



الشرق الأوسط
تنظيم المؤتمرات
MIDDLE EAST FOR CONFERENCE ORGANIZATION

هؤتهل

الاتجاهات الحديثة في التشريع الضريبي المصري
في ظل مشكلات التطبيق
لشركات الاستثمار وقطاع الأعمال العام

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



صدق الله العظيم

التهرب والتجريم الضريبي

إعداد

أ. د / حمدي عبد العظيم

أستاذ الاقتصاد

ورئيس أكاديمية السادات الأسبق

التهرب والتجريم الضريبي

أولاً: النصوص القانونية الواردة في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن التهرب والتجريم الضريبي :

العقوبات

مادة (١٣١) مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها .
مادة (١٣٢) يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية :

١- إخفاء وقائع عملها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢- إخفاء وقائع عملها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .
وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

مادة (١٣٣) يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع عمله بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .

٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

- ٣- الإلتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المجدد لتقادم دين الضريبة .
- ٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .
- ٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .
- وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .
- وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة .

مادة (١٣٤) : يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها .

مادة (١٣٥) : يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيّاً من الأفعال الآتية :

- ١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط .
- ٢- الامتناع عن تقديم الإقرار مزاولة النشاط .
- ٣- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية .

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة ٩٦ فقرة ١ .

ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين ٧٨ بندا و ٨٣ فقرة ٣ ، وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العودة إلى ارتكاب ذات المخالفة ثلاث سنوات .

مادة (١٣٦) إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية:

- ١- ٥٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من ١٠٪ إلى ٢٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً.
- ٢- ١٥٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠٪ إلى ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً .

٣- ٨٠٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً .

مادة (١٣٧): لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير .
مادة (١٣٨) : للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداءه :

(١) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقدراه ألفا جنيه .

(٢) المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة ١٣٦ من هذا القانون .

(٣) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ .

(٤) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون .

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها .

ثانياً : النصوص المحال إليها في نصوص التجريم في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مادة (٧٨) :
يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزم طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

١- الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً ، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه .

٢- الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون .

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها في مقره طوال الفترة المنصوص عليها في المادة ٩١ من هذا القانون .

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنية أو النشاط، كأتعاب أو عمولة أو مكافأة، أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة، إيصالاً موقِعاً عليه منه موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب .

وللمولين إمساك حسابات الكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قرار بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية .

مادة (٨٣) يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية :

(أ) قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبة عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين .

(ب) قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية .

ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأنه لم يكن .

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقِعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً .

وفي حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصي الشركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال الشركة .

وعلى الممول ، الذي تنتقطع إقامته بمصر، أن يقدم الإقرار الضريبي، قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج إرادته.

وعلى الممول ، الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال سنتين يوماً من تاريخ التوقف .

مادة (٩٦) : يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة .

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور .

أسباب البراءة في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

نصوص أخرى متعلقة بالتهرب والتجريم الضريبي في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية :

(أ) في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

١- تنص المادة ٨٧ على أن

(إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبية معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ)

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي .

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها .

وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية .

٢- تنص المادة ٨٨ على أن

(لا يجوز للمصلحة عدم الاعتراف بالدفاتر أو السجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة ٧٨ من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا اثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها)

٣- تنص المادة ٩١ على أن :

(في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضرائب) .
وتتقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتبنيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن .

٤- تنص المادة ٩٥ على أن :

(تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشر أيام على الأقل من ذلك التاريخ) .

ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات .

وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لديهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافر للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة و-لا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تنكشف حقائق جوهرية تستوجب المادة الفحص .

(ب) وفي اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

١- تنص المادة ١١٢ من اللائحة التنفيذية على أن :

(لا يجوز للممول تقديم إقرار ضريبي معدل، طبقاً للمادة ٨٧ من القانون، إذا استعمل إحدى الطرق التي يعد فيها متهرباً طبقاً للمادة ١٣٣ من القانون، وتم اكتشاف ذلك من قبل المصلحة)

٢- تنص المادة ١١٣ من اللائحة التنفيذية على أن

(في تطبيق حكم المادة ٨٨ من القانون لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات التي يمسكها الممول أو إهدارها إلا إذا اثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بهذه الدفاتر والسجلات) .

ثانياً: الكتاب الدوري الصادر من السيد المستشار النائب العام رقم (٧) لسنة ٢٠٠٥

تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية من السلطة العامة ودون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية .

وفي إطار تحقيق إصلاح ضريبي كفاء يساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار، وتطبيق سياسة ضريبية متوازنة توفر الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعي مع ضمان أكبر قدر ممكن من العدالة الضريبية، فقد صدر قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد رقم (٢٣) تابع في ٢٠٠٥/٦/٩، وبدأ العمل به من اليوم التالي من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية، عدا بعض الأحكام الخاصة بالمرتبات وما في حكمها وإيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة للأشخاص الطبيعيين، فقد حدد القانون للعمل بها تواريخ أخرى .

ونص قانون الضريبة على الدخل الجديد على إلغاء القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل المعدل، وعلى استمرار العمل باللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ إلى أن يصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية للقانون الأخير .

وقد جاء قانون الضريبة على الدخل الجديد مشتملاً على أحكام موضوعية وإجرائية يترتب على تطبيقها تعديل جوهري في وجه التصرف في القضايا الضريبية وفي العقوبات المقضي بها نوجزها في الآتي :

أولاً: تخفيف العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية عما كان مقرراً لها بمقتضى قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ الملغي، وترتب على ذلك زوال وصف الجنائية عن هذه الجرائم وإسباغ وصف الجنحة عليها، وتتحصر هذه الجرائم في الآتي :

(أ) جريمة إخفاء الوقائع التي علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم، وعقوبتها الحبس والغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً، بعد أن كانت العقوبة في قانون الضرائب على الدخل الملغى السجن .

(المادة ١٣٢)

(ب) جريمة التهرب من أداء الضريبة، وعقوبتها الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر و-لا تجاوز خمسة سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها أو إحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً، بعد أن كانت العقوبة في قانون الضرائب على الدخل الملغى السجن والتعويض .

(المادة ١٣٣)

(ج) جريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط، وعقوبتها الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات، بعد أن كانت العقوبة في قانون الضرائب على الدخل الملغى والسجن والتعويض .

(المادة ١٣٥)

ثانياً: تعديل عناصر قيام بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مستوفية لعناصر قيامها وغير مؤثمة، فجريمة عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التي تستلزم طبيعة نشاطه التجاري أو الصناعي تضحى غير مؤثمة إذا لم يتجاوز رأس مال الممول في هذا النشاط خمسين ألف جنيه، أو لم يتجاوز رقم أعماله مائتين وخمسين ألف جنيه، أو لم يتجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي عشرين ألف جنيه .

(المادتين ٧٨ / ١ ، ١٣٥)

كما أن جريمة الخصم تحت حساب الضريبة تضحى غير مؤثمة إذا كان نصاب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه (المادتان ٥٩ ، ١٣٥)

ثالثاً : إلغاء تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغى على النحو التالي :

- جرائم عدم تقديم إقرار الثروة (المواد ١٣١ ، ١ ، ٣ ، ١٨٢ ، ١٨٣ ، ١٨٧ / أولاً)

- جريمة عدم إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار الضريبي (٩٦ ، ١٨٧ رابعاً)

- جريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب (٧٨ ، ١٨٧ رابعاً)

- جريمة عدم تبليغ الأمور المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيانات الغرس (المادة ١٨٥ / ثانياً)

- جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبة (المواد ١٢٨ ، ١٣٣ / ٤ / ١٨٧ / أولاً)

- جريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة (المواد ٣٩ ، ٧٧ ، ٤٦ / ثالثاً ، ١٩٠)

رابعاً : تشديد عقوبة الغرامة المقررة قانوناً على جرمي الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي والامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، حيث صارت عقوبة كل منهما الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

خامساً : خضوع جريمة إفشاء موظفي مصلحة الضرائب العامة لسر المهنة لحكم المادة (٣١٠) من قانون العقوبات، والتي تقرر لها عقوبة أشد مما كان منصوصاً عليه في المادة (١٨٦) من قانون الضرائب على الدخل الملغى وهي : الحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو الغرامة التي لا تتجاوز خمسمائة جنيه .

سادساً : استحداث جرائم أفعال لم تكن مؤثمة من قبل وهي :

(أ) جريمة عدم توفير الممول للبيانات وصور الدفاتر والمستندات التي تطلبها مصلحة الضرائب العامة كتابة في الميعاد المقرر قانوناً (المادتان ٩٦ فقرة ١ ، ١٣٥)

(ب) عدم توقيع الإقرار الضريبي من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين إذا تجاوز رقم الأعمال مليوني جنيه سنوياً (المادة ٨٣ فقرة ٣)

(ج) جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً . (المادة ١٣٦) .

سابعاً: مسئولية الشريك في جريمة التهرب من الضريبة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضريبة التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها (المادة ١٣٤) .

ثامناً: عدم جواز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل الجديد أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من وزير المالية (المادة ١٣٧) .

تاسعاً: يجوز لوزير المالية أو من ينيبه التصالح في الجرائم الضريبية في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها، وذلك مقابل أداء المبالغ المحددة قانوناً، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها. وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها (المادة ١٣٨) .

وفي سبيل تحقيق الأهداف المنشودة من إصدار قانون الضريبة على الدخل الجديد، وتحقيقاً للعدالة الناجزة، وحسن سير العمل القضائي بالنيابات، ندعو السادة أعضاء النيابة إلى مراعاة وإتباع ما يلي :

(أ) يتعين المبادرة إلى تحقيق ما يرد إلى النيابة من محاضر أو بلاغات عن الجرائم الضريبية فيما بعد، وقيدها بأرقام قضائية بعد التأكد من صدور طلب وزير المالية بشأنها :

- جريمة إخفاء الوقائع التي عملها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم.
 - جريمة التهرب من أداء الضريبة بكافة الطرق المستعملة فيها .
 - جريمة الامتناع عن تقديم أخطار مزاولة النشاط .
 - أية جريمة أخرى يبين من ظروفها أهمية واقعتها .
- مع الحرص على إنجاز التحقيقات، وإعدادها للتصرف في آجال قريبة وعدم القعود أو التراخي في ذلك .

(٢) تطبيق قانون الضريبة على الدخل الجديد على الوقائع التي حدثت في ظل قانون الضرائب على الدخل الملغى في الأحوال التي يكون فيها أصلح للمتهم، مع مراعاة ما يلي :

(أ) قيد الواقعة في الجرائم الضريبية التي أصبحت معاقباً عليها بوصف الجنحة والمشار إليها في البند السابق، والتي لم يتم التصرف فيها جنحة بالمنطبق من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، وإرسالها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة بالرأي للتصرف فيها .

- وإذا كانت الدعوى قد أحيلت إلى محكمة الجنايات بوصف الجناية بمقتضى أحكام قانون الضرائب على الدخل الملغى رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، فيجب على عضو النيابة الحاضر بالجلسة أن يطلب من محكمة الجنايات تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد، ما لم تر المحكمة - قبل تحقيق الواقعة بالجلسة - الحكم بعدم اختصاصها وإحالتها إلى محكمة الجنايات الجزئية .
- (ب) التصرف في قضايا جرائم عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات وعدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة والتي تم تعديل عناصر قيامها بما يجعلها غير مؤثرة في أحوال معينة، وكذا القضايا المحررة عن أفعال ألغى تجريمها على النحو التالي:
- * ترسل المحاضر المحررة عن هذه الجرائم - إن لم تكن مرتبطة بجرائم أخرى - إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بالا وجه إقامة الدعوة الجنائية - بحسب الأحوال - لعدم الجناية ، أما إذا كانت هذه الجرائم مرتبطة بجرائم أخرى فإن التصرف فيها بالحفظ - سواء صراحة أو ضمناً - يكون مع التصرف في الجرائم المرتبطة بها .
- * أما إذا كانت الدعوى قد أحيلت إلى محكمة الجنايات الجزئية بإعلان المتهم بورقة التكليف بالحضور أو كانت في أية مرحلة من مراحل نظرها يطلب عضو النيابة المائل بالجلسة من المحكمة الحكم براءة المتهم .
- * وإذا كانت الدعوى قد صدر فيها حكم ولو كان باتاً ، تعين إعمال نص الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من قانون العقوبات التي تنص على أنه : (إذا صدر قانون بعد حكم نهائي يجعل الفعل الذي حكم على المجرم من أجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي آثاره الجنائية) ، ويجب المبادرة إلى إرسال ملفات القضايا المحكوم فيها إلى المكتب الفني للنائب العام - عن طريق المحامي العام للنيابة الكلية المختصة - للنظر في أمر وقف تنفيذ العقوبة المقضي بها .
- (٣) التصرف في قضايا الجرائم الضريبية التي شدد المشرع عقوبتها أو الجرائم الضريبية المستحدثة على النحو التالي :
- * تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد على الوقائع التي حدثت اعتباراً من تاريخ بدء العمل بهذا القانون .

- * أما الوقائع التي حدثت قبل بدء العمل بقانون الضريبة على الدخل الجديد فتطبق بشأنها أحكام قانون الضرائب رقم (١٥٧ لسنة ١٩٨١٩
- * أعمال أثر التصالح في الجرائم الضريبية في انقضاء الدعوى الجنائية ووقف تنفيذ العقوبة المقضي بها بما يلي :
- * ترسل القضايا التي لم يتم التصرف فيها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بالألا وجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح.

بحث بعنوان

السعر المحايد في التشريعات الضريبية في مصر

مقدم من

دكتور/ اسامة على عبد الخالق

كلية التجارة- جامعة عين شمس

الخبير الأقتصادي بجامعة الدول العربية

عضو مجلس ادارة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

اولا- مقدمة

يمثل السعر المحايد أحد الآليات الضريبية المستخدمة في التشريع الضريبي المصري لمعالجة مشكلة التهرب الضريبي من ناحية والتأثير في المناخ الجاذب للاستثمار من ناحية أخرى

وتتعاضم العلاقة التأثيرية المتبادلة بين السعر المحايد والاستثمارات في مجال الشركات متعددة الجنسيات وما يغلب عليها من صفة الأشخاص المرتبطة رغم الاستقلال القانوني للكيانات التابعة لها، ويؤثر هذا الارتباط على كافة الجوانب المحاسبية والضريبية بكافة صورها ، الأمر الذي يمكن معه استخدام هذا الارتباط كوسيلة جذب أو طرد لهذا النوع من الاستثمار الأجنبي المباشر تبعا للسياسات التي تعتقدها كل دولة.

ولاشك أن البعد الضريبي له أثره ومدلوله العميق في هذا المضمار مما ينبغي معه دراسة العلاقة التأثيرية المتبادلة بين كلا المتغيرين وكيفية الموازنة بين تعظيم الاستفادة المالية والأقتصادية من جذب تلك الاستثمارات ، دون الأضرار بالحصيلة الضريبية للدولة.

وقد أكدت التجارب العملية للتعامل مع الاستثمار الأجنبي بأشكال وأساليب عديدة سواء للتهرب من الضرائب أو تجنبها .

ومن أكثر الطرق شيوعا للتهرب الضريبي في هذا الصدد ما يعرف ب :

" التحكم في أسعار التبادل للسلع الوسيطة والخدمات بين شركات المجموعة"

وتتبع الشركات متعددة الجنسيات هذا الأسلوب في حالة وجود أختلافات في السياسات والقواعد الضريبية بين الدول المضيفة لشركات المجموعة مثل الإعفاءات الضريبية وأسعار الضريبة ، مما يمكنها من استغلال تلك الثغرات في زيادة أرباحها . وتعمل هذه الشركات عندئذ على نقل أرباح الشركات الرابحة من دول تعمل في ظل نظم ضريبية عالية ..الى دول أخرى تعمل في ظل نظم ضريبية مخففة من خلال التحكم والتلاعب في أسعار السلع الوسيطة والخدمات المتبادلة داخل المجموعة الواحدة في ظل التكامل الإنتاجي وتخصص كل شركة في مرحلة إنتاجية معينة ، وهو ما يحول دون حصول الدولة المضيفة على نصيبها العادل من الضرائب على أرباح الاستثمارات الأجنبية.

ويؤدى هذا الوضع الى ضياع الحصيلة الضريبية للدول المضيفة ومن ثم زيادة العجز فى موازنتها العامة وضعف عملتها الوطنية ، مما يتعين معة تقدير الأثمان الحقيقية لهذة السلع أو الخدمات وهو مايشكل صعوبة بالغة فى حالة كون هذة السلع والخدمات غير متداولة فى الاسواق العالمية.

وقد حظى البعد الضريبي دائما بأهتمام خاص فيما يتعلق بالتعامل مع تلك الأستثمارات ومن هنا تم أقرار بعض المجعيات الضريبية الخاصة مثل أتفاقات منع الأزدواج الضريبي والمفاهيم المتعلقة بالسعر المحايد لتحقيق القدرة على التعامل مع تلك الشركات التى أصبحت بمثابة حكومة كونية **Global government** ومع هذا فلايمكن أغفال درجة أفضلية البعد الضريبي ضمن عدد من العوامل المالية والأقتصادية الأخرى عند أتخاذ القرار فى ضوء محددات القرار الأستثمارى للشركات متعددة الجنسيات ، فقد أوضحت دراسات عديدة أن القرار الأستثمارى فى هذا النوع من الشركات ،يتأثر سلبا أوأيجابا بالمحددات التالية:-

- ١- أستقرار سعر الصرف ،حيث يكون هناك علاقة عكسية بين تدفق الأستثمار الأجنبي والتقلبات فى سعر الصرف.
 - ٢- نظم فرض الضرائب على دخل الشركات متعددة الجنسيات سواء فى الدولة المضيفة أوالدولة الأم.
 - وفيما يتعلق بهذا العامل فقد تبين أيضا أنه من اساليب التهرب ، قيام تلك الشركات بمراجعة هيكل واسعار فرض الضريبة فى الدولتين بحيث أنه مثلا اذا كانت معدلات الضريبة مرتفعة فى الدولة المضيفة عن الدولة -الأم ، يكون هذا محفزا لأحتساب مستحقات الشركات التابعة كديون على الشركة -الأم للأستفادة من التغطية على مدفوعات الفوائد وعوائدها.
 - ٣- درجة عالية من الانفتاح الأقتصادى
 - ٤- استقرار البيئة الأمنية والأقتصادية والقانونية.
 - ٥- الاعفاءات الضريبية والجمركية.
- وعلى هذا فقد أجمعت معظم الدراسات على أن الأعفاءات الضريبية والجمركية تأتى من حيث التفضيل فى مرتبة متأخرة مقارنة بالعوامل الأخرى.

كما أوضحت تلك الدراسات أن اتباع الدولة سياسة الإعفاءات الضريبية لأرباح فروع الشركات متعددة الجنسيات لاتمثل الادرجة أعلى من الرفاهية في الدولة المضيفة ينجم عنها زيادة ربحية تلك الشركات خاصة في مجال جذب الاستثمار قصيرة الأجل ، ولكنها لن تمثل مصدر جذب للاستثمارات طويلة الأجل.

ويتضح أهمية توافر المناخ الجاذب للاستثمار في مصر من قراءة ماجاء بالموازنة العامة

للعام ٢٠١٢/٢٠١٣ وضعف الجزء المخصص الموجة للاستثمار الذاتي المحلي ، مما يؤكد حتمية الاعتماد مرحليا على الاستثمار الاجنبي جنبا الى جنب مع الاستثمار المحلي الممول تمويلا ذاتيا.

فطبعا لأرقام الموازنة العامة فأن:-

١- حجم الموازنة العامة ٦٣٥,٤ مليار ج فى حين تبلغ النفقات العامة مبلغ ٥٣٣,٧ ج ومن ثم فأن حجم العجز فى الموازنة تبلغ ١٤٠,٣ ج

٢- قيمة الأستثمار ٥٥,٦ ج مليار ج منها ٤٣ مليار ج استثمار محلى والباقى وقدره ١٢ مليار ج منح وقروض

ويتضح من ذلك ضعف الجزء المخصص للاستثمارات حيث لايمثل الانحو ٨٪ تقريبا من حجم الموازنة العامة وأقل من ١ فى الالف من حجم الناتج المحلى الاجمالى فى مصر نظرا لان معظم الموازنة العامة قد ذهبت الى الاجور (٢٥٪) بنحو ١٣٦ مليار جنية ، تسداد فوائد القروض المحلية والخارجية (٢٥٪) بنحو ١٣٣ مليار جنية ، والدعم (٢٧,٣٪) بنحو ١٤٥,٨ مليار جنية وشراء السلع والخدمات (٥,٤٪) بنحو ٢٨,٨ مليار جنية.

وعليه فأن الأستعانة بالأستثمار الأجنبي يعد أمرا حتميا لضعف الاستثمار المحلى ، مما يجعل

تفعيل السعر المحايد كوسيلة لجذب الاستثمارات ومنع التهرب الضريبي أمرا حتميا أيضا.

ويتناول هذا البحث التأثيرات المتبادلة بين متغيرين هما:-

الأول- البعد الضريبي خاصة مايتعلق بالسعر المحايد

الثانى- الأستثمار المباشر متمثلا فى الشركات متعددة الجنسيات

وكيفية الأستفادة من طبيعة العلاقة التأثيرية المتبادلة بينهما فى تعظيم المكاسب

المختلفة خاصة وأن مصر بعد ثورة ٢٥ يناير وتأثر الأوضاع الأقتصادية بها ، قد

أصبحت فى أشد الحاجة لجذب هذه الأستثمارات لتحل جزئيا ومرحليا محل الأنفاق

الحكومى

عناصر الموضوع

السعر المحايد بين الأشخاص المرتبطة والشركات متعددة الجنسيات

من الناحية الضريبية والمحاسبية

(معيير المحاسبة- ضريبة الدخل- ضريبة المبيعات- الضريبة الجمركية- اتفاقيات

منع الازدواج)

Tax Neutral Price or Transfer Pricing Among People Associated

عناصر الموضوع :

أولاً : المفاهيم الرئيسية :-

١- التعريف بالسعر المحايد .

٢- التعريف بالأشخاص المرتبطة .

أ- بوجه عام .

ب- الأشخاص المرتبطة دولياً .

٣- الهدف من تطبيق مفهوم السعر المحايد ضريبياً .

ثانياً : طرق تحديد السعر العادل ضريبياً :-

١- الطرق الأساسية لقياس السعر العادل (المحايد) .

أ- طريقة السعر الحر المقارن .

ب- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً لها هامش الربح .

ج- طريقة سعر إعادة البيع .

- د- تقييم عام للطرق الأساسية لتحديد السعر العادل .
- ٢- الطرق البديلة لقياس السعر العادل (المحايد) .
- أ- طريقة مقارنة الأرباح للعمليات المماثلة .
- ب- طريقة استخدام حزمة من الطرق الأساسية .
- ج- طريقة العائد على رأس المال المُستثمر .
- د- طريقة تقسيم الأرباح .
- هـ - طريقة صافي العائد المتوقع .
- و- طريقة هامش الربح المُحقق في القطاع الإقتصادي .

ثالثاً : قياس السعر المحايد في التشريع الضريبي المصري :-

- أ- في مجال الضريبة العامة على المبيعات .
- أ/١ : بالنسبة للسلع المحلية .
- أ/٢ : بالنسبة للسلع المستوردة.
- أ/٣ : بالنسبة لبعض السلع والخدمات الأخرى.
- أ/٤ : بالنسبة للخدمات الخاضعة للضريبة .
- أ/٥ : بالنسبة للخصومات التجارية .
- أ/٦ : بالنسبة للسلع المصنعة في المناطق الحرة والمسحوبة داخل البلاد
- أ/٧ : بالنسبة للسلع المستوردة المعفاة من الضريبة الجمركية .
- أ/٨ : بالنسبة للبيع بالمقايضة .
- ب- في مجال ضريبة الدخل .
- ب/١ : مبررات فرص السعر العادل ضريبياً .
- ب/٢ : مجالات التحقق من تطبيق السعر العادل في المعاملات .
- ب/٣ : عقد الإتفاق المُسبق مع مصلحة الضرائب .
- ب/٥ : أولوية تطبيق الطرق المختلفة لتحديد السعر العادل .
- ب/٦ : العوامل المؤثرة في تحديد السعر العادل لتحقيق صحة المقارنات .
- ج- في مجال الضريبة الجمركية .
- ج/١ : مقدمة .
- ج/٢ : الأحكام المتعلقة بتحديد السعر العادل .

- ج/١/٢ : طريقة قيمة الصفقة .
- ج/٢/٢ : طريقة السلعة المتطابقة .
- ج/٣/٢ : طريقة قيمة السلع المشابهة .
- ج/٤/٢ : الطريقة التبادلية .
- ج/٥/٢ : الطريقة الخصمية أو الإرتدادية .
- ج/٦/٢ : طريقة القيمة المسحوبة .
- ج/٧/٢ : طريقة القيمة المرنة .

رابعاً : السعر المحايد في إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي :-

خامساً : تطبيقات السعر المحايد في التشريعات الضريبية دولياً :-

١- نماذج لبعض دول تُطبق فعلياً المفاهيم المتعلقة بالسعر المحايد .

- ١/١ : في جمهورية الصين الشعبية .
- ٢/١ : في ألمانيا .
- ٣/١ : في الأرجنتين .
- ٤/١ : في المملكة المتحدة .
- ٥/١ : في النمسا .
- ٦/١ : في كوريا الجنوبية .
- ٧/١ : في اليابان .
- ٨/١ : في البرازيل .
- ٩/١ : في استراليا .

٢- نماذج لبعض دول أشار فيها التشريع الضريبي لبدائل للسعر المحايد من

خلال إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي .

- ١/٢ : في النرويج .
- ٢/٢ : في نيجيريا .
- ٣/٢ : في هونج كونج .
- ٤/٢ : في ماليزيا .
- ٥/٢ : في سوريا .

سادساً: السعر المحايد في معايير المحاسبة
سابعاً- بعض المقترحات والتوصيات :-

عناصر الموضوع :

أولاً : المفاهيم الرئيسية :-

١- التعريف بالسعر المحايد .

عرفت المادة (١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ السعر المحايد بأنه:-
"السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين أشخاص غير مرتبطة، ويتحدد وفقاً
لقوى السوق وظروف التعامل "

٢- التعريف بالأشخاص المرتبطة .

أ- بوجه عام :-

عرفت المادة (١) سالفه الذكر الشخص المرتبط بأنه :-
كل شخص يرتبط بممول بعلامة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في
ذلك :-

أ- الزوج والزوجة والأصول والفروع .

ب- شركة الأموال والشخص الذي يمتلك فيها بشكل مباشر أو غير
مباشر ٥٠٪ على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق
التصويت .

ج- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها .

د- أي شركتين أو أكثر يمتلك شخص آخر ٥٠٪ على الأقل من عدد
أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كلٍ منها .

ب- الأشخاص المرتبطة دولياً :-

عادة ما تنشأ علاقات الإرتباط بين أشخاص مقيمة وأشخاص غير
مقيمة من خلال معاملات دولية في الشركات دولية النشاط أو عابرة
القارات أو متعددة الجنسيات ذات المركز الرئيسي والفروع حيث تقوم
الشركات بمزاولة أعمالها في العديد من الدول عن طريق إقامة فروع

أو شركات متفرعة عنها أو مشروعات مشتركة بينها رأس المال الوطني .

٣- الهدف من تطبيق مفهوم السعر المحايد ضريبياً .

- ١- منع ظاهرة التهرب الضريبي بين الأشخاص المرتبطة .
- ٢- الوصول للربح العادل للضريبة .
- ٣- تحقيق العدالة الأفقية للضريبة بخضوع جميع الممولين لقواعد ضريبية موّحده .

ويُحقق العمل بمفهوم السعر المحايد ضريبياً رقابة الإدارة الضريبية على معاملات الأشخاص المرتبطة عند القيام بمعاملات متبادلة كتلك التي تتعلق بتبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد .

ويسري هذا المفهوم في كافة مجالات العمل الضريبي بحيث نجده في مجال ضريبة الدخل يهدف لتحديد صافي الربح العادل للضريبة، وفي مجال ضريبة المبيعات يهدف لتحديد القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة، وفي مجال الضريبة الجمركية يهدف إلى التقييم الجمركي العادل للصفقات المستوردة وهكذا

ثانياً : طرق تحديد السعر العادل :-

تشمل تلك الطرق نوعان :-

- ١- طرق أساسية "وهي الشائعة الإستخدام في كل دول العالم" .
- ٢- طرق بديلة "تعالج بعض صعوبات تطبيق الطرق الأساسية" .
- ١- الطرق الأساسية لقياس السعر العادل (المحايد) وتشمل :-
 - أ- طريقة السعر الحر المقارن .

The Comparable Uncontrolled Price Method

أ/١- التعريف :

وفقاً لها فإن سعر السلعة أو الخدمة الذي يعتد به ضريبياً عند تحديد قيمة معاملات المنشأة مع الأشخاص المرتبطة هو السعر الذي تقم به المعاملات مع الأشخاص غير المرتبطة .

أ/٢- العوامل المؤثرة :

يعتمد في المقارنة على أساس سعر سلعة أو خدمة أخرى مماثلة للتوصل للسعر الحقيقي مع مراعاة العوامل التالية :-

- الشروط القانونية لأطراف التعامل .
- ظروف السوق .
- ظروف العملية المعنية .

أ/٣- تقييم الطريقة :

المزايا :-

طريقة سهلة وبسيطة ولها الأولوية في التطبيق .

الانتقادات :-

قد يصعب وجود سلع أو خدمات مماثلة ثراعي العوامل سالفة الذكر مما يجعل التطابق أو التشابه أمراً غير وارداً ولا يمكن الإعتماد عليه .

ب- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً لها هامش الربح .

The Cost Plus Method

ب/١- التعريف :

وفقاً لها يتم تحديد سعر السلعة أو الخدمة بين الأشخاص المرتبطة على أساس السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية محددة تُعد من هامش الربح والذي يُحدد أيضاً على أساس هامش الربح المعمول به بين الأشخاص المستقلة في ظروف مشابهة .

ب/٢- العوامل المؤثرة :

يعتمد في المقارنة على أساس سهولة تحديد ما يلي :-

- تكلفة السلعة أو الخدمة .
 - هامش الربح السائد للسلعة أو الخدمة بين أطراف مُستقلة .
- ب/٣- تقييم الطريقة :
- يصلح استخدام هذه الطريقة في بعض الحالات الخاصة ومنها :-
 - حالة إنتاج السلعة المميزة غير الشائعة .
 - حالة عقود التوريدات أو المقاولات .
 - حالة الخدمات .

ج- طريقة سعر إعادة البيع .

The Resale Price Method

ج/١- التعريف :

يتحدد السعر العادل للسلعة أو الخدمة بين الأطراف المرتبطة في هذه الطريقة قياساً على سعر إعادة البيع لطرف ثالث مُستقل بعد خصم نسبة هامش ربح للطرف الوسيط .

ج/٢- العوامل المؤثرة :

- شيوع التعامل في تلك السلع والخدمات للدرجة التي يسهل معها تحديد سعر إعادة البيع وهامش الربح .

ج/٣- تقييم الطريقة :

طريقة سهلة القياس خاصة للسلع التي يجري التعامل عليها بحالتها دون تعديلات .

د- تقييم عام للطرق الأساسية لتحديد السعر العادل .

خلافًا للتقييم المتعلق بكل طريقة من الطرق الثلاثة الأساسية السابقة الشائعة الاستخدام في كل دول العالم، هناك مصاعب عامة قد تتطلب اللجوء لطرق بديلة أخرى، وأهم هذه الصعوبات هي :-

١/د : تمثل هذه الطرق أسلوب حكمي لتقسيم الأرباح .

٢/د : لا تمثل قاعدة ثابتة الإتباع سنوياً لسهولة طلب تغييرها لطريقة أخرى مما يجعلها سبباً للإختلاف .

د/٣ : عدم وجود أساس أو مرجع متفق عليه لقياس بعض العناصر مثل هامش الربح أو سعر إعادة البيع أو التكلفة مما يجعلها أيضاً سبباً للاختلاف .

٢- الطرق البديلة لقياس السعر المحايد :-

أ- طريقة مقارنة الأرباح للعمليات المماثلة.

Profit Comparison Method

١/أ- التعريف :

وفقاً لها تتحقق الإدارة الضريبية من حقيقة الأرباح وعدالتها بمقارنة ربح العملية المنفذه بين أشخاص مرتبطة بما تحقق عمليات مماثلة مع الغير المستقل .

وتلجأ بعض الدول لإتباع هذه الطريقة للتأكد من صحة الإقرارات الضريبية التي تقدمها الشركات ذات المعاملات الدولية بالنسبة لعمليات المنشأة الدائمة با كما هو الحال في أمريكا والدنمارك .

٢/أ- تقييم الطريقة :

ويصعب الإعتماد على هذه الطريقة وحدها لتحديد السعر العادل لمعاملات المنشأة وأرباحها لما يلي :-

- صعوبة تشابه المنشآت لصحة المقارنة بينها .
- تتطلب المقارنة الصحيحة دراسة للظروف القائمة والمحيط بها وأوضاع السوق .

ب- طريقة إستخدام حزمة من الطرق الأساسية .

Package of Basic Methods

١/ب- التعريف :

للحصول على تأكيد أكثر دقة في قياس قيمة الأرباح والمعاملات العادلة، تعمل هذه الطريقة على إستخدام أكثر من طريقة معاً من الطرق الأساسية وعلى سبيل المثال ما يلي:-

- إستخدام طريقة السعر الحر المقارن لصفقات البيع للسلع التي لها مثيل بالأسواق .

- استخدام طريقة التكلفة + هامش الربح للسلع المباعة
بعد إدخال إضافات عليها .

ب/٢- تقييم الطريقة :

تفيد هذه الطريقة للمنشآت التي تزاوّل أكثر من نشاط يتطلب
كلّ منه طريقة مختلفة لقياس السعر العادل كما هو الحال في
اليابان وكوريا وألمانيا .

ج- طريقة العائد على رأس المال المُستثمر .

Return on Invested Capital

ج/١- التعريف :

تستخدم هذه الطريقة في ألمانيا وبلجيكا للتحقيق مما إذا
كانت الشركات دولية النشاط تحوّل جزءاً من أرباحها للخارج
أم لا وهي وسيلة رقابية تقوم بالمقارنة بين القيمة المقدّرة
للعائد المتوّقع على رأس المال من ناحية مع ما تم توزيعه
على المساهمين من أرباح وما ورد بالإقرارات المتعلقة
بالشركة .

ج/٢- تقييم الطريقة :

تعتبر طريقة رقابية هامة تُفيد في الحصول على مؤشرات
أولية بصحة وسلامة العمليات المتبادلة من عدمه، ومع هذا
لا يُمكن تجاهل أنها تقوم بصفة أساسية على تقدير العائد
المتوّقع على رأس المال والتقدير إحتمالي

د- طريقة تقسيم الأرباح .

Profit Slep Method

د/١- التعريف :

تقوم هذه الطريقة على التحقق من عدالة الأسعار بتحديد
نسبة مساهمة الأشخاص المرتبطة في الربح الإجمالي وذلك
إستناداً إلى أحد العوامل المتعارف عليها مثل قيمة
المصروفات أو رأس المال أو الأجرور أو الأصول الثابتة .

د/٢ - تقييم الطريقة :

تصلح للإستخدام في حالات معينة مثل حالة الشركات متعددة الجنسيات .

هـ - طريقة صافي العائد المتوقع .

Net Yield Exception Method

هـ/١ - التعريف :

تقوم هذه الطريقة على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة بحيث يتم تقدير العائد الذي كان يُمكن تحقيقه من رأس المال المُستخدم في شراء أصل من شركة مُرتبطة (تابعة أو شقيقة أو مُستحوذ عليها) فيما لو أُستُخدم في مجالات أُخرى غير شراء هذا الأصل، ويتم إخضاع هذا الربح التقديري للضريبة في الدول التي يوجد بها المُشتري .

هـ/٢ - تقييم الطريقة :

تُعتبر هذه الطريقة تقديرية من ناحية كما أنها تفترض إمكانية إستخدام رأس المال المُستثمر في بدائل عديدة بغض النظر عن حاجة الشركة الفعلية والتي تتمثل في شراء الأصول الثابتة من ناحية أُخرى .

كذلك فمن المعروف أن الربح الضريبي هو ربح فعلي وليس تقديري .

و- طريقة هامش الربح المُحقق في القطاع الإقتصادي .

Gross Margins of The Economic Sector

و/١ - التعريف :

تقوم هذه الطريقة على المقارنة بين هامش ربح الصفقة بين الأشخاص المرتبطة والهامش المُحقق لذات الصفقة بين مشروعات مُستقلة للتعرف على ما إذا كان سعر الصفقة مُحايداً أم مُتحيزاً .

و/٢ - تقييم الطريقة :

يشجع استخدام هذه الطريقة في ألمانيا وهولندا والولايات المتحدة الأمريكية وتعد أكثر ملاءمة للمشروعات القائمة على التوزيع أكثر منها للمنتجين الصناعيين .

ثالثاً : قياس السعر المحايد في التشريع الضريبي المصري :-

أ- في مجال الضريبة العامة على المبيعات .

طبقاً للمادة رقم (١١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية فقد لجأ المشروع الضريبي لفكرة السعر المحايد كوسيلة لمنع التهرب الضريبي بين المسجلين وذلك طبقاً للقواعد التالية:-

- تنص المادة رقم (١١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة سواء بالنسبة للسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مُسجل إلى شخص آخر مُستقل عنه وفقاً لمُجريات الأمور الطبيعية وألا تُحدد عن السلعة أو الخدمة بالسعر أو المُقابل السائد في السوق في الظروف العادية (أو ما يُعرف بالسعر الحر المُقارن) .

- وشرحاً للتطبيق العملي للسعر الحر المُقارن أوضحت المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية على ما يلي :-

أ/١ : بالنسبة للسلع المحلية .

يُسترشد في تحديد السعر الحر المُقارن بالسياسات البيعية والتسويقية للمُسجل وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة وسنة الصنع والمواصفات والمنشأ والعلامة التجارية بين أكثر من بائع ومُشتري مُستقلين في ذات المكان والزمان والظروف .

أ/٢ : بالنسبة للسلع المستوردة .

بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج يُعتد في تحديد قيمتها بالقيمة التي تتحد أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مُضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة .
 ٣/أ : بالنسبة لبعض السلع والخدمات الأخرى .

بالنسبة لبعض السلع والخدمات الأخرى الخاضعة للضريبة (حالات خاضعة تُرد في قوائم يُصدرها وزير المالية) ويتم إتخاذ القيم الواردة بالقوائم كأساساً لربط الضريبة بالنسبة لهذه السلع والخدمات .

٤/أ : بالنسبة للخدمات الخاضعة للضريبة .

يكون وعاء الضريبة هو قيمة الخدمة الواردة بالفاتورة شاملة مُقابل الخدمة دون أية ضرائب أو رسوم سيادية أخرى .

٥/أ : بالنسبة للخصومات التجارية .

تقبل الخصومات التجارية المتعارف عليها وذلك في حالة ما إذا كان البيع من مُسجل إلى مُشتري مُستقل بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً

٦/أ : بالنسبة للسلع المصنعة في المناطق الحرة والمسحوبة داخل البلاد

يكون وعاء الضريبة هو كامل قيمة السلعة مُضافاً إليها الضريبة الجمركية المُستحقة وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .

٧/أ : بالنسب للسلع المستوردة المعفاه من الضريبة الجمركية .

يتم التفرقة بين :-

- السلع المُعفاه كلياً تكون القيمة المُتخذة أساساً لحساب

الضريبة عند الإفراج من الجمارك هي

القيمة المقبولة للأغراض الجمركية .

- السلع المُعفاه جزئياً من الضريبة الجمركية أو في حالة

تخفيض هذه الضريبة، فإن وعاء الضريبة

هو القيمة المُتخذة أساساً لحساباً لضريبة

الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم

المفروضة على السلع وبما لا يخل بمبدأ
المعاملة بالمثل الوارد بالإتفاقيات الدولية .

أ/ ٨ : بالنسب للبيع بالمقايضة .

فإن قيمة السلعة المتخذة أساساً لحساب الضريبة تكون هي قيمة
السلعة المباعة بالسعر السائد في السوق .

ب- في مجال ضريبة الدخل .

لم يرد نصوص صريحة بالسعر المحايد في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة
١٩٨١ وإن كان المشروع قد أشار إلى المفاهيم المتعلقة بفرض الضريبة
على الأرباح الحقيقية الثابتة وأجاز لمصلحة الضرائب الحق في تقدير
الأرباح مع إلغاء عبء الإثبات عليها وأشار إلى صعوبة التعامل وغيرها
من النصوص، إلا أن أخذ المشروع الضريبي المصري بالمفاهيم المتعلقة
بالسعر المحايد قد جاء صريحاً في ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة
٢٠٠٥ في المادة رقم ٣٠ من القانون والمواد (٣٨، ٣٩، ٤٠) من
اللائحة التنفيذية .

وقد تضمنت تلك المواد القواعد التالية :-

ب/١ : مبررات فرص السعر العادل ضريبياً .

ب/٢ : مجالات التحقق من تطبيق السعر العادل في المعاملات .

ب/٣ : عقد الإتفاق المسبق مع مصلحة الضرائب .

ب/٤ : الطرق المختلفة لتطبيق السعر العادل ضريبياً .

ب/٥ : أولوية تطبيق الطرق المختلفة لتحديد السعر العادل .

ب/٦ : العوامل المؤثرة في تحديد السعر العادل لتحقيق صحة

المقارنات .

ب/١ : مبررات فرص السعر العادل ضريبياً .

أوضحت المادة (٣٠ ق) أن فرض السعر العادل يهدف للتحقق

من عدم المساس بالضريبة في المعاملات بين الأشخاص

المرتبطة حيث نصت على أن :-

" إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع لها إلى آخر معفي منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد "

ويتضح من هذا أن المساس بالضريبة الذي يستدعي فرض السعر العادل بأخذ صورتين :-

أ- خفض عبء الضريبة .

ب- إهدار الضريبة كلية من خلال نقل عبئها إلى شخص آخر معفي أو غير خاضع للضريبة .

ب/٢ : مجالات التحقق من تطبيق السعر العادل في المعاملات .

أوضحت المادة (٣٨) من اللائحة التنفيذية مجالات التحقق والرقابة على تطبيق السعر العادل فيما يلي :-

أ- السلع والخدمات المتبادلة .

ب- المواد الخام .

ج- المعدات الرأسمالية .

د- توزيع المصروفات المشتركة .

هـ - الإتاوات .

و- العوائد .

ز- أية معاملات مالية أو تجارية تتم بين الأشخاص المرتبطين .

ب/٣ : عقد الإتفاق المسبق مع مصلحة الضرائب .

حيث أجازت المادة (٣٠ ق) لرئيس المصلحة إبرام إتفاقات مع أشخاص مرتبطين على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها .

ب/٤ : الطرق المختلفة لتطبيق السعر العادل ضريبياً .

حددت المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية الطرق المسموح للجوء إليها لتطبيق السعر العادل في حالة المعاملات المتبادلة بين الأشخاص المرتبطين، وتشمل هذه الطرق ما يلي :-

- أ- طريقة السعر الحر المقارن .
- ب- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش الربح .
- ج- طريقة سعر إعادة البيع .

ب/٥ : أولوية تطبيق الطرق المختلفة لتحديد السعر العادل .

حددت المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية أولوية تطبيق الطرق السابقة على النحو التالي :-

- أ- تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد بطريقة السعر الحر المقارن .
- ب- في حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخرين .
- ج- في حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة يجوز إتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (O.E.C.D) .

د- كما يمكن تطبيق أي طريقة أخرى ملائمة للممول .

هـ - في جميع الأحوال يجوز الإتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة .

ب/٦ : العوامل المؤثرة في تحديد السعر العادل لتحقيق صحة المقارنات

طبقاً لنص المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية والقواعد العامة للمقارنات الواردة في التطبيق العملي للدول المختلفة، نجد أن

هناك عوامل مؤثرة أو شروط ينبغي توافرها لإجراء مقارنات عادلة وصولاً لتحديد السعر العادل وهي :-

١- الظروف الخاصة بكل عملية على حده :-

ويُقصد بذلك أن ظروف التعاقد التي أحاطت بتنفيذ كل عملية تخضع للمقارنة ينبغي دراستها للتوصل إلى مقارنة عادلة ومن ثم فإن إختلاف تلك الظروف لابد أن تؤدي إلى إختلاف منطقي للنتائج، من ذلك مثلاً إختلاف ظروف العرض والطلب أو الظروف المالية للبائع أو توقيت البيع أو الظروف المناخية المحيطة به أو الطبيعة الجغرافية أو المكانية للموقع إلخ .

٢- الشروط القانونية لأطراف التعاقد :-

فلا شك أن إختلاف الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد ستؤثر على صحة المقارنات، ومن ذلك مثلاً الإتفاق على البيع نقداً أو بالتقسيط ومدى تضمين التعاقد بشروط جزائية أو مقابل تعويضات أو فوائد تأخير أو النص على تحمل أحد الأطراف للرسوم والضرائب المتعلقة بالتعاقد ... وخلافه، مما يؤثر حتماً على تكلفة التنفيذ وأسعار التعاقد .

٣- ظروف السوق :-

والتي لا شك تؤثر على سعر التعاقد من ذلك مدى سريان أوضاع الإحتكار أو المنافسة أو حالات الكساد والرواج وغيرها مما يلزم أخذه في الإعتبار عند المقارنة

٤- مدى تشابه أحداث العملية الإنتاجية وليس مخرجاتها فقط :-

ويُقصد بذلك ألا تقتصر المقارنة على كون المخرج النهائي للسلعة أو الخدمة متشابهاً من حيث الشكل والوظائف والتقنية الفنية، بل لابد أن يمتد التشابهة والمقارنة لتفاصيل العملية الإنتاجية حتى يؤخذ في الإعتبار صحة المقارنة كاملة

ج- في مجال الضريبة الجمركية .ج/١ : مقدمة .

تشتق قواعد السعر المحايد لصفقات الإسترداد منعاً للتهرب الضريبي من واقع أحكام قرار وزير المالية رقم ٧٦٥ لسنة ٢٠٠٦ المتعلقة بتحديد قيمة البضائع للأغراض الجمركية، وكذلك أحكام المادة السابقة من إتفاقية الجات المتعلقة بقواعد التقييم الجمركي

وتهدف هذه القواعد في مجملها إلى التوصل إلى أساس عادل ومحايد وموضوعي للتقييم الجمركي حيث يشكل تحديد القيمة للأغراض الجمركية أهمية خاصة في التجارة الدولية فيما بين الدول الأعضاء بمنظمة التجارة العالمية W.T.O طبقاً لأحكام المادة السابقة من إتفاقية الجات، ولهذا كان من اللازم وضع ضوابط لتحديد هذه القيمة للأغراض الجمركية بما يحقق مصلحة الدول الأعضاء ويؤدي إلى تحرير التجارة العالمية وتنمية التعاون التجاري بين الدول من خلال تخفيض التعريفات الجمركية وإزالة القيود التي تحد من إنطلاق التجارة العالمية .

ج/٢ : الأحكام المتعلقة بتحديد السعر العادل طبقاً لأحكام المادة (٧) .

طبقاً لأحكام المادة السابعة من إتفاقية الجات تم إقرار مجموعة من الطرق الأساسية لتحديد السعر العادل للأغراض الجمركية يتم تطبيقها على الترتيب وفقاً لتسلسل معين وتبعاً لمدى توافر الشروط المتعلقة بكل منها مع إيضاح لكيفية إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام، ويتم إلزام مصلحة الجمارك بتطبيق هذه الطرق طبقاً لشروط كل منها، وإذا لم تتوافر الشروط المتعلقة بطريقة منها تُطبق الطريقة التالية بإستثناء الطريقتين الخامسة والسادسة التي يُمكن عكس ترتيبهما إذا طلب المُستورد ذلك مع افراد طريقة سابعة يم اللجوء إليها في حالة عدم إمكانية

تحديد القيمة الجمركية طبقاً للطرق الستة الأولى وهذه الطرق

هي :-

- | | | |
|-----------------------------------|--------------------------------|-----------------|
| ١- Transaction Value (T.V). | : قيمة الصفقة . | الطريقة الأولى |
| ٢- Identical Goods. | : قيمة السلع المتطابقة | الطريقة الثانية |
| ٣- Similar Goods. | : قيمة السلع المتشابهة | الطريقة الثالثة |
| ٤- Alternative Method. | : القيمة التبادلية | الطريقة الرابعة |
| ٥- Deductive or Fall-Back Method. | : القيمة الخصمية أو الإرتدادية | الطريقة الخامسة |
| ٦- Computed Method. | : القيمة المحسوبة | الطريقة السادسة |
| ٧- Elastic Method. | : القيمة المرنة | الطريقة السابعة |

الطرق الفنية لتحديد القيمة العادلة للتعاقد للأغراض الجمركية.

ج/١/٢: طريقة قيمة الصفقة (T.V) Transaction Value

ج/١/٢/١: في حالة عدم وجود ارتباط بين المصدر والمُستورد :
المادة (١) : وفقاً لهذه الطريقة تتحدد القيمة الجمركية للسلعة
المستوردة بالقيمة التعاقدية أي ثمن السلعة عند بيعها
للتصدير إلى البلد المستورد .

ويُراعى تعديل القيمة الجمركية طبقاً لما ورد بالفقرة (١) من
المادة (٨) من إتفاقية الجات والتي نصت على أنه يجب أن
يُضاف السعر المدفوع فعلاً أو المُستحق الدفع ما يلي :-

(أ) البنود التالية التي يتحملها المُشتري عادة والتي لم يشملها

السعر المدفوع فعلاً أو المُستحق عن السلع وتشمل :-

أ/١ - العمولة والسُمرة عدا عمولة الشراء .

أ/٢ - تكلفة العبوة التي تعامل مع البضاعة معاملة واحدة

أ/٣ - تكلفة التغليف وتشمل العمالة والمواد .

(ب) قيمة السلع والخامات التالية التي يُقدمها المُشتري :-

سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر، مجاناً أو بتكلفة

مُخفضة، للإستخدام في إنتاج السلع المستوردة وبيعها

للتصدير، وتكون الإضافة في حدود القيمة الغير مدرجة في

الثمن المدفوع فعلاً أو المُستحق، ويتم توزيع هذه القيمة بالتناسب مع العناصر التالية :-

ب/١- المواد والمكونات والإجزاء والبنود الأخرى المشابهة والداخلة في السلع المستوردة .

ب/٢- الأدوات والأصباغ والقوالب والبنود المماثلة المستخدمة في إنتاج السلع المُستوردة .

ب/٣- المواد التي استُهلكت في إنتاج السلع المُستوردة .

ب/٤- أعمال الهندسة والتطوير والأعمال الفنية وأعمال التصميم والخطط والرسوم التي تنفذ في مكان آخر غير البلد المُستورد واللازمة لإنتاج السلع المُستوردة .

ب/٥- العوائد ورسوم الترخيص (حق الملكية الفكرية) المتعلقة بالسلع التي يجري تقييمها والتي يجب أن يدفعها المشتري بصورة مباشرة أو غير مباشرة كشرط لبيع السلع التي يجري تقييمها حينما لا تكون هذه العوائد والرسوم قد أُدرجت في الثمن المدفوع أو المُستحق .

ب/٦- قيمة أي جزء من حصيلة أي عملية إعادة بيع تالية أو تصرفاً أو استخداماً للسلع المُستوردة تستحق للبائع بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

(ج) كما أجازت هذه المادة لكل دولة أن تُطبق بأن شروط التسليم ما تتبعه طبقاً لتشريعاتها (فوب - سيف - أخرى) بشكا إختياري ومن ثم إدراج أو إسبعاد عناصر التكاليف التالية من قيمة الصفقة :

ج/١- تكلفة النولون .

ج/٢- تكلفة الشحن والتفريغ والمناولة .

ج/٣- تكلفة التأمين .

التعقيب والشرح :

يتضح من عرض المادة (١) أن طريقة قيمة الصفقة تشمل الطريقة الرئيسية لتحديد القيمة العادلة للأغراض الجمركية وفقاً للاتفاقية وينبغي إستخدامها إلى أقصى حد ممكن طالما توافرت فيها الشروط المطلوبة .

ويُقصد بقيمة الصفقة: القيمة المدفوعة فعلاً أو المُستحق دفعها عن البضائع عند البيع بغرض التصدير إلى بلد الإستيراد وغالباً ما تكون هي القيمة المُدرجة في الفاتورة .

ويُقصد بالثمن المدفوع فعلاً أو المُستحق: إجمالي ما دفعه أو سيدفعه المُشتري للبائع أو لمصلحته مُقابل السلع المُستورده، و-لا يلزم بالضرورة أن يتخذ الدفع شكل تحويل نقود، فقد يكون الدفع من خلال خطابات ضمان أو صكوك قابلة للتداول، ويجوز أن يكون الدفع مُباشر أو غير مُباشر ومن أمثلة الدفع غير المُباشر تسوية المُشتري لدين على البائع كلياً أو جزئياً .

وقد تطلبت هذه المادة على وجه الخصوص ما يل :-

١- إستبعاد عمولة الشراء من قيمة الصفقة، والإكتفاء بالعمولات الأخرى والسمسرة، ويُقصد بعمولة الشراء التي يتم إستبعادها تلك الرسوم التي يدفعها المُستورد لوكيله الذي يُمثله في الخارج في شراء السلع التي يجري تقييمها .

٢- فيما يتعلق بالأدوات والأصباغ والقوالب المُستخدمة في إنتاج السلعة المُستوردة وهذه ينبغي تقسيمها على هذه الوحدات بطريقة مناسبة .
وهناك عاملان يتدخلان في التقسيم النسبي للأدوات والأصباغ والقوالب المُستخدمة في إنتاج السلع المُستوردة هما :-

أ- قيمة العُصر ذاته : فإذا حصل المُستورد على هذه العناصر من بائع لا يرتبط به يتم إعتداد هذه التكلفة، أما إذا كان البائع يرتبط به أو أن المُستورد هو الذي ينتجها، يتم إستخدام تكلفة الإنتاج كمصدر للقيمة .

ب- الطريقة التي يجري بها التقسيم النسبي : وهناك أمثله عديدة لإجراء هذا التقسيم منها :-

- ب/١- تقسيم هذه القيمة على أول شحنه وارده .
- ب/٢- التوزيع النسبي للقيمة على عدد الوحدات المنتجة حتى تاريخ أول شحنه .
- ب/٣- التوزيع النسبي طيلة فترة الإنتاج المتوقع في حالة وجود عقود أو تعهدات قاطعة بشأن هذا الإنتاج .
- (د) كيفية التوصل لقيمة عادلة للصفقة جُمركياً **Fair Transaction Value**:-
- يتضح من تحليل التعريف السابق ما يلي :-
- د/١- أن هناك عوامل ينبغي توافرها للتوصل إلى تحديد القيمة العادلة للصفقة للأغراض الجُمركية هي :-
- د/١/١- أن يكون قد تم بيع الصفقة بالفعل .
- د/١/٢- أن يكون البيع قد تم بغرض التصدير إلى بلد الإستيراد وليس إلى السوق المحلي أو لغير الدولة المُستهدفة (المُستوردة) .
- د/١/٣- العبرة بتوقيت البيع حتى لو تم التصدير في وقت لاحق .
- د/١/٤- العبرة بالكمية التي تم بيعها للتصدير حتى لو اختلفت عن الكمية التي تم تصديرها بالفعل .
- د/١/٥- يشمل الثمن جميع المبالغ المدفوعة أو المُستحق دفعها كشرط لبيع البضائع، ومع مُراعاة أنه قد يتم الدفع بصورة مُباشرة أو غير مُباشرة، كأن يُسدد دين مُستحق على البائع كلياً أو جُزئياً.
- د/١/٦- يُستبعد من قيمة الصفقة بعض التكاليف التي تقع بعد الإستيراد إذا وردت مُنفصلة
- مثل :-
- أجور الإنشاء أو التشييد أو التجميع أو الصيانة أو
 - المُساعدة الفنية التي تتم بعد إستيراد البضائع .
 - تكلفة النقل بعد الإستيراد .
 - الرسوم والضرائب في بلد الإستيراد .

- د/٢- أن هناك شروط يجب توافرها للعمل بطريقة قيمة الصفقة ... وهي :-
- د/١/٢- عدم وجود قيود على تصرف البائع في السلع المُصدرة أو استعمالها بمعرفة المُشتري (المُستورد) كأن تكون للإيجار أو على سبيل الأمانة لأن هذه القيود بالطبع قد تؤثر على قيمتها. ويُستثنى من هذا الشرط حالات ثلاثة لا تؤثر على قبول الثمن المدفوع فعلاً ... وهي :-
- د/١/٢/١- فرض قيود لا تؤثر على قيمة البضاعة، مثال ذلك أن يفرض بائع السيارات على المُشتري ألا يبيعها إلا بعد تاريخ مُحدد للبدء في عرض الموديل .
- د/١/٢/٢- تحديد منطقة جُغرافية لإعادة بيع البضائع في حدودها .
- د/١/٢/٣- وجود قيود مفروضة في بلد الإِستيراد مثل القيود المتعلقة بالحصول على ترخيص (حقوق ملكية فكرية) للإِتجار في أصناف مُعينة أو بوضع قيود على اشتراطات التعبئة .
- د/١/٢/٤- فرض قيود لا تؤثر على قيمة البضاعة، مثال ذلك أن يفرض بائع السيارات على المُشتري ألا يبيعها إلا بعد تاريخ مُحدد للبدء في عرض الموديل .
- د/٢/٢- ألا يخضع البيع أو الثمن لشروط أو مُقابل لا يُمكن تحديد قيمة لها بالنسبة للسلع التي يجري تقييمها، مما يترتب عليه إِعتبار قيمة التعاقد غير مقبولة لأغراض الجمارك، ومن أمثلة ذلك :-
- د/١/٢/٢- أن يتوقف تحديد قيمة البضاعة على شروط مُعينة يفرضها البائع على المُشتري ^(١) مثال ذلك أن يُحدد البائع قيمة السلع المُستوردة بشرط أن يقوم المُشتري كذلك بشراء كميات مُحددة من سلع أُخرى، كأن يُحدد سعر السلعة (س) بنحو ١٠٠ \$ بشرط أن يتم شراء ٥٠٠٠ وحدة من السلعة (ص) .

ومن أمثلة ذلك أيضاً : أن يتوقف ثمن السلع المستوردة على الثمن التي يبيع بها مشتري هذه السلع .. سلع أخرى لبائع السلع المستوردة كأن يتفق على تحديد ثمن السلع المستوردة بسعر \$100 مقابل بيع المشتري السلعة (ص) بسعر \$50 لبائع السلع المستوردة .

(1) راجع المادة (8) فقرة (1) بند (د) من الإتفاقية .

د/٢/٢-٢ - أن يدخل في تحديد الثمن إتباع طرق دفع خارجة عن السلع المستوردة، ومن ذلك : أن تكون السلع المستوردة سلع خام أو نصف مصنعة (أخشاب مثلاً) قَدَّمها البائع بشرط أن يتلقى كمية محددة من السلع النهائية (مكاتب) مقابل لها

د/٢/٢-٣ - ومع هذا لا تؤدي الشروط المتعلقة بإنتاج أو تسويق السلع المستوردة إلى رفض قيمة التعاقد ... فمثلاً لا يؤدي قيام المشتري بتزويد البائع بالمعدات الهندسية والخطط التي تُنفذ في بلد المستورد إلى رفض قيمة التعاقد .. أو أن يتولى المشتري على حسابه (وحتى لو كان بالإتفاق مع البائع) على القيام بأنشطة تتعلق بتسويق السلع المستوردة فلا تدخل قيمة هذه الأنشطة كجزء من القيمة الجمركية ولا تؤدي لرفض قيمة الصفقة .

د/٢/٢-٣ - ألا يستحق للبائع أي عوائد ناتجة من حصيلة إعادة البيع للسلع أو التصرف فيها أو إستخدامها في مرحلة تالية من جانب المشتري سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة -إلا إذا تم إجراء التسويات المتعلقة بها⁽¹⁾ طبقاً لأحكام المادة (8) فقرة (1) بند (5) وأضيفت هذه العوائد للقيمة .

د/٢/٤ - ألا يكون هناك علاقة إرتباط بين البائع والمُشتري بصورة تؤثر على قيمة الصفقة^(٢) .

(١) راجع المادة (١٥) فقرة (٤) من الإتفاقية .

(٢) يُستثنى من هذا بعض أشكال الخصومات منها ما يُعرف

بإسم الخصم الممنوح مقابل الوفاء **Loyalty Discount**

وهو من الخصومات المسموح بها في إتفاقية التقييم

الجُمركي طبقاً للجات ويُخصم من سعر^٣ الوحدة للوصول

إلى السعر المدفوع فعلاً .

١/١/٢ - في حالة وجود إرتباط بين المُصدّر والمُستورد :

١/١/٢/١ - أثر علاقة الإرتباط بين البائع والمُشتري على القيمة التعاقدية :

الإرتباط يعني وجود علاقة بين طرفين سواء كانت علاقة عمل

أو علاقة مالية أو تجارية أو أسرية، فإذا فرض وكان بين

المُصدّر والمُستورد علاقة فيكون من المُحتمل أن تؤثر هذه

العلاقة على سعر التعاقد بينهما، ويُعد إرتباطاً أي من الصور

التالية :-

- أن يكون أحدهما موظفاً أو مُديراً للآخر .
- أن يكونا شركاء في العمل قانوناً .
- أن تربطهم علاقة صاحب العمل والمُستخدمين .
- أن يملك أو يُسيطر أو يحتفظ أحدهما أو كلاهما على ٥٪ من الحصص أو الأسهم التي لها حق التصويت .
- أن يُشرف أحدهما على الآخر .
- أن يخضع كلاهما لإشراف شخص ثالث أو أن يُشرفا معاً على شخص ثالث .
- أن ينتموا سوياً لأسرة واحدة .
- وجود علاقة وكالة بين الطرفين أو أن يكون أحدهما الموزع أو صاحب الإمتياز الوحيد للطرف الآخر .

ومع هذا .. فوجود علاقة الارتباط ليس بالضرورة أن تؤثر على سعر الصفقة ومن ثم لا تكون مبرراً لعدم قبول القيمة التعاقدية .
وبمعنى آخر .. فإذا تبين أنه رغم وجود علاقة الارتباط .. عدم تأثر القيمة التعاقدية بها .. فإن القرار يكون هو قبول هذه القيمة التعاقدية أما إذا تبين تأثر أسعار الصفقة بعلاقة الارتباط، فهنا يكون على الإدارة الجمركية إخطار المستورد بذلك ومنحه فرصة معقولة للرد وهنا ينبغي الأخذ بمفاهيم القيم المعيارية أو الإختبارية .

١/١/٢- القيم المعيارية أو الإختبارية "Test Value" كأسس لتقييم

الصفقات في ظل علاقة الارتباط :

إذا رأت الإدارة الجمركية على ضوء المعلومات التي قدمها المستورد أو غيره أن هناك شبهة تأثر سعر الصفقة بهذه العلاقة، فيتعين على المستورد لنفي هذه الشبهة القيام بالإختبارات أو المقارنات التالية بمبادرة منه .. وتهدف هذه الإختبارات أو المقارنات إلى إثبات أن قيمة الصفقة قريبة جداً من أي من القيم التالية :-

أ- القيم التعاقدية المتعلقة ببيع سلعة مطابقة أو مماثلة (مشابهة) لمستثمرين غير مرتبطين .. من أجل تصديرها لنفس البلد المستورد .

ب- القيمة الجمركية لسلع مطابقة أو مماثلة كما سيرد تحديدها في المادتين :-

- مادة (٥) ... المتعلقة بالطريقة الخصمية أو الإرتدادية .

- مادة (٦) ... المتعلقة بطريقة القيمة المحسوبة .

فإذا تبين من الإختبارات عدم تأثر علاقة الارتباط على القيمة التعاقدية يتم قبولها، ويُشترط لإستخدام القيم المعيارية أو الإختبارية مراعاة ما يلي :-

- الإختلافات الثابتة في مستويات التجارة ومستويات الكميات .
- التكاليف التي تحملها البائع في عمليات بيع لا يكون البائع أو المشتري فيها غير مرتبطين في حين لا يتحملها في عمليات بيع يكون البائع والمشتري فيها مرتبطين .
- استخدام القيم المعيارية هو الحكم على سلامة القيمة التعاقدية .. ولا يجوز استعمال القيم المعيارية لتحديد قيمة بديلة أخرى .

ج/٢/٢: طريقة السلعة المطابقة Identical Goods :

المادة (٢) : ترى هذه الطريقة أنه عند صعوبة تحديد القيمة طبقاً للمادة (١) فإن قيمة الصفقة للأغراض الجمركية تحدد طبقاً لقيمة سلعة أخرى مطابقة .
ويُقصد بالسلعة المطابقة : "السلعة التي سبق قبول قيمتها التعاقدية ولها نفس صفات السلعة المستوردة من جميع الوجوه وتشمل الخصائص المادية والنوعية والجودة والسمعة التجارية والشهرة بحيث لا تحول الإختلافات الطفيفة في الشكل دون تحقيق المطابقة المشار إليها .. على أن يتم بيعها عن طريق التصدير لنفس بلد الإستيراد في نفس الفترة الزمنية للسلعة الأصلية المستوردة " .

ويتعين إعطاء الأولوية في المطابقة للسلع المستوردة من نفس المنتج والمباعة لأغراض التصدير، فإذا لم يوجد يتم القياس والمطابقة على سلع واردة من منتج آخر في ذات بلد الإنتاج .
وعند تطبيق هذه المادة يُراعى أن أوجه الإختلاف بين السلع المستوردة التي يجي تقييمها والسلع المتطابقة تتمثل في ثلاثة أوجه إختلاف هي :-

- أ- إتفاق في المستوى التجاري مع إختلاف الكميات .
 ب- أو إختلاف في المستوى التجاري مع إتفاق الكميات .
 ج- إختلاف في كل من المستوى التجاري والكميات .

وعلى هذا يتعين التفرقة بين حالتين :

الأولى : أن يتحقق الإتفاق فى المستوى التجارى والكميات أيضاً .. حيث يتم استخدام قيمة التعاقد للسلع المطابقة كأساس للحكم على القيمة التعاقدية للغراض الجمركية .. دون إجراء أى تعديلات تذكر.
 الثانية : إذا لم توجد مثل هذه الصفة .. يتم استخدام قيمة التعاقد للسلع المطابقة ذات المستوى التجارى المختلف ... أو الكميات المختلفة مع إجراء التعديلات اللازمة لمراعاة هذه الإختلافات سواء شمل هذا التعديل أى من :-

- أ- عوامل الكمية وحدها.
 ب- أو عوامل المستوى التجارى وحدها.
 ج- أو كل من عوامل الكمية وعوامل المستوى التجارى.
 ويشترط أن تكون هذه التعديلات ممكنة ومؤكدة بأدلة ثابتة توضح بجلاء ومعقولة التعدي ودقته سواء أدى التعديل إلى زيادة القيمة أو إنقاصها .
 وعلى سبيل المثال إذا كانت السلع المستوردة التى يجرى تقييمها تتألف من شحنة بها ١٠ وحدات فقط .. وكانت السلع المستوردة الوحيدة المطابقة .. تتضمن بيع ٥٠٠ وحدة أى أن هناك إختلاف فى الكميات ، وكان من السلم به أن البائع يمنح خصماً للكميات الكبيرة .. فهنا يلزم إجراء التعديل اللازم بالرجوع إلى قاعدة أسعار السلع وإستخدام الأسعار المطابقة على بيع ١٠ وحدات ، ويعد هذا المقياس موضوعى ودقيق لإجراء التعديل اللازم ، أما فى غيبة هذا المقياس الموضوعى فلا يتم قبول القيمة الجمركية للسلع المطابقة.
 وطبقاً لما ورد بالمادة (٨) فقرة (٢) من الإتفاقية فإنه يجب أن يؤخذ فى الإعتبار ما قد يوجد من إختلافات جوهرية للتكاليف والأعباء بين السلعة المستوردة والسلعة المطابقة فى فى المسائل التى تنشأ حول إختلافات المسافات وأساليب النقل ، ويكون لكل دولة أن تضع الشروط الخاصة التى

تشمل تضمين وأو إستبعاد ما يلى سواء كلياً أو جزئياً من القيمة الجمركية تبعاً للأساس المتبع (فوب/سيف/أخرى) :

- أ- تكلفة نقل السلع المستوردة إلى الميناء أو مكان الإستيراد.
- ب- نفقات الشحن والتحميل والتفريغ والمناوبة لنقل السلعة المستوردة إلى الميناء أو مكان الإستيراد.
- ج- تكلفة التأمين.

ويلاحظ أنه عند تطبيق هذه المادة ، إذا وجدت أكثر من قيمة تعاقداً على سلع مطابقة يتم إستخدام أدنى هذه القيم لتحديد القيمة الجمركية للسلع المستوردة .

ج/٢/٣: طريقة السلعة المتشابهة Similar Goods :

المادة (٣) : وفقاً لهذه الطريقة فإنه في حالة عدم تحديد القيمة الجمركية للسلع المستوردة طبقاً للمادتين ١ ، ٢ فإن قيمة الصفقة يمكن تحديدها إستناداً لسلع مشابهة / مماثلة تم بيعها من أجل التصدير إلى نفس بلد الإستيراد وتم تصديرها في نفس زمن إجراء عملية تقييم هذه السلعة.

ويتعين إعطاء الأولوية في المطابقة للسلع المستوردة من نفس المنتج والمباعة لأغراض التصدير ، فإذا لم يوجد يتم القياس والمطابقة على سلع واردة من منتج آخر في ذات بلد الإنتاج. ويقصد بالسلع المشابهة .. تلك السلع التي تحمل صفات مشابهة ومكونات مادية مشابهة بما يمكنها من أداء نفس الوظائف وتكون قابلة للتبادل تجارياً ، ويدخل ضمن هذه العوامل جودة السلع وسمعتها التجارية ووجود علامة تجارية من عدمه. وطبقاً لما سبق ذكره أيضاً في طريقة السلع المتطابقة فإنه عند تطبيق هذه المادة يراعى أن أوجه الإختلاف بين السلع المستوردة التي يجرى تقييمها والسلع المتطابقة تتمثل في ثلاثة أوجه إختلاف هي:

- أ- إتفاق في المستوى التجارى مع إختلاف الكميات.

ب- أو إختلاف فى المستوى التجارى مع إتفاق الكميات.

ج- إختلاف فى كل من المستوى التجارى والكميات.

وعلى هذا يتعين التفرقة أيضاً بين حالتين :

الأولى : أن يتحقق الإتفاق فى المستوى التجارى والكميات أيضاً .. حيث يتم

إستخدام قيمة التعاقد للسلع المشابهة كأساس للحكم على القيمة

التعاقدية للأغراض الجمركية .. دون إجراء أى تعديلات تذكر.

الثانية : إذا لم توجد مثل هذه الصفة .. يتم إستخدام قيمة التعاقد للسلع

المشابهة ذات المستوى التجارى المختلف .. أو الكميات المختلفة مع

إجراء التعديلات اللازمة لمراعاة هذه الإختلافات سواء شمل هذا

التعديل أى من :

أ- عوامل الكمية وحدها.

ب- أو عوامل المستوى التجارى وحدها.

ج- أو كل من عوامل الكمية وعوامل المستوى التجارى.

ويشترط أن تكون هذه التعديلات ممكنة ومؤكدة بأدلة ثابتة توضح

بجلاء معقولية التعديل ودقته سواء أدى التعديل أى زيادة القيمة أو

إنقاصها.

ويلاحظ على كل من طريقتى السلع المتطابقة والمتشابهة ما يلى :

١. يشترط توافر ثلاثة شوط لصلاحية العمل بها هى :

أ. أن يتم بيع السلع من أجل التصدير.

ب. أن يتم البيع إلى نفس بلد الإستيراد.

ج. أن يتم البيع فى نفس زمن إجراء عملية تقييم السلعة

الأصلية.

٢. لا تعتبر السلع "سلع مطابقة" أو "سلع مماثلة" إلا إذا تم إنتاجها

فى نفس البلد الذى أنتجت فيه السلع التى يجرى تقييمها.

٣. لا تؤخذ السلع التى ينتجها شخص آخر فى الإعتبار إلا حين لا

توجد سلعة مطابقة أو مماثلة حسب الأحوال ينتجها نفس

الشخص الذى ينتج السلع التى يجرى تقييمها.

٤. لا يشمل تعبير "سلع مطابقة" أو "سلع مماثلة" تلك السلع التي تجسد أو تعكس الهندسة والتطوير والأعمال الفنية وأعمال التصميم والخطط والرسوم التي لم يتم إدخال أى تعديلات عليها.

٥. فى حالة إدراج التكاليف والأعباء التالية فى قيمة التعاقد يجب إجراء التعديل اللازم لمراعاة الإختلافات الهامة فى هذه التكاليف بين السلع المستوردة والسلع المطابقة أو المتشابهة نتيجة الإختلافات التى قد توجد فى المسافات ووسائل النقل تبعاً للأساس المستخدم بكل دولة سواء فوب أو سيف أو غيره.

وهذه التكاليف هى :

١- تكلفة نقل السلعة المستوردة إلى الميناء أو مكان الإستيراد.

٢- تكاليف الشحن والتفريغ والمناولة المرتبطة بنقل السلعة المستوردة لميناء أو مكان الإستيراد.

٣- تكلفة التأمين.

٦. إذا وجد عند تطبيق طريقتى السلع المطابقة أو المماثلة أكثر من قيمة تعاقد على هذه السلع ، يستخدم أدنى هذه القيم لتحديد القيمة الجمركية للسلع المستوردة.

ج/٤/٢: الطريقة التبادلية Alternative Method :

المادة (٤) : وفقاً لهذه الطريقة فإنه فى حالة عدم التمكن من تحديد القيمة الجمركية للسلعة المستوردة طبقاً لأى من المواد (١) أو (٢) أو (٣) .. فإن الطريقة الرابعة تتطلب تحديد القيمة طبقاً للمادة (٥) ، وفى حالة صعوبة التحديد طبقاً للمادة (٥) ، يتم التحديد طبقاً لبنود المادة(٦).

وإستثناءً مما سبق .. يمكن بناء على طلب المستورد عكس ترتيب أولوية التطبيق للمواد (٥) ، (٦).

ج/٥/٢: الطريقة الطريقة الخصمية أو الإرتدادية-Deductive Or Fall

: Back Method

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد القيمة للأغراض الجمركية باستخدام

أحد الأسلوبين التاليين :-

الأسلوب الأول :

ويطبق في حالة بيع السلعة المستوردة أو السلعة مطابقة أو مشابهة للسلعة المستوردة في بلد الإستيراد بحالتها التي أستوردت عليها.

وطبقاً لهذا الأسلوب تتحدد القيمة على أساس :

سعر الوحدة الذي تم به بيع السلعة المستوردة أو المطابقة أو المشابهة للسلعة المستوردة بأكبر كمية إجمالية .. وفي نفس زمن الإستيراد للسلعة الجارى تقييمها.

ويقصد بعبارة "سعر الوحدة الذي بيعت به السلعة .. بأكبر كمية إجمالية" .. ذلك السعر الذي بيع به أكبر عدد من الوحدات في عمليات بيع بين أشخاص غير مرتبطين.

يخصم منه :

• العمولات والأرباح المتفق على قيمتها أو الإضافات التي تضاف عادة مقابل الربح والمصروفات العامة في عملية الإستيراد ، وتشمل المصروفات العامة كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة لتسويق السلعة المعنية.

• تكاليف النقل والامين داخل بلد الإستيراد.

• الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب المستحقة في البلد المستورد بسبب إستيراد السلع أو بيعها.

أما إذا كان بيع السلع المستوردة أو المطابقة أو المماثلة قد تم في غير زمن إستيراد السلع التي يجرى تقييمها ، فهنا يتعين إجراء التقييم في أقرب موعد بعد إستيراد السلع التي يجرى تقييمها ولكن قبل مرور ٩٠ يوماً من هذا الإستيراد.

الأسلوب الثانى :

ويطبق فى حالة عدم بيع السلعة المستوردة أو سلعة مطابقة أو مشابهة لها بحالتها عند الإستيراد. وطبقاً لهذا الأسلوب يتم تقدير القيمة الجمركية على أساس سعر الوحدة بعد إجراء عمليات تصنيع عليها وبيعها بأكبر كمية إجمالية إلى أشخاص فى بلد الإستيراد لس لهم علاقة بالأشخاص الذين قاموا بشرائها.

يخصم منه :

كافة الإستقطاعات الموضحة فى الأسلوب الأول بما فى ذلك خصم القيمة المضافة نتيجة التصنيع أو التجهيز. ويلاحظ أنه يدخل فى مفهوم عمليات التصنيع عمليات إنضاج السلعة أو استخراجها من المناجم.

ج/٢/٦: الطريقة المحسوبة Computed Method :

تطبق هذه الطريقة أيضاً أسلوب القيمة المحسوبة لتحديد القيمة للأغراض الجمركية للسلع ، وتشمل القيمة المحسوبة هنا ما يلى:-

- تكلفة المواد الخام وعمليات التصنيع والعمليات الأخرى التى يتم إجراؤها على السلعة من أجل تجهيزها للتصدير. ويتم تحديد هذه التكلفة بناء على المعلومات المتعلقة بإنتاج السلع المراد تقييمها والذى يقدمها المنتج نفسه أو من ينوب عنه من واقع حساباته بشرط أن تكون هذه الحسابات متسقة مع مبادئ المحاسبة المطبقة فى البلد الذى تم فيه إنتاج السلع. يضاف : مقدار مقابل الربح والمصاروفات العامة بما يعادل القيمة المحملة عادة فى مبيعات السلع من نفس النوع والفئة للسلع التى يجرى تقييمها والتى يصنعها منتجون فى بلد التصدير والموجهة للبلد المستورد ، وتحقيقاً للإتساق مع السلع من نفس الفئة أو النوع يجب أن يؤخذ مقدار "مقابل الربح والمصاروفات العامة" فى

مجموعة بحيث إذا كان رقم أرباح المنتج منخفضاً يكون من الطبيعي أن تكون المصروفات العامة مرتفعة .. وتشمل المصروفات العامة كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة اللازمة لإنتاج وبيع السلع للتصدير.

يضاف : قيمة جميع المصروفات الأخرى الضرورية الممثلة في تكلفة النقل والشحن والتفريغ والتأمين تبعاً لما إذا كانت الدولة تدرج أو لا تدرج هذه التكاليف في القيمة الجمركية.

وطبقاً لهذه الطريقة لا يجوز لأى عضو أن يشترط أو يجبر أى شخص غير مقيم فى أراضيه بأن يقوم للفحص أى حساب أو سجل آخر لأغراض تحديد القيمة المحسوبة أو أن يسمح له بالإطلاع عليه .. إلا أنه يمكن لسلطات البلد المستورد التحقق من المعلومات التى يقدمها منتج السلع لأغراض تحديد القيمة الجمركية وفقاً لأحكام هذه الطريقة فى بلد آخر بموافقة المنتج بشرط منح مهلة كافية لحكومة البلد المعنى وعدم إعتراض حكومة البلد المعنى على التحقيق.

ويلاحظ أن :

بصفة عامة يقتصر استخدام أسلوب القيمة المحسوبة على الحالات التى يكون فيها المشتري والبائع مرتبطين، ويكون المنتج على إستعداد لأن يقدم لسلطات البلد المستورد - رغم أنه خارج ولاية وسلطات الدولة المستوردة - التكلفة الضرورية وكافة التسهيلات للتحقق من أية معلومات لازمة.

ج/٧/٢: الطريقة المرنة Elastic Method :

المادة (٧) : وفقاً لهذه الطريقة وفى حالة عدم التوصل إلى تحديد القيمة الجمركية وفقاً للطرق من ١-٦ السابقة ، يتم تحديد هذه القيمة باستخدام نفس الأساليب التى وضعتها الطرق من ١-٦ ولكن مع إبداء قدرأ معقولاً من المرونة

والأساليب المناسبة التي تتفق مع المبادئ والأحكام العامة في هذا الإتفاق ومع المادة السابقة.
ومن أمثلة المرونة المعقولة ما يلي :

أ- المرونة الزمنية في تفسير الشرط المتعلق بأن تكون السلع الطابق أو المماثلة قد صدرت في وقت تصدير السلع التي يجرى تقييمها.

ب- المرونة المكانية في تفسير الشرط المتعلق بأن تكون السلع المستوردة المطابقة أو المماثلة المنتجة في بلد آخر غير البلد المصدر للسلع التي يجرى تقييمها قد خضعت للتقييم الجمركي، ويجوز استخدام القيم الجمركية لسلع مستوردة مطابقة أو مماثلة حددت بالفعل وفقاً لأحكام المادتين ٥ ، ٦ .

ج- المرونة العملية في تفسير أى من :

ج/١- الشروط المتعلقة بالإستقطاع وهو أن تكون السلع قد بيعت بحالتها عند الإستيراد (مادة ٥).

ج/٢- الشرط المتعلق بتطبيق مدة الـ ٩٠ يوم (مادة ٥).
ومن ناحية أخرى لا تسمح هذه الطريقة بتحديد القيمة الجمركية بأى من الأسس الآتية :-

أ- سعر البيع لسلعة منتجة في الدول المستوردة.

ب- أو عدم قبول القيمة الأعلى عند وجود قيمتين بديلتين.

ج- أو سعر البيع للسلع في السوق المحلي للبلد المصدر.

د- أو تكلفة إنتاج أخرى غير القيم المحسوبة التي حددت لسلع مطابقة أو مماثلة (مادة ٦).

هـ- أو أسعار السلع المصدرة إلى بلد آخر غير البلد المستورد.

و- أو القيم الجمركية الدنيا.

ز- أو قيم جزافية أو صورية غير واقعية ومغالى فيها.

ويراعى إستخدام المرونة فى حالة السلع المطابقة أو المماثلة المستوردة والمنتجة فى دولة غير الدولة المصدرة للسلعة الجارى تقييمها .. كأساس للتقييم.

رابعاً : السعر المحايد فى إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي

تختص إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي أيضاً بمكافحة التهرب الضريبي ، ومن هنا كان من الطبيعي أن تشتمل تلك الإتفاقيات على جوانب تتعلق بالسعر العادل للصفقات المتبادلة الدولية.

ولذلك نجد أن كافة الإتفاقيات تضمنت الجوانب المتعلقة بالمشروعات المشتركة وكيفية تسوية الأرباح المحققة بين المشروعات المرتبطة وما قد تضمنت من شروط مالية أو تجارية متحيزة وغير مستقلة.

وبإستقراء محتوى إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي عامة نجد أنها تتفق فيما بينها على المحاور الرئيسية التالية :-

أ- تقع علاقة الإرتباط بين المشروعات المشتركة فى بعض الحالات منها الحالتين التاليتين :-

أ/١- إذا ساهم مشروع تابع لإحدى الدولتين المتعاقدين (بطريقة مباشرة أو غير مباشرة) فى إدارة أو رقابة أو رأسمال مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى.

أ/٢- إذا ساهم نفس الأشخاص (بطريقة مباشرة أو غير مباشرة) فى إدارة أو رقابة أو رأسمال مشروع تابع لإحدى الدولتين المتعاقدين ومشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى.

ب- فى الحالتين سالفتين الذكر ، إذا فرضت شروط بين المشروعين فيما يتعلق بعلاقتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى يمكن أن تقوم بين مشروعين مستقلين ، فإن أية أرباح كان يفترض أن يحققها أحد المشروعين ولكن لم تتحقق بسبب وجود هذه الشروط ، يجوز ضمها إلى أرباح هذا المشروع أو إخضاعها للضريبة تبعاً لذلك.

ج- إذا كانت أرباح مشروع تابع لإحدى الدولتين المتعاقدين والخاضعة للضريبة فى تلك الدولة تتضمن أرباحاً داخلة ضمن مشروع تابع للدولة

المتعاقدة الأخرى وتخضع تبعاً لذلك للضريبة في تلك الدولة الأخرى ، وكانت الأرباح الداخلة ضمن أرباح ذلك المشروع تعتبر أرباحاً تحققت للمشروع التابع للدولة المذكورة أولاً ، وكانت الظروف القائمة بين هذين المشروعين تعتبر مماثلة للظروف القائمة بين مشروعين مستقلين ففي هذه الحالة فإن الدولة المتعاقدة الأخرى يحق لها أن تجرى التعديل المناسب للضريبة التي إستحقت فيها على تلك الأرباح ، وعند إجراء هذا التعديل فإنه يتعين اعمال الأحكام الأخرى لهذه الإتفاقية.

ويلاحظ على النصوص السابقة أن إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي عامة وإن كانت قد أعطيت الدولة المتعاقدة حق تعديل البيانات الضريبية المتعلقة بالمشروع المرتبط فإنها لم تفرض إتباع طريقة معينة مما يعنى فى هذه الحالة رجوع كل دولة إلى تشريعاتها الضريبية المحلية فى تحديد طرق تحديد السعر العادل ضريبياً.

خامساً : تطبيقات السعر المحايد فى التشريعات الضريبية دولياً

١ - نماذج لبعض دول تطبق فعلياً المفاهيم المتعلقة بالسعر المحايد :

١/١ - فى جمهورية الصين الشعبية :

طبقاً للتشريع الضريبي فى الصين ، تضمن التشريع القواعد

التالية المتعلقة بالسعر المحايد:-

أ- بالنسبة للأتعاب المدفوعة أو التى تحمل على العمليات

التجارية بين الشركات المرتبطة، يتم تحديدها على

أساس السعر العادل والذى يتحدد وفقاً لقوى السوق

وظروف التعامل.

ب- لمصلحة الضرائب (مكتب الضرائب) الحق فى إدخال

التعديلات المناسبة على قيمة الأتعاب فى حالة عدم

إلتزام الأطراف المتعاقدة بالسعر العادل، وفى هذه الحالة

تطبق القواعد التالية :-

• طريقة السعر المقارن.

- طريقة التكلفة + إضافة لتحديد سعر البيع العادل.
 - طريقة إضافة نسبة هامش ربح مناسب.
 - أى طرق أخرى ملائمة يوافق عليها مكتب الضرائب.
- ج- يتم تطبيق القواعد السابقة توصلًا للسعر العادل على الحالات الأخرى مثل :-

- العلاقات المباشرة أو غير المباشرة بين الأشخاص المرتبطة سواء من ناحية حقوق الملكية أو الإستحواذ عن طريق طرف ثالث غير مباشر.
- أى علاقات تقوم لتحقيق منفعة أو العمليات التي تتم بين الشركات المرتبطة وتتضمن عمليات شراء أو بيع للسلع أو نقل الخبرة والمعرفة والخدمات المالية.

٢/١ - فى ألمانيا

مر التشريع الضريبي الألماني بمرحلتين :-

المرحلة الأولى: إدخال التعديلات على معاملات الأشخاص المرتبطة دون فرض غرامات، وتسرى حتى عام ٢٠٠٢.

- وفى هذه المرحلة يسمح للإدارة الضريبية بإدخال تعديلات وصولاً للسعر العادل.
- ويشمل ذلك كافة العمليات المتعلقة بتوزيعات الأسهم والمساهمة فى رأس المال وتعديل مواد محده فى قواعد الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة وصولاً لوضع أساس للتعامل طبقاً لقوى السوق المحايد وظروف التعامل العادية.
- ويحق للإدارة الضريبية تطبيق الطرق المختلفة وصولاً للسعر المحايد ومنها :-

- طريقة الأسعار التي لا يمكن مراقبتها.
 - طريقة أسعار إعادة البيع.
 - طريقة التكلفة + هامش ربح مقبول.
- يتم تطبيق طريقة تجزئة الربح (مناصفة الربح) في حالة ما إذا :-

- لم تتعاون الشركة مع الإدارة الضريبية.
- كونها الحل النهائي لعدم تمكن الإدارة الضريبية من الحصول على البيانات اللازمة بالطرق العادية.

المرحلة الثانية: إدخال التعديلات على معاملات الأشخاص المرتبطة مع فرض غرامات ، وتسرى إعتباراً من عام ٢٠٠٣.

حيث فرضت غرامة من ٥% إلى ١٠% على التعديلات التي تتم بعد الفحص وذلك في حالة عدم إلتزام الشركة بقواعد معينة لتوفير المستندات المؤيدة.

٣/١- في الأرجنتين

إتبع التشريع الضريبي في الأرجنتين قواعد محددة لمعالجة وضبط العمليات التي تتم بين الأشخاص المرتبطة والتي يمكن أن يكون لها تأثير على وعاء الضريبة ، ويصدر المجلس التنفيذي للضرائب نشرات تعالج تلك المعاملات. ومع هذا فقد ألزمت الإدارة الضريبية الأشخاص المرتبطين بخلاف تقديم إقرار ضريبي خاص عن تلك المعاملات ، بالحصول على تقرير خاص موقع ومعتمد من محاسب قانوني لشرح وتبرير أسباب تطبيق قواعد وسياسة السعر العادل.

٤/١ - فى المملكة المتحدة

تضمن التشريع الضريبي الألماني قواعد محددة لتطبيق السعر العادل ، تطبق على الشركات الإنجليزية وكذلك الشركات الأجنبية التابعة ، وتشمل هذه القواعد ما يلى:-

أ- إلزام الشركات بإعداد إقراراتها الضريبية طبقاً لمبدأ السعر العادل والإحتفاظ بالدفاتر والسجلات التى تؤيد ذلك منعاً للوقوع تحت طائلة العقوبات.

ب- يحق للشركات اللجوء للإدارة الضريبية مسبقاً لشرح طبيعة العمليات والحصول على المعاملات الضريبية الملائمة.

ج- بعض من تطبيق قواعد السعر العادل كل من :-

ج/١- الشركات التى توقفت فى ٣١/٣/٢٠٠٤ وظلت متوقفة.

ج/٢- الشركات الصغيرة التى وقعت عقوداً مع أشخاص يجمعهم إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي ويرد بها حكم مميز.

ج/٣- الشركات متوسطة الحجم ، وإن كان هذا لا يمنع من صدور قواعد لتطبيق السعر العادل تخضع لها.

د- العمليات التى تتم بين الشركات وأدى تطبيق قواعد السعر العادل لزيادة ربح إحداها، يحق للأخرى خفض أرباحها بنفس القيمة عن ذات العمليات المتبادلة.

هـ- الأشخاص المحكرون الذين يتحكمون بشكل جماعى فى النشاط التجارى وتخضع تصرفاتهم لترتيبات مالية معينة، يطبق عليهم نظام السعر العادل.

و- الشركات التى تتمتع بالإقامة المزدوجة (ثنائية الإقامة) يحظر عليها:-

• حق ترحيل خسائرها لشركة شقيقة عضو في المجموعة.

• خصم تكاليف فائدة الإقتراض في كل من دولتي الإقامة.

٥/١ - في النمسا

أ- طبقت النمسا ما جاء في الإرشادات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (O.E.C.D) فيما يتعلق بالسعر العادل والتي تقضى بالتزام الأشخاص المرتبطة بتطبيق السعر المحايد على جميع معاملاتهم المتبادلة.

ب- وفي الحالات التي لا تطبق فيها الشركات هذا المبدأ ، يحق للإدارة الضريبية تعديل سعر التعامل للأغراض الضريبية.

ج- تخضع الإدارة الضريبية تلك التعديلات للضريبة باعتبارها أرباح موزعة مخفاه تخضع للضريبة باعتبارها أرباحاً رأسمالية أو أنها تمثل إضافة إلى رأس المال.

٦/١ - في جمهورية كوريا الجنوبية

أخذت كوريا بالمفاهيم المتعلقة بمنع التهرب الضريبي بما في ذلك السعر المحايد ، وتنص القواعد الضريبية على ما يلي :-

أ- للممول حق الإختيار بين أحد الطرق التالية المقبولة :-

أ/١- طريقة سعر إعادة البيع The Resale Price Method

أ/٢- طريقة السعر المقارن غير المراقب (الذي لا يمكن مراقبته)

The Comparable Uncontrolled Price Method

أ/٣- طريقة التكلفة الإجمالية + هامش ربح محدد The Cost

Plus Method

أ/٤- طريقة تجزئة الأرباح (مناصفة الربح) Profit Split

ب- يسمح التشريع الضريبي للممول بالتنسيق مع السلطة

الضريبية بتخيير الطريقة المتبعة باتفاق مسبق.

٧/١ - في اليابان

طبقاً لقانون الضرائب في اليابان والوكالة القومية للضرائب

National Tax Agency فإنه :-

أ- يتم تطبيق مفهوم السعر العادل على المنشآت المرتبطة بعلاقة التبعية أخذاً بمبدأ عدم التمييز **Arm's Length**.
ب- فى حالة زيادة نسبة المشاركة فى الملكية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة عن ٥٠% أو بأى صورة أخرى من صور السيطرة أو الإستحواذ ، تعد هذه الشركات مرتبطة دولياً.

ج- يقع على الممول عبء إثبات عدالة السعر المستخدم فى إثبات المعاملات ، وعليه أيضاً تقديم كافة المعلومات والمستندات المؤيدة لذلك للسلطة الضريبية ولها بناء على مراجعتها إدخال تعديلات على الدخل الخاضع للضريبة من عدمه.

د- يحدد التشريع الضريبي باليابان مجموعتان من طرق تحديد السعر العادل تطبق على التوالى كما يلى :-
المجموعة الأساسية الأولى :

وتشمل ثلاث طرق للتسعير هى :-

- طريقة السعر المقارن الذى لا يمكن مراقبته.
- طريقة سعر إعادة البيع.
- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً له هامش ربح مناسب.

المجموعة الإضافية الثانية :

وتشمل طريقتين بديلتين للمجموعة الأساسية وتطبق فى حالة عدم إستطاعة الممول تطبيق المجموعة الأولى.

• طريقة تجزئة الأرباح.

• طريقة هامش ربح المعاملات التجارية.

هـ- يحق للممول التقدم للسلطة الضريبية للحصول على موافقتها مسبقاً على كيفية تسعير المعاملات فى إطار إتفاق مسبق.

و- إذا كانت هناك علاقة مرتبطة مع شركات أجنبية بالخارج تضمنت حصول الشركات المحلية على قروض، فإنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الفوائد المدينة المسددة عن قروض تجاوز ثلاثة أمثال حقوق الملكية.

٨/١- فى البرازيل

أخذ المشروع الضريبي بقواعد السعر المحايد خاصة للعمليات التى تتم بين الشركات ذات الصلة أو المرتبطة وخصوصاً إذا كانت تلك الشركات مقيمة فى مناطق تتمتع بميزة ضريبية فى صورة خفض سعر الضريبة ، ولذلك وضع المشرع الضريبي قواعد تسمح للسلطات الضريبية فى حالة تحققها من عدم الإلتزام بالسعر العادل فى التعامل بان تدخل التعديلات التى تراها لتحديد صافى الربح الضريبي الحقيقى.

٩/١- فى أستراليا

أخذ المشروع الضريبي فى استراليا بالمفاهيم المتعلقة بالسعر المحايد ونص بالتالى على ما يلى :-
أ- فى حالة إختلاف الأسعار يحق للسلطة الضريبية التدخل بتعديل الربح الضريبي بالنسبة للشركات الشقيقة أو المرتبطة.

ب- يحق للشركات التقدم بطلب للسلطة الضريبية للحصول على الطرق المقبولة لتحديد السعر العادل وقد صدرت تعليمات بهذا الصدد للعمل بها.

٢- دول أشار فيها التشريع الضريبي لبدائل للسعر المحايد من خلال إجراءات لمكافحة التهرب

١/٢- فى النرويج

لم يتناول التشريع الضريبي فى النرويج مفاهيم السعر العادل للمعاملات بين الأشخاص المرتبطة، إلا أنه منعاً للتهرب الضريبي فقد سمح التشريع الضريبي للسلطة الضريبية بالنرويج بإتخاذ ما

تراه ضرورياً للتحقق من المعاملات بين الشركات الشقيقة وبعضها يتم على أساس سعر فعلى وعادل كما لو كان بين أشخاص غير مرتبطة، ويطبق نفس الأمر فى حالة إتجاه رأس مال الشركات للإخفاض عن الحد الطبيعي.

٢/٢ - فى نيجيريا

بالرغم من أن التشريع الضريبي فى نيجيريا لم يتعرض للمفاهيم المتعلقة بالسعر العادل بين الأشخاص المرتبطة إلا أنه أتاح للسلطة الضريبية بإجراء التعديلات التى تراها مناسبة فى حالة تحققها من وجود عمليات مصنعة وغير عادل تمت بين شركتين أو أكثر مرتبطتين بهدف التهرب الضريبي وبحيث يتولد الإطمئنان من أن ما يسدد هو الضريبة العادلة فعلاً ، وفى سبيل منع التهرب الضريبي منح المشرع لرئيس مجلس الضرائب الفيدرالى سلطة الحصول على المعلومات اللازمة عن الشركات من البنوك ، ومنع البنوك والجهات الحكومية من التعامل مع الشركات إلا بعد تقديمها شهادة بسداد ضرائبها عن الثلاث سنوات السابقة.

٣/٢ - فى هونج كونج

لم يدرج المشروع الضريبي الجوانب المتعلقة بالسعر العادل فى نصوصه ، ولكن لمنع التهرب الضريبي فقد نص على بدائل أخرى أهمها :-

- أ- عدم السماح بتقديم إقرارات ضريبية مجمعة.
- ب- وضع بشروط مشددة لإعتبار فوائد الإقتراض تكلفة للأغراض الضريبية لمنع التهرب والسماح بخصمها فقط فى حالتين :-

- إذا كان المستفيد يخضع للضريبة فى هونج كونج.
- إذا كانت الفوائد تدفع لمؤسسات مالية (بنوك/تأمين) فى هونج كونج أو فى الخارج.

ج- في حالة تحقق السلطة الضريبية في هونج كونج من أن هناك عمليات بين شركات شقيقة لا تتم على أساس أسعار فعلية وحقيقية كتلك السارية بين الأشخاص المستقلة ، يكون للسلطة الضريبية إسقاطها وإتخاذ كافة الإجراءات اللازمة للوصول إلى حقيقة الأرباح وإخضاعها للضريبة.

٤/٢ - في ماليزيا

لم يتعرض التشريع الضريبي في ماليزيا للسعر العادل أو المحايد، ومع هذا لمكافحة التهرب الضريبي يسمح التشريع الضريبي لمصلحة الضرائب أن لا يعتمد أية عمليات ترى أنها تنطوي على التهرب الضريبي

٥/٢ - في جمهورية سوريا

لم يطبق التشريع الضريبي السوري أية قواعد ضريبية ملزمة بشأن تحديد السعر العادل أو المحايد، ومع ذلك فقد منح التشريع الضريبي للإدارة الضريبية الحق في ربط الضريبة على أساس تقديري للأشخاص المرتبطة خاصة إذا لم تظهر حسابات فروع الشركات الأجنبية الرباح الحقيقية لها في ألبانيا.

سادساً : المقترحات والتوصيات

- ١- فى مجال أآخاذ القرار الأستثمارى
قصر سياسة الأءفاءات الضريبية فقط على الأءفاءات الضريبية متوسطة وطويلة الأجل دون القصيرة الأجل منعا لأهدار الحصيلة الضريبية.
- ٢- فى مجال بعض الجوانب المحاسبية والضريبية
 - ١- تفعيل العمل بالمفاهيم المتعلقة بالسعر المحايد محاسبيا وضريبيا فى المجتمع المصرى لما لها من أثر هام فى ضبط أيقاع العمل المحاسبى والضريبى خاصة لدى الشركات متعددة الجنسيات
 - ١- إتاحة دور أكبر للمحاسب القانونى للتعاون مع مصلحة الضرائب من خلال إلزام الأشخاص المرتبطة بما فى ذلك الشركات متعددة الجنسيات خاصة الإءبارية منها بتقديم تقرير من مراقب حسابات عن المعاملات المتبادلة وكيفية تطبيق السعر العادل على تلك المعاملات وعدم وجود شبهة تواطؤ لخفض عبء الضريبة أو نقلها من شخص خاضع إلى شخص معفى أو غير خاضع.
 - ٢- نظراً لأن مفهوم السعر المحايد هو مفهوم مستجد على المجتمع الضريبى المصرى سواء الممولين أو مصلحة الضرائب ذاتها ، ذلك يتعين الإستفادة من تجارب الدول المتقدمة فى هذا الصدد لتفادى مشكلات التطبيق والبدء من حيث إنتهى الآخريين.
 - ٣- السعى لرفع الوعى الضريبى لدى المجتمع الضريبى مما يسهم فى رفض فكرة التهرب الضريبى والتطبيق الطوعى للسعر المحايد فى المعاملات.

بحث بعنوان

**التأصيل العلمى والتشريعى لكل من ضريبة المبيعات الاصلية والاضافية
كمدخل لتحقيق التوافق بين التشريع والتطبيق
(إشارة خاصة لضريبة المبيعات على السلع الرأسالية المستوردة)**

مقدم من

دكتور/ اسامة على عبد الخالق

**كلية التجارة- جامعة عين شمس
الخبير الأقتصادى بجامعة الدول العربية
عضو مجلس ادارة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب**

١- مشكلة البحث

يعانى الأقتصاد المصرى من حزمة من المشاكل والأزمات لأسباب سياسية واجتماعية ومالية تتزايد يوما بعد يوم ، وقد أدت الصراعات السياسية فى مصر الى تفاقم تلك الأزمات

ويكفى الإشارة الى أن مجرد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا فى ٢٠١٢/٦/١٥ ببطلان أنتخابات مجلس الشعب الأخيرة وأن تكوين المجلس باطلا منذ انتخابه وبالتالي غير قائم بقوة القانون دون الحاجة لأتخاذ أى إجراء آخر مع الاحتفاظ بتشريعاته صحيحة ونافاذة وعودة سلطات التشريع طبقا للمادة رقم ٣٣ من الاعلان الدستورى الى المجلس العلى للقوات المسلحة ، وكذلك عدم دستورية قانون العزل السياسى ، قامت مؤسسة موديز بخفض التصنيف الأئتمانى للأقتصاد المصرى من -

bb الى b +

ولاشك أن حدوث هذا الفراغ (النسبى) فى التشريع يجعلنا نتحفز لمعالجة أوجة القصور فى التشريعات الضريبية على الأقل لتفيف هذ الأزمة الاقتصادية والمالية للأقتصاد المصرى

ولقد أتضح فى التطبيق العملى ضريبيا فيما يتعلق بضريبة المبيعات الاصلية والاضافية ، الحاجة للتأصيل العلمى لكلا النوعان من الأعباء الضريبية من ناحية ، وكذلك على التأثيرات المتبادلة بينهما معا ومع ضريبة الدخل ، بما يؤثر فى النهاية على العدالة الضريبية وحيادية الأدارة الضريبية فى تقرير المعالجة الضريبية من ناحية أخرى.

ويكتسب التأصيل العلمى لكلا النوعان من الاعباء الضريبية أهمية قصوى فى ضوء مدى التعارض او التكامل بينهما فى ظل مدى الوضوح او الغموض الوارد فى نصوص التشريعات الضريبية الحاكمة لهما ، والتعديلات الواجب الاخذ بها فى ظل الاتجاهة للتحويل الى الضريبة على القيمة المضافة

كما يعكس التطبيق العملى عدم تقيد ا-لادارة الضريبية بالنصوص التشريعية ، حيث أن القوانين المالية ينبغى التقيد بها تماما ، حتى أن اللائحة التنفيذية للقانون ذاتها لايجوز لها التزايد على القانون فلها أن تفسر ماغض أو توضح إجراءات التطبيق دون أن توسع ضيقا أو تضيق واسعا.

ورغم أن الاتجاه هو للتحويل الى الضريبة على القيمة المضافة بما يعمم من قاعدة خصم الضريبة، الآن هناك من مشاكل التطبيق العملي ماسوف يظل قائما يتطلب العلاج من أهمها:-

أ- الفصل التام بين الضريبة الاصلية التي تمثل أصل الالتزام والتكليف وبين الضريبة العقابية

التمثلة فى الضريبة الاضافية التابعة لها ، وعدم تعليق حقوق المسجلين مثل خصم الضريبة الاصلية والافراج الجمركى عن السلع الرأسمالية المستوردة) على سداد الضريبة الاضافية فلها إجراءاتها الادارية والعقابية الأخرى
ب- تأصيل القواعد الضريبية التى تؤدى الى سهولة التطبيق العملى وتقليص المنازعات الضريبية وعلى الأخص:-

ب/١-- أجازة إجراء المقاصة بين ضريبة المبيعات الاصلية المسددة الدائنة (القابلة للخصم) مع الضريبة الاضافية المدينة المستحقة (المتعلقة بتقسيط السلع الرأسمالية)

ب/٢- أجازة إجراء المقاصة بين الضريبة الأضافية المدينة المستحقة والضريبة على الدخل الدائنة (المسددة بالزيادة مثلا)

ب/٣- أقرار أحقية المسجل فى معالجة الضريبة الأضافية المرتبطة بتقسيط الضريبة على .

السلع الرأسمالية المستوردة سواء:-

- بتحميلها على تكلفة الاصول الرأسمالية

- بتحميلها على تكلفة التشغيل

- بخصمها من ضريبة المبيعات الاصلية

ج-- أجازة أحقية المسجل فى تقسيط الضريبة الأضافية المدينة المستحقة

د-- أجازة نشأة الضريبة المؤجلة كالتزام ضريبي مؤجل عن الضريبة الاضافية المحملة على تكلفة الاصول.

ولاشك أيضا أن الأخذ بهذه العناصر كلها أو بعضها يؤدى الى فض العديد من المنازعات فمثلا فالسماح بخصم الضريبة الأصلية والافراج النهائى عن السلع الرأسمالية رغم عدم

الضريبة الاضافية يسمح للمسجلين بأستخدام حصيلة الخصم فى سداد الضريبة الاضافية ، ويمكن ربط هذه العملية اليا (الخصم فالسداد) ممايسهم فى تصفية النزاع الضريبي ويحقق ذات النتيجة السماح بأجراء المقاصة بين الضريبتين الاصلية والاضافية

٢- فروض البحث

أ- يؤدى التطبيق العملى لنصوص التشريع الضريبة المصرى الى تحقيق العدالة الضريبية والحيادية بين المصلحة والمسجلين.
ب- تتسم النصوص التشريعية للنشرعات الضريبية بالوضوح بما يؤدى الى وحدة الاحكام والنتائج وخفض المنازعات الضريبية.

٣- حدود البحث

أ- الجوانب الضريبية والمحاسبية التى تتعلق بكل من ضريبة المبيعات الاصلية والاضافية
ب- لفترة الزمنية مابعد صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المتعلق بضريبة الدخل والقانون ٩ لسنة ٢٠٠٥ المتعلق بتقسيط ضريبة المبيعات على السلع الراسمالية

٤- خطة البحث

تقوم خطة البحث على أستعراض النصوص التشريعية المتعلقة بالضريبة على المبيعات الاصلية والاضافية لبيان مدى وضوحها او غموضها وأستنباط أثرها على سلامة التطبيق العملى لها ومدى أثارها للنزاعات الضريبية والتعديلات الواجب ادخالها عليها

٥- عناصر البحث

- أ- تعريف كل من الضريبة الاصلية والاضافية
- ب- أختلاف طبيعة الضريبة الاصلية (كضريبة) عن الاضافية (جزائية)
- ج - مدى جواز خصم الضريبة الاصلية دون الاضافية منعا للازدواج الضريبي
- د- مدى جواز اجراء المقاصة بين الضريبة الاصلية المسددة والاضافية المستحقة
- هـ- مدى جواز الافراج النهائى عن السلع بسداد الضريبة الاصلية دون الاضافية
- و- القابلية لتوقيع إجراءات الحجز الادارى
- ز- الأقرار عن الضريبة الاصلية بالاقرار الضريبي دون الاضافية
- ح- التحميل على تكلفة الالات والمعدات
- ط الاساس القانونى للضريبة (الواقعة المنشئة للضريبة)

- ى- وجود حد أقصى لتراكم احتساب الضريبة الاضافية ممثلا فى الضريبة الاصلية
- ك- عدم جواز احتساب ضريبة اضافية على الضريبة الاضافية
- ل- مدى جواز تقسيط الضريبة
- م- عدم جواز احتساب ضريبة اضافية الابدع ان تستكمل الضريبة الاصلية مقوماتها وتتحدد قيمتها بشكل نهائى
- ن- مدى جواز خصم الضريبة الاضافية من ضريبة الدخل
- ى- أثر الضريبة الاصلية والاضافية على الضريبة المؤجلة

ويتم تقسيم تلك العناصر للبنود الاجمالية التالية:-

- أ- فيما يتعلق بطبيعة العلاقة بين ضريبة المبيعات الاصلية والاضافية
- ب فيما يتعلق بالاختلاف بين تعريف كل من الضريبة الاصلية والاضافية
- ج فيما يتعلق بالاختلاف بين طبيعة الضريبة الاصلية والاضافية
- د- فيما يتعلق بمدى جواز خصم الضريبة الاصلية والاضافية واجراء المقاصة
- هـ- فيما يتعلق بعناصر اختلافات أخرى بين الضريبة الاصلية والاضافية

حيثيات البحث والدراسة

تشمل الحيثيات دراسة مايلي

اولا- فيما يتعلق بطبيعة العلاقة بين ضريبة المبيعات الاصلية والاضافية

تعتبر النصوص الضريبية الواردة في أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته عن طبيعة هذه العلاقة والأختلاف الكامل بين كلا النوعان من الاعباء الضريبية ، وليبيان درجة الغموض في هذه النصوص والذي يترتب عليه تعدد الاحكام والنتائج التي نصل اليها من تطبيق نصوصها واحدا نعرض الجوانب التالية.

- ١- تعريف كل من الضريبة الاصلية والاضافية
- ٢- أختلاف طبيعة الضريبة الاصلية (كضريبة) عن الاضافية (جزائية)
- ٣ - مدى جواز خصم الضريبة الاصلية دون الاضافية منعا للزدواج الضريبي
- ٤- مدى جواز اجراء المقاصة بين الضريبة الاصلية المسددة والاضافية المستحقة
- ٥- مدى جواز الافراج النهائى عن السلع بسداد الضريبة الاصلية دون الاضافية
- ٦- القابلية لتوقيع إجراءات الحجز الادارى
- ٧- الأقرار عن الضريبة الاصلية بالاقرار الضريبي دون الاضافية
- ٨- التحميل على تكلفة الآلات والمعدات
- ٩- الاساس القانونى للضريبة (الواقعة المنشئة للضريبة)
- ١٠- وجود حد أقصى لتراكم احتساب الضريبة الاضافية ممثلا فى الضريبة الاصلية
- ١١- عدم جواز احتساب ضريبة اضافية على الضريبة الاضافية
- ١٢- مدى جواز تقسيط الضريبة
- ١٣- عدم جواز احتساب ضريبة اضافية الا بعد ان تستكمل الضريبة الاصلية مقوماتها وتحدد قيمتها بشكل نهائى
- ١٤- مدى جواز خصم الضريبة الاضافية من ضريبة الدخل
- ١٥- أثر الضريبة الاصلية والاضافية على الضريبة المؤجلة

ثانياً - فيما يتعلق بالأختلاف في تعريف كل من الضريبة الاصلية والاضافية-

- طبقاً للمادة رقم (١) من الأحكام التمهيدية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١فأن:-

الضريبة : يقصد بها "الضريبة العامة على المبيعات" (الاصلية)

وعلى هذا لايجوزأستخدام مسمى "(الضريبة)" للأشارة الى "الضريبة الأضافية "

الضريبة الأضافية: ضريبة مبيعات أضافية بواقع 1/2% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء مئة يلى نهايةالفترة المحددة للسداد.

وعلى هذا فالضريبة الاضافية تمثل عقوبة فى صورة ضريبة أضافية على التأخر فى توريد الضريبة عن مواعيدها المقررة ، والدليل على هذا أن المشرع قد نص عليها فى الباب الحادى عشر المتعلق بالجرائم والعقوبات مع الفصل الكامل بين الضريبة الاصلية وبين عقوبة الاخلال بها فى صورة ضريبة اضافية ، كما فى النصوص التالية:-

مادة (٤١)- يعاقب بغرامة لاتقل عنفضلا عن الضريبة..... والضريبة الاضافية المستحقتين كل من خالف.....

مادة (٤٢) يجوز للوزير أو من ينيبه التصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة السابقة مقابل اداء الضريبة والضريبة الاضافية

مادة (٤٣) مع عدم الاخلال بأية عقوبة أشديعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدةويحكم على الفاعلين بالضريبة والضريبة الاضافية

مادة (٤٤) يعد تهرباً من الضريبة مايلى:-

- خصم الضريبة كلياً أو جزئياً دون وجه حق.....
 - استرداد الضريبة.....تقديم مستنداتللتخلص من سداد الضريبة
 - عدم اصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع اوالخدمات الخاضعة للضريبة
 - انقضاء ستين يوماً علىلسداد الضريبة
 - اصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة.....
- مادة (٤٥) - لايجوز رفع الدعوى الجنائية أواتخاذ أية اجراءات فى جرائم التهرب من الضريبة الا.....
- ويجوز للوزير أو من ينيبه التصالحمقابل سداد الضريبة والاضافية

كذلك وطبقا لللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فأن:-

مادة ٢٥- تستحق ضريبة إضافية بواقع نصف فى المائة من قيمة الضريبة التى يتأخر سدادها عن المواعيد المحددة بالمادة السابقة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد

ثالثا- فيما يتعلق بالأختلاف بين طبيعة الضريبة الاصلية عن الاضافية

فالضريبة الأصلية تمثل الأصل فى التكلفة والألزام ، وهى الأساس فى احتساب الضريبة الاضافية ، كما أن الضريبة الاضافية يتحمل عبؤها المسجل من مالة الخاص ، فى حين ان الضريبة الاصلية لايتحمل المسجل عبؤها حيث يتم خصمها بما فى ذلك الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية .
فى حين أن الضريبة الاضافية ضريبة تبعية ذات طبيعة عقابية تستمد وجودها من تراخى المسجل فى سداد الضريبة الأصلية ، ومن ثم فهى لا يصلح احتسابها الا بعد استقرار احتساب الضريبة الاصلية وعدم وجود تنازع عليها.

رابعا - فيما يتعلق بمدى جواز خصم الضريبة الاصلية و الاضافية وأجراء المقاصة

طبقا لما ورد بالمادة ١٧ مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ٩١ فأنه لا يتم خصم الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات الواردة للمنشأة لانتاج سلعة أو تادية خدمة خاضعة للضريبة، من الضريبة المستحقة على مبيعات المنشأة من السلع والخدمات ، الا بعد سداد كامل الضريبة
أن عدم خصم الضريبة الاصلية يعنى ببساطة وجود ازدواج ضريبي ، ولذلك ورغم وضوح النص بأنه - مع شروط أخرى- فأن خصم الضريبة الأصلية معلق فقط على شرط سداد الضريبة بالكامل ، - والضريبة هنا تنصرف الى الضريبة الأصلية - كما ورد تعريفها ضمن التعريفات التى فرقت بين الضريبة الاصلية و الاضافية ومن ثم فأن الخصم غير معلق على شرط سداد الضريبة الاضافية.
على الجانب الآخر لا يودى عدم خصم الضريبة الاضافية الى حدوث ازدواج ضريبي عكس الحال فى حالة عدم خصم الضريبة الاصلية.
ومع هذا فقد تبنت مصلحة الضرائب على المبيعات تفسير عبارة " الا بعد سداد كامل الضريبة " على أنها تنصرف الى سداد كلا من الضريبة الاصلية و الاضافية معا ،

وعلى هذا فعدم سداد الضريبة الاضافية يؤدي الى حظر خصم ضريبة المبيعات الأصلية.

وفى رأينا أن القول بأن الضريبة الاضافية هي ضريبة مبيعات مما يجعل سدادهما معا شرطا للخصم ، هو تفسير لا يتفق مع احكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ واللائحة التنفيذية له.

- فهل من المقبول مثلا طالما أن الضريبة الاضافية هي ضريبة مبيعات أن يتم إجراء مقاصة بينهما...

- كذلك فهناك اختلاف جذرى بين كلا الضريبتين ، فعلى سبيل المثال يسمح القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحة التنفيذية بخصم ضريبة المبيعات الاصلية والاقرار عنها فى الاقرار الضريبي الشهرى ، فى حين لايسمح المشرع للضريبة الاضافية بالخصم ولايقر عنها بالاقرار الضريبي الشهرى.

كما أن تعليق حق المسجل بشأن خصم ضريبة المبيعات الاصلية المسددة على شرط سداد الضريبة الاضافية ، لا يتفق مع صحيح أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته ولائحة التنفيذية والقرارات الوزارية المكملة والذي عندما أراد اشتراط السداد للضريبة الاضافية جاء النص صريحا كما هو الحال عند التصالح بالمادة ٤١ من القانون ، فى حين لا يوجد نص صريح أو تعليمات من المصلحة تدعم اشتراط سداد الضريبة الاضافية عند الخصم .

إن السماح بخصم الضريبة الأصلية دون تعليق الخصم على سداد الضريبة الاضافية وأن يسمح للمسجل باستخدام حصيلة الخصم المتعلق بالضريبة الأصلية ، فى سداد الضريبة الاضافية ، يسهم فى تحقيق المنافع التالية:-

- المساهمة فى سرعة إنهاء النزاع الضريبي المتعلق بعدم سداد الضريبة الأضافية.
- أن مجمل الحصيلة الضريبية للمأمورية لن يتأثر لأن حصيلة الخصم سترد للمأمورية

فى صورة سدادا للضريبة الاضافية .

- سرعة استقرار المراكز القانونية والضريبية والمسجلين.
- التأكيد على حسن التعاون وتوثيق الثقة المتبادلة بين الطرفين.
- التطبيق العادل لصحيح القانون واللائحة التنفيذية

وبمعنى آخر فإن السماح بخصم الضريبة الأصلية والأفراج النهائى عن السلع الرأسمالية رغم عدم سداد الضريبة الاضافية يسمح للمسجلين بأستخدام حصيللة الخصم فى سداد الضريبة الاضافية ، ويمكن ربط هذه العملية اليا (الخصم فالسداد) ممايسهم فى تصفية النزاع الضريبي

ويحقق ذات النتيجة السماح بأجراء المقاصة بين الضريبتين الاصلية والاضافية وفيما يتعلق بمدى جواز اجراء المقاصة بين الضريبة الاصلية المسددة والاضافية المستحقة

نجد أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قد خلا من نصوص تسمح بأجراء هذه المقاصة على شاكلة ماورد فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية

خامسا - عناصر اختلافات أخرى بين الضريبتين الأصلية والاضافية

١ - جواز خصم الضريبة الاصلية دون الاضافية منعا للازدواج الضريبي (الية الخصم)

فبينما يجيز التشريع الضريبي خصم الضريبة المدينة (المشتريات/ الالات والمعدات) من الضريبة الدائنة على المبيعات ، فأنه لا يوجد مايجيز تطبيق قاعدة الخصم بالنسبة للضريبة الاضافية ، بل لا يوجد فى القانون او اللائحة التنفيذية مايجيز اجراء المقاصة بين الضريبتين الاصلية والاضافية معا.

ويرجع ذلك الى أن:-

أ- خصم الضريبة الاصلية كما جاء فى المذكرة الايضاحية للقانون أوتقرير لجنة الخطة والموازنة يهدف الى التخلص من ازدواج وتكرار الضريبة الاصلية ،فى حين لايسمح بهذ الخصم فى الضريبة الاضافية لانها تتضمن مفهوما عقابيا يتعين معه سدادها ، مع ملاحظة أنه لا يترتب على عدم خصم الضريبة الاضافية حدوث ازدواج ضريبي .

ب- قصر المشرع الضريبي عملية الخصم على الضريبة الاصلية دون الاضافية لأسباب جوهرية هي:-

- أن خصم الضريبة الاصلية يؤثر بالخفض فى الحصيللة الاساسية للضريبة ، أما الضريبة الاضافية فتمثل حصيللة اضافة وهذا هو السبب الرئيسى فى تسميتها بالضريبة الاضافية

– تنطوى الضريبة الاضافية علي كونها ضريبة عقابية

ومن هنا يتبين اسباب اشتراط المشرع سداد الضريبة الاصلية (دون الاضافية) لان هذا الخصم يؤدي الى نقص الحصيلة الضريبية الاساسية للمصلحة ، وهو ما يختلف معة الوضع في الضريبة الاضافية .

– لا يؤدي عدم خصم الضريبة الاضافية الى حدوث ازدواج ضريبي

وللأثر المباشر على الحصيلة الضريبية نتيجة خصم الضريبة الاصلية ، فقد وضع المشرع الية تحكم عملية الخصم تتمثل في :-

اولا- قيام المسجل بتحمل وسداد الضريبة الاصلية بالكامل على الالات والمعدات

ثانيا- وبعد سداد الضريبة الاصلية يحق للمسجل خصم ماسبق سداده من الضريبة الاصلية والية الخصم هذه هي ميزةمنحها المشرع الضريبي للضريبة الاصلية فقط بهدف منع الازدواج الضريبي ، ولاتسرى على الضريبة الاضافية لأنها قائمة على المفهوم العقابي ولاعلاقة لها بالحصيلة الاساسية للضريبة فهي حصيلة اضافية كما هو مسماها

٢- جواز الافراج النهائي عن السلع بسداد الضريبة الاصلية دون الاضافية

ويؤكد هذا أن سداد الضريبة الاضافية ليست شرطا للافراج النهائي عن السلع ، فقد قصرت المادة رقم ٢٤ من اللائحة التنفيذية والمادة الثانية من القرار رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٠٥ ، تحفظهما بشأن الافراج النهائي عن الالات والمعدات الواردة للعملية الانتاجية على سداد الضريبة الاصلية المستحقة بالكامل ، دون أية إشارة للضريبة الاضافية رغم أن الضريبة الاضافية يمكن أن تكون قد نشأت بالفعل من خلال تأخر سداد بعض الاقساط المستحقة عن مواعيدها القانونية

فقد نص القرار الوزاري رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٠٥ في نهاية المادة الاولى على أن " وفي حالة التأخر عن سداد أى من هذه الاقساط تستحق الضريبة الاضافية" كما نص نفس القرار في نهاية المادة الثانية على الالتزام بالأخطار عن تاريخ بدء الانتاج والاحل كامل الضريبة مع عدم الاخلال باستحقاق الضريبة الاضافية.

٣- القابلية لتوقيع اجراءات الحجز الإداري

فقد اجاز المشرع في المادة ٢٥ من اللائحة احقية المصلحة فى اتخاذ اجراءات الحجز الادارى لاستثناء الضريبة مع التفرقة بين كلا النوعين سواء

الضريبة الاصلية أو الضريبة الإضافية واية مستحقات أخرى فى حالة عدم سدادها فى المواعيد المقررة.

٤- الاقرار عن الضريبة الاصلية بالاقرار الضريبي دون الاضافية

حيث يقتصر مايقر عنه فى الاقرار الضريبي على الضريبة الاصلية دون الضريبة الاضافية التى لاتدرج فى الاقرار الضريبي ، وقد نصت المادة رقم ٢٤ من القانون على أن "يؤدى المسجل الضريبة المستحقة عن كل فترة ضريبية وفق اقراره الشهرى الى المأمورية المختصة".

٥- وقد أشار خطاب الإدارة العامة للبحوث الفنية رقم ٢٠١٦ الصادر بتاريخ ٢٠٠٨/٨/١٩ شروط الأفراج النهائى عن الالات والمعدات ، وكذلك شروط خصم الضريبة وهى :-

١/١- "لايجوز أعمال خصم الضريبة السابق سدادها على الالات والمعدات المفرج عنها مؤقتا الا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة على تلك الالات والمعدات"
١/٢- لايجوز التصرف فى تلك الالات او المعدات بأى من التصرفات القانونية الا بعد أخطار مصلحة الضرائب على المبيعات وسداد باقى ..الضريبة..والضريبة الاضافية المستحقة قانونا "

١/٣- لايجوز الأفراج النهائى عن تلك الالات والمعدات الا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة "

٦- التحميل على تكلفة الالات والمعدات

فالمشرع الضريبي يجيز تحميل الضريبة الاصلية التى لم تخصم على الالات والمعدات فى حين لايجيز ذلك بالنسبة للضريبة الاضافية التى تعالج ضمن المصروفات . فقد نصت المادة رقم ٢٣ مكرر من القانون على أن:

" للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ، ماسبق تحميله من هذه الضريبة على الالات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التى تستخدم فى إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة ، وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب -لاإذا كان أستخدمها هو النشاط المرخص به للمنشأة."

كما تنص المادة رقم ١٧ مكرر من اللائحة التنفيذية على أن :

"في تطبيق أحكام المادة رقم (٢٣) مكرر من القانون ، للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من المستحق منها عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في تأدية خدمات أو إنتاج سلع خاضعة للضريبة بما فيها سلع الجدول رقم ١ المرافق للقانون "

٧- الأساس القانوني للضريبة (الواقعة المنشئة للضريبة)

فرضية المبيعات الاصلية تستحق بتحقيق أى من الوقائع الواردة فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ سواء بالتسليم او التحصيل او اصدار الفاتورة ... الخ ، ووعائها قيمة السلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة ولها اسعارها واعفاءاتها الخاصة ، اما الضريبة الاضافية فتستحق من توقيت التأخر فى السداد ووعائها الضريبة الاصلية وسعرها ثابت $\frac{1}{2}\%$

٨- جواز تقسيط الضريبة

بينما أجاز القانون واللائحة التنفيذية تقسيط الضريبة الأصلية على السلع الرأسمالية ، فإن الضريبة الأضافية لم ترد أية نصوص أو قرارات وزارية تجيز أو تمنع ذلك .

نخلص مما سبق الى مايلي :-

١- أن هناك تحديدا قاطعا من المشرع الضريبي وفصلا كاملا بين كل من ضريبة المبيعات الاصلية والضريبة الاضافية وعدم الخلط بينهما.

٢- وحيث أن المشرع قد نص صراحة فى المادة رقم ١٧ مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ " بأنه لا يتم خصم الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات الواردة للمنشأة لانتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، من الضريبة المستحقة على مبيعات المنشأة من السلع والخدمات ، الا بعد سداد كامل الضريبة "

فمن المؤكد أن الشرط الاساسى الذى وضعه المشرع لأعمال الخصم الضريبي هو سداد الضريبة الاصلية بالكامل - دون أية إشارة لضرورة سداد الضريبة الاضافية.

ويلاحظ على كافة هذه النصوص مايلي:-

١- عدم وجود أية نصوص تحظر " عدم خصم الضريبة الاصلية الا بعد سداد الضريبة الاضافية " فى حين أكدت كافة النصوص عدم خصم الضريبة الاصلية الا بعد

سداد الضريبة الاصلية بالكامل وعدم اعمال خصم الضريبة السابق سدادها على الالات والمعدات المفرج عنها مؤقتا الابد التاكّد من سداد كامل مبلغ الضريبة المستحقة على الالات والمعدات "

٢- ولذلك وحيث أن من أساسيات التعامل مع نصوص القوانين المالية هو التقيد التام بما ورد بها دون الأجتهد أو الخروج عليها بالأضافة أو الحذف أو التزايد عليها ، وحيث أن الشروط المتعلقة بخصم الضريبة على السلع الرأسمالية قد جاءت على وجه الحصر والتحديد طبقا للمادة رقم ٢٣ المعدلة فمن الواضح تماما ان تفعيل الية الخصم غير معلقة على سداد الضريبة الاضافية.

نتائج البحث

١- عدم صحة الفرض الاول :-

وينص على: يؤدي التطبيق العملي لنصوص التشريع الضريبية المصري الى تحقيق العدالة الضريبية والحيادية بين المصلحة والمسجلين.

فقد أتضح أن التطبيق العملي لنصوص التشريع الضريبي تؤدي الى عدم الحيادية من جانب الادارة الضريبية بما يتمشى مع أهداف الحصيلة الضريبية

عدم صحة الفرض الثاني :-

وينص على:- تتسم النصوص التشريعية للتشروعات الضريبية بالوضوح بما يؤدي الى وحدة الاحكام والنتائج وخفض المنازعات الضريبية

والعكس صحيح فمثلا نجد ان السماح بخصم الضريبة الأصلية والأفراج النهائي عن السلع الرأسمالية رغم عدم لضريبة الاضافية يسمح للمسجلين بأستخدام حصيلة الخصم فى سداد الضريبة الاضافية ، ويمكن ربط هذه العملية اليا (الخصم فالسداد) ممايسهم فى تصفية النزاع الضريبي ، ويحقق ذات النتيجة السماح بأجراء المقاصة بين الضريبتين الاصلية والاضافية

فقد تبين وجود غموض ولبس فى صياغة النصوص التشريعية يؤدي لأثارة الجدل وتعدد التفسير ونتائج الاستدلال مما يؤدي لتعدد وتصاعد النزاعات الضريبية

التوصيات

أعادة صياغة نصوص التشريع الضريبي المصري فى مجال ضريبة المبيعات الاصلية او الاضافية بحيث يتم ازالة ما قد يتواجد من غموض أولبس فى صياغة النصوص التشريعية يؤدى لآثاره الجدل وتعدد التفسير ونتائج الاستدلال مما يؤدى لتعدد وتصاعد النزاعات الضريبية وعلى الأخص فيما يلى:-

١- الفصل التام بين الضريبة الاصلية التى تمثل أصل الالتزام والتكليف وبين الضريبة العقابية المتمثلة فى الضريبة الاضافية التابعة لها ، وعدم تعليق حقوق المسجلين مثل خصم الضريبة الاصلية والافراج الجمركى عن السلع الرأسمالية المستوردة) على سداد الضريبة الاضافية فلها إجراءاتها الادارية والعقابية الأخرى

٢- تأصيل القواعد الضريبية التى تؤدى الى سهولة التطبيق العملى وتقليص المنازعات الضريبية وعلى الأخص:-

أ- أجازة إجراء المقاصة بين ضريبة المبيعات الاصلية المسددة الدائنة (القابلة للخصم) مع الضريبة الاضافية المدينة المستحقة (المتعلقة بتقسيط السلع الرأسمالية)

ب- أجازة إجراء المقاصة بين الضريبة الأضافية المدينة المستحقة والضريبة على الدخل الدائنة (المسددة بالزيادة مثلا)

ج- أقرار أحقية المسجل فى معالجة الضريبة الأضافية المرتبطة بتقسيط الضريبة على السلع الرأسمالية المستوردة سواء:-

- بتحميلها على تكلفة الاصول الرأسمالية

- بتحميلها على تكلفة التشغيل

- بخصمها من ضريبة المبيعات الاصلية

٣- أجازة أحقية المسجل فى تقسيط الضريبة الأضافية المدينة المستحقة

٤- أجازة نشأة الضريبة المؤجلة كالتزام ضريبي مؤجل عن الضريبة الاضافية المحملة على تكلفة الاصول.

المراجع

- ١- دكتور / اسامة على عبد الخالق- الضريبة العامة على المبيعات فى ضوء احدث التعديلات- مطبعة القصر- ٢٠١٠
- ٢- دكتور/ اسامة على عبد الخالق- الضريبة على الدخل -اشخاص طبيعيين ، اشخاص اعتباريين مطبعة القصر - ٢٠٠٩
- ٣- القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته
- ٤- دكتور اسامة على عبد الخالق - التأثيرات المتبادلة بين كل من ضريبة المبيعات الاصليةوالاضافية- محاضرات غير منشورة - الدراسات العليا كلية التجارة جامعة عين شمس
- ٥- دكتور اسامة على عبد الخالق - سلسلة محاضرات غير منشورة بجمعية المحاسبين والمراجعين - المستوى النهائى - ضرائب

الإصلاح الضريبي من منظور استراتيجي

إعداد

د. حمدي خليل العيسوي

رئيس الإدارة المركزية للفحص (سابقاً)

بمصلحة الضرائب المصرية (مبيعات)

٢٦ يونيو ٢٠١٢

الإصلاح الضريبي من منظور استراتيجي

قامت الحكومات المتعاقبة في مصر علي مدى فترات زمنية طويلة بإجراء العديد من التعديلات علي التشريعات الضريبية سواء في مجال ضرائب الدخل او ضرائب المبيعات او الضرائب الجمر. او الضرائب العقارية او ضريبه الدمغه. ورغم ذلك مازال خبراء الضرائب واساتذه الاقتصاد والماليه الضرائب بالجامعات والمحاسبين والممولين يطالبون بإجراء اصلاح شامل للنظام الضريبي المصري يتناول كافه عناصر هذا النظام من تشريعات واداره ضريبية ونظم التقاضي وفض المنازعات ونظم الرقابه علي اداء الجهاز الضريبي ومؤسسات المجتمع المدني من مكاتب محاسبه ومراجعه ومحامين واتحادات وغرف ونقابات واجهزه اعلام واساتذه الجامعات والنخبه التي تشكل الراي العام للمجتمع .

ونعرض من خلال هذه الورقه بعض المقترحات التي تتناول منهجيه الاصلاح

الضريبي من منظور استراتيجي وذلك من خلال المباحث التاليه:

المبحث الاول : وضع سياسه ضريبية

المبحث الثاني : اعداد قانون الاجراءات الضريبية الموحد

المبحث الثالث : انشاء هيئه الضرائب المصريه

أولاً السياسة الضريبية:

تعد السياسة الضريبية أحد أدوات السياسة المالية والسياسة الاقتصادية وتحدد السياسة الضريبية النسبة الواجب اقتطاعها من الناتج القومي الإجمالي كضريبة، بحيث يؤدي تجاوز هذه النسبة إلى إثارة المشاكل، كما وأن تخفيض هذه النسبة عن الحد المطلوب يؤدي إلى ضياع فرصة الإستخدام الأمثل للأموال. والسياسه الضريبية توضع لكي يتم تنفيذها خلال مدي زمني طويل نسبيا (اكثر من عشر سنوات) وتراعي السياسه الضريبية الظروف السياسيه والاجتماعيه والاقتصاديه والماليه والثقافيه السائده في الدوله .

ومن المتعارف عليه ان اسوء افات النظام المصري ان سياسات العمل بالدوله تتوقف علي الشخص المسؤول ومع تغير الشخص تتغير السياسات وتتوقف الاعمال السابقه ولا يكتمل اي عمل ومع كل مسؤل جديد نبدا من المربع صفر .

وفي مجال السياسة الضريبية نجد انها تتوقف علي رؤيه وزير الماليه ورؤساء المصالح الضريبية ومع التغير المستمر للاشخاص تتغير وتختلف السياسة مما يؤدي الي العشوائيه في تحقيق الاصلاح الضريبي المأمول نظرا لان الاصلاح الضريبي يتطلب لتنفيذه فتره زمنييه طويله نظرا لاشتمال النظام الضريبي المصري علي العديد من العناصر المكونه لهذا النظام والتي ترتبط باكثر من خمس تشريعات ضريبية واربع مصالح ضريبية بخلاف المجتمع الضريبي مما يتطلب وقتا اطول لتحقيق اصلاح ضريبي شامل .

وجود سياسة ضريبية متكامله تحدد الرؤيا والرساله والاهداف الاستراتيجيه والاهداف الفرعيه والرئيسيه والمدى الزمني للتنفيذ ومن ثم يتم العمل وفق نظام مؤسسي ثابت لايتغير بتغير الاشخاص ولا يخضع للاهواء الشخصيه .

والسياسة الضريبية هي أحد الأركان الأساسية للنظام الضريبي، وإن وجود إستراتيجية ضريبية طويلة المدى تحدد الرؤية بوضوح وتضع الرسالة والأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي، سوف يحد من التقلبات السريعة والإختلافات الحادة وعدم إستقرار التشريعات الضريبية بتغيير وزراء المالية أو رؤساء مصالح الضرائب، وسوف يؤدي إلى تحسين مستمر للسياسة الضريبية في ضوء الإستقرار الذي تتيحه السياسة الضريبية للتشريعات الضريبية.

وإن إعداد التشريعات الضريبية في ظل وجود سياسة ضريبية شاملة معدة إعداداً جيداً وفقاً للأصول العلمية الواجبة، سوف يسهم بشكل كبير في إزالة الكثير من السلبيات والانتقادات التي توجه للتشريعات الضريبية، مثل عدم التناسق والتكامل بين التشريعات الضريبية وبعضها البعض، أو عدم التناسق بينها وبين التشريعات ذات الصلة، وسوف يساعد على تحقيق التوازن المطلوب في حماية حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة، ويؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي الواقع على بعض الأنشطة، في حالة إنتهاج سياسة ضريبية متوازنة تراعي الظروف الإجتماعية والإقتصادية للمجتمع، ولا تغفل الجانب المالي وفق السياسة المالية، وإنما تحقق التوازن المطلوب بين كافة الجوانب الإجتماعية والإقتصادية والمالية.

الإطار التنظيمي للسياسات الضريبية:

حتى يمكن إعداد سياسة ضريبية سليمة فقد يتطلب الأمر توفير إطار تنظيمي يتولى إعداد السياسة الضريبية، ومتابعة تنفيذها وتطويرها بشكل مستمر، ويقترح الباحث في هذا الخصوص إستحداث إدارة للسياسات الضريبية في البناء التنظيمي لوزارة المالية، وإدارة مماثلة في مصلحة الضرائب تتولى إعداد السياسة الضريبية على مستوى النظام الضريبي ككل، ومتابعة تنفيذها وتطويرها بصفة مستمرة في ضوء المستجدات المحلية والدولية.

ونظراً لعدم وجود مثل هذه الإدارة في الوقت الحالي فإن الأمر يتطلب في المرحلة الأولى لبداية إستحداثها، إعداد إستراتيجية ضريبية تحدد الرؤية والرسالة والأهداف الإستراتيجية من خلال مؤتمر عام يجمع كافة المتخصصين، وبعد إقرار الإستراتيجية الضريبية يتم إعداد السياسة الضريبية من خلال اختيار مجموعة من الكوادر المتخصصة في المجال الضريبي من العاملين في :-

أ- مصلحة الضرائب على الدخل.

ب- مصلحة الضرائب على المبيعات.

ج- مصلحة الضرائب العقارية.

د- مصلحة الجمارك.

ومجموعة من العاملين في :-

أ- مجال السياسات المالية.

ب- مجال السياسات الإقتصادية.

ومجموعة في شكل لجان من :-

أ. بعض ممثلي الممولين من الإتحادات والغرف.

ب. بعض أساتذة الجامعات.

ج. خبراء الضرائب من خارج المصالح الضريبية.

د. بعض ممثلي مكاتب المحاسبة والمراجعة.

وتتولى هذه الإدارة في بداية عملها لأول مرة الآتي :-

(١) إجراء مراجعة شاملة لكافة التشريعات الضريبية السائدة حالياً.

(٢) إجراء مراجعة للنظم الضريبية المقارنة.

- ٣ إجراء مراجعة تفصيلية لكافة القوانين ذات العلاقة بهدف إزالة التعارض بينها وبين القوانين الضريبية.
 - ٤ تلقي مشكلات التطبيق من المصالح الضريبية.
 - ٥ تلقي مشكلات التطبيق من الممولين والخبراء ومكاتب المحاسبة والمراجعة.
 - ٦ تحديد المشكلات التي تواجه النظام الضريبي وتصنيفها.
 - ٧ وضع مقترحات الحل والتوصيات اللازمة.
 - ٨ تحديد الرؤية للنظام الضريبي ورسالة مصلحة الضرائب.
 - ٩ صياغة السياسات الضريبية.
 - ١٠ طرح السياسة الضريبية المقترحة للمناقشة العامة مع المهتمين والخبراء، الممولين، أساتذة الجامعات، والاتحادات والنقابات وتلقي الملاحظات.
 - ١١ مراجعة السياسة في ضوء الملاحظات وعرضها على مجلس الوزراء لإ اعتمادها ثم مجلس الشورى، لمناقشتها وإقرارها.
 - ١٢ إعداد الأهداف الإستراتيجية للسياسة الضريبية بعد إقرارها.
 - ١٣ إعداد الجدول الزمني لتنفيذ السياسة الضريبية المقترحة، سواء من حيث تعديل التشريعات، أو إعادة تنظيم مصلحة الضرائب، وغيرها من الأمور المطلوب إجرائها لتنفيذ السياسة الضريبية.
 - ١٤ إخطار الجهات المختصة بالتنفيذ بمسئولياتها، والأهداف المطلوب تحقيقها والجدول الزمني للتنفيذ ومتابعة التنفيذ.
- ومن شأن وجود إدارة تتولى إعداد السياسة الضريبية وفق إستراتيجية طويلة المدى تحقيق الآتي:
- ١- إستقرار السياسات الضريبية لفترات طويلة نسبياً مما يساعد على تقييمها وتطويرها.
 - ٢- الحفاظ على إستقرار الممولين والأنشطة الإقتصادية وعدم خضوعها لأعباء مفاجئة من جراء التعديلات الضريبية المتتالية.
 - ٣- معرفة المشتغلين بالأنشطة الإقتصادية للتطورات التي سوف تحدث للنظام الضريبي، والجدول الزمني لها قبل حدوثها وحساب الآثار الضريبية المترتبة عليها.

- ٤- ضمان تحقيق مشاركة مجتمعية واسعة في صياغة السياسة الضريبية، مما يسهم في تنمية الوعي الضريبي وزيادة الإلتزام الطوعي.
- ٥- تحديد الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي، وتوقيتات كل مرحلة وفق الخطة الإستراتيجية، مما يوفر الشفافية والثقة ويدعم خطط الحكومة في إصدار التشريعات الواجبة في كل مرحلة.
- ٦- إعمال مبدأ المحاسبة عن المسؤولية في ضوء الأهداف الموضوعية مسبقاً للنظام الضريبي والقابلة للقياس ومدى تحقيقها وفقاً لكل مرحلة.
- ٧- تحقيق التناسق والتكامل وإزالة أي نوع من أنواع التعارض في التشريعات الضريبية.
- ٨- ضمان تحقيق العدالة الضريبية، والدقة والملاءمة في التشريعات الضريبية حال صدورها وفق سياسة ضريبية مستمدة من رؤية موحدة.
- ٩- تحقيق رقابة فعالة على إعداد التشريع الضريبي وأداء الإدارة الضريبية في ضوء الإلتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية مسبقاً.
- ١٠- تحقيق متابعة فعالة لتنفيذ السياسات الضريبية والتعرف على المشكلات أو-لاً بأول وإتخاذ إجراءات التصحيح اللازمة في حينها.
- ١١- توفير الموارد والمقومات اللازمة لتنفيذ السياسات الضريبية وفي التوقيتات المناسبة.
- ١٢- تحقيق التناسق والتكامل بين السياسة الضريبية والسياسة المالية والإقتصادية والإجتماعية.
- ١٣- ضمان التحسين والتطوير المستمر في السياسات الضريبية لتحقيق أهداف وآمال المجتمع.

المبحث الثاني :

إعداد قانون الإجراءات الضريبية الموحد:-

تختلف إجراءات ربط وتحصيل الضريبة من مصلحة ضريبية لأخرى، وفقاً للإجراءات الواردة بكل قانون، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء الإدارية الواقعة على دافعي الضرائب، سواء من حيث إجراءات حصر المجتمع الضريبي وإصدار البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل، أو من حيث إجراءات تقديم الإقرار وإمسك الدفاتر والسجلات، وإجراءات الفحص والتحصيل وفض المنازعات وغيرها من الإجراءات الضريبية، وإعداد تشريع ضريبي يتضمن إجراءات كل مراحل العمل الضريبي سوف يساعد كثيراً في تبسيط وتطوير إجراءات العمل الضريبي، ويسهم في تخفيف المعاناة عن دافعي الضرائب، وضمان وحدة التطبيق وتخفيف الإلتزامات وتيسير التعامل مع الإدارة الضريبية.

وحيث أن التشريعات الضريبية في النظام الضريبي المصري تتضمن نوعين من الأحكام هما:-

الأول يتعلق بقواعد فرض الضريبة وإستحقاقها مثل الخضوع للضريبة، ووعاء الضريبة، والواقعة المنشئة للضريبة، وسعر الضريبة، والإعفاء من الضريبة، والعقوبات المقررة في حالة عدم الإلتزام.....إلخ.

الثاني يتعلق بإجراءات ربط الضريبة وتحصيلها، والرقابة على تنفيذ أحكام القانون الضريبي، مثل إجراءات الحصر، إصدار البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل، إجراءات تقديم الإقرار الضريبي، إجراءات الفحص، وإجراءات التحصيل، وإجراءات التظلمات والطعون.....إلخ.

وفصل الأحكام المتعلقة بفرض الضريبة ووعائها وسعرها والواقعة المنشئة لها والإعفاءات والعقوبات في قانون مستقل، وإعداد قانون آخر بالإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام القوانين الضريبية، سوف يؤدي إلى توحيد إجراءات الحصر، التسجيل، إصدار البطاقة الضريبية، وتقديم الإقرار، الفحص، والتظلمات والطعون وغيرها من الإجراءات مما يسهم في تبسيط الإجراءات الضريبية، وتخفيف الأعباء على الممولين وتحديد سلطة الإدارة الضريبية بدقة، وتحقيق التوازن المطلوب بين مرونة القوانين الضريبية، ووضع الضوابط اللازمة لأحكام الرقابة على أداء الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.

فكثيراً ما تلجأ القوانين الضريبية لتحقيق المرونة المطلوبة في التنفيذ إلى الإحالة إلى اللائحة التنفيذية ووزير المالية لوضع الضوابط اللازمة ومن المتعارف عليه أن اللائحة التنفيذية أقل في مرتبة التشريع من القانون مما يؤدي إلى زيادة النزاعات حول تفسير قصد المشرع.

ووجود قانون إجراءات ضريبية مستقل، سوف يتيح الفرصة أمام المشرع الضريبي لتوضيح ما غمض من النصوص أثناء تناول إجراءات تنفيذه في قانون الإجراءات الضريبية، وعدم ترك الأمور إلى إجهادات الإدارة الضريبية.

ومن شأن فصل الإجراءات الضريبية في قانون مستقل، تخفيف الأعباء الضريبية على المكلفين الذين يتعاملون مع أكثر من نوع من أنواع الضرائب المفروضة في النظام الضريبي المصري، علاوة على تحقيق عملية الدمج الفعلي لمصالح الضرائب الأربعة في كيان تنظيمي واحد تحت مسمى هيئة الضرائب المصرية، حيث يمكن أن تعمل وفق إجراءات عمل موحدة، كما يسهم في تبسيط إجراءات العمل وتطويرها وميكنتها في كافة مراحل العمل الضريبي، علاوة على ذلك فإن إصدار قانون موحد للإجراءات الضريبية سوف يتيح الفرصة لتحقيق دقة صياغة النصوص التشريعية، وتحقيق الموضوعية فيها حيث تستلزم صياغة التشريع الأصلي ضرورة تحويل نصوصه إلى إجراءات عمل، مما يوفر فرصة لدراسة كيفية تطبيق النص في الواقع العملي داخل المأموريات وعمل تجارب إختبارية لقياس مدى قابلية النص للتطبيق العملي.

المبحث الثالث: إنشاء هيئة الضرائب المصرية:

تعد الإدارة الضريبية أهم حلقات النظام الضريبي، فإن وجود تشريع ضريبي جيد وعدم وجود إدارة ضريبية متطورة قادرة على التطبيق الفعال والصحيح للتشريع الضريبي، سوف يؤدي إلى فقدان ميزة التشريع الضريبي الجيد.

لذا تعني كافة النظم الضريبية بتطوير الإدارة الضريبية، من حيث التنظيم، وإجراءات العمل، وشغل الوظائف والإمكانات والموارد اللازمة لتأدية أعمالها، وقد تكون الموارد المالية اللازمة لإحداث التطوير اللازم للإدارة الضريبية هي أهم المشاكل التي تعوق تحقيق عملية التطوير.

وقد صدر القرار الجمهوري رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصلحتي الضرائب على الدخل والضرائب على المبيعات، إلا أن عملية الدمج متعثره رغم مضي ست

سنوات ولم يتحقق من عملية الدمج اي شيء رغم ان الخطه الموضوعه لاتمام عمليه الدمج تنتهي في اغسطس عام ٢٠٠٩

وبالنسبة للنظام الضريبي المصري نجد أن هناك أربع مصالح ضريبية، هي مصلحة الضرائب على الدخل، ويعمل بها حوالي ٤٠ ألف موظف، ومصلحة الضرائب على المبيعات، ويعمل بها حوالي ١٥ ألف موظف، ومصلحة الضرائب العقارية، ويعمل بها حوالي ٥٠ ألف موظف، ومصلحة الجمارك ويعمل بها حوالي ٣٠ ألف موظف بإجمالي ١٣٥ ألف موظف تقريباً في المصالح الضريبية الأربعة.^(١)

وبالنظر إلى الوظائف التي يتم ممارستها في كل مصلحة، نجد أن العديد منها وظائف متشابهة إلى حد كبير، ومن أمثلة الوظائف المتشابهة الآتي:-
أ- وظائف الشؤون المالية والإدارية.

وهي وظائف متماثلة في كافة المصالح الحكومية، وتحكمها قوانين ولوائح موحدة، والمهارات المطلوبة لشغل وظائفها واحدة على مستوى الدولة .
ب- وظائف التنظيم والتدريب والتخطيط والشؤون القانونية والأمن والتفتيش والعلاقات العامة وخدمة المواطنين.

وهي أيضاً وظائف متشابهة إلى حد كبير، وتتفق جميعها في التنظيم وإجراءات العمل والمهارات المطلوبة في شاغلي هذه الوظائف.
ج- وظائف نظم المعلومات والحاسب الآلي:

وهي أيضاً من الوظائف المتشابهة في التنظيم وإجراءات العمل والمهارات المطلوبة في شاغلي هذه الوظائف.
د- الوظائف الفنية:

ويوجد إختلاف إلى حد ما في بعض هذه الوظائف وخصوصاً في مصلحة الجمارك إلا أن العديد منها يتشابه مثل:-

- ١) وظيفة حصر المجتمع الضريبي.
- ٢) وظيفة تلقي الإقرارات وخدمات الممولين.
- ٣) وظيفة الفحص الضريبي.
- ٤) وظيفة مكافحة التهرب الضريبي.

^١ - المصدر: بيانات العمالة بمصالح الضرائب الأربعة.

- ٥) وظيفة فض المنازعات والقضايا الضريبية.
٦) وظيفة التحصيل.

ومع هذا التشابه في العديد من الوظائف، فإنه في حالة دمج المصالح الضريبية سوف يؤدي إلى توفير الكثير من الموارد المادية والبشرية التي يمكن إستخدامها في تطوير أداء الإدارة الضريبية.

وحتى لا يشكل دمج هذه المصالح في كيان واحد حدوث مشاكل إجتماعية في مجال الموارد البشرية، فإنه يمكن أن تتم عملية الدمج على مجموعة من المراحل، وبمراعاة البعد الإجتماعي، والإستفادة من العمالة الزائدة في عمليات الحصر الضريبي، والتي لم يتحقق فيها تقدم نظراً لعدم دخول العديد من المخاطبين بأحكام القوانين الضريبية في الإلتزام الطوعي، كما سبق تناوله في الفصل الأول من هذا البحث.

كما يمكن الإستعانة بالعمالة المتوفرة في تحصيل المتأخرات الضريبية المترجمة، وأيضاً في نشر الوعي الضريبي.

ويتم إعداد خطة متكاملة المراحل لتحقيق عملية الدمج خلال فترة زمنية قد يصل مداها إلى ١٠ سنوات (وفقاً لتجارب دول مثل كندا وإنجلترا) لإكمال كافة مراحلها.

وقد خاضت العديد من الدول هذه التجربة من قبل ويمكن الإستفادة من تجارب هذه الدول في هذا المجال.

وعملية الدمج في حد ذاتها ليست هدفاً وإنما هي وسيلة ضرورية لتحقيق تطوير فعلي وحقيقي للإدارة الضريبية المصرية ومن أهم عمليات التطوير التي يجب أن تتم علي إجراءات ونظم عمل هيئه الضرائب الجديد ما يلي :

اولاً-تحقيق إفصاح وشفافية وفق معايير عالية الجودة:

يجب أن يوفر الإطار التنظيمي لحكومة النظام الضريبي درجة عالية من الإفصاح والشفافية وفق معايير عالية الجودة.

كما يجب أن يوفر نظام رقابة داخلية جيد، لتحقيق جودة الإفصاح من ناحية ومن ناحية أخرى ضمان جودة الأعمال ومحاربة الفساد الإداري.

ولتحقيق إفصاح جيد ورقابة داخلية فاعلة فإن الإطار التنظيمي لهيئة الموارد الضريبية يتعين أن يراعي الأمور الآتية:-

- ١- فصل راسم السياسة عن منفذها.
- ٢- إعمال منهج الإدارة الوظيفية القائم على التخصص الدقيق.
- ٣- الإهتمام الشديد بالعملاء وتوفير أعلى قدر من الخدمات من خلال نقطة واحدة (خدمة الشباك الواحد).
- ٤- الإستفادة من نظم تكنولوجيا المعلومات في كافة مراحل العمل بهيئة الموارد الضريبية.
- ٥- توفير نظام متكامل لإدارة المخاطر الضريبية.
- ٦- توفير آليات لتلقي شكاوي العملاء والفصل فيها.
- ٧- توفير آليات لقياس رضاء العملاء وتطلعاتهم.
- ٨- إيجاد قنوات لنشر وبث المعلومات تتناسب وطبيعة العملاء.
- ٩- فصل وتوزيع الإختصاصات وخصوصاً في الوظائف التي تحتاج إلى رقابة جيدة.
- ١٠- تشجيع المحاسبة عن المسؤولية.
- ١١- تقليص عدد المستويات الإشرافية إلى أدنى حد ممكن.
- ١٢- تفويض الإختصاصات.
- ١٣- الإهتمام بالتدريب والتطوير المستمر.

ولتحقيق هذه الأهداف يقترح الباحث إعادة النظر في تنظيم الإدارة الضريبية، والإختصاصات، والتخطيط، ونظم التقارير والبيانات، والرقابة الداخلية، والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وكيفية اتاحتها لمن يحتاج وذلك على النحو التالي:-

ثانياً التنظيم: يتم تقسيم وظائف الإدارة الضريبية إلى ثلاثة مستويات على الوجه التالي:-
أ- الإدارة العليا:

وتتكون على شكل مجلس إدارة من رئيس الهيئة وثلاثة أعضاء من خارج ا رئيس نقابة التجاريين، و ٥ أو ٧ وظائف عليا تشمل كافة الوظائف التي تكون الهيكل التنظيمي للهيئة، بحيث يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة عدد فردي، ويتبع رئيس مجلس الإدارة عدد من الوظائف الأساسية مثل الرقابة الداخلية، والتخطيط الإستراتيجي ويعاونه عدد من المستشارين.

وبالنسبة لباقي أعضاء مجلس الإدارة الذين يشغلون الوظائف الرئيسية بالهيئة (٥ أو ٧ وظائف) مثل رئيس خدمة العملاء أو رئيس الفحص... الخ. فيكون كل منهم مسئولاً عن الوظيفة التي يشغلها مسئولية كاملة على مستوى المصلحة، فمثلاً رئيس وظيفة الفحص هو المسئول أمام مجلس إدارة الهيئة عن وظيفة الفحص التي تتم داخل كافة مأموريات المصلحة، وعليه وضع السياسات اللازمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للوظيفة، وهكذا بالنسبة لباقي الوظائف.

ويعاون كل رئيس وظيفة عدد من الوظائف الإشرافية بالمركز الرئيسي وعلى مستوى المناطق الضريبية وعلى مستوى المأموريات والمنافذ.

وتتولى الإدارة العليا رسم السياسة والتخطيط الإستراتيجي وتقديم الدعم الفني والإداري للمناطق والمأموريات.

ب- الإدارة الوسطى.

وتتكون من السادة مديري المناطق الجغرافية المختلفة بحيث تشرف كل منطقة على مجموعة من المأموريات أو المنافذ أو المكاتب الضريبية.

وتشمل عدد آخر من مديري الوظائف الممثلة في مجلس الإدارة مثل مدير وظيفة الفحص، مدير وظيفة خدمات الممولين، مدير الدعم المالي والإداري... الخ.

وتتولى المناطق المشاركة في إعداد الخطط والرقابة على تنفيذها وتقديم الدعم للمأموريات.

ج- الإدارة التنفيذية.

وتتكون من السادة رؤساء المأموريات ومديري تنفيذ كافة العمليات بالمصلحة من دعم مالي وإداري أو حصر أو فحص... الخ.

٢- التخطيط: يتم إعداد خطة وأهداف إستراتيجية تنبثق منها خطط سنوية وأهداف رئيسية وأهداف فرعية تصل حتى مستوى الفرد.

٣- إعداد نظم تقارير مميكنة وفق نظم تكنولوجيا المعلومات تبدأ بتقرير من كل موظف ثم تقارير الأقسام وحتى مستوى المأمورية بالمنطقة

فالوظيفة فالمصلحة. (٢)

٤- يجب أن تراجع كافة التقارير من خلال نظام جيد للرقابة الداخلية.

١- عبير محمد عبد الرحمن، مدخل مقترح لتصميم نظام معلومات لمقابلة احتياجات الإدارة الضريبية من المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية تجارة الإسماعيلية، ٢٠٠٦.

٥- يجب أن تتاح كافة البيانات والمعلومات الواردة في التقارير للكافة، وتنتشر من خلال قنوات مختلفة لمن يريد الإطلاع عليها، ويمكن أن تضع الإدارة الضريبية قيوداً على نشر بعض التقارير، وإن كان الباحث يرى أن تقارير عمل الإدارة الضريبية لن يسبب نشرها أية مشاكل، وعدم الإفصاح ونشر المعلومات دائماً ما يكون سبباً لوجود أخطاء في أداء الإدارة الضريبية، وبالتالي يتم إخفائها أما في حالة شفافية العمل الضريبي فلا يجب أن يخشى أحد من نشر تفاصيل كافة الأعمال.

٦- وضع مقاييس للأداء لكل وظيفة وكل موظف على حده وترتبط هذه المقاييس بالأهداف الإستراتيجية، ويفضل استخدام نظام بطاقة الأداء المتوازن **Palance Scor Card** والتي تعتمد على ٤ مجالات للقياس هي المقاييس المالية، والمقاييس المرتبطة بالتشغيل الداخلي، والمقاييس المرتبطة بالعملاء، والمقاييس المرتبطة بالقدرة على التعلم والنمو.

ثالثاً توفير جهة محايدة للرقابة والإشراف وحماية حقوق الأطراف ذوي العلاقة:

تخضع أعمال المصالح الضريبية للرقابة الحكومية ورقابة القضاء، علاوة على الرقابة البرلمانية على السلطة التنفيذية والرقابة الحكومية رقابة تفصيلية تركز على الجانب المالي ومستحقات الخزنة العامة، وباقي أنواع الرقابة تكون رقابة استثنائية في الحالات التي تلجأ للقضاء أو البرلمان.

ولحماية حقوق كافة الأطراف أصحاب المصلحة في النظام الضريبي، فقد يتطلب الأمر وجود جهة محايدة تراقب أداء النظام الضريبي، وتوفر الحماية المتوازنة لكافة أصحاب الحقوق، وقد تضمن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن نظام ضريبة الدخل

إستحداث المجلس الأعلى للضرائب للدفاع عن حقوق دافعي الضرائب، ورغم مرور ثلاث سنوات تقريباً على صدور القانون لم يتم تفعيل دور المجلس الأعلى للضرائب مما يتطلب تفعيله، وإعطائه سلطات وصلاحيات أوسع لحماية حقوق كافة الأطراف، وتحقيق رقابة فعالة وفقاً لآليات ومبادئ الحوكمة.

رابعاً : التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات في العمل الضريبي: (٣)

في ظل التقدم الكبير في نظم تكنولوجيا المعلومات، وإستخدام الحاسب الآلي في العديد من الأعمال، فإنه يمكن تحقيق إستفادة قصوى من تكنولوجيا المعلومات في كافة مجالات العمل الضريبي وبما يسهم في :-

- أ. تطوير نظم وإجراءات العمل.
- ب. تحقيق الإفصاح والشفافية.
- ج. تحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي.
- د. تقديم خدمات أفضل للممولين.
- هـ. توفير نظم معلومات دقيقة تسهم في إتخاذ القرار السليم.
- و. تحقيق رقابة داخلية فعالة تسهم في إنحسار الفساد الإداري.

ويمكن التوسع في إستخدام تكنولوجيا المعلومات في مجالات العمل الضريبي التالية:-

١- الرقابة الضريبية:

لتحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي، ويمكن إعداد نظام معلومات يعتمد على قاعدة بيانات تشمل مخزن ضخم للبيانات Data Ware House يضم العديد من البيانات التي يتم تجميعها من مصادر مختلفة مثل:- (٤)

أ. بيانات من مصادر خارجية:-

مثل بيانات من الشهر العقاري، الجهات مانحة التراخيص، تعاملات الجهات الحكومية، التفتيش البحري والنهري، الكهرباء، وزارة السياحة، الغرف التجارية، الغرف الصناعية، سوق المال، المحاكم، الجمعيات الزراعية والإنتاجية وغيرها.....

ويمكن أيضاً الإستفادة من الميزانيات المنشورة، وإعلانات الدعايه عن المبيعات والمشتريات في وسائل الإعلام المختلفة، ويستفاد منها في

^٣ - تقرير زيارة الباحث لمصلحة الضرائب بدولة لاتفيا "إحدى دول الأتحاد الأوربي"، ضمن بعثة المصلحة عام

٢٠٠٦.

^٤ - قاسم محمد حسن الشريف، "إطار محاسبي مقترح لتقييم كفاءة وفاعلية النظام الضريبي المصري في تحقيق الهدف المالي بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات" رسالة دكتوراه ٢٠٠٨، ص ٢٥.

التعرف على أسماء المنشآت، عناوين ممارسة النشاط، الفروع، المخازن، المعارض، نوع النشاط، وغيرها من البيانات. ويتم إعداد نماذج لجمع هذه البيانات وإدخالها على الحاسب الآلي ويمكن أن تساهم الإدارة الضريبية في توفير أجهزة حاسب آلي وبرامج التشغيل وبعض العاملين لديها لجمع هذه البيانات داخل الجهات ذاتها، بما لا يشكل عبء على الجهات مانحة البيانات.

ب. بيانات من مصادر داخلية مثل: - (٥)

الإقرارات الضريبية (دخل - مبيعات)، الرسائل المستوردة، الصادرات، المدفوعات، نتائج الفحص السابق، بيانات الخصم تحت حساب الضريبة، نتائج الحصر الميداني على الطبيعة، نتائج أعمال إدارات الحصر، التحصيل، مكافحة التهرب، ولجان الطعن، التظلمات، القضايا الضريبية، وغيرها من البيانات المتوافر لدى الإدارة الضريبية.

ومن خلال نماذج العمل يتم إستكمال قواعد البيانات تباعاً، وفي ضوء البرامج المعدة لهذا الغرض يتم إصدار تقارير معلومات لخدمة أغراض الحصر الضريبي، الفحص، مكافحة التهرب، وتحصيل المتأخرات وغيرها من أعمال الرقابة الضريبية.

٢- إدارة الضريبة:

تتيح قواعد البيانات على الحاسب الآلي العديد من المعلومات التي تسهم في تحسين القرار الإداري، وتحقيق الجودة الشاملة في إدارة الضريبة، وتمكن الإدارة الضريبية من تحقيق رقابة فعالة على الأداء، والتعرف على نقاط الضعف والقوة في أداء الإدارة الضريبية، وإتخاذ ما يلزم من إجراءات لتعظيم نقاط القوة وتفادي السلبيات، وتوفير قدر كبير من الإفصاح والشفافية.

٥ - عبد الحميد عبد المعطي غنيم، إطار مقترح لإستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي كأداة لزيادة وفعالية المحاسبة الضريبية بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية تجارة الإسماعيلية، ٢٠٠٧، ص ٣٤ وما بعدها.

٣- خدمات الممولين:

تمكن نظم المعلومات من تقديم خدمات أفضل للممولين، في مجال تقديم الإقرار الضريبي، سداد المستحقات الضريبية باستخدام الوسائل الحديثة مثل الـ Email ، والإنترنت والكروت الذكية، كما توفر كافة البيانات والمعلومات التي يحتاجها الممولون.

خامساً: التوسع في تقديم خدمات للممولين. (٦)

أ. خدمة الشباك الواحد:

يجب أن تتحول كافة مأموريات الضرائب إلى مركز تقديم خدمات للعملاء، بحيث يصمم الدور الأول بكل مأمورية ليكون مركز خدمة الممولين، ويتم ميكنته لتقديم الخدمات المختلفة والرد على الإستفسارات، وفقاً لنظام نقطة الخدمة أو نظام "الشباك الواحد"، والذي يتقدم إليه الممول فيجد إجابة على كافة إستفساراته، وتقديم إقراره، سداد الضرائب المستحقة ومعرفة موقفه الضريبي وحقوقه والتزاماته.

ويتم توفير كافة الأدلة، الإرشادات والمطبوعات التي ترشد الممولين، ويجب أن تتوفر هذه المطبوعات بكميات كافية، وتكون مجانية، بحيث يحصل كل ممول على احتياجاته من الإرشادات، وأدلة التوعية حول كافة الموضوعات الضريبية، ويتم تحديثها وتطويرها وإضافة الموضوعات التي تهم الممولين، من خلال إستفساراتهم الأكثر شيوعاً.

ب. التوعية الضريبية.

بالإضافة إلى الخدمات التي تقدم للممولين داخل المأموريات، يجب أن يتلقى الممولون التوعية اللازمة في أماكن ممارسة أنشطتهم، وفقاً لخطة توعية لكافة الممولين في بداية تسجيلهم بمصلحة الضرائب (الممولين الجدد)، وتشمل خطة التوعية الممولين الذين لا يقدمون الإقرارات قبل موسم تقديم الإقرارات، والممولين الذين لديهم أخطاء في الإقرارات، وهكذا بحيث تشمل خطة التوعية كافة الممولين.

^٦ - تقرير زيارة الباحث لمصلحة الضرائب الهولندية ضمن بعثة المصلحة ٢٠٠٢.

هذا علاوة على التوعية من خلال أجهزة الإعلام المسموعة والمرئية، والمدارس والجامعات والنوادي، للتعريف بأهمية الضريبة ودورها، وتشجيع الإلتزام الطوعي وفق خطة قومية معدة لهذا الغرض. ويجب أن تكون توعية الممولين والمتعاملين وقد درجت المصالح الضريبية على مبدأ أن الجهل بالقانون لا يعفي من المسؤولية واعتبرت نشر القانون في الجريدة الرسمية، دليل على علم الكافة بالتزاماتهم التي أوجبها القانون الضريبي.

ويرى الباحث ضرورة التحول عن هذا المبدأ، خصوصاً في قانون الضرائب الذي يختلف خبراء الضرائب في تفسير بعض مواده، مما يوجب أن تتولى مصلحة الضرائب إنتهاج سياسة التوعية الشاملة للمخاطبين بأحكام القوانين الضريبية، ومطالبتهم بالإلتزام وفق تقارير توعية رسمية، يتم تسجيلها على الحاسب الآلي وإعطاء صورة منها للممول، وفي حالة إرتكاب الممول لأخطاء فيجب قبل توقيع العقوبات البحث عن مدى تلقي الممول للتوعية من عدمه فإذا كان الممول لم يتلق التوعية الواجبة لا يحاسب على هذا الخطأ ويحاسب المسؤولون عن التوعية في حالة وجود قصور من جانبهم، أما أخطاء الممول رغم التوعية يمكن في هذه الحالات فقط إتخاذ الإجراء القانوني الواجب ضده بإعتبار أن الخطأ متعمد بهدف التهرب من الضريبة.

سادساً : استخدام نظام إدارة المخاطر:

تواجه الإدارة الضريبية العديد من المخاطر التي تهدد رسالتها وتتنوع وتباين هذه المخاطر، فقد تكون مخاطر مرتفعة أو متوسطة أو صغيرة.

ونظام إدارة المخاطر معني بالتعرف على المخاطر التي تواجه الإدارة الضريبية، وحصرها ثم تحليل كل نوع من أنواع المخاطر، وبعد ذلك يتم تقييم المخاطر وفقاً لدرجة خطورتها على الإدارة الضريبية، ويقصد بعملية تقييم المخاطر هنا تحديد قيمة كل نوع من المخاطر (درجة) وترتيب المخاطر وفقاً لدرجة كل عنصر فيها، والتعامل معها ووضع الحلول المناسبة لها، بدءاً بالأكثر خطورة ثم الذي يليه وهكذا، وذلك بهدف الحد من هذه المخاطر مستقبلاً وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن.

والمخاطر التي تواجه الإدارة الضريبية مثل:-

- ١- مخاطر تتعلق بالحصر الضريبي:-
وهي عدم إنترام المخاطبين بأحكام القوانين الضريبية بالتسجيل لدى المصالح الضريبية، وتقديم الإقرار وسداد الضرائب المستحقة، مما يؤدي إلى عدم عدالة التطبيق، وضياع مستحقات الخزنة العامة ويشكل خطورة على الإدارة الضريبية.
- ٢- مخاطر تتعلق بالفحص الضريبي:
عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار غير صحيح يؤدي إلى ضياع مستحقات الخزنة العامة، مما يشكل خطورة على الإدارة الضريبية.
- ٣- زيادة عدد المنازعات الضريبية:
تزايد النزاعات الضريبية يمثل خللاً في إدارة الضريبة يجب تداركه، حيث يؤدي إلى تأخير تحصيل المستحقات، وتناقص قيمتها بفعل التضخم، وفقدان الثقة في عدالة الإدارة الضريبية، كما وأن ارتفاع عدد القضايا التي تصدر لغير صالح المصلحة، تشكل خطورة وقد يكون سببها عدم دقة التشريع الضريبي، أو ضعف دفاع المصلحة سواء من حيث خطأ في الإجراءات أو عدم الدقة في النواحي القانونية، مما يتطلب مواجهة هذه المخاطر والحد منها.
- ٤- زيادة المتأخرات الضريبية:
تؤدي زيادة المتأخرات الضريبية إلى حرمان الخزنة العامة من التدفقات النقدية وصعوبة تحصيل المتأخرات التي تتراكم لفترات طويلة مما يشكل مخاطر تواجه الإدارة الضريبية.
- ٥- ضعف نظم الرقابة الداخلية:
يشكل ضعف نظم الرقابة الداخلية خطورة على الإدارة الضريبية، حيث يفتح المجال للفساد الإداري والأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة، مما يؤدي إلى فقدان الثقة في الإدارة الضريبية.
وهكذا بالنسبة لباقي المخاطر التي يمكن أن تواجه الإدارة الضريبية، ووضع نظام فعال لإدارة المخاطر الضريبية، يعتمد على قاعدة بيانات مميكنة يمكن

الإدارة الضريبية من مواجهة المخاطر المختلفة، وإتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من هذه المخاطر أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن.

سابعاً: وضع ميثاق شرف للعاملين في الإدارة الضريبية:

يتعين على الإدارة الضريبية وضع ميثاق شرف للعاملين بالإدارة الضريبية، يحدد بوضوح مسؤوليات كل وظيفة والصلاحيات الممنوحة لشاغل الوظيفة، والضوابط والحدود التي يجب على شاغل الوظيفة عدم تجاوزها، والعقوبات في حالة الخروج على مقتضيات الواجب الوظيفي.

ويجب أن يوضح ميثاق شرف العمل الضريبي مسؤولية الإعلان عن تعارض المصالح، وكيفية الإبلاغ عنها من قبل موظف الضرائب، وما يجب إتخاذه من قبل رئاسة الموظف في مثل هذه الحالات، والعقوبات المقررة في حالة عدم الإبلاغ عن تعارض المصالح من قبل الموظف.

وأن يلتزم الموظف بالإبلاغ عن أي علاقات تؤدي إلى تعارض العمل الذي يؤديه مع مصلحة العمل، أو وجود مصلحة بينه وبين المكلف بتأدية أعمال تتعلق به. ويجب أن يعلن ميثاق الشرف على الكافة، ويكون من حق المتعاملين مع المصلحة الإبلاغ عن مخالفة أي من العاملين لميثاق الشرف، مع وجود آلية للنظر وإتخاذ ما يلزم حيال مثل هذه الشكاوى.

ثامناً تفعيل نظام الربط الذاتي :

مفهوم الربط الذاتي يعني أن الممول يقدر الضريبة المستحقة على أنشطته ذاتياً من تلقاء نفسه وفقاً لأحكام القانون الضريبي ثم يقوم بإعداد إقراره الضريبي بنفسه أو من ينوب عنه من واقع السجلات والمستندات، ويقدم الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة مؤيداً بالمستندات ويسدد الضرائب المستحقة وفقاً للإقرار.

حيث نصت المادة رقم ٨٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن "لا يجوز للمصلحة عدم الإعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة ٧٨ من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها".

ونصت المادة ٨٩ من ذات القانون على أن " تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار". ويستفاد من نص المادتين السابقتين أن إقرار الممول المؤيد بالمستندات يعد ربطاً للضريبة ويقع عبء إثبات عدم صحة الإقرار على الإدارة الضريبية وبموجب مستندات تقدمها. وحتى تحقق الإدارة الضريبية أهدافها يجب وضع الآليات اللازمة لزيادة أعداد الإقرارات الصحيحة سنوياً، وإكتشاف الإقرارات غير الصحيحة، وإتخاذ الإجراء المناسب حيالها، وحتى يمكن تحقيق ذلك فإن وظيفة الفحص في حاجة إلى إعادة هندسة، من حيث التنظيم، الأهداف، التخطيط، وأساليب وإجراءات العمل