

الحالة تعوض كلياً أو جزئياً ما يقوم باسترداده من ضريبة مبيعات مسددة على السلع الرأسمالية المشتراة بمعرفته .

٣- تناقض المشرع الضريبي في مصر مع نفسه ، ففي ضرائب الدخل يعمل على تشجيع المنشآت على تجديد آلاتها ومعداتنا باستمرار بغية زيادة انتاجها بالسماح لها بخصم ما يعادل ٢٥٪ من تكلفتها عند تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة ، وبإمكان استردادها للضريبة المدفوعة عن الارباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أصولها الرأسمالية اذا استخدم ثمن بيعها في شراء أصول رأسمالية انتاجية ، بينما نجده من ناحية أخرى يفرض ضريبة مبيعات على هذه الأصول الرأسمالية .

وبناء على ماتقدم نقترح :

" معاملة السلع الرأسمالية التي تستخدمها المشروعات داخل البلاد في العملية الانتاجية بنفس معاملتها في المشروعات داخل المناطق والمدن الحرة . أى :

أ - عدم اخضاعها لضريبة المبيعات اذا كان مستورده .

ب - وأن تخضع للضريبة بسعر " صفر " اذا كانت مصنعها محلياً وذلك حتى يمكن خصم ماتم سداده كضرائب مبيعات على مدخلاتها " .

٣- السلع المصدرة

قضت المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بفرض ضريبة المبيعات بسعر (صفر) على السلع التي يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط والاوزاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

والسبب في النص بهذا الوضع هو تمكين المصدر من استرداد الضريبة السابق تحصيلها على هذه السلع اذا صدرت بحالتها أو استرداد الضريبة المدفوعة عن المدخلات التي استخدمت في تصنيعها .

فاذا افترضنا ان أحد المصدرين له سلعة سبق سداد ضريبة مبيعات عنها قدرها ٥٠٠ جنيه ، فانه بإمكانه استرداد هذا المبلغ عند تصديرها بحالتها أو استخدامها في تصنيع منتج نهائي يقوم

بانتاجه وتصديره .

وقد اشترطت المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون ، لامكان استرداد هذا المبلغ مايلى :

أ - أن تكون السلعة مشتراه من مسجل وأن يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية.

ب - ألا تكون السلعة المصدرة مستعملة.

ج - أن تكون السلعة قد صدرت بمعرفة مصلحة الجمارك .

د - أن يرفق المصدر بطلب الرد المستندات الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية.

هـ - أن يحتفظ المصدر بسجل يقيّد فيه بيانات السلع المصدرة ورقم شهادة التصدير وتاريخ التصدير.

ولا شك أن رد الضريبة السابق تحصيلها على السلع المصدرة يعمل على تشجيع التصدير . كما أنه يتمشى مع فلسفة فرض الضريبة على السلع المخصصة للاستهلاك المحلى وحده ، فلا تتعداه الى الإنتاج المخصص للتصدير .

ومع ذلك يثار فى هذا الشأن عدة تساؤلات :

التساؤل الأول ، اذا كان المصدر سوف يسترد الضريبة المدفوعة عن المدخلات التى استخدمها فى تصنيع انتاجه ، فلماذا لاتعفى هذه المدخلات بداية من الضريبة طالما أنها مخصصة فقط لانتاج سلع للتصدير ؟

إن تحصيل الضريبة على هذه المدخلات يؤدى الى تعطيل جزء كبير من رأس المال المستثمر ، ولذلك نقترح :

" اعفاء هذه المدخلات من الضريبة طالما ان نشاط المنتج يقتصر على التصدير وحده "

والتساؤل الثانى ، يدور حول كيفية استرداد الضريبة على المدخلات فى حالة ما اذا استخدمت

هذه المدخلات فى صناعة مخرجات بعضها للتصدير وبعضها للبيع فى السوق المحلى ؟

إن الأمر الطبيعى فى هذه الحالة هو السماح للمسجل باسترداد الضريبة على المدخلات التى

استخدمت فى صناعة المخرجات المصدرة ، وخضم الضريبة على المدخلات التى استخدمت فى صناعة المخرجات التى بيعت فى السوق المحلى وذلك من قيمة الضريبة المحلصة على هذه المخرجات .

ولكن لصعوبة الفصل فى بعض الاحيان بين النوعين المذكورين من المدخلات ، نقترح :

" أن تحسب الضريبة على المدخلات الواجب استردادها بنسبة المخرجات المصدرة الى اجمالى المخرجات "

أما الجزء المتبقى من الضريبة على المدخلات فيتم خصمه من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات المسجل فى السوق المحلى خلال الفترة الضريبية المقدم عنها اقراره الشهرى على أن تتوافر الشروط اللازمة لاجراء هذا الخصم .

والتساؤل الثالث ، يدور حول المنتج الصناعى المسجل الذى يقتصر نشاطه على التصدير فقط هل يسمح له باسترداد الضريبة عن مدخلاته الواردة باقراره بالكامل ؟ أم يقتصر على الاسترداد على نصيب الجزء المستخدم من هذه المدخلات بالفعل فى التصدير من هذه الضريبة ؟

ان صعوبة فصل المدخلات الداخلة فى التصدير من اجمالى المدخلات الشهرية الواردة باقرار المصدر ، جعلت مصلحة الضرائب على المبيعات تذهب ، وهو ما تؤيده ، فى منشورها رقم ٤٧ لسنة ١٩٩١ الصادرة فى ٢٢/٧/١٩٩١ ، الى ان يتم رد الضريبة على المدخلات الشهرية الواردة باقرار المصدر بالكامل مع خضوع هذه المدخلات لرقابة ومتابعة المنطقة التابع لها المصدر .

وجدير بالذكر أنه طبقا لقرار وزير المالية رقم ٢٦٧ لسنة ١٩٩١ الصادر فى ١٤/٨/١٩٩١ ، فان استرداد المصدر فى جميع الحالات لما سبق ان دفع من ضريبة على مدخلاته لا يتم فور اتمام عملية التصدير وانما يشترط ايضا تقديم اقراره الشهرى بحيث يكون هذا الاسترداد فى حدود ما يعكسه هذا الاقرار.

والتساؤل الرابع ، يدور حول السلع المعاد تصديرها للخارج وفقا لنظام الدروبك ، هل يسمح للمسجل باسترداد ضريبة المبيعات عليها ؟

فى رأينا انه لايجوز استرداد هذه الضريبة ، بالرغم من امكان رد الضريبة الجمركية عليها تطبيقا لقانون الجمارك ، اذ أن المنتج يمكنه خصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعاته

وفقا لاقتراره الشهري ، فلا يسمح له بالتالى باسترداد هذه الضريبة منعا لازدواج وتكرار رد الضريبة ، وهو الأمر الذى أخذت به مصلحة الضرائب على المبيعات فى منشورها رقم ٥٥ لسنة ١٩٩١ الصادر فى ١٤/٨/١٩٩١.

والتساؤل الخامس ، يدور حول ما اذا تم تصدير السلعة عن طريق طرف آخر غير المنتج (مثلا مكتب متخصص فى التصدير) ، هل يحق للمنتج استرداد الضريبة على مدخلاتها ؟ أم يكون هذا الحق قاصرا على المصدر وحده ؟

إن الاجابة عن هذا التساؤل تستدعى ، فى رأينا ، التفرقة بين حالتين :

- الحالة الأولى ، اذا قام المنتج ببيع السلعة للمكتب محملة بالضريبة .

وفى هذه الحالة يكون للمكتب وحده حق استرداد هذه الضريبة ، كما يكون للمنتج خصم الضريبة على مدخلاتها من الضريبة المستحقة على مبيعاته .

- والحالة الثانية ، اذا قام المكتب بتصدير السلعة نيابة عن المنتج مقابل أجر أو عمولة .

وفى هذه الحالة يكون للمنتج حق استرداد الضريبة على مدخلاتها .

والتساؤل السادس: يدور حول مدى امكان استرداد الضريبة فى الحالات التى يتم فيها تحديد الضريبة بالطريقة الحكيمية ؟

فعلى سبيل المثال اذا أخذنا حالة تصدير بعض الأثاث الخشبي ، نجد أن مصلحة الضرائب على المبيعات فى منشورها رقم ٥١ لسنة ١٩٩١ الصادر فى ١٩٩١/٨/٢ ، قد حددت مدخلات هذه السلعة على أساس ٧٠٪ من قيمة المنتج المباع يتم استيعادها عند تحديد وعاء الضريبة باعتبار انه تم سداد الضريبة عليها خلال مراحل التداول حكيا .

وتحصل الضريبة بنسبة ١٠٪ على القيمة المتبقية من ثم بيع المنتج (وقشل ٣٠٪ من اجمالى قيمة البيع) .

وقد ألزمت مصلحة الضرائب على المبيعات أصحاب الورش ومصانع الصناعات الخشبية بالتسجيل وتحصيل وتوريد الضريبة اليها .

فإذا افترضنا أن القيمة البيعية لمنتج من الأثاث الخشبي بلغت ١٠ آلاف جنيه ، وأن صاحب المصنع قام بتصدير المنتج مباشرة الى الخارج : هل من حقه استرداد الضريبة على المدخلات وقدرها ٧٠٠ جنيه ($10000 \times 7\% \times 10\%$) ؟

وفى رأينا أنه طالما أن المصلحة اعتبرت الضريبة على المدخلات قد تم سداده خلال مراحل التداول حكما ، فانه يحق للمصدر استرداد هذه الضريبة عند تصدير هذا المنتج .

ومن ناحية اخرى اذا قام صاحب الورشة او المصنع ببيع هذا المنتج الى شخص آخر بمبلغ ١٠ آلاف جنيه ثم قام الأخير بتصديره للخارج ، فان المصدر ، فى رأينا ، يجب ان يسمح له باسترداد الضريبة على المدخلات المقررة حكما وقدرها ٧٠٠ جنيه علاوة على الضريبة التى قام بسدادها للمنتج وقدرها ٣٠٠ جنيه ($10000 \times 3\% \times 10\%$)

٤- نظام الخصم الضريبى

يعتبر نظام الخصم الضريبى أحد الأساليب الرقابية الهامة فى تطبيق ضريبة المبيعات .

ويتلخص هذا النظام فى أن البائع المسجل يحمل كافة مبيعاته بالضريبة (سواء كانت لمشتري مسجل أو غير مسجل) ، ويكون له الحق فى أن يخصم من الضريبة المحصلة على مبيعاته ماسبق له سداؤه من ضريبة على مدخلات انتاجه المشتراه من مسجل آخر ^(٣) . ويورد الفرق وفق اقراره الشهرى .

ويحقق هذا النظام هدفين فى وقت واحد :

- من ناحية ، يبين مسار العمليات الانتاجية التى أجريت على السلعة منذ نشأتها حتى وصولها الى المستهلك النهائى ، ومن ثم فهو يعمل على محاربة التهرب الضريبى .

- ومن ناحية اخرى ، يسمح هذا النظام بتجنب الازدواج الضريبى الذى كان سائدا فى ظل ضريبة الاستهلاك المفاة وذلك لعدم تكرار حساب الضريبة على المنتجات الوسيطة . وهو الامر الذى سيتضح اثره بدرجة أكبر من خلال الانتقال الى تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من مراحل تطبيق هذه الضريبة .

ويشترط لاجراء هذا الخصم مايلى :

أ- ان تكون المدخلات من السلع الوسيطة .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب على المبيعات فى منشورها رقم ٧٨ لسنة ١٩٩١ الصادر فى أول ديسمبر ١٩٩١ . الى ضرورة ان تكون هذه السلع مخصصة للاستخدام المباشر فى الانتاج فلا يسمح بخصم الضريبة على السلع المشتراه للاستخدام غير المباشر فى الانتاج كالادوات وقطع غيار الأجهزة والمعدات الانتاجية ومستلزمات تشغيلها اللازمة لممارسة النشاط.

وفى رأينا ان هذا التفسير لا يتماشى مع ما جاء بالمادة الاولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ من أن الضريبة على المدخلات هى :

" الضريبة السابق تحميلها على السلعة الوسيطة الداخلة فى انتاج سلعة خاضعة للضريبة " .

فهو ينصرف اذن الى السلع التى تستخدم فى الانتاج بصفة عامة دون تفرقة بين الاستخدام بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة .

ومن ناحية اخرى فان ميزة خصم الضريبة على هذه السلع مقررة اصلا ، كما سبق ان اشرنا ، لمنع تكرار ازدواج الضريبة ، وبالتالي طالما ان المسجل قد قام بدفعها ولم يتم حسابها ضمن عناصر تكلفة المنتج النهائى فيجب ان يستفيد بهذا الخصم .

ب - أن تكون المدخلات مشتراه من بائع مسجل.

وقد نصت المادة ١٨ (ثانيا) من القانون سالف الذكر ، على ضرورة أن يحتفظ المسجل بالفاتورة الضريبية (بالنسبة للمدخلات من السلع المصنعة محليا) أو شهادة الاجراءات الجمركية (بالنسبة للمدخلات من السلع المستوردة) .

ونظرا لأن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات يقتصر فى الوقت الحالى بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة على المنتج الصناعى والمستورد ، فلا يمكن خصم الضريبة على المدخلات الا اذا تم شراء هذه المدخلات من أى منهما .

فاذا تم الشراء من غيرهما ، مثلا من تاجر الجملة فسوف يرتفع سعر بيع السلعة فى السوق بمقدار ماسدده تاجر الجملة من ضريبة الى منتجها الاصلى . ومانشأ عن تكرار ازدواج الضريبة على مدخلاتها ، مما يؤدي بالتالى إلى ارهاق المستهلك النهائى.

فمثلا اذا فرضنا ان سعر الضريبة على المبيعات ١٠٪ وان المنتج المسجل قام بشراء مدخلات

تستخدم فى صناعة السلعة بمبلغ ٢٢٠ جنيه من منتجها الاصلى (شاملة ضريبة مبيعات قدرها ٢٠ جنيها) ، ثم انفق عليها مبالغ اضافية متنوعة قدرها ١٨٠ جنيه ثم بيعت بهامش ربح ١٥٪ ، فإن سعر بيع السلعة يتحدد كما يلى :

ويلاحظ مما سبق أن سعر بيع السلعة قد ارتفع بمقدار ٢٥٠ ج ، وهو عبارة عن ضريبة المبيعات التى سددها تاجر الجملة الى منتجها الاصلى (٢٠ ج) إلى جانب ٥٠ ج ناشئة من تكرار ازدياد الضريبة على المدخلات .

جنيه	جنيه	ثمن شراء المدخلات
	٢٠٠	التكلفة الاضافية
	١٨٠	اجمالى التكلفة
٣٨٠		(+) هامش الربح (١٥٪)
٥٧		ثمن البيع قبل الضريبة
٤٣٧		(+) ضريبة المبيعات (١٠٪)
٤٣٠,٧		ثمن البيع للمستهلك
٤٨٠,٧		

أما اذا قام المنتج المسجل بشراء هذه المدخلات من تاجر جملة (قام بحساب ضريبة المبيعات المستحقة عليها ضمن عناصر تكلفته) ، فان سعر بيع السلعة يصبح كما يلى :

جنيه	جنيه	ثمن شراء المدخلات
	٢٢٠	التكلفة الاضافية
	١٨٠	اجمالى التكلفة
٤٠٠		(+) هامش الربح (١٥٪)
٦٠		ثمن البيع قبل الضريبة
٤٦٠		(+) ضريبة المبيعات (١٠٪)
٤٦		ثمن البيع للمستهلك
٥٠٦		

ولاشك أن علاج هذه المشكلة لا يتم إلا إذا انتقلنا الى تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من مراحل تطبيق الضريبة حيث ستصبح الضريبة مفروضة على الزيادة فى قيمة السلعة التى تكتسبها فى مختلف مراحلها .

وكعلاج مؤقت ، نقترح :

" السماح بخصم الضريبة المسددة بمعرفة تاجر الجملة على السلعة الى منتجها الاصلى اذا استخدمها المسجل كمدخلات فى انتاج سلعة اخرى وذلك وفقا للفاتورة الضريبية التى يحتفظ بها تاجر الجملة "

ج - ان تكون المدخلات قد استخدمت فى صناعة مخرجات خاضعة للضريبة

فلا يسمح بالخصم اذا استخدمت المدخلات فى صناعة مخرجات معفاة من الضريبة ،

اما اذا استخدمت المدخلات فى صناعة مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى منها فانه تطبيقا للمادة ١٨ (ثانيا) من اللائحة التنفيذية للقانون ، تتحدد الضريبة الواجب خصمها بنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة الى اجمالى المخرجات .

ويشار فى هذه الحالة تساؤلان :

التساؤل الاول : يدور حول المخرجات المسعرة من قبل الدولة وتكون معفاة من الضريبة . كما هو الحال بالنسبة للانتاج الطباعى الخاص بالمؤسسات الصحفية ، كيف يمكن خصم الضريبة المسددة على بعض المدخلات المستخدمة فى هذا الانتاج ؟

إن المسجل فى هذه الحالة لا يكون أمامه سوى تحمل هذه الضريبة الأمر الذى يؤدى فى النهاية إلى تخفيض هامش ربحه .

وعلى ذلك نقترح تعديل القانون بحيث :

" يسمح للمسجل الذى يتعامل فى مخرجات مسعرة معفاة من الضريبة باسترداد ما قد يسدده من ضريبة على المدخلات التى استخدمت فى انتاجها "

والتساؤل الثانى ، يدور حول المخرجات اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى ، فقد أعفت المادة ٢٩ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، هذه المخرجات من الضريبة تدعيما للدور الذى تقوم به وزارة الدفاع والانتاج الحربى والداخلية والهيئة العربية للتصنيع وهيئة الأمن القومى ، كما أعفت ايضا المدخلات المستخدمة فى انتاج هذه المخرجات ، فكيف يمكن اذن خصم الضريبة التى قد يسددها البائع المسجل عند شراء مدخلات هذه المخرجات ؟

إن البائع المسجل لم يكن يعلم وقت شراء هذه المدخلات أنها سوف تستخدم فى انتاج سلعة لازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى حتى لاتخضع هذه المدخلات للضريبة . فاذا سدد ضريبة على هذه المدخلات (محلية الصنع أو مستوردة) فمن حقه الحصول على هذه الضريبة مرة أخرى طالما أنها استخدمت فى الاغراض سالفة الذكر .

وفى هذا الشأن سمحت مصلحة الضرائب على المبيعات بموجب المنشور رقم ٦٤ لسنة ١٩٩١ الصادر فى ١/٨/١٩٩١ لإحدى الشركات بخصم الضريبة التى سددتها فى الجمارك عن سلع تم توريدها للمصانع الحربية من الضرائب المستحقة على الشركة عن مبيعاتها لجهات اخرى ، وفى حالة ما اذا كانت الضريبة واجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على مبيعات الشركة بصفة مستمرة يرد اليها الفرق بعد تقديم طلب كتابى .

وفى رأينا أن هذه المعالجة ، وإن كان الهدف منها التيسير على هذه الشركة ، إلا أنها تخالف ما جاء باللائحة التنفيذية للقانون من ضرورة أن تكون المدخلات قد استخدمت فى صناعة مخرجات خاضعة الضريبة حتى يسمح خصم الضريبة المستحقة على هذه المدخلات .

وإزاء ذلك نقترح تعديل القانون بحيث .

" يسمح بأن ترد الضريبة على هذه المدخلات الى المسجل "

د - ألا تكون المدخلات من السلع أو الخدمات الواردة بالجدولين رقمى (١) ، (٢)

فلا يجوز خصم الضريبة المستحقة على هذه السلع أو الخدمات إذا ما استخدمت كمدخلات فى سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة . كما لا يجوز خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات الداخلة فى تصنيع تلك السلع والخدمات ، وذلك تطبيقاً للمادة ٢٣ الفقرة الأخيرة من القانون والمادة ١٩ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ويتربط على عدم سريان الخصم سالف الذكر ما يلى :

١- تكرار استحقاق الضريبة إذا ما استخدمت هذه السلع والخدمات كمدخلات فى سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة ، إضافة الى ارتفاع أسعار الضريبة على مجموعة السلع الواردة بالجدول رقم (١) .

٢- السماح للمسجل بإضافة الضريبة المسددة بمعرفته على مدخلاته من هذه السلع والخدمات ضمن عناصر تكلفته ، الأمر الذى يؤدى فى النهاية الى زيادة تكلفة وأسعار بيع هذه السلع والخدمات .

فمثلاً إذا قام أحد الفنادق بتأجير أتوبيس سياحى لخدمة بعض النزلاء فإن الضريبة تستحق

مرتين :

- مرة مقابل الخدمة الفندقية للنزلاء .

- ومرة أخرى مقابل خدمة شركة النقل السياحى للفندق .

كذلك نجد أن قيمة الفاتورة التى يحررها الفندق للنزلاء سوف تزداد بمقدار الضريبة المسددة

بمعرفة الى شركة النقل السياحي .

واذا قام الفندق بشراء مستلزمات التشغيل الخاصة بالنزلاء والمطاعم محملة بضريبة المبيعات ، فلا يمكنه خصم هذه الضريبة باعتبار أن هذه المستلزمات مدخلات الخدمة الفندقية التي يقدمها الفندق لعملائه ومن ثم لايسرى عليها هذا الخصم . ويؤدى ذلك الى ارتفاع قيمة الخدمة الفندقية التي يقدمها الفندق لعملائه بمقدار الضريبة المسددة بمعرفة على مستلزمات التشغيل .

وفى بعض الاحيان قد يصعب على المسجل معرفة قيمة الضريبة الواجب اضافتها الى ثمن بيع الخدمة . فمثلا اذا قام أحد المطاعم السياحية بشراء احدى السلع الواردة بالجدول رقم (١) ولتكن السكر الحر ودفع عنها الضريبة المقررة ، فكيف يمكنه تجزئة هذه الضريبة على مايقدمه من خدمات للعملاء ؟

ومن ناحية اخرى فان أسعار بيع السلع التي تقدمها المطاعم السياحية محددة بمعرفة وزارة السياحة ، واذا لم يتم تعديل هذه الأسعار بحيث تأخذ فى الحسبان الضريبة المسددة على مدخلات هذه السلع فمؤدى ذلك تخفيض نسبة مجمل الربح للمطعم .
* واذا ذلك كلة نقترح تعديل القانون بحيث :

"يسمح بتطبيق قواعد الخصم الواردة به على السلع والخدمات الواردة بالجدولين رقم (١)، (٢).

الهوامش

- ١- الادارة العامة للشئون المالية والحسابات (ادارة الايرادات) ، مصلحة الضرائب على المبيعات .
- ٢- لضريبة على السلع المصدرة (البند ١ من المادة ٣١ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١) ، والضريبة التي حصلت بطريق الخطأ (البند ٢ من المادة ٣١ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١) .
- ٣- خصم الضريبة على مردودات المبيعات .