

المحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات (المشكلات والعلاج)

سعيد عبد المنعم محمد *



الضريبة العامة على المبيعات احدى الضرائب غير المباشرة التى تصيب كافة السلع والخدمات ، أو معظمها ، بمناسبة تداول تلك السلع أو أداء هذه الخدمات .

وقد تفرض هذه الضريبة عند مرحلة واحدة من المراحل التى تكون فيها السلعة محلا للتعامل (الضريبة الواحدة) أو تفرض عند كل مرحلة من هذه المراحل حتى تصل السلعة الى المستهلك الأخير (الضريبة المتتابة).

وقد تحسب هذه الضريبة اما على أساس اجمالى ثمن بيع المنتجات فى نهاية فترة معينة ، أو على أساس القيمة التى اضافتها المنشأة.

وتسمى الضريبة فى الحالة الأخيرة بالضريبة على القيمة المضافة، وتحدد هذه القيمة المضافة عادة إما بجمع كافة المدفوعات التى أدت إلى عوامل الانتاج فى صورة أجور وإيجارات وفوائد وأرباح ، أو بالفرق بين قيمة المبيعات فى نهاية فترة معينة وبين قيمة المشتريات فى بدايتها .

وقد تحسب الضريبة على اجمالى المبيعات فى نهاية فترة معينة . ثم يستنزل منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة ، أى أنه بدلا من طرح قيمة المشتريات من المبيعات وتطبيق معدل الضريبة على الفرق فاننا نقوم بخصم ضريبة المشتريات من ضريبة المبيعات .

* أ.د. سعيد عبد المنعم . استاذ المحاسبة والضرائب - كلية التجارة - جامعة عين شمس.

وقد زاد فى السنوات الاخيرة اهتمام الدول النامية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة خاصة بعد ان شاع تطبيقها فى معظم الدول الأوروبية.

وتتمتع الضريبة العامة على المبيعات . ايا كان شكلها ، بمزايا عديدة ، فهى تمتاز بوفرة حصيلتها وسهولة تحصيلها ، وتوفير مورد مستمر للخزانة على مدار السنة . كما انها تخدم أهدافا اقتصادية كالححد من استهلاك سلعة معينة ، أو تحقيق التوازن بين الانتاج والاستهلاك بصفة عامة .

وقد أخذت مصر بهذه الضريبة اعتبارا من ٣ مايو ١٩٩١ بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ كاجراء أساسى فى برنامج الاصلاح الاقتصادى ، ولعلاج المشكلات التى آتارها تطبيق قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ وبخاصة ازواج وتكرار الضريبة اذ كان يتم دفعها على كل منتج يدخل فى انتاج السلعة الى جانب فرضها على المنتج النهائى ، بالاضافة الى استحقاق الضريبة عند سحب السلعة من المخازن أو من مكان الانتاج وقيل اتمام عملية البيع .

ورغبة من المشرع المصرى فى تسهيل تطبيق الضريبة وتدريب المستهلكين عليها ، ومراعاة للظروف الاقتصادية والاجتماعية ، فقد نصت المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على تطبيق هذه الضريبة على ثلاثة مراحل هى :

المرحلة الاولى ، وهى المطبقة فى الوقت الحالى ، يكلف فيها بتحصيل الضريبة كل من المنتج الصناعى والمستورد وموذى الخدمة.

والمرحلة الثانية ، يكلف فيها ، علاوة على ماسبق تاجر الجملة ،

والمرحلة الثالثة ، يكلف فيها ، علاوة على ماسبق فى المرحلتين الاولى والثانية ، تاجر التجزئة.

وقد أجازت المادة الرابعة من القانون سالف الذكر الانتقال الى المرحلتين الثانية والثالثة حسب الأحوال بقرار من رئيس الجمهورية .

وقد أدى تطبيق هذه الضريبة الى زيادة حصيلة مصلحة الضرائب على المبيعات بشكل ملحوظ وهو مايتضح لنا من الجدول التالى الذى يبين الحصيلة الفعلية للمصلحة خلال الفترة من ١٩٩١/٧/١ حتى ١٩٩٢/٣/٣١ مقارنة بحصيلة ضريبة الاستهلاك الملغاة عن نفس الفترة من العام السابق^(١).

التغيير		ضريبة الاستهلاك (مليار جنيه)	ضريبة المبيعات (مليار جنيه)	بيان
%	قيمة			
٤,٠٤	٠,٠٨	١,٩٨	٢,٠٦	سلع الجدول (١)
٨٤,١٥	٢,٠٧	٠,٢٩	٢,٤٦	باقي السلع
١٠٠,٠٠	٠,٠٨	-	٠,٠٨	الخدمات
٩٤,١٠	٢,٢٣	٢,٣٧	٤,٦٠	الجملة

(١) راجع الادارة العامة للشئون المالية والحسابات (ادارة الايرادات) ، مصلحة الضرائب على المبيعات .

ويظهر لنا من الجدول السابق أن حصيلة المصلحة خلال الفترة من ١٩٩١/٧/١ حتى ١٩٩٢/٣/٣١ قد زادت بمعدل ٩٤,١٪ من اجمالى الحصيلة عن نفس الفترة من العام السابق التى كانت تطبق فيها ضريبة الاستهلاك .

ويرجع ذلك من ناحية الى اتساع نطاق السلع الخاضعة للضريبة . ومن ناحية أخرى الى خضوع بعض الخدمات الإضافية للضريبة.

يلاحظ ، كذلك أن حصيلة هذه الضريبة فى تزايد مستمر من فترة لآخرى ، وهو ما يتضح لنا من الجدول التالى الذى يبين الحصيلة الفعلية لمصلحة الضرائب على المبيعات خلال الفترة من ١٩٩١/٧/١ حتى ١٩٩٥/٦/٣٠ .^(٢)

بيان	الحصيلة الفعلية (بالمليار جنيه)	الفروق (بالمليار جنيه)	نسبة النمو %
٩١/٩٢ (الاساس)	٦,٢٧	٦,٢٧	٪١٠٠
٩٢/٩٣	٧,٢٠	٠,٩٣	١٤,٨٣
٩٣/٩٤	٨,١٠	١,٨٣	٢٩,١٨
٩٤/٩٥	٩,٣٥	٣,٠٨	٤٩,١٢

وقد أثار تطبيق هذه الضريبة العديد من المشكلات الناجمة عن عدم وضوح النصوص ، أو عن سوء صياغتها ، أو عن نقص فى التشريع ، أو عن اختلاف فى وجهات النظر حول اساليب المحاسبة.

ومن أهم هذه المشكلات ما يلى :

١- الاستيراد بغرض الاتجار.

٢- السلع الرأسمالية اللازمة للعملية الانتاجية.

٣- السلع المصدرة.

٤- نظام الخصم الضريبى.

ونتناول فيما يلى كلا من هذه المشكلات بالتفصيل.

١- الاستيراد بغرض الاتجار

ضريبة المبيعات . كما يتضح من تسميتها ، إنما هى ضريبة تستحق بمناسبة البيع وليس قبل ذلك ويقع عبؤها على عاتق المشتري وليس على عاتق البائع.

وقد اكدت هذا المعنى الفقرة الاولى من المادة السادسة من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ إذ نصت على أن:

"تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو اداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لاحكام هذا القانون".

ومع ذلك نجد أن الفقرة الثالثة من المادة المذكورة قد نصت على أنه :

" كما تستحق الضريبة بالنسبة الى السلع المستوردة فى مرحلة الافراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ، وتحصل وفقا للاجراءات المقررة فى شأنها " .

يعنى ذلك ان الواقع المنشئ للضريبة أصلا هى البيع سواء كانت السلع محلية أو مستوردة . أما تحصيل الضريبة على السلع المستوردة فى مرحلة الافراج الجمركى فانه تحصيل مؤقت أريد به تعجيل وتسهيل حصول الدولة على اكبر قدر ممكن من هذه الضريبة التى تستحق بعد ذلك بمناسبة البيع .

وبالتالى يحق للمستورد ، فى حالة الاستيراد بغرض الاتجار ، ان يخصم من الضريبة التى يقوم بتحصيلها عند البيع الاول ماسبق سداه من ضريبة عند الافراج الجمركى ، ويكون ملتزما أمام مصلحة الضرائب على المبيعات بسداد المبلغ المتبقى لديه من الضريبة المحصلة بمعرفته (ان وجد) .

وإذا كان تحصيل الجزء الاكبر من الضريبة مقدما عند الافراج الجمركى ، يمثل ميزة كبرى بالنسبة للخزانة العامة ، فانه فى نفس الوقت قد القى عبئا كبيرا على عاتق المتسورد الذى يدفع الضريبة التى تستحق على غيره (المشترين المرتقبين) مقدما ، عن بضائع قد ينجح فى بيعها فورا ، وقد لا يتحقق ذلك الا بعد مدة تطول أو تقصر حسب الظروف ، وذلك فى الوقت الذى قد يكون فيه المستورد ملتزما بسداد فوائد بنكية لتمويل استيراده ، ومع ذلك فإنه لم يكن على المستورد سوى الامتثال لأنه أمام نص قانونى واجب الالتزام ، وهو أمر لاشك فيه ولا مجال لتلافيه طالما ان هذا القانون قائم .

وقد أكدت مصلحة الضرائب على المبيعات هذا المعنى فى منشورها رقم ١٠ لسنة ١٩٩٢ الصادر فى ١٩٩٢/٢/٢٥ ، وأوضحت فيه أن الضريبة المسددة عند الافراج الجمركى هى الحد الأدنى لضريبة المبيعات مالم يكن قد تم البيع الأول للمستورد بقيمة أعلى من القيمة عند الافراج الجمركى اذ يلتزم المستورد فى هذه الحالة بسداد الفرق بين الضريبة المستحقة على هذا البيع وما سبق سداه من ضريبة فى مرحلة الافراج الجمركى .

ولكن مصلحة الضرائب على المبيعات أصدرت فى ١٩٩٣/٣/١٠ تعليمات تنفيذية ، بخصوص تطبيق المنشور سالف الذكر ، بأن هناك واقعتين منفصلتين للضريبة .

الاولى عند الافراج الجمركى ، وتعتبر واقعة نهائية ، ويكون وعاء الضريبة قيمة السلعة (سيف) مضافا اليها الرسوم الجمركية ، ولا يجوز الطعن فى شأنها أمام المصلحة ولكن يرجع فى أى أمر من أمورها لمصلحة الجمارك .

والثانية عند البيع الاول للسمع المستوردة فى السوق المحلى ، ويكون وعاء الضريبة كافة مصاريف المستورد الاخرى بالاضافة الى هامش ربحه . وتحصل الضريبة على هذه القيمة باعتبارها القيمة المضافة التى تستحق عنها الضريبة عند البيع الاول ، ولايسرى بشأنها أى خصم باعتبارها واقعه منفصلة عن واقعه الافراج الجمركى .

يعنى ذلك أننا إذا افترضنا أن سلعة مستوردة قيمتها سيف ١٠٠٠ ج والرسوم الجمركية عليها ٢٠٠ ج ، فإن ضريبة المبيعات عند الافراج الجمركى بسعر ١٠٪ تكون ١٢٠ جنيه وهذه الضريبة تعتبر نهائية . وإذا قام المستورد ببيع السلعة بمبلغ ١٥٠٠ فان عليه ان يسدد ضريبة قدرها ٣٠ جنيه على القيمة المضافة على السلعة (١٥٠٠ - ١٢٠٠ = ٣٠٠ جنيه)

وتؤدى هذه التعليمات عند الانتهاء من بيع السلعة المستوردة بالكامل الى نفس النتائج التى كانت المصلحة تسيير عليها اعتبارا من ١٩٩١/٥/٣ (تاريخ تنفيذ القانون) وحتى صدور هذه التعليمات ، اذ أن المستورد كان يقوم بخصم الضريبة المسددة عند الافراج الجمركى (١٢٠ جنيه) من الضريبة المحصلة عند البيع الأول (١٥٠ جنيه) ، ويسدد بالتالى الفرق وقده ٣٠ جنيه .

ولكننا نجد ان الآثار القانونية المترتبة على تطبيق هذه التعليمات تؤدى بنا إلى نتائج مختلفة، فقبل صدور هذه التعليمات كان المستورد دائما للمصلحة بقيمة مايسدده من ضريبة مبيعات عند الافراج الجمركى ويمكنه تخفيض هذا الرصيد مما يقوم بتحصيله عند البيع الأول فى السوق المحلى .

أما فى ظل هذه التعليمات فللا يوجد رصيد دائن للمستورد لدى المصلحة لأنها تعتبر واقعه الافراج الجمركى واقعه نهائية لاعلاقة لها بما يتم من تصرفات بعد ذلك ، وبالتالى يكون على المستورد أن يسدد الى المصلحة أولا بأول الضريبة على ما أطلقت عليه التعليمات اصطلاح " القيمة المضافة " .

وفى رأينا أن هذه التعليمات تتناقض مع ما سبق أن أعلنته المصلحة فى منشورها رقم ١٠ لسنة ١٩٩٢ من أن الضريبة المسددة عند الافراج الجمركى هى الحد الأدنى لضريبة المبيعات فكيف يمكن اعتبارها فى نفس الوقت ضريبة نهائية ؟

إن مصلحة الضرائب على المبيعات أرادت ، بهذه التعليمات ، التخلص من الأرصدة الدائنة عن السلع المستوردة ، وتحصيل الضريبة بالأسلوب الذى يضمن لها التوريد بانتظام وبدون توقف . وليس أدل على ذلك من ان نموذج الاقرار الضريبى الذى أعدته مصلحة الضرائب وأقرته اللائحة التنفيذية قد جاء خاليا تماما من أى اشارة لما يسمى " بالقيمة المضافة " .

إن ماذهبت اليه مصلحة الضرائب على المبيعات من أن هناك واقعتين منفصلتين للضريبة قد جانبه الصواب ، فالواقعة المنشئة للضريبة واقعه واحدة " البيع " ، أما عن تحصيل الضريبة عند

الافراج الجمركى إنما القصد منه هو حصر السلع المستوردة ، وتعجيل وتسهيل حصول الدولة على أكبر قدر ممكن من هذه الضريبة الى أن يتم بيع السلعة فى السوق المحلى .

وعلى ذلك نرى ان مايسدده المستورد عند الأفراج الجمركى لايمكن اعتباره نهائيا .

إن اعتبار واقعة الافراج الجمركى واقعه نهائية ، كما ذهبت مصلحة الضرائب على المبيعات ، لا يخرج عن كونه زيادة فى قيمة الضريبة الجمركية المستحقة على هذه السلع ، كما أنه من ناحية أخرى لا يحقق المساواة بين السلع المستوردة بغرض الاتجار والأخرى التى يتم استيرادها بغرض التصنيع . إذ أن الاخيرة يحق لأصحابها خصم الضريبة المسددة عنها عند الافراج الجمركى من الضريبة المحصلة على مخرجاتها تطبيقا للمادة ٢٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

وإزاء ذلك كله ، تراجعت مصلحة الضرائب على المبيعات عن تطبيق هذه التعليمات التنفيذية للمنشور رقم ١٠ لسنة ١٩٩٢ . وأصدرت فى ١٩٩٥/٨/٢٩ تعليمات جديدة بشأن حساب الضريبة على السلع المستوردة عند بيعها فى السوق المحلى تتلخص فيما يلى :

- ١- يتم حساب الضريبة خلال فترة الاقرار الشهرى عن المبيعات الفعلية خلال هذه الفترة .
- ٢- يخضم ماسبق سداده من ضريبة مبيعات عند الافراج الجمركى على السلعة المستوردة المباعة فى السوق المحلية من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات الفعلية لهذه السلعة خلال فترة الإقرار ، مع سداد فروق الضريبة المستحقة للمصلحة فى مواعيدها القانونية مع الإقرار الشهرى .
- ٣- لتحديد الضريبة القابلة للخضم يراعى عند استيفاء " دفتر ملخص الضريبة على المبيعات " المنصوص عليه فى المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون ، بيان رقم وتاريخ شهادة الافراج الجمركى ، وقسيمة السداد للسلعة المباعة خلال فترة الاقرار .

وتعنى هذه التعليمات الجديدة إعتبار كل شهر فترة محاسبية مستقلة ، بحيث يقوم المستورد بحساب الضريبة عن المبيعات الفعلية التى تمت خلال هذه الفترة ، ثم يقوم بخضم نصيب السلع المباعة وحدها فى الضريبة التى قام بتسديدها عند الافراج الجمركى .

فمثلا إذا افترضنا أن أحد المستوردين قام باستيراد سلعتين دفع عنهما ضريبة مبيعات عند الافراج الجمركى قيمتها ١٠٠٠ جنيه (بالتساوى) ، ثم قام ببيع احدى السلعتين فقط خلال شهر

المحاسبة . ففي هذه الحالة يقوم المستورد بخصم نصيب السلعة المباعة فى الضريبة التى دفعت عند الافراج الجمركى وقدرها ٥٠٠ جنيه من الضريبة المحصلة بمعرفته عن مبيعاته خلال شهر المحاسبة :

- فاذا كانت الضريبة المحصلة خلال الشهر ٩٠٠ جنيه ، فان المستورد يلتزم بسداد الفرق وقدره ٤٠٠ جنيه مع الاقرار الشهرى ،

- واذا كانت الضريبة المحصلة خلال الشهر ٥٠٠ جنيه . فلا تستحق على المستورد فى هذه الحالة ضريبة مبيعات خلال هذا الشهر .

- واذا كانت الضريبة المحصلة خلال الشهر ٣٠٠ جنيه ، فلا تستحق على المستورد فى هذه الحالة ايضا ضريبة مبيعات خلال هذا الشهر .

ولكن يثور التساؤل فى هذه الحالة الاخيرة حول إمكان استرداد المستورد لرصيد الدائن البالغ ٢٠٠ جنيه (٣٠٠-٥٠٠) ، أو إمكان ترحيل هذا الرصيد الى الأمام ليخصم من الضريبة المحصلة على المبيعات شهريا حتى يتم استنفاده.

فى رأينا أنه لايجوز للمستورد استرداد رصيده الدائن البالغ ٢٠٠ جنيه لأن الحالات التى نص فيها المشرع على رد الضريبة قد وردت على سبيل المحصر^(٣) ، وليس من بينها حالة الضريبة المسددة على السلع المستوردة عند الافراج الجمركى .

ولكن من ناحية اخرى نرى امكان خصم هذا الرصيد مما يقوم المستورد بتحصيله من ضريبة مبيعات خلال الشهر التالى وحتى يتم استنفاده ، باعتبار ان كل مايسدده المستورد عند الافراج الجمركى يعتبر بمثابة تحصيل تحت حساب الضريبة التى تستحق بعد ذلك عند البيع .

كذلك يثور التساؤل حول السلع المستوردة التى تتلف لسبب أو لآخر بعد استيرادها ، هل يحق للمستورد خصم الضريبة المدفوعة عنها عند الافراج الجمركى ؟

فى رأينا ، فى ضوء ماسبق ، انه من الممكن خصم هذه الضريبة مما يقوم المستورد بتحصيله من ضريبة مبيعات عند بيعه لسلع مستوردة أخرى داخل البلاد خلال شهر المحاسبة

ويعرف النظر عما سبق ، فان استحقاق الضريبة عند الافراج الجمركى ، فى رأينا ، يتنافى مع طبيعتها باعتبار انها ضريبة مبيعات وليست ضريبة مشتريات ، وهو لا يخرج عن كونه زيادة فى

قيمة الضريبة الجمركية المستحقة على هذه السلع . كما انه من ناحية اخرى يحرم المستورد من جزء من امواله السائلة كان بإمكانه ان يعيد استخدامها مرة اخرى فتزيد من رقم اعماله وتمكنه من تحقيق المزيد من الارباح.

وازاء ذلك نقترح

" تعديل القانون بحيث يكون تحصيل الضريبة على السلع المستوردة فى مرحله بيعها داخل البلاد وحدها بدلا من تحصيلها على مرحلتين . كما هو مطبق فى الوقت الحالى . خصوصا وان المستهلك النهائى هو الذى يجب تحميله بهذه الضريبة"

٢- السلع الرأسمالية اللازمة للعملية الانتاجية.

فرق المشرع بين المشروعات داخل المناطق والمدن الحرة عن غيرها من المشروعات المقامة داخل البلاد فيما يتعلق بمعاملة السلع الرأسمالية اللازمة للعملية الانتاجية فى كل منهما :

أ- فبالنسبة للمشروعات داخل المناطق والمدن الحرة ، نجد انه :

١- اذا كانت هذه السلع الرأسمالية مستوردة فلاتستحق عليها ضريبة مبيعات (فيما عدا سيارات الركوب) ، وذلك تطبيقا للفقرة الثانية من المادة السابعة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

٢- واذا كانت مصنعه محليا تعامل بمعاملة السلع المصدرة للخارج أى تخضع للضريبة بسعر "صفر" وبالتالي يحق للبائع استرداد الضريبة السابق سدادها على مدخلاتها وذلك تطبيقا للمادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

ب - وبالنسبة للمشروعات داخل البلاد : ، نجد أنه قد أثير خلاف فى الرأى حول مدى سريان ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية التى تستخدمها هذه المشروعات فى العملية الانتاجية.

فقد ذهب البعض الى أن ضريبة المبيعات تفرض على السلع المخصصة للاستهلاك المحلى ، ومن ثم فان السلع الرأسمالية التى تستخدم كوسائل انتاج فى المنشآت يجب ألا تكون محلا لفرض هذه الضريبة.

ومن ناحية أخرى فان المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قد عرفت المستورد

بأنه: " كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار".

ومن ثم طالما أن هذه السلع الرأسمالية تم استيرادها لاستخدامها في الانتاج وليس للاتجار فيها فانها لاتخضع لهذه الضريبة.

وفى رأينا أن هذا التفسير قد جانبه الصواب لان المادة الثانية من القانون سالف الذكر قد نصت صراحة على فرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة الا ما استثني بنص خاص ، فهو يشمل اذن السلع الاستهلاكية والرأسمالية فى نفس الوقت .

ومن ناحية أخرى فان نص المادة الأولى سالف الذكر انما ينصرف الى تعريف المستورد وليس الى تحديد ما يخضع لهذه الضريبة.

كذلك اذا رجعنا الى المادة السادسة من القانون نجد أنها تنص على استحقاق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة بالواقعه المنشئة للضريبة الجمركية وهى الافراج عنها من الجمارك ولكنها لم تنص على استثناء السلع الرأسمالية ، فهى إذن تخضع للضريبة مالم يكن هناك نص خاص باستثنائها بالذات .

وعلى هذا الأساس تخضع السلع الرأسمالية التى تستخدمها المشروعات داخل البلاد فى العملية الانتاجية لضريبة المبيعات سواء كانت محلية الصنع أو مستوردة.

ولكننا نجد ان مصلحة الضرائب على المبيعات اصدرت القرار الادارى رقم ٥٩٥ لسنة ١٩٩١ فى ١١ ديسمبر ١٩٩١ والذى بموجبه يسمح بتقسيم الضريبة على المستورد من هذه السلع على أساس دفع نصف فى المائة (٥٠ ٪) من القيمة المتخذة أساسا لحساب الضريبة تدفع عند الافراج المؤقت بالمنفذ الجمركى ، وتأجيل سداد باقى الضريبة لمدة لاتتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الافراج المؤقت ، وسداد الباقى على سبعة أقساط سنوية متساوية القيمة تبدأ من تاريخ انتهاء فترة التأجيل المذكورة.

وقد اشترط هذا القرار الإدارى لإجراء التقسيط سالف الذكر ان يتم تقديم خطاب ضمان مصرفى أو بوليصة تأمين صادرة لصالح مصلحة الضرائب على المبيعات وتحت طلبها بقيمة الضريبة

المستحقة ، أو تقديم إقرار بضمان أصول المنشأة وفروعها بقيمة الضريبة المستحقة ، كما يشترط عدم التصرف فى السلع الا بعد إخطار المصلحة وسداد باقى الضرائب المستحقة.

ولاشك ان هذا التقييد يجعل السلع المستوردة من الخارج فى وضع أفضل من غيرها من السلع التى يتم تصنيعها بالداخل إذ ان هذه الأخيرة يتحمل أصحابها بالضريبة عنها كاملة عند الشراء ، وهو ما يتنافى مع المفهوم الذى تنادى به الدولة كشعار لها للوقت الحالى بهدف زيادة الانتاج من خلال تطوير وتحديث الصناعات المحلية تنفيذا لسياسة الاصلاح الاقتصادى.

وبصفة عامة فان فرض ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية (المحلية أو المستوردة) التى تستخدمها المشروعات داخل البلاد فى العملية الانتاجية يعنى ما يلى :

- ١- تكرار استحقاق الضريبة على هذه السلع الرأسمالية مرتين :
 - مرة بعد اتمام صنعها وبيعها .
 - ومرة اخرى عندما تباع المنتجات التى استخدمت فى انتاجها لأن ثمن بيعها يتضمن جزءا من اهلاك هذه السلع.
 - ٢- اعتبار الضريبة المسددة عن هذه السلع الرأسمالية من عناصر تكلفتها ، اذ أن هذه الضريبة غير قابلة للخصم لأن هذا الخصم ، كما ذهبت مصلحة الضرائب على المبيعات ، يقتصر على الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة مباشرة فى انتاج سلع خاضعة للضريبة.
- ويؤدى ذلك الى زيادة قسط اهلاك هذه السلع الرأسمالية ، وبالتالي تخفيض أرباح المشتري الخاضعة للضريبة على الدخل (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح شركات الأموال حسب الاحوال) ، خصوصا فى ظل حالة الانكماش التى تسود السوق المصرى حاليا.
- وبعبارة اخرى يمكن القول أن اخضاع هذه السلع للضريبة ليس فى صالح الخزانة المصرية لأنه:
- من ناحية المشتري سوف يسترد قيمة الضريبة المسددة عن هذه السلع من خلال زيادة قسط اهلاكها.

- ومن ناحية أخرى ، يؤدى هذا الاخضاع الى تخفيض ضريبة الدخل المستحقة على أرباحه ، الا اذا تمكن المشتري من رفع اثمان بيه منتجاته فان الضريبة المحصلة على ثمن مبيعاته فى هذه