

مقدمه

يعد التشريع الضريبي أحد وأهم أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف التنمية الشاملة ، في ظل توجه المجتمع المصري إلى الأخذ بسياسة الاقتصاد الحر، حرصاً على مواكبة النظام العالمي، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبراً عن هذه المتغيرات، وعن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع.^(١) وتعتمد كل دولة على نظام ضريبي يُعِينها على تحقيق الأهداف العامة والمرغوبة للسياسة الضريبية، وغالباً ما يقسم هذا النظام الضرائب المفروضة، بين ضرائب مباشرة على الدخل وغير مباشرة؛ فالنظام الضريبي هو^(٢) مجموعة الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين.

ويعد النظام الضريبي انعكاساً للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في الدولة التي يطبق فيها هذا النظام، ومقابل سياسة الإصلاح الاقتصادي التي تنتهجها مصر تبرز أهمية تطوير النظام الضريبي النافذ بها بحيث يتفق مع المستجدات، ومع متطلبات التطور الاقتصادي والاجتماعي في مصر؛ لذلك فقد صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومن قبله صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته، كما صدر مؤخراً قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات في مصلحة واحدة هي مصلحة الضرائب المصرية، الأمر الذي يستدعي البحث في مدى إمكانية توحيد الإجراءات الضريبية. وأي ما كان نوع الضريبة المطبق؛ فيجب أن يتحقق معه مبدأ الرضا بالضريبة الذي يتطلب ضرورة توافر انخفاض حساسية الممولين تجاه الضريبة، وضآلة شعورهم بعبئها وهذا لا يمكن تحقيقه إلا باعتدال أسعارها، واستقرار الأحكام المنظمة لها، وبساطة ويسر الإجراءات المتعلقة بالربط والتحويل.

(١) المذكرة الإيضاحية لمشروع قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) Gaudemet (Paul Marie): précis de finances publiques, tome premier, Editions Montchrestien, Paris, 1970. P. 119 – 122.

مشار إليه لدي: د / السيد عطية عبد الواحد - قانون الضريبة الموحدة - طبعة ١٩٩٥ - دار النهضة العربية - القاهرة ص ٥ .

ومن الواضح أن القواعد التي تحكم "الضريبة العامة" تنقسم إلى قواعد موضوعية وقواعد إجرائية، والأولى يقصد بها القواعد التي تحكم فرض الضريبة أو تحديد الالتزام. والثانية تشمل دفع الضريبة أو اقتضاء الالتزام وحل منازعاته.^(١)

وتعد القواعد الضريبية من القواعد الآمرة Imperative Rules التي تتعلق بالنظام العام، يحددها القانون ولا تعتبر اتفاقاً تعاقدياً بين الممول والإدارة الضريبية، وأن مخالفة ذلك يعد خروجاً على المبدأ الدستوري "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون"^(٢).

والأمر فقط لا يقتصر على القواعد الموضوعية للضريبة؛ بل أن القواعد الإجرائية تعتبر أيضاً من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام؛ فقد استقر قضاء النقض^(٣) على أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها وقدر وجهاً من المصلحة في إتباعها ورتب البطلان على مخالفتها.

أهمية البحث :

ولا يمكن أن تحقق القواعد الموضوعية للضريبة وحدها المبادئ المرعية في النظم الضريبية الحديثة كالعدالة الضريبية، والمساواة في توزيع الأعباء العامة، وترشيد تكلفة التحصيل، دون أن يساندها حزمة من الإجراءات الميسرة والفعالة والمتوازنة؛ فجاءت دراسة إجراءات الربط والتحويل link and collect procedures أحد وأهم عناصر العملية الضريبية^(٤) لما لها من أهمية في تحديد المركز الضريبي للممول، وأن القصور

(١) د. مصطفى رشدي شичه . التشريع الضريبي المصري - ضرائب الدخل المباشرة - دار الجامعة الجديدة للنشر ١٩٩٨ ص ١١ .

(٢) المادة (١١٩) من الدستور المصري .

(٣) الطعن رقم ٤٩٧ س ٤٩ ق جلسة ١٧/١٢/١٩٨٤ مثبت لدى :

د/ زكريا بيومي - المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ١٩٩١ ص ٩٨ - ٩٩ .

(٤) العملية الضريبية هي :

أولهما: هدف إلى ربط الضرائب - على اختلاف أنواعها - على كل ممول على حدة وتحصيلها؛ فهي عملية يمكن أن نميز فيها بين عمليتين مستقلتين هما، عملية الربط وعملية التحصيل، وهي بذلك تعد معياراً للمنازعة الضريبية؛ إذ أنها تتميز بعنصرين أساسيين : أولهما : أنها تنصب - في أساسها - حول الالتزام الضريبي أو الالتزام بالوفاء بالضريبة =

فيها يهدد كل جهود الإدارة الضريبية؛ بحيث إذا بطل أحد الإجراءات بطل الإجراء المبني عليه.

فضلاً عن أن من الأسباب وراء اختيار هذا الموضوع الحاجة إلى إصدار قانون موحد للإجراءات الضريبية في ظل دمج مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات . حيث تمثل القواعد القانونية الإجرائية للتشريع الضريبي أهمية خاصة لا تقل عن القواعد الموضوعية. **فالقواعد الإجرائية هي:** قواعد قانونية من صنع المشرع ولها كل صفات القاعدة القانونية من عموم وتجريد وإلزام، وكل قاعدة إجرائية تنقسم إلى عنصرين، الأول هو العنصر المفترض ويشتمل على جميع عناصر الإجراء النموذجي الذي حدده المشرع. والعنصر الثاني هو عنصر الأثر القانوني ويشتمل على كافة النتائج التي يولدها الإجراء إذا اتخذ بشكل صحيح ويسمى ذلك بالأثر الإيجابي، كما يشتمل على النتائج التي يؤدي إليها الأجراء إذا اتخذ بشكل غير صحيح أي الجزاء الإجرائي، ويسمى ذلك بالأثر السلبي للقاعدة الإجرائية.^(١)؛ فالقواعد الإجرائية هي قواعد شكلية، تبين أشكال الإجراءات الواجب اتخاذها وتبين الجزاءات الواجب توقيعها عند مخالفة هذه الأشكال. وهذه الأشكال وضعت لكفالة احترام الحقوق الموضوعية لأن هذه الأخيرة يتم حمايتها من خلال هذه القواعد.

وتشمل القواعد القانونية الإجرائية للتشريع الضريبي: القواعد المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة link and collect procedures، والقواعد المنظمة لإجراءات المنازعة الضريبية، والتي تنقسم بدورها إلى القواعد المنظمة لإجراءات كل من المرحلتين الإدارية والقضائية للمنازعة.^(٢)

"وتظهر أهمية القواعد الإجرائية في ارتباطها بالحقوق والحريات الفردية من جانب، وبمصالح المجتمع من جانب آخر"^(٣) فهي تهدف إلى تحقيق التوازن بين حماية حقوق الممول وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، وحماية حقوق

= ثانيهما: أنها تتم وفقاً لإجراءات محددة نص عليها القانون، وهي ما تعرف بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

(١) د . نبيل إسماعيل عمر، د . أحمد عوض هندي - قانون المرافعات المدنية والتجارية (المقدمة - والاختصاص) مكتبة الباحث - بدون سنة نشر ص ٧.

(٢) د . محمد أحمد عبد الرؤوف - المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن - الطبعة الأولى - دار النهضة العربية ١٩٩٨ ص ٤١ وما بعدها.

(٣) د . مصطفى رشدي شبحه - المرجع السابق ص ٢٠.

الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة. ولهذا نادي بعض الفقهاء^(١) بضرورة معالجة الإجراءات الضريبية من الناحية القانونية والاقتصادية لأنها تمثل موضوعاً حيويًا لسلامة التطبيق على نحو صحيح، وكذلك من أجل الحفاظ على حقوق الخزانة العامة، كما أن هناك متغيرات محلية تتطلب تطوير تلك الإجراءات فضلاً عن تأثر المنظومة الإجرائية الضريبية في مصر بالمتغيرات الدولية.

مشكلة البحث:

والمحور الرئيسي في مشكلة البحث تتمثل في عدم وجود قانون إجرائي موحد ومتكامل، ومن ثم تشتت القواعد الإجرائية للضريبة بين القوانين الضريبية وغير الضريبية ومنها قانون المرافعات المدنية والتجارية، وقانون الحجز الإداري، والقانون المدني، وقانون التجارة الجديد ٠٠ فضلاً عن أن الفقه لم يوجه اهتمامه إلى القواعد القانونية الإجرائية بنفس القدر الذي وجهه إلى القواعد الموضوعية، هذا بالإضافة إلى تأثر المنظومة الضريبية في مصر بالمتغيرات الدولية، ورؤية صندوق النقد الدولي، ولجان مشروع دمج مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات في إعداد هيكل تنظيمي جديد للممولين يتضمن تقسيمهم إلى ثلاث فئات (كبار، متوسطي، صغار) وفقاً لرقم الأعمال، وتأثير ذلك على الإجراءات الضريبية الإدارية والقانونية^(٢). بالإضافة إلى اختلاف نوعي الضريبة ما بين ضريبة مباشرة وأخرى غير مباشرة مما قد يختلف معه القواعد الإجرائية بما يتمشي مع القواعد الموضوعية التي تحكم كل ضريبة.

(١) د. السيد عبد الخالق و د. عبد الناصر حسين : مدخل إلى دراسة التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - مطبعة الحارث - المنصورة ٢٠٠٦ ص ٦.

(٢) تم تشكيل لجان عمل من مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات لإعداد أعمال الدمج بقرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ١٦٩٠ لسنة ٢٠٠٦، والقرار رقم ١٨٤٩ لسنة ٢٠٠٦، والقرار رقم ٢٢٧ لسنة ٢٠٠٧ والمنبثقة من مؤتمر تحديد الرؤية المستقبلية لمصلحة الضرائب المصرية الذي عقد في مدينة شرم الشيخ في الفترة من ١٢ إلى ١٦ يوليو ٢٠٠٦. راجع القرارات المذكورة، و رسالة السيد / رئيس مصلحة الضرائب المصرية عن قرار دمج مصلحتي الدخل والمبيعات في مصلحة الضرائب المصرية - يناير ٢٠٠٧ - وزارة المالية - مصلحة الضرائب المصرية.

لذلك رأى الباحث الخوض في هذا الموضوع معتبراً أن الدراسة التحليلية التطبيقية لإجراءات ربط وتحصيل ضريبيتي الدخل والمبيعات مهما واجهتها من مشكلات بمثابة اللبنة الأساسية لجمع ثنات تلك الإجراءات عند إعداد قانون إجراءات ضريبية موحد.

فروض البحث:

- سيختبر الباحث من خلال أوراق البحث مدى صحة الفروض الآتية:
- وجود إجراءات ضريبية موحدة لعمليتي ربط وتحصيل الضريبة.
 - تتاثر الأحكام الإجرائية في القوانين المختلفة.
 - وعى المجتمع الضريبي بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة.
 - كفاية الرقابة القضائية بوضعها الحالي على إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

أهداف البحث:

يشترط كل من البنك الدولي (WB) world bank وصندوق النقد الدولي INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF) لتحقيق التنمية الاقتصادية للدول النامية - ومنها مصر - قيام هذه الدول بإصلاحات مالية واقتصادية وفقاً لبرامج يتبناها ويروج لها صندوق النقد الدولي. وتتخذ هذه البرامج شكل التوجيهات الملحة أو التوصيات التي يوصي بها خبراء الصندوق بعد دراسة الأوضاع الاقتصادية لكل دولة.

ومن خلال دراسة برامج الإصلاح الاقتصادي التي يتبناها الصندوق نجد أنها يتضمن مجملها توصيات أو توجيهات أساسية متشابهة إلى حد كبير، تعتمد أساساً على ركيزتين أساسيتين هما: زيادة الإيرادات العامة، وتخفيض النفقات العامة^(١).

ويعد الإصلاح الهيكلي STRUCTURAL REFORM أحد برامج الإصلاح الاقتصادي، ويحمل في طياته أحد الحلول لتخفيض النفقات العامة ومن ثم تعظيم الإيرادات العامة ويرى صندوق النقد الدولي أنه لا سبيل إلى تحقيق ذلك إلا من خلال إدماج المصالح الحكومية، وكان من بين ما تم تقرير دمجها هو مصلحة الضرائب العامة، ومصلحة الضرائب على المبيعات في كيان واحد أطلق عليه مصلحة الضرائب

(١) د / رمضان صديق - سياسة تخفيض الإنفاق العام - دار النهضة العربية ٢٠٠٠ ص ٤ وما بعدها.

المصرية^(١).

وقد صدر القرار الجمهوري^(٢) المعضد لذلك وهو اتجاه اتخذته العديد من دول العالم المتقدم للحد من الإجراءات المتكررة وكذلك إتاحة الفرصة لمصلحة الضرائب المصرية لتكون هيئة خدمية تتعاون وتخدم الممولين في فهم الضريبة والالتزام الطوعي لأدائها مما يوفر الحصيلة الضريبية طوعاً وليس جبراً.

ولكن يعتبر موضوع الدمج هذا شائكاً ومحفوفاً بالمخاطر ويرجع ذلك إلى ثلاثة أمور رئيسية هي: الأمر الأول: اختلاف نوع الضريبة ما بين مباشرة وغير مباشرة، والأمر الثاني: اختلاف الهيكل الإداري في مصلحة الضرائب العامة عنه في مصلحة الضرائب على المبيعات، والأمر الثالث والأخير: جاء تنظيم القواعد الإجرائية لربط وتحصيل الضريبة وفقاً لنوع كل ضريبة في تشريع مستقل، فضلاً عن إتباع القواعد العامة في الإجراءات فيما لم يرد فيه نص فكان لا بد أن يركز نظام الدمج على ثلاث محاور رئيسية هي:

المحور الأول: إعادة النظر في هيكلية الإدارة الضريبية بما يتماشى مع سياسة الدمج، وهذا المحور يتفق ورؤية وتوجيهات وتوصيات صندوق النقد الدولي

المحور الثاني: إعادة النظر في إجراءات التشغيل لإدارة المصلحة الجديدة من خلال رسم خريطة هيكلية مميكنة لجميع أعمال الإدارة.

المحور الثالث: وهو ما يعنينا في موضوع هذا البحث؛ يرى القائمين على عملية الدمج

(١) أوضح تقرير صندوق النقد الدولي إن عملية دمج المصالح الإيرادية تهدف إلى تحقيق مجموع بملاً الإقرار الإيجابية، وقد أرجع التقرير عملية الدمج إلى مجموعة من الأسباب والدوافع حددها التقرير في الآتي:

* تعريف و تسجيل الممول باستخدام رقم ضريبي موحد.

* إيجادا نظم لجمع المعلومات عن طريق الإقرارات من أصحاب الأعمال و المهن الحرة.

* إيجاد نظم لكفاءة عملية التحصيل و مراقبة و متابعة أصحاب الأعمال الذين لم يقوموا بملاً الإقرار أو سداد الضرائب و الاستقطاعات الاجتماعية.

* التحقق من صحة المعلومات الموجودة بالإقرارات باستخدام أسلوب المخاطرة المتقدمة و الخاصة بطرق الفحص.

* كفاءة استخدام الموارد.

* تخفيض التكلفة الإدارية.

* تخفيض تكلفة الالتزام للممول.

تحسين التنسيق فيما بين المصالح الإيرادية.

(مصلحة الضرائب على المبيعات -قطاع البحوث والسياسات الضريبية - دليل الأبحاث والدراسات المقارنة في ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة - الجزء الثاني ٢٠٠٦)

(٢) قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ (مايو ٢٠٠٦).

هذه^(١) مع الإدارة الضريبية المصرية أنه لا يستقيم العمل وتتحقق الفائدة المرجوة من الدمج ومن ثم تحقيق المحورين الأول والثاني إلا من خلال حزمة من إجراءات موحدة لربط وتحصيل ضريبيتي الدخل والمبيعات في إطار قانون للإجراءات الضريبية AFRAMEWORK FOR A TAX PROCEDURES COD analysis لذلك كان هدف البحث من خلال دراسة تحليليه تطبيقية applications study استعراض الأحكام العامة لإجراءات الربط والتحصيل للضريبة على الدخل، والضريبة العامة على المبيعات، مع إبراز المشكلات العملية المترتبة على تلك الإجراءات؛ للوقوف على المبررات النظرية والعملية للأخذ بإجراءات ضريبية موحدة.

(^١)THE PUBLICATION OF WORK WHICH PRODUCED FOR REVIEW BY THE UNITED STATES AGENCY FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT.. IT WAS PREPARED BY BEARING POINT- INC. 24 AUGUST 2006.

خطة البحث

لما كان الهدف من البحث هو دراسة تحليلية تطبيقية analysis applications study لإجراءات الربط والتحصيل للضريبة على الدخل، والضريبة العامة على المبيعات؛ فقد تم وضع خطة البحث على أساس بيان وتوضيح الهدف منه، ورأى الباحث أن يبدأ خطة هذا البحث بمبحث تمهيدي - يتناول فيه النطاق الدستوري للقاعدة الضريبية؛ نظراً لما يعتري عناصر ومكونات الضريبة الأساسية - القواعد الموضوعية والإجرائية - فضلا عن العناصر الأخرى الإضافية التي تكون لازمة لتطبيق القانون والتي يمكن أن تُقرر من خلال اللوائح والقرارات الوزارية أو التعليمات الإدارية، Regulations and ministerial decrees or administrative instructions في كثير من أحكام المحكمة الدستورية العليا من مخالفة صريحة لمبدأ قانونية الضريبة؛ مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز الضريبية للممولين، وزيادة الأعباء العامة على كاهل الدولة من آثار حكم عدم دستورية نص ضريبي. كما أنه لبيان المبادئ التي أرستها المحكمة الدستورية العليا في مجال الضريبة - من خلال أحكامها - أهميته في مراعاة ألا تخالف القاعدة الضريبية مبدأ قانونية الضريبة - وثلاثة أبواب هي: -

الباب الأول : الأحكام العامة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

الباب الثاني : إجراءات الربط والتحصيل بالتطبيق على ضريبي الدخل والمبيعات.

الباب الثالث : مشاكل إجراءات ربط وتحصيل ضريبي الدخل والمبيعات في ظل الدمج.

خاتمة.

النتائج.

التوصيات.