمة المضافة؟

وللإجابة على هذا التساؤل سنقوم بتقسيم هذا الفصل الي مبحثين،
نتناول فيهما مبررات فرض الضريبة العامة علي المبيعات ثم الإنتقال إلي
نظام الضريبة علي القيمة المضافة وذلك علي النحو التالي:
المبحث الأول: مبررات فرض الضريبة العامة على المبيعات في
مصر.

المبحث الثاني: ضرورة الانتقال الى نظام الضريبة على القيمة
المضافة.

المبحث الأول

مبررات فرض الضريبة العامة على المبيعات في مصر

مقدمة:

تعتبر الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب على الأنفاق ، وهي إحدى
صور الضرائب غير المباشرة التي تفرض على إنفاق أو استهلاك الدخل.
وقد فرض المشرع الضريبي المصري الضريبة العامة على المبيعات لأول
مرة بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.
وكان فرض الضريبة العامة على المبيعات نتاج لإتفاق تم بين مصر
وصندوق النقد الدولي على ضرورة تمويل الموازنة العالمية للدولة من
إيرادات حقيقة في ضوء سياسات الإصلاح الاقتصادي في ذلك الوقت^(١).

(١) الواقع أن مصر ليست الدولة الأولى التي اتخذت إجراءات أو سياسات الإصلاح الاقتصادي
بالإتفاق مع المؤسسات الدولية بل أن كثير من دول العالم النامي اتبعت هذه الإجراءات
والسياسات الإصلاحية، خاصة مع بداية الثمانينات إزاء ارتفاع مديونياتها الخارجية
وتعثرها في أداء خدمة الديون ورغبتها في إعادة جدولة ديونها مع الدائنين، وإزاء ذلك كان
عليها إتباع برامج وسياسات لتحرير اقتصادها بالاتفاق مع المؤسسات الدولية، والربط بين
إعادة الجدولة وإتباع برامج الإصلاح الاقتصادي التي تقررهما تلك المؤسسات الدولية.

وتم الاتفاق على إجراء مجموعة من السياسات الإصلاحية في هذا الصدد تتمثل في؛ سياسات إصلاح القطاع العام، وسياسات سعرية بتحرير الأسعار في مجال الطاقة والكهرباء والمنتجات الزراعية، والمواصلات، ورفع الدعم تدريجياً، وسياسات التجارة الخارجية من إصلاح نظام سعر الصرف وتحرير التجارة من القيود الكمية، والإصلاح النقدي في مجال تحرير سعر الفائدة ووضع حد للقروض الإئتمانية للقطاع العام، وفي مجال السياسة المالية العمل على زيادة الإيرادات العامة بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات وتطبيق نظام الضريبة الموحدة، وأخيراً السياسة الإجتماعية بإقامة شبكة الأمان الإجتماعي وإنشاء الصندوق الاجتماعي.

وبناء على ذلك بات ضرورياً زيادة الإيرادات السيادية للدولة لتمويل الموازنة العامة للدولة. وبالفعل تم فرض الضريبة العامة على المبيعات بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على كافة السلع الصناعية سواء كانت محلية أو مستوردة إلا ما استثني بنص خاص، كما فرضت على خدمات معينة تم تحديدها على سبيل الحصر.

وجدير بالذكر أن قانون الضريبة العامة للمبيعات الصادر عام ١٩٩١ ليس هو أول ما عرفه النظام الضريبي المصري، بشأن الضريبة على المبيعات، ولكن الامر مر بمراحل وتطورات كثيرة.

ولذلك يتعين علينا معرفة نشأة وتطور الضريبة العامة للمبيعات وهذا ما سيتم استعراضه في مطلبين اساسيين فيما يلي:

المطلب الأول: نشأة وتطور الضريبة العامة على المبيعات .

المطلب الثاني: أهم ملامح قانون الضريبة العامة على المبيعات.

انظر في تفصيل ذلك- د. صابر يونس بريك " دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٦، ص ٢٢ وما بعدها".

المطلب الأول

نشأة وتطور الضريبة العامة على المبيعات

عرف النظام الضريبي المصري الضريبة على المبيعات تحت مسميات أخرى تقترب من محتوى الضريبة العامة على المبيعات. وكانت البداية التاريخية في رسوم الإنتاج، رسوم الاستهلاك وفروق الأسعار وستعرض بصورة مختصرة لكل منهم:

١. رسوم الإنتاج

كانت بداية معرفة مصر لها في عام ١٨٨١ حيث تم فرض رسم على السكر المكرر الذي تنتجه شركة السكر بسعر ٩%، ثم أصدر الخديوي عباس حلمي الأمر العالي في ١٩٠١ بتحصيل رسوم على المصنوعات القطنية المشغولة وصناعة البيرة. وفي عام ١٩٢١ صدر مرسوم بفرض رسم الإنتاج على الكحوليات.

وكان أول صدور لتنظيم تشريعي لرسوم الإنتاج في عام ١٩٣٠ بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٣٠، وقانون رقم ٤ لسنة ١٩٣٢، وقانون رقم ٥ لسنة ١٩٣٦ تم بها فرض رسوم إنتاج على بعض الحاصلات الزراعية ومنتجات الصناعات المحلية. وفي عام ١٩٥٦ فرضت ضريبة على الشحومات المعدنية وخيوط وألياف الحرير الصناعي، وفي عام ١٩٦٢ فرضت ضريبة على المازوت وغزل الصوف وإطارات السيارات الخارجية والبطاريات السائلة للسيارات^(١).

ويلاحظ من ذلك أنه لم يكن هناك قانون موحد يفرض على الإنتاج، بل عدة تشريعات متفرقة تحدد الضريبة على بعض السلع دون الأخرى بدون أي مبرر اقتصادي أو معيار واضح. وظلت مجموعة من التشريعات تحكم

(١) د زكريا بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي، ١٩٩٣، ص ٥، ٦،

د صابر يونس بريك، مرجع سابق، ص ٣٢.

رسوم الإنتاج، إلى أن صدر قانون لرسوم الإنتاج رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ الذي تم فيه تجميع هذه الضرائب في قانون واحد. واستمر العمل به حتى عام ١٩٩١ وشمل التطبيق ٥٤ سلعة تم زيادتها إلى حوالي ١٢٤ سلعة عام ١٩٩١.

٢. رسوم الاستهلاك

عرف النظام الضريبي المصري رسوم الاستهلاك في عام ١٩١٤، عندما أصدر الخديوي عباس حلمي الأمر العالي بفرض رسوم على بعض السلع المستوردة، التي يفرض على نظيرتها المحلية رسوم إنتاج. وقد تعددت السلع بصورة تدرجية التي تخضع لرسوم الاستهلاك، و تعد واقعة الاستيراد هي المنشئة لدين الضريبة على السلعة المستوردة. وظل الحال كذلك إلى أن صدر قانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ الذي جمع كافة السلع التي كان يفرض عليها رسوم الإنتاج، وضم القانون بذلك كافة السلع التي كان يفرض عليها رسوم الاستهلاك والإنتاج بل و زاد عددها بصورة تدرجية، على نحو ما سلف بيانه.

٣. فروق الأسعار

يقصد بفروق الأسعار أن تتم زيادة أسعار بعض السلع، ويتم تحصيل هذه الزيادة لصالح الخزنة العامة للدولة. وبدأ الأخذ بهذا النظام في عام ١٩٦٥ بقرار من اللجنة العليا للاتحاد الاشتراكي.

ويكمن خطورة هذه الطريقة أن هذا الارتفاع في الأسعار يمثل نوعاً من الضريبة، ويتم فرضه بموجب قرارات وزارية، مما يخالف مبدأ قانونية الضريبة " لا ضريبة إلا بقانون" حيث لا تفرض الضريبة إلا من السلطة التشريعية.

وجدير بالذكر أن هذه الضريبة أدت إلى حالة من الفوضى في الأسعار في ذلك الوقت، وترتب على ذلك خلق حالة من عدم الاستقرار وعدم الثقة بين

المستهلكين، بالإضافة إلى هبوط معدلات المبيعات المحلية نتيجة منع البيع بالتقسيط، وانخفاض التصدير، وتكدس المخزون السلعي^(١).
وقد تم توجيه نقد شديد على فروق الأسعار نظراً للمخالفة الدستورية، بالإضافة إلى ما ترتب عليها من فوضى في السوق المصري.
أضف إلى هذه الأنواع من الرسوم، صدور صور أخرى من الضرائب السلعية على التلفزيون، ورسوم السيارات وغيرها.
وظل الحال كذلك من انتشار اشكال متعددة من الضرائب السلعية، مما ادى إلي ان تفرض على ذات السلعة ضرائب على الإنتاج والاستهلاك وفروق الأسعار، بالإضافة إلى تعدد التشريعات وتضاربها، وبذلك اصبح المناخ خصب للتهرب الضريبي. مما استلزم صدور تشريع تجميعي لهذه الضرائب في قانون واحد، وصدر بالفعل قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١.

٤. قانون الضريبة على الاستهلاك

صدر قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ كمحاولة لجمع كافة الضرائب السلعية التي كانت مطبقة سابقاً في قانون واحد. وأخضع المشرع السلع الواردة بالجدول المرفق للقانون، سواء كانت سلعا منتجة محلياً أو مستوردة ، بالفئات الموضحة قرين كل منها، وحدد القانون كافة القواعد المتعلقة بفرض الضريبة واستحقاقها وتقدير الضريبة وتحصيلها، وكافة الالتزامات الملقاة علي عاتق المكلف بها و الاعفاء منها وردها، وأحكام المخالفات والتهرب من الضريبة.

(١) انظر في تفصيل ذلك د. يحيى عبد الغني عبد الموجود، دور الضريبة على القيمة المضافة في إطار السياسة المالية في الدول النامية مع الإشارة إلى مصر، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص ٥٣، و أيضاً د. زكريا بيومي، مرجع سابق، ص ٦.

وقد تم إدخال عدة تعديلات على هذا القانون لتلافي العيوب التي ظهرت في التطبيق، والتي كان من أهمها ازدواجية وتكرار الضريبة نظرا لعدم دقة تحديد الواقعة المنشئة لدين الضريبة^(١).

وأدت هذه المشكلات، وخاصة الرغبة في توسيع نطاق الضريبة من أجل زيادة الإيرادات السيادية وتمويل الموازنة العامة من موارد حقيقية، إلى الاتجاه نحو فرض ضريبة عامة على المبيعات تزامناً مع الاتجاه العام في جميع أنحاء العالم المتقدم نحو الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات.

٥. الضريبة العامة على المبيعات (٢): Sale Taxes

عرف النظام الضريبي المصري الضريبة العامة على المبيعات في نهاية السبعينيات من القرن الماضي على أن يتم تطبيقه بصورة متدرجة. وتبلور هذا النظام بعد عديد من المناقشات والرؤى، إلى أن صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بمسمى الضريبة العامة على المبيعات، على أن يتم تطبيقه على مراحل، رغبة من المشرع المصري في تسهيل تطبيق الضريبة، ومراعاة للظروف الاقتصادية والاجتماعية. وهذا وتم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات على ثلاث مراحل^(٣):

(١) انظر د. يحيى عبد المغني، مرجع سابق، ص ٦٧.

Malcolm Gillis, Carl S. Shoupand, Gerardo P. Sicat: VALUE Added taxation in Developing Countries, A world Bank Symposium, 1990, p5

(٢) تعددت مسميات الضريبة على المبيعات: ضريبة المشتريات Purchase Tax - ضريبة الانفاق Expenditure Tax - ضريبة على التداول Turn over Taxes - ضريبة السلع Commodity Taxes

(٣) لمزيد من التفاصيل انظر د. زكريا بيومي، مرجع سابق، ص ١٤: ١٦، د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي) مكتبة عين شمس، ٢٠٠٣، ص ٣.

- المرحلة الأولى: ويكلف فيها بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات كل من المنتج الصناعي والمستورد، ومؤدي الخدمة. ويتم تطبيقها من ٣ مايو ١٩٩١.
- المرحلة الثانية: يضاف إلى ما سبق، تكليف تجار الجملة بأداء الضريبة. ويتم تطبيقها من ٢٥ مايو ٢٠٠٢.
- المرحلة الثالثة: يكلف فيها، بالإضافة إلى ما سبق، تاجر التجزئة. وقد صدر قانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ والذي به تم تكليف تاجر الجملة (المرحلة الثانية) وتاجر التجزئة (المرحلة الثالثة) بأداء الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات.

المطلب الثاني

أهم ملامح قانون الضريبة العامة على المبيعات

رقم ١١ لسنة ١٩٩١

صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ليخضع للضريبة على المبيعات كافة السلع إلا ما استثنى بنص خاص، بينما لا يخضع للضريبة الخدمات إلا ما استثنى بنص خاص.

وبتعبير آخر فإن الضريبة العامة على المبيعات تفرض على كافة السلع دون الخدمات إلا ما يتم استثناءه من السلع بنص خاص، كما أنها لا تفرض ابتداءً على الخدمات إلا ما يتم النص عليه على سبيل الحصر ليخضع للضريبة، فهي في الأصل ضريبة على السلع دون الخدمات.

ويعتبر صدور قانون الضريبة العامة على المبيعات نقلة نوعية في النظام الضريبي المصري فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة. حاول المشرع أن يتلافى به كافة العيوب والانقادات التي وجهت للضريبة على الاستهلاك ويجد حلولاً لكافة المشكلات التي أثبتتها الواقع العملي بالضرائب السلعية السابقة.

وعليه سنعرض في هذا المطلب بصورة سريعة تقييم هذه الضريبة، ثم الأسباب التي استوجبت الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، التي هي الشكل السائد الآن في أغلب دول العالم على النحو التالي:

الفرع الأول: تقييم الضريبة العامة على المبيعات.

الفرع الثاني: الانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة.

الفرع الأول

تقييم الضريبة العامة على المبيعات

ذكرنا من قبل الضرورة الملحة التي استوجبت الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على المبيعات، وبالفعل صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

كانت أهم الأهداف التي يجب أن تحققها هذه الضريبة؛ زيادة الموارد السيادية للدولة لتمويل العجز المستمر في الموازنة العامة للدولة، وترشيد أنماط الاستهلاك على المستويين القومي والخاص، وخاصة في مجال الانفاق على السلع الاستهلاكية، وتلافي الآثار السلبية ومشاكل تطبيق القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، ومراعاة البعد الاجتماعي بإعفاء بعض السلع والخدمات من الخضوع للضريبة أو تخفيض سعر الضريبة على بعض أنواع السلع والخدمات، وانضباط المجتمع الضريبي بتوفير قاعدة بيانات عن المكلفين المخاطبين بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وتشجيع الصادرات عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر صفر، حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية والصناعية والخدمية المصرية في السوق الخارجي^(١).

وهذا وقد تم إدخال العديد من التعديلات المتتالية على هذا القانون، وكانت في أغلبها قرارات جمهورية يصدرها رئيس الجمهورية^(٢).

(١) د. يحيى عبدالغني، رسالة دكتوراه، مرجع سابق، ص ٦٨.

(٢) أهم القرارات للجمهورية في هذا الصدد:

وجدير بالذكر ان أغلب هذه القرارات كانت تتعلق بإعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعرها على البعض الاخر من السلع. وقد تم إصدار قانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بتنظيم هذه التعديلات والإعفاءات التي أتت بها هذه القرارات بأثر رجعي من تاريخ صدور هذه القرارات.

ويمكن رصد أهم المشكلات التي نجمت عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات، وبات التحول إلى نظم الضريبة على القيمة المضافة أمر حال، علي النحو التالي:

وعاء الضريبة:

أخذ المشرع الضريبي بمبدأ عمومية فرض الضريبة على السلع فقط، فكل السلع المنتجة تخضع للضريبة على المبيعات، أما في مجال الخدمات فقد أخذ بالمنهج الانتقائي بمعنى أنه أخضع بعض الخدمات للضريبة.

وبتعبير آخر، أن العمومية في مجال السلع تعني أن كافة السلع تخضع للضريبة إلا أما استثنى بنص خاص. والانتقائية في مجال الخدمات تعني أن الخدمات معفاة من الخضوع للضريبة، من حيث الاصل، إلا عدد من الخدمات هي التي نص المشرع على خضوعها للضريبة.

وواقع الأمر أن هذا يعني وجود ازدواجية في المعاملة بين السلع والخدمات لا تحقق العدالة الضريبية، وتجعل الضريبة على المبيعات غير محايدة، فهي

قرار رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١، ٢٠٦ لسنة ١٩٩١، ٧٧ لسنة ١٩٩٢، ٢٩٥ لسنة ١٩٩٣، ٣٠٤ لسنة ١٩٩٣، ٣٩ لسنة ١٩٩٤، ٦٥ لسنة ١٩٩٥، ٣٠٥ لسنة ١٩٩٦.

وبالرغم من هذه القرارات قد عرضت على مجلس الشعب في ذلك الوقت وتم إقرارها، إلا أنه وتقاديا للحكم بعدم دستورتها، والذي كان سيؤدي إلى تحميل خزانة الدولة مبالغ كبير نتيجة استرداد الضرائب المحصلة، فتم إصدار القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ الذي نظم هذه التعديلات بأثر رجعي، مما عرضه للطعن بعدم الدستورية.

انظر في تفصيل ذلك، د. صابر يونس بريك، مرجع سابق، ص ٤٠: ٤٤.

تتجاز لصالح الخدمات على حسب السلع^(١). كما أنها لا تتواكب مع الانتشار والتوسع في مجال الخدمات في الوقت الحالي، ولا يوجد أي مبرر قانوني أو اقتصادي للإعفاء منها أو تضيق نطاق التطبيق على الخدمات.

كما أن انتقاء خدمات بعينها تفرض عليها الضريبة، كالخدمات البترولية والسياحية والمهنية، يؤدي إلى عدم العدالة، خاصة أن هذه الخدمات قد تتعرض لأي فترات انكماش يتطلب خروجها من الخضوع للضريبة على المبيعات، وهذا يعني إعفاء ضريبي، ومن ثم تعديلات متتالية في القانون يجعل القانون غير محايد وغير مستقر^(٢).

وحدد المشرع وعاء الضريبة علي النحو التالي:

١. السلع الصناعية المحلية:

حددت المادة (٢) من القانون السلع الخاضعة للضريبة العامة علي المبيعات ووضعت شروطاً معينة لخضوع السلع للضريبة تتمثل في :

- أن تكون السلعة مصنعة محلياً.
- أن يكون المنتج لها قد بلغ أو تجاوز حد التسجيل المنصوص عليه في القانون أو يكون مسجلاً اختياريّاً.

٢. السلع المستوردة:

تخضع السلع المستوردة للضريبة سواء تم الاستيراد بواسطة شخص عادي أو منتج صناعي أو مستورد بقصد الاتجار.

٣. السلع والخدمات المصدرة:

(١) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار

النهضة العربية بالقاهرة، ٢٠١٧، ص ٣٥.

(٢) د. رمضان صديق، المرجع سابق، ص ٣٥.

ويتم فرض الضريبة عليها بسعر (صفر) أي لا يفرض عليها الضريبة، وهذا بهدف اقتصادي، هو إتاحة الفرصة للسلع والخدمات المصرية المنافسة الحقيقية في السوق العالمي.

٤. الخدمات:

كما ذكرنا من قبل حدد المشرع على سبيل الحصر هذه الخدمات في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون.

وجدير بالذكر ان من اهم المشكلات التي واجهت الضريبة العامة على المبيعات في مجال وعاء الضريبة، أن المشرع لم يستثنى السلع والمعدات الرأسمالية المستوردة من الخارج بغرض الإنتاج من الخضوع للضريبة. وهذا امر يمثل عبئاً ثقيلاً على المنتج يعوق النشاط الإنتاجي، كان يستوجب الإعفاء من الضريبة خاصة في مجال إنتاج السلع الإنتاجية والضرورية، خاصة ومصر في أمس الحاجة للتصنيع.

وغني عن البيان ان مشكلة خضوع تجار التجزئة للضريبة والتي طبقت عليهم في المرحلة الثانية والثالثة بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١، يواجهون مشكلات عديدة تتمثل في كون عدد كبير منهم لا يقومون بإصدار فواتير، خاصة أن لديهم سلع تخضع للضريبة، وبعض آخر غير خاضع، مما يجعل هناك صعوبة في متابعة سداد الضريبة على كل نوع.

أضف إلى ذلك أن القانون لم يحدد المقصود بخدمات التشغيل للغير، حيث لم يحدد القانون هذا التعبير مما أدى الي حدوث خلط وتجاوز في المخاطبين بأحكام هذا القانون خاصة العاملين بأجر لدي الغير، مما حقق صعوبة في التطبيق طوال هذه المدة. وترتب على ذلك حدوث العديد من المشاكل بين مؤدي الخدمات والإدارة الضريبة. وحاول المشرع تفسير المقصود بخدمات التشغيل لدي الغير بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ الخاص بالضريبة على المبيعات.

حيث نص علي تعريف هذه الفئات^(١). ووضع أمثلة لها، وذلك بعد مرور ما يتجاوز عشر سنين من إصدار القانون مما حقق صعوبة في التطبيق طوال هذه المدة.

سعر الضريبة:

وضع المشرع عدة أسعار للضريبة علي المبيعات وليس سعراً موحداً لكافة السلع والخدمات. فنجد أن المشرع حدد في المادة (٣) أن يكون سعر الضريبة علي السلع (%١٠)، ثم نجده حدد أسعار أخرى للضريبة علي بعض السلع الموضحة في الجدول رقم (١) المرفق للقانون، بحيث يكون سعر الضريبة علي النحو المحدد قرين كل منها، كما حدد الجدول رقم (٢) المرفق له سعر الضريبة علي الخدمات، وقد أثار تعدد الأسعار مشاكل متعددة علي عدة مستويات خاصة في حال جشع التجار ورغبتهم في تعظيم أرباحهم، وغياب الرقابة علي الأسواق، مما قد يدفع هؤلاء التجار إلي رفع الأسعار حتي علي السلع الأقل ضريبة مستغلين بذلك جهل المستهلكون بأسعار الضريبة علي كل سلعة علي حده.

وقد استحدث المشرع في قانون الضريبة العامة علي المبيعات نظام خصم ورد الضريبة، حيث نص في المادة (٢٣) من القانون علي أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلعة ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة علي مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها علي السلعة المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من

(١) عرف القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ خدمات التشغيل للغير والخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول ومعدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه مثال ذلك جميع أعمال التصنيع بما في ذلك تشغيل المعادن، وأعمال مقاولات البناء والتشييد، وخدمات نقل البضائع والمواد، وخدمات الإصلاح والصيانة وضمنان ما بعد البيع.

مراحلها توزيعها، طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية^(١).

كما أعترف المشرع بأحقية المكلف باسترداد الضريبة علي مردودات المبيعات. ولم يكن هذا النظام واضحاً في قوانين ضرائب الاستهلاك السالف ذكرها. وبذلك يكون المشرع قد حاول علاج مشكلة التراكم الضريبي المحتمل في الضريبة علي الاستهلاك^(٢).

وقد حدد المشرع في المادة (٣١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حالات رد الضريبة علي الصادرات^(٣). علي أن يكون المصدر لديه فاتورة ضريبة بذلك وكافة المستندات الدالة علي التصدير، وتكون السلعة مستعملة، ويكون التصدير قد تم بمعرفة مصلحة الجمارك، وفي حالة التصدير بصحبة الراكب لا تقل الصادرات عن (١٠٠٠ جنيه مصري).

كما شملت حالات الرد إذا كانت الضريبة قد تم تحصيلها بطريق الخطأ. ومع ذلك نجد أن عملية الرد قد أعطت لمأموري الضرائب سلطة واسعة في اتخاذ القرارات بشأنها مما قد يفتح باب الفساد والمجاملة، علاوة علي ذلك احتمال تأخر السلطات الضريبية في رد الضريبة، وهذا من شأنه أن يضعف الثقة في الإدارة الضريبية.

(١) انظر في تفصيل ذلك: د. سعيد عبدالمنعم محمد، الضريبة العامة علي المبيعات (تأصيل علمي وعملي) مكتبة عين شمس، ٢٠٠٢، ص ١٠٧ وما بعدها.

(٢) د. يحيى عبدالغني، مرجع سابق، ص ٧١.

(٣) انظر في تفصيل ذلك د. صابر يونس بريك، مرجع سابق، ص ١٩٥، د. سعيد عبدالمنعم محمد، المرجع السابق، ص ١٢٠ وما بعدها.

الإعفاءات الضريبية:

حدد المشرع في الضريبة العامة علي المبيعات مجموعة من الإعفاءات علي سبيل الحصر، وخاصة في مجال السلع. أما في مجال الخدمات حدد الخدمات الخاضعة للضريبة، وما عدا ذلك فهو معفي من الضريبة. ويمكن تقسيم هذه الإعفاءات إلي ثلاثة فئات (شخصية - نوعية - بموجب اتفاقيات دولية).

١. إعفاءات شخصية^(١):

وتشمل هذه الإعفاءات في المادة (٢٤) من القانون:

- الدبلوماسيين الأجانب.
- الموظفون الأجانب بالسفارات والقنصليات.
- ذو المكانة من الأجانب.
- الأشياء الشخصية المجردة من أي صفة تجارية.
- الأمتعة الشخصية للمسافرين القادمين من الخارج.

٢. إعفاءات نوعية:

وهي الإعفاءات التي تقرر لبعض الجهات أو السلع وتشمل:

إعفاءات متعلقة بجهات معينة وهي (٢):

- السفارات والمفوضيات والقنصليات.
- الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية.
- المعاهد العلمية والتعليمية.
- أجهزة الدفاع والأمن القومي.

(١) د. سعيد عبدالمنعم، مرجع سابق، ص ٢٩ : ٣٣.

(٢) المواد (٢٤) و (٢٨) و (٢٩) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

إعفاءات متعلّقة ببعض السلع وهي (١):

- العينات التي تستهلك في أغراض التحليل.
- المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة.
- الأشياء المصدرة للخارج ثم يعاد استيرادها.
- سلع متنوعة^(٢).

٣. إعفاءات بموجب اتفاقيات دولية:

وقد نص علي ذلك في المادة (٣٠) من قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١.

ومن نافله القول، ان تطبيق هذه الإعفاءات الواردة في الاتفاقيات الدولية أمر بدهي، حيث أن هذه الاتفاقيات، بعد موافقة السلطة التشريعية، تصبح جزء لا يتجزأ من القانون الداخلي، وتصبح قوتها قوة التشريع الوطني. ومن ثم لا يمكن إهدار أو مخالفة ما جاء بها من إعفاءات، بشرط النص الصريح عليها، علي أن يتضمن القانون الداخلي إجراءات وشروط هذه الإعفاءات.

وقد أثارت هذه الإعفاءات العديد من المشكلات في التطبيق العملي، حيث شملت بعض السلع بنص صريح، أما الخدمات فكان الأصل هو الإعفاء والاستثناء هو الخضوع للضريبة مما يعد تمييز انتقائي غير مبرر أدّي إلي وجود العديد من الصعوبات في التطبيق وأثر علي الحصيلة الضريبية بالسلب.

٤. التهرب الضريبي:

الجدير بالذكر ان من أكثر المشاكل التي تواجه الإدارة الضريبية واشدها خطورة مشكلة التهرب الضريبي. إذ يفقد الضريبة الهدف المالي منها، وهي الحصيلة الضريبية. ولذلك دائماً ما تحاول السلطة التشريعية سن قوانين

(١) المادة (٢٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

(٢) الجدول رقم (أ) من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧.

ضريبية محكمة تفوت علي المكلف إمكانية التهرب من الضريبة، حتي لا يأتي القانون فارغاً من مضمونه. وقد حاول المشرع الضريبي في قانون الضريبة العامة علي المبيعات أن يحكم القانون في هذه المسألة، مع ذلك ظهرت مشكلة التهرب الضريبي من خلال عدة أمور:

- عدم تسجيل المكلفين بها بالرغم من وصولهم حد التسجيل واستغلال تعدد معدلات فئات الضريبة.
- تزوير واصطناع الفواتير بأقل من قيمتها.
- انخفاض الوعي الضريبي للمكلفين.
- ضعف الإدارة الضريبة.
- استخدام الطرق الاحتيالية والتدليسية للتخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً.

وبالرغم من أن المشرع قد نص علي عقوبات في جرائم التهرب في المادة (٤٥) من القانون، وقام بإنشاء مصلحة للضرائب علي المبيعات ودمجها مع مصلحة الضرائب علي الدخل لتبادل المعلومات والتنسيق بينهما، و تبنت الإدارة الضريبة لمنهج عالي الجودة لتبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة، وإنشاء مواقع علي شبكة الإنترنت لمصلحة الضرائب كنوع من تسهيل الإسترشاد لكافة الإجراءات والرد علي كافة استفسارات المكلفين بالضريبة، وإعداد برامج لتدريب العاملين علي أعلى مستوى، إلا انه ظلت الحصلة الضريبية أقل من المتوقع، مما يعني حدوث العديد من حالات التهرب الضريبي.

المبحث الثاني ضرورة الانتقال إلى نظام ضريبة القيمة المضافة

مقدمة

إزاء كافة المشكلات التي تعرضت لها الضريبة العامة علي المبيعات، وخاصة في التطبيق العملي، والتي أشرنا إليها من قبل. كان الأمر يستدعي البحث عن كيفية تطوير الضريبة العامة علي المبيعات بصورة تتناسب مع متغيرات الاقتصاد المصري. وخاصة في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي يتضمن السياسات والآليات اللازمة لتحسين الموقف الاقتصادي. ويتضمن هذا البرنامج إصلاح المنظومة الضريبية كأحدى الآليات اللازمة لدعم الاقتصاد القومي. وبات قانون الضريبة علي القيمة المضافة ركناً أساسياً من اركان إصلاح المنظومة الضريبية.

وجدير بالذكر ان أول نظام ضريبي أخذ بالضريبة علي القيمة المضافة⁽¹⁾، هو القانون الضريبي الفرنسي⁽²⁾. رقم ٥٤ / ٤٠٤ وذلك في ١٠ ابريل عام ١٩٥٤، ثم تم تعميم هذه الضريبة في بعض دول أوروبا وأمريكا والدول النامية كطريق للإصلاح الضريبي. وإن كانت العديد من الدول قد تأخرت

(1) تسمى بالفرنسية (La taxe sur la valeur ajoutée) ويرمز له (TVA) وبالإنجليزية value added tax ويرمز لها (VAT).

(2) يرجع الفضل إلي رجل الضرائب الفرنسي LAURÉ Mourice في معرفة هذه الضريبة لأول مرة عام ١٩٥٤ وأصدر مؤلفة بهذا الاسم (La taxe sur la valeur ajoutée). انظر في تفصيل ذلك د. عبدالمولي محمد مرسي، قانون ضريبة القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦، شرح واقفي لأحكام القانون مقارنة بالدول المطبقة فيها، دار النهضة العربية، ٢٠١٧، ص ١٠ ومابعدها.

Alan A. Tait :Value Added Tax ,International practice and problems ,International Monetary fund Washington, D.C ,1988,p3

بشكل واضح في الأخذ بهذه الضريبة. حيث انتشرت في العالم الصناعي وأمريكا الجنوبية، في أواخر السبعينات من القرن الماضي.

وفي مصر اخذ النظام الضريبي المصري بقانون الضريبة علي القيمة المضافة، حيث صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وجاء القانون متضمناً علاجاً للتشوهات في قانون الضريبة العامة علي المبيعات في بعض نصوصه، وحل المشكلات التي أفرزها تطبيق قانون الضريبة العامة علي المبيعات.

وجدير بالذكر أن المنظمات العالمية الدولية، كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي، يوصيان بالضريبة علي القيمة المضافة كطريق للإصلاح الضريبي في مصر، كما أوصت من قبل تلك المنظمات الدولية في ثمانينات القرن الماضي بالضريبة العامة علي المبيعات، خاصة أنه يتضمن من بين احكامه القواعد الحاكمة للحد من التهرب الضريبي مع تبني سياسة العقوبات الرادعة^(١).

وتدور فلسفة هذا القانون^(٢)، علي الخضوع الكامل مع الخصم الكامل، بمعني خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة مع خصم الضريبة السابق سدادها علي مدخلات تلك السلع والخدمات. ويتم حساب الضريبة علي سعر البيع بحيث تفرض علي كل مرحلة من مراحل انتاج السلع أو الخدمة، مع خصم ما سبق أدائه من ضريبة في المرحلة أو المراحل السابقة، مما يجعلها ضريبة غير تراكمية، لأنه تفرض في النهاية علي الاستهلاك النهائي، فيقل

(١) انظر في تقرير اللجنة المشتركة من لجنتي الخطة والموازنة والشئون الدستورية والتشريعية عن قرار رئيس جمهورية مصر العربية بمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة في ٢٤/٨/٢٠١٦، ص٧.

(٢) انظر في فلسفة القانون تقرير اللجنة المشتركة من لجنتي الخطة والموازنة والشئون الدستورية والتشريعية بمجلس النواب، مرجع سابق، ص٨.

عبؤها النهائي. بخلاف الضريبة العامة علي المبيعات التي تفرض بصورة تراكمية ولا تسمح بخصم الضريبة إلا في حدود معينة. وستعرض بصورة سريعة لأهم ما استحدثه قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في عدة نقاط أساسية تتمثل في مطلبين:

- المطلب الأول: وعاء وسعر ضريبة القيمة المضافة.
- المطلب الثاني: الاعفاء والتهرب من ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الأول

وعاء وسعر ضريبة القيمة المضافة

١. وعاء الضريبة:

القاعدة العامة وفقاً لمبدأ عمومية الضريبة، إخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة إلا ما استثنى بنص خاص^(١). وهذا ما قرره المشرع في احكام المادة (٢) من القانون وبذلك ف نطاق تطبيقها أوسع من الضريبة علي المبيعات التي تفرض علي السلع فقط.

ويتمثل وعاء الضريبة علي القيمة المضافة في كل مرحلة تمر بها السلعة و الخدمة إلي أن تصل إلي المستهلك النهائي. ويؤكد القانون مبدأ عمومية الضريبة بشكل حقيقي، حيث أنها تفرض علي كافة السلع والخدمات في كافة مراحل التداول إلا ما استثنى بنص خاص، سواء كانت محلية أو مستوردة، ومن ثم فقد جنب ذلك نشوء المنازعات في أسس فرضها، كما أنه لا يوجد تفسيرات متضاربة بشأنها.

ولذلك وصفت الضريبة علي القيمة المضافة بأنها حيادية، وهذا من شأنه أن يقلل من حدة التشوهات الاقتصادية كما ذكرنا من قبل في الضريبة العامة

(١) تنص المادة (٢) من القانون تفرض الضريبة علي السلع والخدمات بم ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص.

علي المبيعات، الناتجة عن التمييز بين السلع والخدمات بدون مبرر اقتصادي واضح.

ومع ذلك قد راعي المشرع المصري البعد الاجتماعي بتقرير إعفاءات للسلع والخدمات الأساسية التي تمس أصحاب الدخل المحدود والفقراء، وفي ذات الوقت تحقيق أهداف مالية واقتصادية. فقد تم الإبقاء علي ضريبة الجدول لبعض السلع والخدمات، علي نحو ما سوف يتم بيانه.

وجدير بالذكر أن بعض الدول مازالت تفرض ضريبة القيمة المضافة علي السلع المصنعة دون الخدمات، بل واستخدمت عدة طرق في فرض وتطبيق الضريبة^(١). ولكن المشرع المصري فقد أخذ بفكرة العمومية بصورة شاملة، ولا سيما أنها تطبق علي السلع والخدمات المحلية والمستوردة علي السواء.

خلاصة القول أن ضريبة القيمة المضافة ذات نطاق اقتصادي واسع، حيث تفرض علي جميع المساهمات الاقتصادية economic contributions، فهي تصيب كل معاملة اقتصادية يقوم بها المشروع أو المنشأة بشرط خلق قيمة إضافية تمثل وعاء لهذه الضريبة^(٢).

ومن الأهمية بمكان أن نوضح أن ضريبة القيمة المضافة ضريبة غير تراكمية، بمعنى أن كافة السلع والخدمات تخضع للضريبة مع خصم الضريبة السابق سدائها علي مدخلات السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو الخدمة، وبتعبير آخر تفرض علي الاستهلاك النهائي، فيقل عبؤها الضريبي.

(١) انظر في تفصيل ذلك د. رمضان صديق، الضريبة علي القيمة المضافة في التشريع المصري

والمقارن مرجع سابق، ص ٥٠ ، ٥٤.

(٢) د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص ٥٥.

ب. سعر الضريبة:

حدد المشرع في المادة (٣) من القانون، أن سعر الضريبة علي السلع والخدمات (١٣%) خلال العام المالي ٢٠١٦ - ٢٠١٧ ، و (١٤%) للعام المالي ٢٠١٧ - ٢٠١٨ وما بعده. واستثناء من ذلك يكون سعر الضريبة علي الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥%) وذلك عدا الاتوبيسات وسيارات الركوب، ويكون سعر الضريبة (صفر) علي السلع والخدمات التي يتم تصديرها. وبناء علي ذلك يمكن القول ان المشرع الضريبي قد مزج بين عدة أسعار للضريبة علي القيمة المضافة. تتمثل في السعر العام ، السعر المنخفض ، والسعر صفر.

١. السعر العام أو الرئيسي :

هو السعر الذي يفرض علي كافة السلع والخدمات، ما لم يقرر القانون سعراً آخر لسلع وخدمات معينة علي وجه خاص. ونلاحظ أن المشرع قد تدرج بين سعرين؛

الأول: (١٣%) خلال العام المالي ٢٠١٦ / ٢٠١٧.

الثاني: (١٤%) اعتباراً من ٢٠١٧/٧/١.

وكان المبرر من ذلك هو ما طالب به أعضاء مجلس النواب عند مناقشة هذ القانون من ضرورة تهيئة المجتمع وأفراد الشعب للانتقال من الضريبة العامة علي المبيعات بسعر (١٠%) إلي الضريبة علي القيمة المضافة بسعر (١٤%). وترتب علي ذلك الدخول في جدل واسع بين أعضاء مجلس النواب والحكومة ،ممثلة في وزير المالية، إلي أن تم التوصل لهذا الاتفاق بين الجانبين أن يصبح السعر(١٣%) في العام المالي ٢٠١٦ / ٢٠١٧، ثم يرتفع إلي (١٤%) في ٢٠١٧/٧/١ ويسقر عند هذا السعر.

والجدير بالذكر أن المشروع المصري بتحديدته سعر الضريبة (١٤%) قد أخذ معدل متوسط بالنسبة لباقي الدول، حيث يصل أعلى سعر للضريبة إلي (٢٥%) في الدانمارك والنرويج، وأقل سعر إلى (٨%) في اليابان. ويوضح الجدول التالي معدلات أسعار الضريبة علي القيمة المضافة في بعض الدول في ٢٠١٨^(١):

Jurisdiction	السعر العام Standard rate	السعر المنخفض Reduced rate	السعر الأكثر انخفاضاً Super reduced rate	نظام الضريبة Tax system
اليابا	20%	0% - 10%		Vat
الجزائر	19%	7%		Vat
الارجنتين	21%	0% - 10.5%		Vat
النمسا	20%	10% - 13%		Vat
بنجلادش	15%	0% - 1.5% 2.25% - 4.5% -5% - 5.5% 6% - 7.5% 9% - 10%		Vat
بلجيكا	21%	6% - 12%		Vat
بلغاريا	20%	9%		Vat
بروندي	18%	10%		Vat
كمبوديا	10%	0%		Vat
شيلي	19%			Vat
الصين	17%	0% - 3% - 4% -6% - 11% - 13%		Vat
كولومبيا	19%	0% - 5%		Vat
كوستاريكا	13%	0% - 5% - 10%		Vat
قبرص	19%	5%		Vat
الدانمارك	25%			Vat
مصر	14%			Vat
اثيوبيا	15%	5.5% - 10%	21%	Vat
الجاون	18%			Vat

Deloitte: global indirect tax rates, Last updated: September 2018 ^(١)

الماتيا	19%	7%		Vat
ايطاليا	22%	10%	4%	Vat
اليابان	8%	0%		Vat
كينيا	16%	0%		Vat
لبنان	10%			Vat
المغرب	20%	0% - 7% 10% - 14%		Vat
هولندا	21%	6%		Vat
النرويج	25%	15%	12%	Vat
البرتغال	23%	6% - 13%		Vat
روسيا	18%	0% - 10%		Vat
جنوب أفريقيا	14%	0%		Vat
السودان	17%			Vat
المملكة المتحدة	20%	5%		Vat
زيمبابوي	15%	0%		Vat

Deloitte: Global indirect tax rates, last updated:

September 2018

ب. السعر المنخفض:

وعادة ما يلجأ المشرع الضريبي بتقرير أسعار منخفضة عن السعر الأساسي بشأن بعض السلع والخدمات لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية، وهذا ما سلكه المشرع المصري في ضريبة القيمة المضافة حيث نص في المادة (٣) من القانون علي تقرير سعر (٥%) علي الآلات والمعدات المستوردة من الخارج أو محلية الصنع ، وفق قرار يصدر من الوزير المختص، وذلك ما عدا الاتوبيسات وسيارات الركوب التي تخضع للسعر العام للضريبة أو فئات ضريبة الجدول أو كلاهما معاً.

وقد صدرت اللائحة التنفيذية، لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، بقرار من وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧^(١)، الذي حدد المقصود بتلك الآلات والمعدات.

(١) صدرت اللائحة التنفيذية بقرار من وزير المالية ونشرت في الوقائع المصرية بالعدد ٥٥ تابع (١) في ٧ مارس ٢٠١٧.

وحددت وزارة المالية في المادة (٤) من اللائحة التنفيذية أنها تشمل الآلات والمعدات خطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها وإن وردت مجزأة، وفي حالة ما إذا كان استخدامها لا يقتصر علي الإنتاج السلعي أو الخدمي فتخضع للسعر العام الضريبية أو فئات ضريبية الجدول أو كليهما معاً، بحسب الأحوال، مع إجراء التسويات اللازمة أو الرد حال استخدامها في إنتاج سلعة أو أداء خدمة. كم تخضع للسعر العام للضريبة أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار.

ويبدو جلياً العلة من فرض ضريبة بسعر منخفض علي الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج السلعي او الخدمي. فالإقتصاد المصري في مرحلة هامة داعمة للاستثمار والإنتاج، ومن ثم فإن تخفيض سعر الضريبة علي الآلات والمعدات يقلل من تكلفة الإنتاج ويعد سبباً محفزاً للاستثمار والإنتاج باستخدام هذه الآلات والمعدات. وبذلك فالهدف هو تحقيق غرض اقتصادي بحت.

وجدير بالذكر ان السعر المنخفض للضريبة تأخذ به العديد من الدول لتحقيق أهداف متنوعة^(١).

ج. السعر صفر:

نص المشروع في المادة (٣) في الفقرة الثانية منها علي أن يكون سعر الضريبة (صفر) علي السلع والخدمات التي يتم تصديرها، طبقاً للشروط والأوضاع لتي تحددها اللائحة التنفيذية.

ويعني آخر، يقصد بالضريبة الصفرية عدم فرض ضريبة علي السلعة النهائية التي يتم تصديرها للخارج، بينما يحق لمنتج هذه السلعة استرداد الضرائب التي تم دفعها علي مدخلات الإنتاج التي أدى عنها الضريبة.

(١) انظر د. عبد المولي محمد مرسي، مرجع سابق، تجارب بعض الدول، ص ١١٠ : ١١٦.

والأمر لا يقتصر فقط علي السلع المصدرة، بل أيضاً يشمل الخضوع للضريبة الصفرية السلع والخدمات المشتراة للاستخدام خارج البلاد، كالمناطق والمدن والأسواق الحرة، عدا سيارات الركوب. كما يكون سعر الضريبة (صفر) علي خدمات الإصلاح والصيانة التي تتم علي السلع المستوردة بنظام الإفراج المؤقت.

وغني عن البيان أن المشرع قد قصر الضريبة بسعر (صفر) علي السلع والخدمات المصدرة وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ويلاحظ أن السعر (صفر) يختلف عن الإعفاء من الضريبة، لأن في السعر (صفر) يسمح للمصدر المطالبة باسترداد الضريبة التي تم دفعها بالفعل علي مدخلات الإنتاج من مصلحة الضرائب، إلا ما استثني بنص خاص. كما يخضع له السلع والخدمات المصدرة من المشروعات، في المدن الحرة، والمناطق الحرة، والأسواق الحرة.

أما في الإعفاء لضريبي فإن السلع والخدمات تكون معفية تماماً من الضريبة ابتداءً، وذلك بنص خاص يحدد السلع والخدمات علي سبيل الحصر، وفقاً لمبدأ قانونية الضريبة.

وبتعبير آخر فإن هذه السلع والخدمات يفرض عليها ضريبة في بلد المستهلك، أما الصادرات فتخضع للسعر (صفر)، أي أن الضريبة بسعر (صفر) يجعل التوريد خاضعاً للضريبة من الناحية الفنية، ومن ثم يحقق الغاية من استحقاق المعاملة للالتزام الضريبي المستحق علي المدخلات، بينما لا يتحقق هذا الغرض في الإعفاء الضريبي^(١).

هذا وقد حددت اللائحة التنفيذية في المادة (٥) كافة الإجراءات

المتطلبة لتكوين سعر الضريبة (صفر) علي السلع والخدمات المصدرة^(٢).

(١) انظر رمضان صديق، مرجع سابق، ص ٣٩٠

(٢) تنص المادة (٥) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي القيمة المضافة علي أن:

المطلب الثاني

الإعفاء والتهرب من الضريبة على القيمة المضافة

١. الإعفاء من الضريبة

الإعفاء الضريبي هو استثناء من الأصل العام ، وهو الخضوع للضريبة. بمعنى آخر أن كافة الشروط اللازمة للخضوع للضريبة متوفرة، إلا أن المشرع قد أثار إعفاء بعض السلع والخدمات من الخضوع للضريبة، لتحقيق أغراض سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، أو إدارية في بعض الأحيان^(١). وذلك بالنص عليها في القانون صراحة.

في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (٣) من القانون، يكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات المصدرة من داخل البلاد إلى خارجه وفقاً للأوضاع والشروط الآتية:

أولاً: بالنسبة للسلع المصدرة: ان يتبع المصدر عن قيامه بتصدير سلعته الإجراءات الجمركية المقررة، وأن يحتفظ لمدة خمس سنوات بالمستندات المتعلقة بالعملية، والمستندات الدالة على تمام التصدير، بما في ذلك شهادة الصادر من الجمرک المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها.

ثانياً: بالنسبة للخدمات المصدرة: ان يتم اثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومثيلها في الخارج بموجب عقد أداء الخدمة أو بأية وسيلة أخرى تتفق مع طبيعة الخدمة مع تقديم المستندات الآتية:

- صورة كربوية أو إلكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص، متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة، وعلى الأخص نوعه وقيمتها، وكذلك اسم ومحل إقامة كل من مؤدي الخدمة ومتلقيها.
- صورة من المستند الذي يفيد سداد قيمة الخدمة بواسطة تحويل بنكي من الخارج إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري وفقاً للضوابط التي يحددها، وفي حالة إثبات تعذر التحويل البنكي يعتد بأي من طرق السداد أو التسويات الواردة في المادة (٣٥) من هذه اللائحة.

(١) من أمثلة الإعفاء لتحقيق أغراض سياسية كإعفاء الجهات الدبلوماسية والجهات الأمنية، أما الأغراض الاقتصادية كإعفاء بعض الخدمات المالية، والأغراض الاجتماعية كإعفاء بعض السلع الغذائية وخدمات التعليم والصحة الأساسية، وأخيراً الأغراض الإدارية كإعفاء الأنشطة الحرفية والصناعات الصغيرة تشجيعاً لها من جهة، والتخفيف عن الجهاز الضريبي من جهة أخرى.

وبالرغم من أن الضريبة علي القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة عينية لا تهتم بالإعتبار الشخصي للمكلف الخاضع لها، إلا أن الاعتبارات والاغراض السالف بيانها قد تكون مبرراً للنص صراحة علي إعفاء بعض السلع والخدمات من الخضوع للضريبة.

وجدير بالذكر أن جانب من الفقه يرى أن نظام الضريبة (صفر) أفضل للممول من نظام الإعفاء الضريبي. ومبررهم في ذلك ، أن الضريبة بسعر (صفر) تتساوي مع الإعفاء الضريبي، من حيث عدم فرضها علي السلعة، او الخدمة.

ويمكن الرد على ذلك ، أنه في حين ان الإعفاء الضريبي لا يسمح بخضم الضريبة السابق دفعها علي مدخلات السلعة، نجد أن نظام الضريبة بسعر (صفر)، يسمح بذلك .وبالتالي يكون صافي العبء الضريبي بسبب الإعفاء أكبر من العبء الناتج عن تطبيق سعر الصفر^(١).

وقد حدد المشرع الضريبي في القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ للقيمة المضافة هذه الإعفاءات علي سبيل الحصر، وذلك في المواد (٢٣) : (٢٩) من القانون. وقد حدد القانون الضوابط التي يتعين مراعاتها عند تقرير الإعفاء من الضريبة، لأنه الإعفاء هو خروج عن الأصل العام، لا يجب التوسع فيه او الخروج عليه أو القياس عليه وفقاً لمبدأ قانونية الضريبة. ويمكن تقسيم هذه الإعفاءات إلي ثلاثة أنواع أساسية:

أ- إعفاء الجهات.

ب - إعفاءات الأشخاص.

ج- إعفاءات السلع والخدمات.

انظر د. مبروك محمد نصير، الضريبة علي القيمة المضافة بالتطبيق علي قانون ٦٧ لسنة

٢٠١٦، الدار الجامعية، ٢٠١٧ ، ص ٩٣.

(١) د. رمضان صديق، مرجع سابق، ص ٤٤١.

وسنتعرض بصورة موجزة لكل منها علي النحو التالي:

أ. إعفاءات الجهات:

ويقصد بها الإعفاءات المقررة لبعض الجهات لتحقيق أغراض أمنية، مثل الإعفاءات المقررة للدفاع والأمن القومي. وجدير بالذكر ان الهدف منها هو تدعيم هذه الجهات في دورها الوطني، أو لتحقيق أغراض سياسية، مثل إعفاء السفارات أو القنصليات والعاملين بها، بشرط المعاملة بالمثل لتحقيق مزيد من العلاقات الخارجية مع الدول الأخرى، واحتراماً للاتفاقيات والأعراف الدولية في هذا الصدد.

وقد حدد المشرع لكل جهة من هذه الجهات الإعفاءات المقررة لها بالنص علي مجموعة من السلع المحددة والتي تستعمل لأغراض الدفاع والأمن القومي لكي تعفي من الضريبة (المادة ٢٨).

كذلك الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية ويتم إعفاءها من الضريبة.

أضف إلي ذلك أن إعفاء الجهات يشمل أيضاً الجهاز الإداري للدولة والمعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي (المادة ٢٧) من القانون.

ب. إعفاءات الأشخاص:

ذكرنا من قبل أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة عينية، لا تهتم بالاعتبار الشخصي للمكلف الخاضع لها، ومع ذلك ارتأي المشروع إمكانية تقرير إعفاءات لبعض الأشخاص لتحقيق أغراض معينة، مثال ذلك ما قرره قي المواد الآتية:

■ يجوز بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الخارجية، إعفاء ما

يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب

بقصد المجاملة الدولية (المادة ٢٥).

- الامتعة الشخصية الخاصة للقدامين من الخارج (المادة ٢٦ بند ٤).
- المتعلقات الشخصية المجردة من اية صفة تجاربه ،كالنياشين والميداليات والجوائز الرياضية والعملية (المادة ٢٦ بند ٢).

ج. إعفاءات السلع والخدمات:

ويقصد به السلع الغذائية الأساسية للمستهلكين، وقد وضعها المشرع في قائمة ملحقة بالقانون وتتضمن (٥٧) سلعه وخدمة أساسية. وبذلك راعي المشرع البعد الاجتماعي لهذه السلع والخدمات التي يتم استهلاكها من الفئات محدودة الدخل بصورة أكبر من الأغنياء. وأيضاً ذوي الإعاقة والخدمات الصحية والتعليمية والإعلامية والإعلانية وغيرها، علي نحو ما سوف يتم بيانه . كما تضمن ملحق القانون إعفاء بعض السلع والخدمات اللازمة لتحقيق أغراض اقتصادية.

٢. التهرب الضريبي:

أن اخطر ما يتعرض له أي نظام ضريبي، أن يبذل المشرع والإدارة الضريبية كافة السبل لتحصيل الضريبة وفقاً للقانون، من أجل تحقيق زيادة في الحصيلة الضريبية ، وتقليل العجز في موازنة الدولة، وبالرغم من ذلك يحدث التهرب الضريبي من جانب المكلفين بها. وقد يحدث التهرب الضريبي بسبب ثغرات في القانون، أو بسبب استخدام المكلف بالضريبة الحيل تدليسية أو مستندات مزورة تقلل من العبء الضريبي عليه أو التخلص منه تماماً. ويأتي بذلك القانون فارغاً من مضمونه وتحقيق الغرض منه.

ولذلك حاول المشرع الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة أن يقلل من حالات التهرب الضريبي، بوضع نصوص محكمة ومنضبطة ، وكذلك وضع عقوبات رادعة للتهرب من الضريبي.

و نظم المشرع أحكام التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، في المواد ٦٧ : ٧٢ من القانون، وشدد العقوبة علي هذه الجريمة، حتى يتوفر فيها

صفتي الردع للمتهرب والزجر للمجتمع في حالة التهرب من أداء الضريبة علي القيمة المضافة.

ف نجد أن المشرع ينص في المادة (٦٧) علي "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب علي التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة ما لا تقل عن ثلاثة سنوات ولا تجاوز خمس سنوات ، وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف حنية ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهرب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض .

ويحكم علي الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول او كليهما، بحسب الأحوال، والضريبة الإضافية.

وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.

وتتظر قضايا التهرب عند إحالتها إلي المحاكم علي وجه الاستعجال ، وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة."

وهذا وقد حدد المشرع حالات التهرب الضريبي في المادة (٦٨) في تسعة عشر بندا حتي يحكم عملية التهرب، فلا يتم التوسع او التضيق من حالات التهرب، لأنه منصوص عليها في القانون بشكل واضح.

كم أوجب الوقوف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه، كل محاسب مقيد في جدول المحاسبين والمراجعين، خالف الالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة (٣٠) من هذ القانون، وهي خاصة بضرورة وجود الشهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين علي حق المكلف في خصم

الضريبة وردھا. وفي حالة العود تتضاعف العقوبة الأصلية (المادة ٧١ من القانون).

وقد أراد المشرع من نص المادة (٧٢) من قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، أن يدفع المتهرب إلي التصالح وأداء دين الضريبة للإدارة العامة، لأن هذا ما يحقق المصلحة من أداء دين الضريبة. وذلك بأن قرر أنه لا يجوز رفع الدعوي الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب، إلا بناء علي طلب من وزير المالية أو من يفوضه.

ويجوز التصالح في أي مرحلة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات طالما أن المكلف دفع قيمة الضريبة بالإضافة إلي تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة، لا تقل عن ٥٠٠ جنية ولا تجاوز خمسة الاف جنية، في الجرائم المنصوص عليها في المادة (٦٦).

اما اذا كان التصالح في جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة (٧١) من القانون، فيتحدد التعويض بما لا يجوز نصف الحد الأقصى للغرامة. وفي حالة التصالح تنقضي الدعوى الجنائية، ويتم إلغاء ما ترتب علي قيامها من آثار، والعقوبة المقضي بها.

وينضح مما سبق، أن المشرع قد تدرج في العقوبات الضريبية، وتوسع في بنود وحالات التهرب الضريبي التي من شأنها ان تضعف من النظام الضريبي. كما إنه اعتبر أن جريمة التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والاعتبار، التي من شأنها أن تهدد مكانة رجال الأعمال والشخصيات العامة والرأسمالية من الناحية السياسية والاجتماعية.

ويعد ذلك أمر خطير بالنسبة للمكلف المتهرب من الضريبة . وبذلك يتحقق الهدف من هذه العقوبات، وهو الردع والزجر لكل المخاطبين بأحكام هذا القانون.

الفصل الثانى

البعد الإجتماعى فى قانون الضريبة على القيمة المضافة

مقدمة

تمثل إستراتيجية التنمية المستدامة (رؤية مصر ٢٠٣٠) محطة أساسية للتنمية الشاملة فى مصر . هدفها الأساسى تبنى مسيرة تنمية واضحة لوطن متقدم ومزدهر تسوده العدالة الاقتصادية والإجتماعية وتعيد إحياء الدور التاريخى لمصر فى الريادة الإقليمية. كما تمثل خريطة الطريق التى تستهدف تعظيم الاستفادة من المقومات والمزايا التنافسية ، وتعمل على تنفيذ احلام وتطلعات الشعب المصرى فى توفير حياة لائقة كريمة ، وتعد ايضا تجسيدا لروح دستور مصر الحديثة الذى وضع هدفا اساسيا للنظام الاقتصادى ، تبلور فى تحقيق الرخاء فى البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، واكد على ضرورة التزام النظام الإقتصادى بالنمو المتوازن جغرافيا وقطاعيا وبيئيا^(١).

ويبدو من ذلك مدى اهتمام الدولة المصرية والحكومة المصرية بالبعد الاجتماعى وتحقيق العدالة الإجتماعية بين طبقات المجتمع المصرى ، واهتمامها بجودة حياة المصريين وتوفير حياة لائقة وكريمة لهم^(٢).

(١) إستراتيجية التنمية المستدامة ورؤية مصر ٢٠٣٠ - مرجع سابق - ص ٩

(٢) قد حددت الأمم المتحدة فى عام ٢٠٠٠ اهداف التنمية المستدامة فيما يلى :

- تضيق مدى الفقر والجوع - تحقيق التعليم الاساسى الشامل .
- تمكين المرأة وتحقيق جودة الحياة - تخفيض معدل الوفيات لاقبل من ٥ سنوات بمعدل ٣/٢ .
- تخفيض معدل الوفيات خلال القرن الحادى والعشرين بثلاثة ارباع .
- تراجع انتشار الامراض الرئيسية خاصة الايدز HIV ، والملاريا .
- التأكيد على الاستدامة البيئية .
- تقوية المشاركة العالمية من اجل التنمية فى اتجاه اهداف التجارة والمساعدات وتسوية الديون .

وقد تضمنت هذه الإستراتيجية عدة محاور برز فيها المحور الخامس الذي خصص للعدالة الاجتماعية حتى عام ٢٠٣٠ وشملت ثلاثة أهداف رئيسية (١)

- الهدف الأول تعزيز الاندماج المجتمعي: بمعنى رفع مستوى الاندماج المجتمعي وترسيخ شراكة فعالة بين شركاء التنمية وهم: الدولة والمجتمع المدني والقطاع الخاص، وتعظيم دورهم في المجتمع الى جانب العمل على تمكين المرأة والشباب بصورة ممنهجة تحقق اثرا ايجابيا ملموسا فى تقليص الفجوات النوعية والجيلية بالاضافة الى احترام حقوق الانسان.

- الهدف الثاني تحقيق المساواة فى الحقوق والفرص: بقصد بها المساواة بصورة تؤدي الى تقليص الفجوات الجغرافية فى اتاحة وجودة الخدمات الاساسية، من صحة وتعليم وعمل لائق وحماية اجتماعية، تنعكس فى مجملها على رفع مستوى معيشة الفرد، وتوفير المعايير الاساسية لجودة حياة المواطن المصري.

- الهدف الثالث: تحقيق الحماية للفئات الاولى بالرعاية: وتعنى مساندة الفئات المهمشة والأولى بالرعاية، وتشمل السكان تحت خط الفقر المدقع، والأطفال بلا مأوى، والاشخاص ذوى الاعاقة ممن لا عمل لهم، والمسنين تحت خط الفقر، واخيرا سكان المناطق العشوائية الاكثر خطورة .

= د محمود السيد الناعى_ إعادة هيكلة النظام الضريبي للتوافق مع محاور استراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠_ المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين ٢٠١٦ بعنوان دور الضرائب فى تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ _ الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب_ مركز الدراسات المالية والضريبية ٢٠١٦.

(١) استراتيجية التنمية المستدامة رؤية مصر ٢٠٣٠ - ص ١٢٠

ومن هنا كان البعد الإجماعى هاما جدا لتحقيق التنمية المستدامة فى مصر واي بلد اخر معنى بتحقيق تنمية مستدامة.

وغنى عن البيان ان العدالة الضريبية هي جزء لا يتجزأ من العدالة الاجتماعية، ومن ثم فهناك التزام على المشرع الضريبي المصري أن يراعي كافة قواعد العدالة الضريبية فى كافة التشريعات الضريبية، لتحقيق التنمية المستدامة فى مصر، وفقا لرؤية مصر ٢٠٣٠.

وبناء عليه سنقسم هذا الفصل الى مبحثين: نتناول فى المبحث الأول مفهوم العدالة الاجتماعية بصورة عامة والعدالة الضريبية بصورة خاصة، ثم فى مبحث ثانى نستعرض تحقيق العدالة الضريبية فى قانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦. وذلك على النحو التالى:

المبحث الاول: مفهوم العدالة الاجتماعية من الناحية الضريبية.

المطلب الاول: فكرة العدالة الضريبية.

المطلب الثانى: العدالة الضريبية فى مصر.

المبحث الثانى: قانون ضريبة القيمة المضافة بين العدالة الظلم الضريبي.

المطلب الأول: مقومات العدالة الضريبية فى قانون ضريبة القيمة

المضافة.

المطلب الثانى: الإعفاءات الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية فى قانون

ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الأول

مفهوم العدالة الاجتماعية من الناحية الضريبية

مقدمة

تعرف العدالة الاجتماعية بانها نظام اقتصادي واجتماعي يهدف الى ازالة الفوارق الاقتصادية الكبيرة بين طبقات المجتمع.

فالعدالة الاجتماعية هو مفهوم شامل لكل جوانب حياة الانسان فى المجتمع يهدف الى تحقيق المساواة بين افراد المجتمع فى الحصول على حقوقهم، وحق كل مواطن فى الحصول على نصيبه من الناتج القومى ، والتعبير عن رأيه بحرية ، والمشاركة فى العمل الإجتماعى والسياسى ، وتكافؤ الفرص وإزالة الفوارق الاجتماعية والاقتصادية .

وجدير بالذكر ان اغلب الدساتير للدول الديمقراطية الحديثة تنص على فكرة العدالة الاجتماعية كاهم مقومات الدولة الحديثة . (١)

وغني عن البيان ان العدالة الاجتماعية ،هى أساس الإستقرار الاجتماعى فى الدولة والشعور بالرضا والاستقرار داخل الدولة ،مما يدفع عجلة التنمية فى كافة مناحى الحياة،

وهو ما تسعى إليه الدول الديمقراطية الحديثة .

ومن نافلة القول ان العدالة الإجتماعية فكرة تتسق بصورة واضحة مع الانظمة الاشتراكية التى تهتم بالمجتمع وتحكمها الايديولوجية الجماعية وتحقيق اكبر اشباع للحاجات الاجتماعية.اما النظام الرأسمالى فى صورته التقليدية، ابعدهما يكون عن فكرة العدالة الاجتماعية.فالهدف الأساسى من عملية الانتاج هو تحقيق اقصى ربح ممكن للرأسمالى بغض النظر عن فئة العمال ، أو اذا كان هذا الربح يتحقق على حساب فئات العمال والطبقات محدودة الدخل او الطبقات الفقيرة . (٢)

ولما كان النظام الرأسمالى منذ نشأته فى بداية القرن السادس عشر قد مر بعدة مراحل واشكال، إلا ان هذا النظام قد تعرض مع بداية القرن العشرين للعديد من الازمات جعلت منه نظاما دائب التغير والتطور، يختلف تطبيقه من دولة لأخرى ومن عهد لآخر . (٣)

وجدير بالذكر أن هذه الأزمات المتكررة التي تعرض لها النظام الرأسمالي جعل العديد من المفكرين يراهنون على سقوط الرأسمالية، إلا أن ما كان يحدث أنه استطاع أن يجدد

ويطور من نفسه، بل الأزمات المتكررة جعلته يستحدث آليات ليست من أركانه أو خصائصه. وأصبح النظام الرأسمالي يجدد نفسه من خلال هذه الأزمات دون أن يفقد ركنا أساسيا وهو تعظيم الأرباح كهدف للعملية الانتاجية. ومن أهم الآليات التي استحدثها النظام الرأسمالي، دون أن يخل بتعظيم الأرباح هو فكرة العدالة الاجتماعية.

وبذلك أصبحت الرأسمالية المعاصرة⁽¹⁾، لها سمات جديدة عن الرأسمالية التقليدية دون أن تتنازل عن الهدف من العملية الانتاجية وهو تعظيم الأرباح للطبقة .

وبناء عليه أصبحت الرأسمالية تهتم بالجانب الاجتماعي في الحياة الاقتصادية باستخدام مصطلحات تعد غريبة على النظام الرأسمالي كالمسؤولية الاجتماعية⁽²⁾،

والعدالة الاجتماعية ، والعدالة الضريبية وغيرها من المصطلحات ذات البعد الاجتماعي.

المطلب الأول

فكرة العدالة الضريبية

ذكرنا أن للعدالة الاجتماعية عدة أوجه ،والذى يهمنا هو الوجه الذى يتعلق بحقوق الافراد المالية او ما يسمى بالعدالة الضريبية . فالضريبة تهدف فى المقام الاول الى تحقيق إيرادات مالية للدولة، يتم استخدامها لسد عجز الموازنة العامة للدولة وتوجيهها نحو الإنفاق العام، هذا بالإضافة الى الأهداف الأخرى.

ولذا فالقول بأن فكرة العدالة الضريبية قد تؤدي الى نقص فى الإيرادات المالية العامة، ولكن التوازن بين حقوق الافراد وحقوق الدولة ممثلة فى الخزانة العامة يعد اسماً من تحقيق قدر كبير من الإيرادات يمثل عبئاً ضخماً على اصحاب الدخل المحدودة وطبقة الفقراء مما يهدد السلم الاجتماعى .

ولذلك نجد ان النظام الضريبى الحديث يهدف الى تحقيق العدالة الضريبية ، وذلك من خلال التوزيع العادل للأعباء الضريبية والمالية على المكلفين بالضريبة ، وفى كثير من الأحيان قد يكون الهدف الاجتماعى له الاولوية على سائر الاهداف الاخرى للضريبة ، من أجل تحقيق أهداف السياسة المالية والاقتصادية المطبقة فى الدولة .

ويتم استخدام الضريبة فى تحقيق الهدف الاجتماعى بعدة أوجه: (١)

■ إعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات محدودة الدخل والفقيرة ، من خلال فرض ضريبة بسعر مرتفع على الأغنياء وسعر منخفض على محدودى الدخل أو اعفاؤهم منها ، وبذلك يخفف عنهم الاعباء الضريبية ، ويقلل الفوارق الاجتماعية بين طبقات المجتمع ، ويحقق السلام والأمن الاجتماعى .

■ تطوير بعض الانشطة الاجتماعية ، كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات الاجتماعية الدينية والثقافية التى تقدم خدمات وأنشطة إجتماعية من الضريبة ، مثال ذلك الأندية الرياضية والاجتماعية ، والهيئات الدينية والثقافية .

■ الحفاظ على الصحة العامة ، يتمثل فى الإعفاء الضريبى او فرض ضريبة بسعر منخفض على السلع ذات الأهمية لصحة الانسان

(١) د سوزى ناشد - أساسيات المالية العامة - مرجع سابق ص ١٣٢ .

مثل الألبان ، ورفع سعر الضريبة على السلع ذات الخطورة على صحة الانسان مثل المشروبات الكحولية والسجائر .

■ تخفيض السلوك الاستهلاكي لإستهلاك بعض السلع ، بمعنى ان يتم فرض الضريبة بأسعار مرتفعة على السلع الاستهلاكية والترفيهية ، حتى يتم توجيه دخل اصحاب الدخل المحدودة نحو السلع الضرورية او الى الإيداع .

وغني عن البيان أن الدول النامية تتسم بالتفاوت في توزيع الدخل . بمعنى عدم وجود عدالة في توزيع الثروات بين طبقات المجتمع ، ولذلك يتم توجيه السياسة الضريبية في هذه الدول نحو تحقيق العدالة الضريبية ، واستخدام الضريبة لإعادة تحقيق التوازن لصالح الطبقات محدودة الدخل بما يسمح بتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية .

وجدير بالذكر أن آدم سميث ، في كتابه ثروة الأمم ، أول من نظم القواعد العامة التي تحكم الضريبة لكي يحقق مصلحة كل من المكلف والخزانة العامة . وتعد هذه القواعد بمثابة دستور عام ضمني تخضع له القوانين الضريبية . وتلتزم السلطة التشريعية بتلك القواعد عند فرض اى ضريبة ولا يحق لها الخروج عليها ، وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلما بينا للافراد المكلفين بها .
وتتمثل هذه القواعد في (1)

(1) د سوزى عدلي ناشد- مرجع سابق - ص ١٢٦ : ص ١٣٠

أ. قاعدة العدالة والمساواة ^(١) Justice & Equality

ب. قاعدة اليقين Certainty

ج. قاعدة الملائمة فى الدفع Convenience of payment

د. قاعدة الاقتصاد فى النفقات Economy in Collection

وتدور كافة القواعد سالفة الذكر فى فلك فكرتى العدالة والمساواة الضريبية وجميعها تمثل تطبيقا لهما .

ويلتزم المشرع الضريبى بهذه المبادئ الجامعة التى وضعها آدم سميث فى سن كافة التشريعات ، لتحقيق العدالة الضريبية على النحو الأمثل .

وبالرغم من ذلك فالعدالة الضريبية لا تقتصر على مجرد ان يراعى المشرع هذه القواعد سالفة الذكر فى سن التشريعات الضريبية ، بل يتطلب الأمر ايضا العدالة فى تنفيذ هذه التشريعات . ولكي تتحقق العدالة فى التنفيذ خاول الفقه الاقتصادى البحث عن مقومات تحقيق العدالة فى التشريع والتنفيذ ، وخلص الى ان تحقيق العدالة يتطلب ثلاث مبادئ رئيسية تتمثل فى: ^(٢)

١. مبدأ عمومية الضريبة

ويقصد به ان يتم توزيع الاعباء الضريبية على جميع الأشخاص القادرين على المساهمة فى الاعباء العامة، وأن تفرض الضريبة على جميع الأموال بدون استثناء، وبذلك تتحقق العدالة الضريبية .

وجوهر ذلك ان يخضع كافة المقيمين على اقليم الدولة، مواطنين وأجانب ، للضريبة طالما انهم يستفيدون من نفقات الدولة العامة من خدمات ومرافق

^(٢) قد ذكر آدم سميث فى كتابه " ثروة الأمم " انه يجب ان يساهم رعايا الدولة فى النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الامكان اى بنسبة الدخل الذى يتمتع به كل منهم فى حماية الدولة .

Adam Smith WEALTH OF Nation. Volume ii , London , Fourth Edition , 1995 , pp 310:312

^(١) د . محمد حلمى مراد - مالية الدولة - مطبعة نهضة مصر - ١٩٥٧ - ص ٢٠١٢

عامة . كما تفرض الضريبة على كافة الاموال والعناصر المادية من دخول وثرورات دون استثناء. وينقسم مبدأ عمومية الضريبة الى العمومية الشخصية للضريبة العمومية المادية للضريبة.

ويبدو أن هذا المبدأ يحقق العدالة التامة في تطبيق الضريبة. ومع ذلك فهناك استثناءات قد ترد على مبدأ العمومية يكون هدفها أيضا تحقيق العدالة الضريبية. واهم هذه الاستثناءات تتمثل في:

- تقرير إعفاءات ضريبية في التشريع، باعتبارها أحد ادوات السياسة المالية للضريبة لتحقيق اهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية .

وغنى عن البيان، ان الإعفاءات الضريبية ،وفقا لمبدأ قانونية الضريبة ،لا تتقرر إلا بنص قانونى واضح ومحدد وقاطع لأنها استثناء من الأصل العام، لا يجوز التوسع فيها.

وتتمثل اهم لاهداف الاجتماعية فى اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة واعفاء الاعباء العائلية .

كما تشمل تحقيق أهداف اقتصادية ،كتشجيع الاستثمار فى جوانب معينة او مجالات محددة من شأنها ان تحقق للدولة نفعا عاما، وتنمية اقتصادية. لأن هذا الإعفاء يمثل عنصر جذب وتحفيز للإستثمار فى هذه المجالات التى يحتاج لها الإقتصاد .

أما الإعفاءات لأهداف سياسية فعادة ما تتعلق بتنفيذ اتفاقيات ومعاهدات دولية، والتى من اهمها إعفاء رجال التمثيل السياسي والدبلوماسي والفنصلي من سريان قوانين الضرائب عليهم .

٢. مبدأ شخصية الضريبة

يقصد بهذا المبدأ، ان تاخذ التشريعات المالية والضريبية فى إعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الإجتماعية .

فلا تفرض الضريبة بالنظر فقط الى المادة الخاضعة للضريبة ولكن بالنظر الى المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف.

وبتعبير آخر، وفقا لهذا المبدأ لا يعتد المشرع ،فقط ،بالمال للدلالة على مقدرة الشخص التكاليفية ،بل ينظر الى ظروفه الشخصية والتي قد تقلل من قدرته التكاليفية الحقيقية .

وتعد الضريبة النسبية التصاعدية أفضل تطبيق لمبدأ شخصية الضريبة .^(١) وقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة الى الأخذ بالضريبة التصاعدية لكونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف. كما انها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الافراد ورفع مستوى الطبقات الفقيرة . وغني عن البيان أن الضريبة التصاعدية تستخدم في معالجة الازمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش الاقتصادي . كما تعول عليها الدولة في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة وذات الميل المرتفع للاستهلاك ، مما يؤدي الى زيادة الاستهلاك القومي والطلب الفعلي ومستوى التشغيل القومي.^(٢)

وجدير بالذكر ان مبدأ شخصية الضريبة لا يتصور تطبيقه على الضرائب المباشرة التي يكون فيها شخص المكلف معلوما مقدما للادارة الضريبية ،ومن ثم يمكن أخذ ظروفه الاجتماعية ومركزه المالي في الاعتبار .ولا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة التي يكون شخص المكلف مجهولا للادارة الضريبية .

(١) انظر في تفصيل ذلك ، د سوزى ناشد- اساسيات المالية العامة - مرجع سابق ص ١٩٤ وما بعدها .

(٢) انظر د السيد عبد المولى - المالية العامة المصرية - دار النهضة العربية _ ١٩٩٣ - ص ٤١٧ . وكذلك درفت المحجوب -المالية العامة _دار النهضة العربية _سنة ١٩٧٥ ص ٣٠٤ .

٣. مبدأ تجنب الإزدواج الضريبي

يعد الإزدواج الضريبي^(١) من أكثر المشكلات التي تعوق تحقيق العدالة الضريبية للمكلف، وتعني ان يدفع المكلف الضريبة على نفس الوعاء الضريبي أكثر من مرة أكثر من إدارة ضريبية. وقد يحدث الإزدواج الضريبي على المستوى الداخلى او المستوى الدولى .
وجدير بالذكر انه لا يوجد تعريف منضبط او متفق عليه بين فقهاء المالية العامة الا انه يمكن تعريفه بصورة عامة "بأنه فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف اكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة".

وعادة ما يحاول المشرع الضريبي أن يسن القوانين الضريبية بصورة دقيقة ومحكمة لتفادى حدوث هذه الظاهرة ، التي من شأنها تحقيق ظلم وتقل فى العبء الضريبي على المكلف. ومن أهم نتائج حدوث الإزدواج الضريبي ان يتهرب المكلف تماما أو جزئيا من عبء الضريبة، ويترتب على ذلك إنتفاء عنصر العدالة بين المكلفين بالضريبة .

المطلب الثانى

العدالة الضريبية فى مصر

(قانون العدالة الضريبية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ وتعديله بالقانون

رقم ٦ لسنة ٢٠١٦)

يقصد بالعدالة فى المجال الضريبي، ان يساهم كل فرد من افراد المجتمع فى الأعباء والتكاليف العامة مساهمة عادلة، ويتطلب ذلك توزيع الأعباء العامه و التكاليف العامة مساهمة عادلة و يتطلب ذلك توزيع الاعباء العامة على افراد المجتمع .

(١) انظر فى تفصيل ظاهرة الإزدواج الضريبي د سوزى ناشد - ظاهرة التهرب الضريبي الدولى - مرجع سابق - ص ٤١ وما بعدها.

ويعد مبدأ العدالة الضريبية من أهم المبادئ التي تحكم فرض الضريبة. فهو من جهة يحقق حصيلة ضريبية مرتفعة ويقلل من التهرب منها، كما أنه في ذات الوقت يساعد الطبقات الفقيرة والمحدودة الدخل على الشعور باهتمام الدولة بهم، ويحقق لهم مستوى أفضل للمعيشة، كما أنه يساعد الدولة على إعادة توزيع الدخل لصالح الفئات محدودة الدخل، من خلال منح المساعدات والاعانات الإجتماعية والاقتصادية لتلك الفئات الأولى بالرعاية.

أضف الى ذلك عدم العدالة في توزيع الاعباء الضريبية كانت سببا أساسيا في قيام العديد من الثورات على مر التاريخ. (1)

ونجد أن أغلب الدساتير الحديثة قد أولت أهمية خاصة بفكرة العدالة الضريبية، حيث تم النص عليها صراحة بين نصوص هذه الدساتير.

وقد نص المشرع الدستوري في دستور ٢٠١٤ في الفصل الثاني الخاص بالمقومات الاقتصادية في المادة (٢٧) على فكرة العدالة الاجتماعية وفكرة العدالة الضريبية بصورة واضحة، من أجل تحقيق التنمية المستدامة وتحقيق الرخاء في البلاد. كما نص في المادة (٣٨) بصورة صريحة على أنه "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة الى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية. ولا يكون انشاء الضرائب العامة، او تعديلها، او إلغاؤها، إلا بقانون. ولا يجوز الإعفاء منها الا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف احد أداء غير ذلك من الضرائب او الرسوم الا في حدود القانون .

ويراعى في فرض الضرائب ان تكون متعددة المصادر، وتكون الضرائب على دخول الافراد تصاعديّة متعددة الشرائح وفقا لقدراتهم التكليفية".

(1) د رمضان صديق محمد - الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري - دراسة تحليلية

لاهم الاحكام بعدم الدستورية واثارها - كلية الحقوق - جامعة حلوان - ١٩٩٧ - ص ٣٦ ، ٣٧

ويتضح من نص المادة (٣٨) ان المشرع الدستوري قد اهتم بشكل واضح بفكرة العدالة الضريبية وفرض الضرائب بصورة تحقق العدالة الاجتماعية لمنع الظلم والتعسف في فرض الضرائب.

كما اشار المشرع الدستوري الى الضرائب التصاعدية، وان تكون الضرائب على الدخل تصاعدية متعددة الشرائح وفقا لقدراتهم التكاليفية لتحقيق العدالة الضريبية .

وغنى عن البيان ان فكرة المقدرة التكاليفية للممول تعني ان يكون مقدار ما يدفعه الممول من ضريبة مرتبط بمقدار دخله و ثروته ، وما يتحمله من نفقات في سبيل الحصول على الدخل ، ومقدار الابعاء العائلية ، والظروف الشخصية للممول. وبتعبير آخر فان مبدأ المقدرة التكاليفية للممول تعني ان يساهم الافراد ، سواء كانوا طبيعيين او معنويين، عن طريق دخولهم او ثرواتهم كل حسب قدرته في تحمل الابعاء العامة. وتتطلب هذه الفكرة الأخذ ببعض المبادئ ، مثل مبدأ اعفاء الحد الأدنى للدخل ، ومبدأ الخصم للابعاء العائلية ، ومبدأ التمييز في المعاملة بين الدخول من حيث مصدر الدخل، أو استعماله، أو التصاعد في معدل الضريبة.(١)

وجدير بالإشارة الى أن المقدرة التكاليفية تراعي ان يدفع الممول الضريبة الواجبة عليه دون ان يشعر بمشقة .

وقد أقرت المحكمة الدستورية العليا هذا المبدأ في حكمها الخاص بعدم دستورية القانون رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على مرتبات العاملين المصريين في الخارج.(١)

^١ (١) انظر الطعن رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية دستورية - المحكمة الدستورية العليا - جلسة ٦ ديسمبر ١٩٩٣ .

حيث رأت هيئة المفوضين بالمحكمة مخالفة القانون لفكرة العدالة الاجتماعية لان الضريبة فرضت بسعر واحد يشمل جميع المخاطبين باحكام القانون ، مع اجراء خصم ثابت في سعرها

وغني عن البيان ان فكرة المقدرة التكاليفية للممول تتحقق في الضرائب المباشرة بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة^(١)، نظرا لكون الممول في الضرائب المباشرة معلوما للادارة الضريبية، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه الشخصية، والاعباء العائلية وتكاليف الحصول على الدخل، وطبيعة الدخل وحجمه، وامكانية تقرير اعفاء كامل او جزئى له بحسب هذه المقدرة .

ومع ذلك يحاول المشرع الضريبي التغلب على هذه المشكلة في الضرائب غير المباشرة بفرض سعر ضريبية مرتفع على السلع الكمالية، وسعر منخفض على السلع الضرورية، او الاعفاء منها لتحقيق العدالة الضريبية .

وجدير بالذكر ان المشرع الضريبي المصري قد اهتم بفكرة العدالة الضريبية لما تحققه من تكافؤ، وتوازن، وعدالة بين المكلفين بالضريبة، وقد تم اصدر قانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية الذى نشر فى الجريدة الرسمية رقم ٢٩ تابع بتاريخ ٢٠ يوليو ١٩٧٨. والذى تم تعديله بقرار رئيس الجمهورية رقم ١٠٤ لسنة ٢٠١٧.

وقد استهدف قانون (٤٦) لسنة ١٩٧٨ تطوير النظام الضريبي المصري الكائن فى ذلك الوقت لكي يحقق العدالة الاجتماعية فى توزيع الاعباء، بحيث يساهم كل فرد بحسب قدرته المالية فى الاعباء العامة. ويراعى التفاوت بين طبقات المجتمع فيخفف العبء عن غير القادرين، بالاضافة الى

بالنسبة لجميع هؤلاء تقديرا للاعباء الاجتماعية، وبالتالي فان عبئها ثابت بالنسبة للعاملين فى الخارج بالرغم من اختلاف قدراتهم المالية وقدراتهم التكاليفية تبعا لاختلاف مكان عملهم، وبالتالي فان فرض الضريبة بنفس السعر على الجميع دون تقدير هذا التفاوت فى اعباء المعيشة، يجعل عبء الضريبة متفاوتا فى ثقله بين العاملين الخاضعين لها بما يخل بالعدل التى يتعين ان يقوم عليها النظام الضريبي .

(٢)^١ انظر فى تفصيل ذلك د سوزى ناشد -اساسيات المالية العامة-، مرجع سابق ص ١٤٨ وما بعدها .

جذب الاستثمار دون تمييز بين المصريين والاجانب. ومن اهم الموضوعات التي تناولها هذا القانون وحقت العدالة الضريبية في ذلك الوقت ما يتعلق: (1)

١. بمبدأ عمومية الضريبة: ويشمل

- خضوع دخول أنشطة لم تكن خاضعة لضريبة الارباح التجارية والصناعية من قبل .

- خضوع دخول أنشطة كانت مفعاة من الضريبة على الارباح التجارية والصناعية بنص القانون .

- الغاء بعض الاعفاءات الضريبية لتأكيد مبدأ عمومية الضريبة .
- فرض الضريبة على الاستهلاك الترفى .

٢. مبدأ شخصية الضريبة :

قرر المشرع في هذا القانون اعفاءات خاصة تتمثل في :

- اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة .
- الخصم للاعباء العائلية .

وبالرغم من ان هذا القانون لم يحقق الهدف الاساسى منه، والفلسفة من اصداره، وهى تحقيق العدالة الضريبية، إلا انه كان نواة للبحث عن كافة السبل لتحقيق العدالة الاجتماعية فى كافة التشريعات الضريبية .

وهذا ما دفع المشرع لتعديل هذا القانون، حيث اصدر رئيس الجمهورية قرار بقانون رقم (١٠٤) لسنة ٢٠١٧ . الخاص بتذاكر السفر، حيث ميز المشرع بين سعر الضريبة لتذاكر السفر فى الدرجة الأولى و درجة رجال الاعمال، والدرجة السياحية، طالما ان الرحلة تبدأ من جمهورية مصر العربية . فيتحمل المنتفع فى الدرجة الاولى او رجال الاعمال بمبلغ (اربعمائة جنيه مصرى) . اما بالنسبة للدرجة السياحية يكون سعر الضريبة (مائة

(2) انظر فى تفصيل ذلك د عاطف محمد موسى -العدالة الضريبية فى التشريع الضريبى المصرى بين النظرية والتطبيق - دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - لسنة ٢٠١١ - ص ٢٢٤ ص: ٢٦٠ .

وخمسون جنيها) .وتسرى هذه الضريبة ايضا على التذاكر المحلية ويتحمل المنتفع بالتذكرة المجانية بهذه الضريبة .

المبحث الثاني

قانون ضريبة القيمة المضافة بين العدالة والظلم الضريبي

مقدمة:

تعد ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الدخل بمناسبة استعماله او انفاقه فهي ضريبة تفرض على الاستهلاك. وغني عن البيان ان البعد الاجتماعي في الضرائب غير المباشرة غير واضح مما دفع البعض الى وصفها ضرائب ظالمة وغير عادلة^(١)، لأنها تفرض دون مراعاة المقدرة التكلفة للممول، كما انها تفرض على عناصر غير واضحة الدلالة على مقدرة الممول حيث انها تفرض على السلع الضرورية، ومن ثم تصبح اشد عبئا على ذوى الدخل المحدودة منه بصورة اكبر من ذوى الدخل المرتفعة، وهذا يجعلها متدرجة تدرجا عكسيا مع مقدرة الممول التكلفة.

وبالرغم من ذلك نجد أن الدول النامية تعتمد بشكل اساسى على ايرادات الضرائب غير المباشرة فى سد العجز بالموازنة العامة للدولة، باعتبارها اكثر تطبيقا لمبدأ عمومية الضريبة، حيث انها تستطيع ان تصل الى كافة المخاطبين بها، من خلال استهلاك السلع الضرورية والكمالية.اضف الى ذلك انها اسهل فى التطبيق من الضرائب المباشرة التي تحتاج الى كفاءة ادارية وفنية.

وإذا كانت الدول المتقدمة قد اعتمدت لفترة على الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل على الافراد والشركات لتمويل الخزنة العامة، الا

(١) د احمد مصطفى معبد - مدى مسايرة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للمتغيرات الاقتصادية فى مصر- المؤتمر الضريبي العاشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - ص ٨٧ .

ان هذا الوضع قد تغير بعد الأزمة المالية العالمية فى عام ٢٠٠٨، والتي ادت الى انخفاض كبير وفماجىء فى ايرادات الضريبة على الشركات فى معظم دول العالم، ادت الى قفز الضرائب غير المباشرة مكان الضرائب المباشرة وصارت موضع اهتمام الدول المتقدمة، وخاصة فى أوروبا، لتعويض العجز فى الايرادات الضريبية، فقد بلغت ايرادات الضرائب غير المباشرة، واهمها الضريبة العامة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة وغيرها من الضرائب التى تفرض على السلع والخدمات، حوالى ثلث الايرادات الضريبية فى دول منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD^(١) ويثور التساؤل اذا ما كان المشرع الضريبي المصري قد تجاهل البعد الاجتماعى وتحقيق العدالة الضريبية عند الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات الى ضريبة القيمة المضافة، ام انه حاول أن يحقق الحصيلة الضريبية من جهة والاعتبارات الاجتماعية والعدالة الضريبية من جهة أخرى .

هذا ما سنعرض له على النحو التالى :

المطلب الأول : مقومات العدالة الضريبية فى قانون ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الثانى : الاعفاءات الضريبية والعدالة الضريبية فى قانون ضريبة القيمة المضافة .

^(٢)د رمضان صديق - مرجع سابق - ص ١٤
وأيضا OECD : Consumption Tax Trends Vat/GSTand excise rates , trend and policy issues , 2014 , p15

المطلب الأول

مقومات العدالة الضريبية فى قانون ضريبة القيمة المضافة

(رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦)

ذكرنا من قبل ان متطلبات الاصلاح الضريبى فى مصر واهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠، استلزم الانتقال الى نظام الضريبة على القيمة المضافة. كما اوصت به المنظمات الدولية، كالبانك الدولى وصندوق النقد الدولى. واصبحت الحاجة الى اصدار قانون ضريبى شامل هو الاختيار الافضل لاصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة^(١).

وبالفعل صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتم تفعيله والعمل به اعتبارا من اليوم التالى لتاريخ نشره فى الجريدة الرسمية فى ٧ سبتمبر ٢٠١٦ . وما يشغلنا كما ذكرنا من قبل، هو الجوانب والاعتبارات الاجتماعية فى هذا القانون، اى مدى توافر العدالة الضريبية فيه خاصة انه يتعلق بكل فئات المجتمع.

وجدير بالذكر ان. هذا القانون قد استغرق وقتا طويلا من المناقشات فى اللجان المختصة داخل مجلس النواب، نظرا لكونه سيحل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات، وفى ذات الوقت يفترض ان يتلافى كافة العيوب والانتقادات التى وجهت لقانون الضريبة العامة على المبيعات، التى جعلت من الاخير مخالفا لقواعد العدالة الضريبية فى كثير من الأحيان .

وغنى عن البيان ما تتسم به التشريعات الضريبية من نزاع مستمر بين مصالح اطراف القانون المتمثلة فى :
الحكومة والمكلف والمستهلك^(٢)

(١) د رمضان صديق - مرجع سابق - ص ٣٦

(٢) د رمضان صديق - مرجع سابق - ص ٤٥

فالحكومة تهدف الى زيادة حجم الايرادات العامة وخاصة ايرادات الضريبة، باعتبارها ايرادات سيادية تفرضها على المكلف بالقانون، وتمثل موردا هاما من موارد الخزانة العامة، وتمكن الحكومة من القيام بالتزاماتها تجاه المواطن من توفير الخدمات والمرافق العامة .

والمكلف يهدف الى تشريع قانون واضح وسهل فى التطبيق ولا يمثل اعاقا لنشاطه او يقلل من ارباحه .

اما المستهلك فيهدف من القانون الضريبي ان يكون عادلا، لا يمس اصحاب الدخل المنخفضة والفقراء، ولا يؤدي الى ارتفاع فى الاسعار، ومشجعا للنشاط الاقتصادى حتى يتوفر له فرص عمل تقلل من معدلات البطالة .

وبناء عليه يكون المشرع الضريبي ملزما ان يوازن بين مصالح تلك الاطراف الثلاث حتى يحقق الهدف الرئيسى من التشريع الضريبي .
وحقيقة الأمر، ان التوازن بين مصالح هؤلاء الاطراف هو ما سوف نبجته فى قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ من خلال استعراض بعض الموضوعات ذات الصلة بالعدالة الضريبية. والتي يتمثل فى:

- سعر الضريبة .
- خصم المدخلات.
- حد التسجيل.

و سنعرض لكل موضوع فى فرع مستقل:

الفرع الاول

سعر الضريبة على القيمة المضافة

حدد المشرع فى المادة (٣) من القانون سعر الضريبة على القيمة المضافة. وميز فى ذلك بين اكثر من سعر للضريبة بحسب نوع السلعة او الخدمة فقد نص على ان يكون هناك ثلاثة اسعار للضريبة على النحو التالى :

١. السعر العام الذى يفرض على كافة السلع والخدمات

وهنا ميز المشرع بين مرحلتين لتطبيق السعر العام :
المرحلة الاول : يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣%) عن العام المالى ٢٠١٦/٢٠١٧.

وقد اراد المشرع من ذلك ان يحقق قدرا من العدالة الاجتماعية، خاصة فى ظل الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات التى كانت تفرض بسعر عام (١٠%).

وكان الهدف من ذلك ان يقلل من الفارق بين سعر ضريبة المبيعات (١٠%) وسعر ضريب القيمة المضافة (١٣%)، وبذلك يقلل من العبء الضريبي المضاف على عائق المخاطبين باحكام هذا القانون. لاسيما ان المكاف المخاطب باحكام هذه الضريبة وفقا لتعريفات المادة (١) من احكام هذا القانون، "هو الشخص الطبيعى او الاعتباري خاصا كان او عاما" المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا او تاجرا او مؤديا لسلعة او خدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد لتسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكل مستورد او مصدر او وكيل توزيع لسلعة او لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج او مؤدى او مستورد لسلعة او لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته.

وهذا هو المكلف القانوني بالضريبة الذي يخاطبه القانون بالضريبة على القيمة المضافة الملزم بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب. وبذلك يكون المشرع الضريبي قد حدد الاشخاص المخاطبين والخاضعين لاحكام هذه الضريبة على سبيل الحصر.

ومع ذلك نجد ان ضريبة القيمة المضافة لكونها ضريبة غير مباشرة، فالمكلف القانوني يستطيع ان ينقل عبء الضريبة على عاتق المستهلك للسلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة، وذلك بأن يضيف سعر الضريبة على قيمة السلعة او الخدمة التي يقدمها، وبذلك ينتقل العبء من "المكلف القانوني" الى ما نسميه "بالمكلف الفعلي".

ولذلك نجد ان تزولا على رغبة اعضاء مجلس النواب، تم تقرير سعر الضريبة فى السنة المالية (٢٠١٧/٢٠١٦) بنسبة (١٣%).

المرحلة الثانية : يكون فيها سعر الضريبة (١٤%) على السلع والخدمات اعتبارا من العام المالى (٢٠١٧/٢٠١٨)، على ان يتم تخصيص نسبة ١% من الضريبة للانفاق على برامج العدالة الإجتماعية .

وبذلك يكون المشرع الضريبي قد اولى عناية خاصة للعدالة الضريبية. فقد قرر هذه النسبة من حصيلة الضريبة المفروضة بالسعر العام على برامج العدالة الاجتماعية، وفى ذلك تخصيص جزء من الموارد العامة للانفاق على بند معين من بنود النفقات العامة، خروجا على القواعد العامة للموازنة العامة بعدم تخصيص الايرادات، ولكنه مع ذلك لا يخالف القانون. (١)

¹ تنص المادة (٩) من قانون الموازنة العامة للدولة المصرى رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ على انه "لا يجوز تخصيص مورد معين لمواجهة استخدام محدد الا فى الاحوال الضرورية التى يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية وهذا النص لا يمنع من التخصيص ولكنه يقيد بقرار من رئيس الجمهورية و هذا النص لا يمنع التخصيص ولكن يقيد بقرار من رئيس الجمهورية فى احوال محددة، فاذا جاء قانون وهو اعلى فى الادارة التشريعية من القرارات الادارية وقرر تخصيص نسبة من مورد معين لجهة بذاتها او لغرض معين، فان التخصيص يكون جائز بنص القانون. انظر فى ذلك : د رمضان صديق محمد - مرجع سابق - هامش(١) ص ٣٨٣ .

بناء على ما تقدم فإن السعر العام للضريبة له بعد إجتماعى واضح بنص القانون، كما انه راعى التدرج فى السعر لمراعاة الظروف الاجتماعية للمكلفين الفعليين بالضريبة.

٢. الاسعار المنخفضة :

حدد المشرع الضريبي سعر منخفض بصورة استثنائية على الضريبة المضافة بقيمة (٥%) على بعض السلع والخدمات، وقرر ذلك فى المادة (٣) من القانون ويشمل ذلك الالات والمعدات المستخدمة فى انتاج سلعة أو تأدية خدمة، فيما عدا الاوتوبيسات وسيارات الركوب. والهدف من ذلك تشجيع الاستثمار فى هذه السلع والخدمات.

وقد صدر قرار وزير المالية رقم (١٠٦) لسنة ٢٠١٧ محددًا فى المادة (٤) من اللائحة التنفيذية، كافة الشروط والمستندات الواجب توفرها حتى يتم تحصيل الضريبة بسعر منخفض (٥%).

٣. السعر صفر

حددت المادة (٣) فى الفقرة الأخيرة ان يكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها. وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون فى المادة (٥) كافة الشروط والأوضاع الخاصة بهذه السلع والخدمات التى يتم تصديرها وتخضع للسعر (صفر).

اضف الى ذلك ان المادة (٦) من القانون والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية قد قررت خضوع السلع والخدمات لسعر (صفر) على السلع والخدمات المنتجة، ويتم تصديرها من مشروعات المدن والاسواق الحرة الى خارج البلاد. وكذلك ايضا السلع والخدمات المستوردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والاسواق الحرة عدا سيارات الركوب . وقد وضعنا من قبل معنى السعر (صفر) للضريبة .

وبذلك فهي ضريبة تشجع على التصدير لانها تفرض بسعر (صفر) على الصادرات، مما يمكن المصدر من رد الضريبة على المدخلات المتعلقة بالسلع المصدرة، الامر الذى يقلل من تكلفة التصدير ويتيح للمصدر وضعاً تنافسياً أفضل .

خلاصة القول ان المشرع قد راعى فى تعدد الاسعار للضريبة على القيمة المضافة بشأن السعر العام، والسعر المنخفض، والسعر (صفر)، عدم ارتفاع الاسعار للسلع والخدمات كمنتج نهائى على المستهلك، الا بنسبة ضئيلة ولسلع وخدمات معنية، مما يعنى أنها حاولت مراعاة ظروف وقدرات المستهلك لها .

الفرع الثاني

خصم الضريبة

تحسب الضريبة على القيمة المضافة على سعر البيع ومن ثم فهي تفرض على كل مرحلة من مراحل انتاج السلعة او الخدمة مع خصم ما سبق ادائه من ضريبة فى المرحلة او المراحل السابقة، وهذا يجعلها ضريبة غير تراكمية. فهي تفرض فى النهاية على الاستهلاك النهائى.

ومسألة خصم الضريبة تميزها عن الضريبة العامة على المبيعات التى تفرض تراكمية ولا تسمح بخصم الضريبة الا فى حدود معنية .

وبطبيعة الحال فإن عملية الخصم تتطلب ان يكون لدى المسجل الذى يطلب الخصم فواتير ضريبية، او مستندات متصلة بالضريبة لاثبات انه قام بدفع ضريبة المدخلات او انه مدين بها، ومن ثم يمكن خصم الضرائب التى تم دفعها بالفعل⁽¹⁾.

¹(1) ويعتبر منح المسجل الحق فى خصم الضريبة على المدخلات من اهم خصائص الضريبة على القيمة المضافة، ويسمى بأسلوب خصم الفاتورة VAT INVOICE –CREDIT METHOD، أو منح المسجل حق الانتماء، حيث يسمح للمسجل بخصم من اجمالى الضريبة المستحقة على مخرجاته OUTPUTS، او مبيعاته الضريبة التى اداها على مدخلاته INPUTS، او مشترواته، وذلك عند تقديم الاقرار عن الفترة المحاسبية التى يحددها القانون

وهذا ما نص عليه المشرع في المادة (٢٢) من القانون للمسجل حيث نص على انه "عند حساب الضريبة ان يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداؤه او حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، بما فيها الضريبة السابقة تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقا للحدود بالشروط والايضاح التي تحددها اللائحة التنفيذية ..".

وحد المشرع الحالات التي يسمح فيها بالخصم وتشمل :

١. ما نص عليه المشرع في المادة (٢٣) من القانون، وهي مبيعات

السلع والخدمات الموردة الى جهات معينة وتشمل، السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية بشرط المعاملة بالمثل، وحدد القانون حالات الاعفاء في هذا الصدد.

٢. مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح، صدر قانون بإعفائها من الضريبة .

والضرائب التي لا يسرى عليها الخصم، وتشمل:

١. ضريبة الجداول سواء على سلع او خدمات خاضعة بذاتها، ام كمدخلات في سلع او خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

٢. ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

٣. السلع والخدمات المعفاة.

ويلاحظ فما تقدم، ان المشرع قد قام بتقنين حالات الخصم وعدم الخصم صراحة بدلا من تركها للائحة التنفيذية، تفاديا لشبهة عدم الدستورية وتلافيا

د رمضان صديق - مرجع سابق - ص ٤٠١ وما بعدها
Alan Schenk & Oliver oldman :Value added tax , A comparative approach
,Cambridge university press Cambridge .2007,p.41

لما يثار بشأن عدم خصم الضريبة على مدخلات الجهات المعفاة (الاتفاقيات والمنح وغيرها).

وجدير بالذكر ان خصم الضريبة بالمفهوم السابق، يجعل من ضريبة القيمة المضافة اكثر عدالة ضريبية لاسيما انها تساعد على ضبط الاقتصاد لانها تشجع المكلف على استخدام الفاتورة الضريبية، حتى يستفيد من نظام خصم الضريبة. الامر الذي يقلل من حجم التهرب من الضريبة، كما يوفر حماية و ضمان اكبر للمستهلك باعتبار الفاتورة اداة لضمان حق.

كما ان كون الضريبة غير تراكمية يعني انها اكثر تحقيقا للعدالة الضريبية والاجتماعية في تحديد سعر المنتج النهائي .

الفرع الثالث

حد التسجيل

الأصل العام ان يكون هناك ملائمة بين حجم الحصيلة الضريبية وبين الاقتصاد في نفقات التحصيل، حتى تحقق الضريبة الغرض منها .
بمعنى اخر أن لا يكون نفقات تحصيل الضريبة اعلى او متقاربة مع حصيلتها الضريبية والافقدت الهدف او الغرض منها.

وبالرغم من ان الاصل في الضريبة عموميتها، بمعنى انها تطبق على كافة المكلفين بها دون تمييز. ومع ذلك نجد ان الضريبة على القيمة المضافة وفقا للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، قد وضعت حدا للتسجيل، بحيث لا يخضع للضريبة الا من تجاوز حد التسجيل المقرر قانونا .

وقد يبدو الامر هنا مخالفا لفكرة العدالة الضريبية، لان فيه خروجا على مبدأ العمومية. ومع ذلك هناك مبررات جعلت المشرع الضريبي يأخذ بفكرة الحد الأدنى للتسجيل،

تتمثل في :

- التعادل والتوازن بين ما يتم توفيره من تكاليف وبين ما يتم فقده من حصيله ضريبية للشرائح التي لا يتوجب عليها التسجيل. فنجد ان حصيله ضريبية المبيعات للمسجلين الذين يحققون اقل من ٥٠٠ ألف جنيه لا تزيد عن (١%) من الحصيله الضريبية.
- أن الهدف، عادة، من تقرير الحد الأدنى للتسجيل يكون عدم إدخال شرائح معينة من المشروعات فى القاعدة الضريبية. ويتمثل ذلك فى المشروعات الصغيرة والمتوسطة نظرا لكونها تتكبد تكاليف مرتفعة نسبيا لأداء الضريبة، مما يؤثر على وضعها التنافسى بشكل كبير.

فى اطار تشجيع الدولة للمشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر فان وضع الحد الأدنى للتسجيل يعد محفزا لهذه المشروعات.

وضع حد ادنى للتسجيل يمنع الى حد كبير من محاولات التهرب الضريبى خاصة بالنسبة للمشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر .

المشرع قد اعتمد فى المادة (١٦) من القانون على اجمالى المبيعات او رقم الاعمال معيارا لتعيين حد التسجيل الذى يبلغ مايتجاوز ٥٠٠ الف جنيه (خمسمائة الف جنيه) وألزم القانون كل شخص طبيعى او اعتبارى يبيع سلعة او يؤدي حمة خاضعة للضريبة، بلغ او جاوز اجمالى قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاء منها خلال الاثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة الف جنيه، ان يتقدم الى مصلحة الضرائب بطلب للتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض، وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل.

وقد اكد المشرع ان بلوغ هذا الحد بعد تاريخ العمل بهذا القانون فى اية سنة مالية او جزء منها، فعليه ان يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو

المشار إليه، ولا يسرى هذا الإلتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه.

وفى ذات الوقت نجد ان المشرع قد ألزم مستورد السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار، أو مصدر، أو وكيل توزيع، ان يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته.

وفى حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل، يعد مسجلا بحكم القانون، ويجوز بقرار من وزير المالية تعديل حد التسجيل المشار اليه.

وغني عن البيان أن ان المشرع بوضع هذا الحد للتسجيل قد راعى المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر التي يقل حجم رقم أعمالها عن نصف مليون جنيه سنويا، ومن ثم لا تخضع للضريبة. وإن كان المشرع ألزم المصدرين والمستوردين ممن يتعاملون فى سلع وخدمات الجدول الخاضع لضريبة القيمة المضافة بغض النظر عن بلوغه حدا معيناً للتسجيل طالما ان يعمل فى مجال الاستيراد، بغرض الإتجار أو التصدير أو توزيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم تعاملاته.

وقد اجاز المشرع فى المادة (١٨) من القانون للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذى لم يبلغ اجمالى مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل، ان يتقدم الى مصلحة الضرائب المختصة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته طبقاً للشروط والايضاح والإجراءات المحددة فى اللائحة التنفيذية للقانون. وقد يكون السبب فى التسجيل الاختياري أن تعاملته مع عملاء مسجلين لدى الإدارة الضريبية، وانهم يتعاملون فقط مع تاجر مسجل، حتى يتمكنوا من الحصول على إئتمان ضريبي على مشترياتهم منه (١).

(١) انظر فى تفصيل اسباب التسجيل الاختياري د . رمضان صديق - مرجع سابق - ص ١٣٣
وص ١٣٤

وبذلك نجد ان حد التسجيل السالف بيانه، قد اخرج العديد من المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر من التسجيل لدى الادارة الضريبية، بما يقلل من تكلفة الإلتزام على المكلف وعلى الإدارة الضريبية، وهذا يحقق قدرا من العدالة الضريبية.

المطلب الثانى

الإعفاءات الضريبية والعدالة الضريبية فى قانون الضريبة على القيمة المضافة

تعد الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة عينية لا تهتم بالإعتبار الشخصى للمكلف بها. كما انها تهدف الى توسيع الوعاء الضريبى ليشمل كافة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

ومع ذلك، ومراعاة لإعتبارات العدالة، وخاصة لطبقة الفقراء ومحدودى الدخل، والذي يتطلب ان يحصل هؤلاء على السلع والخدمات الضرورية بسعر مناسب لدخولهم، ليس فقط السلع الضرورية، بل ايضا قد يتطلب الأمر مراعاة العدالة فى السلع الكمالية او الاستهلاكية، وهذا يوسع من سلطة المشرع التقديرية بتقدير بعض الإعفاءات عليها.

وغني عن البيان أن الضريبة على القيمة المضافة غير مباشرة، ومن ثم وفي الصعوبة بمكان إعفاء الاشخاص الطبيعية منها، بل يكون الإعفاء على السلع والخدمات الضرورية وشائعة الاستعمال. وكذلك قد يكون الاعفاء الى اشخاص قانونية معينة من الخضوع للضريبة كالحكومة او بعض الوزارات او الهيئات الدبلوماسية والقنصلية .. وغيرها.

ومن نافلة القول، انه التزاما بمبدأ قانونية الضريبة فإن المشرع الضريبى قد التزم بتحديد انواع السلع والخدمات المعفاة على سبيل الحصر والدقة فى نصوص القانون، ولم يترك الامر للائحة التنفيذية. كذلك حدد الجهات التى تعفى من أداء الضريبة على سبيل الحصر، وقد نص عليها فى الفصل

الخامس من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، كما ارفق بالقانون الجداول التي تحدد قائمة السلع والخدمات المغفأة من الضريبة على القيمة المضافة. وعليه سنقسم هذا المطلب الى فرعين:

الفرع الأول: الاعفاءات الشخصية للضريبة على القيمة المضافة.
الفرع الثاني: الاعفاءات العينية.

الفرع الأول

الاعفاءات الشخصية

كما ذكرنا من قبل، ان الضرائب غير المباشرة لا تعرف فكرة الاعفاءات الشخصية الا لجهات او مؤسسات معينة ولاغراض واهداف معينة يريد المشرع تحقيقها من هذا الإعفاء، سواء كانت اهداف اقتصادية او سياسية او اجتماعية.

وقد نص المشرع الضريبي في المواد (٢٣) - (٢٤)، (٢٥)، (٢٦)، (٢٧)، (٢٨) من احكام القانون رقم (٦٧٩) لسنة ٢٠١٦ على هذه الإعفاءات. ويمكن حصر هذه الجهات المغفأة على النحو التالي :

اولا: اعفاء السفارات والقنصليات والمفوضيات واعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والعاملين الاجانب بالبعثات الدبلوماسية، ويتضمن ذلك وفقا لنص المادة (٢٣) ما يلي:

١. ما يشتري او يستورد للاستعمال الشخصي لاعضاء هذه الجهات، وكذلك ما يشتري او يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم واولادهم القصر .

٢. ما يشتري او يستورد لهذه الجهات للاستعمال الرسمي، ما عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.

ويتحدد الإعفاء بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي، وخمس سيارات للاستعمال الرسمي لهذه الجهات، وسيارتين للقنصلية. وقد اعطى القانون لوزير المالية بالإتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

٣. مايستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة، من امتعة شخصية واثاث وادوات منزلية، وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف اجنبى من العاملين فى البعثات الدبلوماسية او القنصلية.

ولا يتسفيد من البند(١) الا بشرط ان يتم الورود خلال ستة اشهر من وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز بالاتفاق بين وزيرى المالية الخارجية الاستثناء من هذا الأصل .

وقد اورد المشرع نصا خاصا يحظر التصرف فى هذه الاشياء المعفاة فى غير الأغراض التى أعفيت من اجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء، قبل إخطار مصلحة الضرائب و سداد الضريبة المستحقة عليها وفقا لحالة هذه الاشياء، وقيمتها، وفئة الضريبة السارية فى تاريخ السداد، ما لم يقضى نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك.

ويتضح من هذه الاعفاءات لهذه الجهات ان الهدف منها تحقيق اغراض المجاملة والعرف الدولى والاتفاقيات الدولية، التى تبرمها مصر مع المنظمات الدولية والحكومات الاجنبية، بشرط المعاملة بالمثل لبعثات مصر المناظرة لها فى كل دولة.

فهذه الإعفاءات معلقة على شرط المعاملة بالمثل. وبمعنى اخر اذا لم تلتزم أى دولة بمثل هذه الاعفاءات لبعثاتنا المماثلة فى الخارج، فانها تلتزم بأداء ضريبة القيمة المضافى فى مصر .

ثانيا : الجهات الحكومية والهيئات العامة :

نص المشرع فى المادة (٢٨) من احكام قانون الضريبة على القيمة المضافة على أن " يعفى من الضريبة كافة السلع والمعدات والاجهزة

والخدمات المعينة في هذا القانون، اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والامن القومي، وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والاجزاء الداخلة في تصنيعها. ويتضح من هذا النص ان المشرع قرر هذا الاعفاء لمستلزمات واحتياجات وزارة الدفاع، والخدمات الخاصة لاغراض التسليح للدفاع والامن القومي، والخامات ومستلزمات الإنتاج والاجزاء الداخلة في تصنيعها. وقد أوضحت اللائحة التنفيذية في المادة (٣٤) شروط واجراءات تقرير هذا الإعفاء.

ومن الاستقراء النص، يتضح ان الهدف من تقرير هذا الاعفاء تحقيق اعتبارات الدفاع والامن القومي للبلاد، وبالتالي يصبح هذا الإعفاء له مبرراته الامنية الخاصة بالدفاع عن الدولة المصرية. وبذلك يمكن القول ان هذه المادة (٢٨) تسرى على احتياجات كل الجهات المتخصصة في مجال التسليح للدفاع والامن القومي وتشمل:

١. وزارة الدفاع.
٢. وزارة الداخلية.
٣. وزارة الانتاج الحربى.
٤. الهيئة العربية للتصنيع.
٥. هيئة الأمن القومي.

وجدير بالملاحظة أن هناك شرطا يتعلق بإعفاء هذه السلع والخدمات، ان تكون مخصصة لأغراض التسليح للدفاع والامن القومي ومستلزمات الإنتاج، والاجزاء الداخلة في تصنيعها فقط، اما غير ذلك فإنه يخضع للضريبة. فلا يجوز بأى حال من الاحوال التوسع في تفسير النص، لأن ذلك فيه مخالفة دستورية وقانونية لقاعدة قانونية الضريبة.

■ ومن ضمن الجهات التى تعفى من أداء الضريبة على القيمة المضافة لكونها تقدم خدمات عامة، الجهات القضائية والتشريعية. حيث انهما

تابعين لمرفق حكومى _ مرفق القضاء ومجلس النواب_ ومن ثم فإن كافة الخدمات التى يقدمونها، سواء للحكومة او الجمهور، تعفى من الضريبة (١).

■ كما تشمل هذه الجهات الخدمات للجهات الدينية، بإعتبار ان خدمات هذه الجهات لا تهدف الى الربح، وانها تسعى الى ان تقوم بوظيفة دينية وإجتماعية.

ولذلك فقد اعفى المشرع بعض الخدمات التى تقدمها الجهات الدينية (كالمساجد والكنائس) من الضريبة على القيمة المضافة، وحددها بخدمات معينة. وذلك فى البند (٤٢) من قائمة السلع والخدمات المعفاة، حيث نص على ان بعض الخدمات التى تؤدى لإنشاء وصيانة دور العبادة، والخدمات التى تؤديها دور العبادة.

الغرض الاساسى من هذا الإعفاء ان هذه الجهات لا تسعى الى تحقيق الربح بل تقدم خدمات عامة ومن ثم تعفى من أداء الضريبة .

■ كما تعفى المتاحف من الضريبة، حيث المعفى المشرع خدمات المتاحف التى يصدر بها قرار من وزير المالية بناء على توصية من الوزير المختص (بند ٤٦). بإعتبار انها تقدم خدمات ذات طبيعة تاريخية وأثرية و تراثية.

■ اعفاءات اخرى وردت فى القانون فى المادة (٢٦) ويشمل:

١. العينات التى تستهلك لأغراض التحليل فى المعامل الحكومية.

٢. الاشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من اى صفة تجارية،

كالنياشين والميداليات والجوائز الرياضية والعلمية، بشرط عدم

التصرف فيها لمدة خمس سنوات.

¹ وجدير بالذكر ان خدمات المحامين والمستشارين المستقلين تخضع للضريبة على القيمة المضافة الانتقائية او ما يسمى بضرريبة الجدول بسعر ١٠% من القيمة المدفوعة فعلا.
انظر فى تفصيل ذلك د رمضان صديق - مرجع سابق - ص ٤٥٧ وفى الهامش رقم (١)

٣. المهتمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف او ناقص،
عن رسائل سبق توريدها او رفض قبولها، وحصلت الضريبة
عليها كاملة في حينها، بشرط ان تتحقق مصلحة الجمارك من
ذلك.

٤. الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج.
٥. الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم اعيد
استيرادها بذاتها، بشرط ان تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .

الفرع الثاني

الإعفاءات العينية

بالرغم أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة حيادية تفرض على نطاق واسع تشمل كافة السلع والخدمات لتوسيع القاعدة الضريبية لتحقيق عدالة أكبر، الا ان المشرع قام بتحديد حزمة من الإعفاءات على السلع والخدمات، مراعاة للبعد الاجتماعي والاقتصادي لمستهلكي تلك السلع والخدمات من الفقراء ومحدودي الدخل .

وجدير بالذكر أن الإعفاءات العينية لا تتناول اشخاص او جهات معينة، بل تتعلق بالسلعة او الخدمة نفسها. وهذا يتماشى مع كون الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة، يكون الإعفاء على السلعة او الخدمة موضوع الضريبة. ونظرا لان الضرائب غير المباشرة تلعب دورا ماليا واقتصاديا هاما للغاية في الاقتصاد المصري، حيث لازالت تمثل اكثر من (٦٠%) من اجمالي حصيلة الإيرادات السيادية في الموازنة العام للدولة^(١)، فإن المشرع يحاول ان يوسع من نطاقها وخاصة في الدول النامية، حيث تصيب اصحاب الدخل المحدودة ممن يصعب الوصول إليهم بالضرائب المباشرة^(٢).

(١) د اسامة الفولى -النظام الضريبي المصري - دار الجامعة الجديدة سنة ٢٠٠٨ - ص ١٢٧.
(٢) يرجع اعتماد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة الى سببين رئيسيين: الادارة والاقتصاد. حيث تعد هذه الضرائب اسهل في تطبيق من الضرائب المباشرة التي تتطلب كفاءة ادارية وفنية

ومع ذلك نجد ان المشرع الضريبي فى القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، قد راعى البعد الاجتماعى والظروف الاقتصادية والسياسية التى تمر بها الدولة المصرية، وقرر مجموعة من الإعفاءات العينية خاصة ما يمس غير القادرين ومحدودى الدخل.

وقد حدد ذلك فى جدول بقائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة الملحق بالقانون.

وجدير بالذكر ان هذه الاعفاءات يمكن تقسيمها الى نوعين :

أ- سلع اساسية.

ب- وخدمات اساسية.

وسنتناول توضيح كل منهما.

١. السلع الأساسية :

وهى تلك السلع التى يستعملها اصحاب الدخل المحدودة بنسب اكبر من اصحاب الدخل المرتفعة، ولذلك اخذ المشرع فى إعتباره ان لا يرتفع عنها بمقدار سعر الضريبة على القيمة المضافة فحددها فى الاعفاءات وتشمل:

١. ألبان الأطفال، وألبان ومنتجات صناعة الألبان، والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية.

٢. محضرات أغذية الاطفال.

٣. البيض عدا المبستر منه.

٤. الشاى والسكر والبن.

عالية لا تتوافر فى الدول النامية. كما انها ترتبط بالاتفاق المستهلكى حيث تعطى تلك الضريبة ميزة بانها تفرض بمعدلات عالية على الكماليات. حيث تمتاز الدول النامية بنمط السلوك الاستهلاكى العالى. د امين السيد لطفى _ المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق - القاهرة - بدون دار وسنة نشر - ص ٢

٥. منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج.
٦. الخبز بجميع أنواعه.
٧. المكرونة عدا المكرونة التي يدخل في صناعتها السيمولينا.
٨. الحيوانات والطيرو الحية او المذبوحة الطازجة او المبردة او المجمدة.
٩. محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم.
١٠. الأسماك والكائنات المائية الطازجة او المبردة او المجمدة.
١١. محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من الاسماك والرنجة المدخنة، فيما عدا الكافيار إبداله وباقي انواع الاسماك المدخنة.
١٢. المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية، بما فيها البذور والتقاوى الشتلات عدا التبغ.
١٣. الحلاوة الطحينية، والطحينة، والعسل الاسود وعسل النحل.
١٤. الخضر والفواكه المصنعة محليا عدا البطاطس والعصائر ومركزاتها.
١٥. البقول والحبوب وملح الطعام والتوابل المصنعة.
١٦. المأكولات التي تصنع او تباع للمستهلك النهائى مباشرة من خلال المطاعم والمحال غير السياحية التي تتوفر فيها الاشتراطات التي يصدر بتحديدھا قرار من وزير المالية .
١٧. تنقية او تحلية او توزيع المياه عدا المياه المعبأة.
١٨. البترول الخام.
١٩. الغاز الطبيعى وغاز البوتين (البوتاجاز).
٢٠. المواد الطبيعية بما فيها منتجات المناجم والمحاجر بحالتها الطبيعية.

٢١. الذهب الخام والفضة الخام.
٢٢. انتاج او نقل او بيع او توزيع التيار الكهربائي.
٢٣. بقايا ونفايات صناعة الاغذية ونفايات الورق.
٢٤. أغذية محضرة للحيوانات والطيور والاسماك (محضرات علفية)
فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب واسماك الزينة.
٢٥. ورق صحف وورق طباعة وكتابة.
٢٦. الكراسات والكشاكيل والكتب والمذكرات التعليمية، والصحف
والمجلات.
٢٧. الطوابع البريدية والمالية.
٢٨. بيع وتأجير الاراضى الفضاء والاراضى الزراعية والمباني
والمحلات السكنية وغير السكنية.
٢٩. النقود الورقية والمعدنية المتداولة والعملات التذكارية.
٣٠. سفن اعالي البحار الواردة قرين البنود المبينة فيما يلى بالتعريف
الجمركية المنسقة.

بند التعريف				مسلسل
١٠	١٠	٠١	٨٩	١
١٠	٠٢	٠١	٨٩	٢
	٠٣	٠١	٨٩	٣
			١٠	٤
١٠	٠٩	٠١	٨٩	٥
٠٣	٠٠	٠٢	٨٩	

٣١. الطائرات المدنية، ومحركاتها، وأجزاءها، ومكوناتها، وقطع
غيرها، والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التي تقدم
لهذا الطائرات داخل الدائرة الجمركية سواء كانت هي أو محركاتها
أو أجزاءها، ومكوناتها، وقطع غيرها، ومعدات والخدمات التي تقدم
لها، مستوردة أو محلية، وذلك طبقاً للحكام والقواعد الواردة باتفاق
التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية
رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٣.

٣٢. مقاعد ذات عجل وأجزاءها وقطعها المنفصلة، وأعضاء الجسم
الصناعية وأجزاءها، وأجهزة تسجيل السمع للصم وأجزاءها،
وغيرها من الأجهزة التي تلبى أو تحمل أو تزرع في الجسم
لتعويض نقص أو عجز أو عاهة وأجزاءها ولوازمها وأجهزة الغسيل
الكلوي وأجزاءها ولوازمها بما فيها مرشحات الكلى الصناعية
وحضانات الأطفال.

٣٣. العمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانوناً على البنوك دون
غيرها.

٣٤. بيع وشراء العملة بشركات الصرافة والبنوك .

ب. الخدمات الأساسية:

ذكرنا من قبل ان الضريبة على القيمة المضافة قد اخضعت كافة الخدمات
للضريبة، توسيعاً للقاعدة الضريبية مع الحفاظ على مبدأ إعفاء السلع
والخدمات الأساسية التي تمس الفقراء ومحدودي الدخل.
ولمقتضيات العدالة الضريبية فقد قرر المشرع مجموعة من الإعفاءات
للخدمات الأساسية وتشمل:

١. خدمات صندوق توفير البريد المصرفية.
٢. الخدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لاشراف ورقابة الهيئة العامة للرقابة المالية .
٣. خدمات التأمين واعادة التأمين.
٤. خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمى.
٥. الخدمات الصحية فيماعدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الاغراض الطبية.
٦. خدمات النقل البرى للأشخاص بما فى ذلك النقل الذى يتم بواسطة سيارات الاجرة عدا خدمات النقل السياجى والنقل المكيف بين المحافظات وتأجير السيارات الملاكى.
٧. النقل المائى الداخلى غير السياحى للأشخاص، والنقل الجوى للأشخاص.
٨. الخدمات التى تؤدى لإنشاء وصيانة دور العبادة، والخدمات المجانية التى تؤديها دور العبادة
٩. الخدمات المجانية التى يتم بثها من خلال الاذاعة والتلفزيون او اى وسيلة اخرى.
١٠. خدمات الانترنت الارضى (تعفى لمدة عام من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة).
١١. الخدمات المكتبية التى تقدمها المكتبات العامة او التابعة للمنشآت التعليمية او المراكز البحثية او الثقافية بكافة انواعها.
١٢. خدمات المتاحف التى يصدر بها قرار من الوزير بناء على توصية من الوزير المختص.
١٣. الفنون التشكيلية واعمال التأليف والنشر الادبى والفنى بأنواعه.
١٤. خدمات وكالات الانباء.

١٥. خدمات استزراع واستنبات ورعاية الارض والمحاصيل، وعمليات الحصاد وتوريد العمالة الزراعية .
١٦. اشتراكات النقابات والهيئات الخاضعة لقانون الهيئات الرياضية بما فيها النوادي الرياضية ومراكز الشباب التي تشرف عليها وزارة الشباب والرياضة، وكذا اشتراكات الجمعيات الاهلية والاجتماعية التي تشرف عليه وزارة التضامن الاجتماعي.
١٧. خدمات تجهيز ونقل ودفن الموتى.
١٨. السيارات المجهزة طبيا للمعاقين.
١٩. النفقات المتحصل عليه من تدوير القمامة.
٢٠. الاجهزة الناطقة للمكفوفين والاجهزة التي تعمل بطريقة برايل للمكفوفين و البرمجيات و الرسائل التعليمية الخاصة بالمكفوفين.
٢١. (ا) الادوية والمواد الفعالة الداخلة في انتاجها (محلى).
(ب) الادوية والمواد الفعالة الداخلة في انتاجها (مستورد).
٢٢. الخدمات التعليمية التي يقوم بها الاقسام والمدارس والمعاهد والكليات والجامعات التي تقوم بتدريس مناهج ذات طبيعة خاصة (الدولية).
٢٣. الخدمات الاعلانية .
- وبذلك يكون المشرع قد قرر ما يقارب من اعفاء(٥٧) سلعة وخدمة من الخضوع للضريبة خروجاً عن الاصل العام.
- وغنى عن البيان، ان هذه الاعفاءات العينية من شأنها ان تحقق قدراً كبيراً من العدالة الاجتماعية وتقلل من العبء الضريبي على اصحاب الدخل المحدودة والفقراء.
- وجدير بالذكر انه بالرغم من كون المشرع قد راعى البعد الاجتماعي فى تقرير الاعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة الا انه من الصعوبة بمكان تحديد الربط بين القانون والعدالة الضريبية خاصة فى التطبيق العملى.

وبتعبير اخر ان كانت الضريبة على القيمة المضافة تخفف العبء على
المخاطبين بها من اصحاب الدخل المحدودة، الا ان الامر مرتبط بقيام
الحكومة باداء واجبها فى منع جشع التجار من جهة، وقيام مصلحة الضرائب
المختصة بالقيام بتوعية موظفيها بفنيات هذا القانون، حتى يتم تطبيقه على
افضل نحو ممكن من جهة اخرى.

وخلاصة القول ان المشكلة تتمثل في ادارة تطبيق القانون من حيث الواقع
العملي حتى

يتسنى لنا القول ان الإعفاءات قد حققت المنوط بها وهى العدالة الضريبية
والاجتماعية.

الخاتمة والتوصيات

بعد أن إستعرضنا في هذا البحث ، الجوانب الإجتماعية والعدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، ومحاولات المشرع مراعاة البعد الإجتماعي لتلافي كافة الإنتقادات التي وجهت لقانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته. يمكن القول بأن قانون الضريبة على القيمة المضافة، الذي عرفه النظام الضريبي المصري لأول مرة بصدور هذا القانون، قد حقق بنصومه، بشكل كبير، العدالة الإجتماعية والضريبية المنشودة منه.

وجدير بالذكر أن من أهم القطاعات التي يمكن أن تستفيد من ضريبة القيمة المضافة القطاع غير الرسمي. حيث يمكن تحفيز القطاع غير الرسمي للإندماج في القطاع الرسمي للدولة^(١). إذ يعد نظام رد الضريبة على المدخلات حافزاً له على الإنضمام إلى القطاع الرسمي عبر المراحل المختلفة للإنتاج والتداول .

وبمعنى أوضح إذا لم تلتزم الشركة الموردة للمدخلات بسداد قيمة الضريبة المضافة، يصبح الحافز للإمتثال الضريبي لدى المشتري منها أقل لعدم قدرته على المطالبة بإسترداد الضريبة التي سدها على مدخلاته. ومن ثم يصبح من الضرورة تحفيز منتجي المدخلات الأوليه على التسجيل والإمتثال الضريبي ، من خلال إيجاد نظام بسيط وسريع لتحصيل قيمة الضريبة على القيمة المضافة. وفي ذلك إستفادة للإقتصاد الرسمي والخروج من العديد من المشاكل نتيجة التوسع الضخم في حجم الإقتصاد غير الرسمي والذي بلغ حجمه تقريباً (٦٠%) من حجم الإقتصاد الكلي وتعاملاته السنوية تتجاوز ٢,٢ تريليون جنيه وفقاً لأخر إحصائيات البنك الدولي في ٢٠١٦.

وغني عن البيان ، أن مراعاة العدالة الضريبية في نصوص القانون لايعني دائماً إمكانية التطبيق العملي والفعلي له على أرض الواقع. مما قد

يثير تعسف القانون وعدم مراعاته للبعد الإجتماعي للمخاطبين بأحكامه ، وخاصة أصحاب الدخل المحدودة.

ويرجع ذلك لعدة اسباب تتلخص في أسباب رقابية وإدارية وأخيراً تشريعية

:

أسباب رقابية: ضرورة إجراء رقابة مستمرة وصارمة على الأسواق المصرية من جانب الجهات المعنية. وذلك لمنع جشع التجار ، ورغبتهم في تعظيم معدلات أرباحهم ، خاصة، مع إستغلال إنخفاض الوعي الضريبي لفئة كبيرة من المخاطبين بأحكام هذا القانون، وعدم العلم الكافي بالسلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة. ويكون ذلك سبباً في رفع أسعار السلع والخدمات المعفاة من الضريبة ، تحت بند الخضوع، وبذلك يحقق هؤلاء التجار أرباحاً طائلة على حساب الفئات محدودة الدخل ، والتي راعى المشرع بشأنهم البعد الإجتماعي. وبذلك تبدو الضريبة ظالمة للمخاطبين بها.

أسباب إدارية: ضرورة خضوع موظفي ومأموري مصلحة الضرائب على القيمة المضافة إلى دورات تدريبية مكثفة للتعامل مع تطبيق ضريبة القيمة المضافة، ومن ثم إمكانية تطبيقها على نحو يحقق الهدف منها. فالواقع العملي أثبت أن العديد منهم يتعامل مع ضريبة القيمة المضافة كبديل مماثل عن ضريبة المبيعات ، دون أن يكون لديه الخبرة والعلم الكافي بالجوانب الفنية وخصوصية الضريبة على القيمة المضافة ، والتي تختلف تماماً عن ضريبة المبيعات. وهذا من شأنه أن يؤدي إلى ضياع البعد الإجتماعي المنوط منها.

أسباب تشريعية: إعادة النظر في بعض نصوص قانون ضريبة القيمة المضافة ، الخاصة بتشجيع التصنيع المحلي. فقد نص المشرع على فرض سعر ضريبة (5%) على السلع الرأسمالية من الآلات والمعدات ، وكان أولى به أن يفرض الضريبة بسعر (صفر) عليها ، بإعتبارها أكثر تحقيقاً للعدالة وتشجيعاً للصناعة من خلال تخفيض الإنفاق الإستثماري. وهذا ما يحتاجه

الإقتصاد المصري ، من أجل تشجيع التصدير والقدرة على المنافسة في
التجارة الدولية، في الوقت الراهن.
وبناء على ما تقدم نطالب كافة مؤسسات الدولة بذل الجهد لتحقيق
الهدف الإجتماعي والعدالة الضريبيه من تطبيق قانون الضريبة على القيمة
المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

قائمة المراجع:

أولا باللغة العربية:

١. د. احمد جامع، علم المالية العامة، مكتبة سيد عبدالله وهبة، سنة ١٩٦٥.
٢. د احمد مصطفى معبد - مدى مسايرة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للمتغيرات الاقتصادية في مصر - المؤتمر الضريبي العاشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
٣. د اسامة الفولى - النظام الضريبي المصرى - دار الجامعة الجديدة سنة ٢٠٠٨.
٤. د السيد عبد المولى - المالية العامة المصرية - دار النهضة العربية _ ١٩٩٣.
٥. د أمنية أمين حلمي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر بين الكفاءة و العدالة،
مجلة قضايا برلمانية، السنة الرابعة، العدد ٥٠، يوليو ٢٠١٦.
٦. د امين السيد لطفى _ المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق - القاهرة،
بدون دار وسنة نشر.
٧. د رفعت المحجوب - المالية العامة _ دار النهضة العربية _ سنة ١٩٧٥.
٨. د. رمضان صديق محمد: - الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري و
المقارن، دار النهضة العربية بالقاهرة، ٢٠١٧.
- الضرائب بين الفكر المالى والقضاء الدستورى - دراسة تحليلية اهم
الأحكام بعدم الدستورية واثارها كلية الحقوق - جامعة حلوان ١٩٩٧.
٩. د رنا عبد الرازق، دور المسؤولية الإجتماعية في ظل سيادة طريقة الإنتاج
الرأسمالية، رسالة دكتوراه _ كلية الحقوق جامعة الإسكندرية _ ٢٠١٤.

١٠. د زكريا بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي، سنة ١٩٩٣.
١١. د سعيد عبدالمنعم محمد، الضريبة العالمية على المبيعات (تأصيل علمي و عملي) مكتبة عين شمس، ٢٠٠٣.
١٢. د سوزي عدلي ناشد: - الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، لسنة ٢٠٠٠.
- اساسيات المالية العامة، منشورات المجلة الحقوقية، سنة ٢٠٠٩.
- محاضرات في الاقتصاد السياسي، ٢٠١٩م، دار المطبوعات الجامعة.
- اساسيات المالية العامة، ٢٠٠٩م، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.
- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و اثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٩٩م.
١٣. د صابر يونس بربك، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر و مدى امكانية تطويرها الى ضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، سنة ٢٠٠٦م.
١٤. د عاطف محمد موسى -العدالة الضريبية فى التشريع الضريبي المصرى بين النظرية و التطبيق - دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - لسنة ٢٠١١.
١٥. د عبد المولى محمد مرسي، قانون ضريبة القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦ شرح وافي لأحكام القانون مقارنة بالدول المطبقة فيها، دار النهضة العربية، ٢٠١٧.
١٦. د محمد حلمى مراد - مالية الدولة - مطبعة نهضة مصر - ١٩٥٧.
١٧. د محمود السيد الناغي_ إعادة هيكلة النظام الضريبي للتوافق مع محاور استراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠_ المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين ٢٠١٦ بعنوان دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠

_ الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- مركز الدراسات المالية
والضريبية ٢٠١٦.

١٨. د محمود رياض عطية ، موجز في المالية العامة - دار المعارف -
القاهرة - ١٩٦٩.

١٩. د محمود طنطاوي الباز، محاضرات في ادوات و اقتصاديات المالية
العامة، لسنة ١٩٨٦.

٢٠. د يحيي عبد الغني عبد الموجود، دور الضريبة على القيمة المضافة في
اطار السياسة

المالية في الدول النامية مع الاشارة الى مصر، رسالة دكتوراه، كلية
التجارة، جامعة
الاسكندرية.

٢١. تقرير اللجنة المشتركة من لجنتي الخطة و الموازنة و الشئون الدستورية
و التشريعية
بمجلس النواب.

٢٢. ستراتيجية التنمية المستدامة_رؤية مصر ٢٠٣٠.

٢٣. مشروع خطة التنمية المستدامة للعام المالي ٢٠١٦/ ٢٠١٧ وزارة
لتخطيط و المتابعة و الاصلاح الاداري.

ثانيا باللغة الاجنبية:

1. Adam Smith: Wealth of Nations-volume II , London ,
Fourth Edition _ 1995.
2. Alan A. Tait :Value Added Tax ,International
practice and
problems,International Monetary fund
Washington,D.C ,1988.
3. Alan Schenk &Oliver oldman :Value added tax , A
comparative

- approach ,Cambridge university press Campridge .2007.
4. Malcolm Gillis,Carl S. Shoupand, Gerardo P. Sicat:
VALUE
Added taxation in Developing Countries,A world
Bank
Symposium,1990.
 5. OECD : Consumption Tax Trends Vat/GSTand
excise rates , trend and policy issues , 2014.
 6. Deloitte:Global indirect tax rates,last
updated:September 2018.