دراسة مقارنة

الخصم الضريبي في الضرائب غير المباشرة

د/ أسعد طاهر أحمد
الأستاذ المساعد بقسم القانون العام
كلية القانون - جامعة الزاوية

مقدمة:

يعتبر خصم الضريبة السابق سدادها فى النظم الضريبية الحديثة أهم مزايا الضرائب غير المباشرة، وأهمها ضريبة المبيعات، والضريبة على القيمة المضافة، فنظام الخصم قديم قدم الضريبة على المبيعات، ولقد نشأ مع نشأتها وتواجد بوجودها، فالخصم نشأ تلقائياً كما يقول البروفيسير "بيير بلترام" الأب الروحي للضريبة على القيمة المضافة بأن خصم الضريبة السابق سدادها هو مسألة بديهية من وراء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ففي أثناء مراحل الإنتاج والتداول تحمل السلع بعبء ضريبي على كل قيمة مضافة أضيفت عليها، ومن ثم يحدث تراكم يضخم الأسعار، ويزيد من تكلفة الإنتاج فكانت فكرة الخصم هى الابتكار الذى استحدث فى هذه الضريبة بحيث لا يتحمل المشروع والنشاط بأي عبء بسبب ممارسته لهذا النشاط. ومن هذا المنطلق وحفاظاً على عدم تراكم الضريبة يطبق نظام الخصم للضريبة السابق سدادها ترتب على ذلك إضافة الضريبة القديمة إلى الوعاء الذى ستفرض عليه الضريبة الجديدة. فكان لزاماً علينا عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أن يتم الخصم الضريبى على كافة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حتى لا يحدث ازدواجاً ضريبياً غير مسموح به فى سدادها فى أى مرحلة تتداول فيها السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة.

ولقد أخذت مصر بنظام الخصم الضريبى فى ظل القانون 91/11 قانون الضريبة على المبيعات وإن كان نظام الخصم فى ظل هذا القانون غير كامل كما هو الحال فى النظام الضريبى للدول التى طبقت الضريبة على القيمة المضافة بكامل فنياتها لذلك سوف نتناول نظام الخصم الضريبى فى هذا البحث على النحو الآتى:

الفصل الأول: فصل تمهيدى السِّمات الأساسية للخصم الضريبى.

الفصل الثاني: الخصم الضريبى فى ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات.

الفصل الثالث: الخصم الضريبى فى ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة.

الفصل الأول (التمهيدي)

السمات الأساسية للخصم الضريبي:

تقسيم وتحديد: نتناول أهم سمات وخصائص الخصم الضريبي من خلال العناصر الآتية:

1 – التعريف بحق الخصم وأهدافه.

2 – الفرق بين خصم الضريبة والخصومات التجارية.

3 – أثر خصم الضريبة على الازدواج الضريبي.

أولاً: التعريف بحق خصم الضريبة وأهدافه:

خصم الضريبة السابق سدادها هو حق قرره المشرع في المادة 23 من القانون 11 لسنة 91 وبشأن الضريبة على المبيعات بجمهورية مصر العربية إذا قرر للمسجل خصم الضريبة على مردودات مبيعاته، أو ما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلا ته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها، طبقاً للحدود والشروط الموضحة في اللائحة التنفيذية لأحكام هذا القانون. ولعل الخصم يرجع أساسه إلى أن الضريبة على القيمة المضافة هي من الضرائب غير المباشرة والتي يتحمل عبئها المستهلك النهائي، وليس المنتج أو المستورد أو مؤدي الخدمة، وهم الذين كلفتهم الدولة بتحصيل ضريبة المبيعات وتوريدها إليها، فهم وسطاء وأمناء من قبل الدولة على تحصيل الضريبة في صورتها النهائية من المستهلك النهائي مباشرة، خاصة وأن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة[1].

وعلى ذلك يعتبر خصم الضريبة وسدادها من أهم مزايا قانون الضريبة العامة على المبيعات بصفة خاصة، والضريبة على القيمة المضافة بصفة عامة، وتحقق سياسة الخصم هذه أهدافاً كثيرة أهمها:

1 – يعتبر نظام الخصم عنصرا محفزا للمسجل ويجعله يذكر حقيقة مشترياته بأقصى درجة من الوضوح؛ حتى يستفيد أقصى ما يكون من ميزة خصم الضريبة على المداخلات.

2 – من شأن هذا النظام أن يجعل الضريبة مفروضة على القيمة المضافة للسلعة، وليس على القيمة الكلية للسلعة، ما يؤدي إلى تضيق فرص التهرب الضريبي.

3 – يقضي على ظاهرة الازدواج الضريبي، والتي كانت سائدة في ظل قانون ضريبة الاستهلاك 133 لسنة 1981م.

4 – يعتبر هذا النظام من أهم وسائل الرقابة على الضريبة العامة للقيمة المضافة، وذلك لأن نظام الخصم يراقب نفسه بنفسه.

5 – يحقق هذا النظام للمسجل سيولة نقدية بصورة غير مباشرة، وذلك حيث إن المسجل عند تقديمه للإقرار الضريبي يقوم بإتباع المعادلة المعروفة وهي: الضريبة الواجبة – الضريبة المستحقة – الضريبة المخصومة، ما يجعل المسجل يقوم بأداء ضريبة أقل من تلك التي استحقت على مبيعاته عن شهر المحاسبة، نظير خصم ما سبق سداده من ضريبة على المداخلات.

ثانيا: الفرق بين خصم الضريبة والخصومات التجارية:

قبل أن نتعرض للفرق بين خصم الضريبة والخصومات التجارية يجب أن نتعرض أولاً لموضوع الخصومات التجارية، وهي تلك الخصومات التي جرى عليها العرف، وطبيعة النشاط التجاري، حيث يسمح البائع للمشترين بخصم تعجيل الدفع أو المقابلة أو عدم مطابقة عدم البضاعة المبيعة لطلب المشتري، أو غير ذلك من الخصومات المتعارف عليها. وتنقسم الخصومات إلى قسمين هما:

القسم الأول: خصومات على السلع المنتجة محلياً:

وهذه الخصومات تؤخذ في الاعتبار عند الحساب حيث نصت المادة السادسة الفقرة الخامسة من اللائحة التنفيذية لأحكام القانون 11 لسنة 1991م على أن تقبل الخصومات التجارية المتعارف عليها والخصم النقدي المعلق على شرط، عند تحديد قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة، أو إجراء التسويات الخاصة بها، وذلك في حالة ما إذا كان البيع من مسجل إلى مشتر مستقل كل منهما عن الآخر، حيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلا، وعلى ذلك لا يسمح بالخصم التجاري إلا في حالة واحدة فقط وهى أن يكون البائع مسجلا طبقاً لأحكام القانون 11 لسنة 1991م[2].

وجدير بالذكر انه في ظل ضريبة الاستهلاك المطبقة بمقتضى القانون 133 لسنة 1981م لم يأخذ المشرع بالخصم التجاري، وجرت كافة تعليمات مصلحة الضرائب على

الاستهلاك بعدم الاعتداد بأية خصومات تجري علي سعر بيع المنتج الخاضع للضريبة أيا كانت نسبة هذه الخصومات عند حساب الضريبة على الاستهلاك، وهذا ما قررته مصلحة الضرائب على الاستهلاك في تعليماتها.

إلا أن الإدارة العامة للبحوث الضريبية خرجت عن هذه القاعدة وقررت الاعتداد بنسبة الخصم وقدرها 7% كعمولة عن البيع التي تجريها شركات الأدوية للموزعين لمنتجاتها من الأدوية. وهذا الاستثناء يعد الوحيد الذي اعتدت به مصلحة الضرائب على الاستهلاك بالخصم التجاري.

القسم الثاني: الخصومات الدولية على قيمة السلع المستوردة:

وهذه الخصومات قد تعتد بها مصلحة الجمارك، وبالتالي تؤخذ في الاعتبار عند تقديم التعريفة الجمركية علي السلع المستوردة، وبالتالي في تقدير ضريبة المبيعات علي هذه السلع أيضا ومثال هذه الخصومات التي تفيد الجمارك.

1 – الخصم مقابل الدفع الفوري.

2 – خصم الكمية وهو الخصم المقرر للكميات المشحونة من البضاعة، بشرط أن تكون هذه الخصومات مسموحاً بها للتجار المشتريين.

3 – خصم للمستوي التجاري، وهو الخصم المقررة لتجارة الجملة مثلاً ولا يقرر لتجار التجزئة.

4 – خصومات التصدير، وهو خصم يقرر لغرض فتح مناطق جديدة لتصدير السلع بغرض المنافسة مع سلع أخرى في البلد المصدر إليه.

5 – الخصومات التي تمنح لعيوب في الصنف أو تلفيات في البضاعة.

هذه هي الخصومات التي يعتد بها عند تقدير القيمة المقررة على السلع المستوردة تبعًا لاعتداد مصلحة الجمارك به، أما غيرها من الخصومات فلا يعتد بها مهما كان تصنيفها أو ميمياتها عند تقدير القيمة.

وبعد العرض السابق للخصومات التجارية يتضح أن خصم الضريبة يتفق مع الخصم التجاري في أن كلاً منهما يؤثر في مقدار الضريبة المربوطة وهو التقليل من قيمتها وعبئها عند حسابها، فالذي يخصم الضريبة السابق سدادها يخفف من عبئها عند التعامل بالسلعة، والذي يقدر سعر الضريبة على السلعة بعد الخصم التجاري على قيمة السلعة بلا شك يقدر الضريبة بسعر أقل عما إذا قدرت هذه الضريبة دون الاعتداد بالخصم التجاري[3].

ويختلف الخصم التجاري عن الخصم الضريبي في أن الأول يرد على قيمة السلعة ذاتها أما الثاني فأنه يرد على ذاتها، فيؤثر فيها ويمنع ازدواجها على ذات السلعة.

ثالثاً: أثر خصم على الازدواج الضريبي:

لتوضيح أثر خصم الضريبة على ظاهرة الازدواج الضريبي، يتعين التعرض لظاهرة الازدواج الضريبي. فيمكن تعريف الازدواج بصفة عامة بأنه فرض نفس الضريبة أكثر من مرة، على الشخص ذاته عن نفس المال، في المدة ذاتها.

ويتضح من هذا التعريف أنه لكي يتحقق الازدواج لابد من اجتماع العناصر الآتية:
أ – وحدة الممول.
ب – وحدة المادة الخاضعة للضريبة.
ج – وحدة الضريبة.
د - وحدة المدة التي تفرض عليها الضريبة.

وقد يكون هذا الازدواج داخلياً كأن تطبق الحكومة الاتحادية ضريبة على نفس الشخص، وتطبق حكومة الولاية ضريبة على نفس المال ونفس الشخص، وقد يكون هذا الازدواج دولياً كأن تطبق دولة من الدول الضريبة على نفس المال ونفس الشخص، وتأتي دولة أخرى وتطبق الضريبة على نفس المال ونفس الشخص، وتأتي دولة وتطبق الضريبة على نفس المال ونفس الشخص ويرجع ذلك إلى اختلاف وتباين التشريعات الضريبية للدول.

وهذا الازدواج قد يكون مقصوداً أي يعتمده المشرع الداخلي لتحقيق أغراض مختلفة، مثل الحصول على إيرادات إضافية وإخفاء رفع الضريبة الحالية، أو التميز في سعر الضريبة أو تصحيح نظام الضرائب، أو تدبير موارد الهيئات المحلية أو الحد من ارتفاع الدخول.

وقد يكون هذا الازدواج غير مقصود أي يتعمده المشرع ولم يقصد أحداثه وقد يرج سببه إلى عدم التناسق في التشريع المالي، أو عدم تحديد الاختصاص المالي للهيئات التي تزال سلطاتها علي نفس الإقليم.

ويرتب هذا الازدواج أثاراً خطيرة نتيجة ما يحدثه من زيادة العبء الضريبي، فهو يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، وقد يقف عقبة رئيسية في سبيل حرية التجارة الدولية والاستثمارات وحرية انتقال العمل ورؤوس الأموال بين الدول(4).

ولقد تدخل المشرع المصري في القانون 11 لسنة 1991م للحد من ظاهرة الازدواج الضريبي وذلك بتقرير سياسة الإعفاءات، وسياسة الخصم الضريبي، وتخضع الصادرات لسعر ضريبة صفر.

ولذلك كان لتدخل المشرع المصرى بسياسة خصم الضريبة السابق سدادها أثر واضح فى الحد من ظاهرة الازدواج الضريبى التى كانت هى سمة قانون 133 لسنة 1981م قانون الضريبة على الاستهلاك، وذلك باستثناء بعض المشاكل التى سوف نتعرض إليها عند دراستنا لمشاكل خصم الضريبة.

الفصل الثاني
الخصم الضريبي في ظل أحكام الضريبة على المبيعات

نصت المادة 23 من القانون 11 لسنة 91 على المسجل عند حساب الضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة

السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ولا يسري الخصم المشار إليه في الفترة السابقة على السلع الواردة بالجدول رقم 12 المرفق ومن خلال النص السابق يتضح أن حالات الخصم تتحد في الآتي:

أ) – خصم الضريبة على المردودات من المبيعات:

تعرف المردودات من المبيعات بأنها السلع التي أعيدت للمنتج أو المستورد بعد أن كان قد حصَّل عليها ضريبة المبيعات عند بيعها لتأجر الجملة، وتسمى هذه المردودات في العرف التجاري باسم (المسترجع) وهو عادةً ما يرجع إلى عيوب في البضاعة.

ولقد سمح المشرع للمسجل عند حساب الضريبة الواجبة الأداء على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على هذه المردودات بالشروط الآتية:

الشرط الأول: ألا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة.

الشرط الثاني: أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً وقيدت بياناتها في الدفاتر المنتظمة للمسجل، تم ردت قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تحصيلها لحسابه بدفتر المسجل.

الشرط الثالث: أن يصدر الخاضع للضريبة إشعار (خصم / إضافة) مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري ورقم وتاريخ الفاتورة الضريبية الأصلية وبيان الضريبة الواجبة الخصم أو الإضافة[5].

ب) – خصم الضريبة على المداخلات:

عرفت المادة الأولى من الأحكام التمهيدية للقانون 11 لسنة 1991م الضريبة على المداخلات هي الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة.

وعلى ذلك فالمداخلات تشمل المواد الخام الوسيطة أو المساعدة التي استعملت في صنعة معينة خاضعة للضريبة، وقد تكون المواد الخام أو السلع الوسيطة أو المساعدة مداخلات في إنتاج سلعة معينة، وتكون في نفس الوقت مخرجات لسلعة أخرى كما هو الحال بالنسبة للنسيج فهو مخرجات في صناعة الغزل والنسيج، وفي ذات الوقت هو مداخلات في صناعة الملابس الجاهزة.

هذا ولقد أوضحت الفقرة ثانياً من المادة 18 اللائحة التنفيذية على المداخلات القابلة للخصم التي يمكن للمسجل خصمها من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته بأنها:

(ما سبق سداده من الضريبة على المداخلات من السلع المصنعة محلياً فيما عدا السلع المنصوص عليها في الجدول رقم 1 المرافق للقانون إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة (بشرط حيازته لفواتير ضريبة بتلك المبالغ).

ما سبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة خلال الفترة الضريبية وفقاً لبيانات شهادات الإجراءات الجمركية.

إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المداخلات تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المداخلات شهرياً حتى يتم استنفادها.

إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المداخلات تزيد على الضريبة المستحقة – تخضع للضريبة فيتم الخصم على الوجه التالي:

- يخصم إجمالي الضريبة على المداخلات التي تستخدم فقط في صناعة المخرجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها.
- يخصم إجمالي الضريبة على المداخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات المعفاة من الضريبة سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.
- تخصم الضريبة على المداخلات التي تستخدم في مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفي منها (البندان أ، ب) تبعاً لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة على إجمالي المخرجات.

يحرر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مداخلات السلع المعفاة من البندين ب، ج، إذا قام بخصمها في إقرارات سابقة.

ج – خصم الضريبة عند تعديل القيمة:

قد ينتج من المعاملات مابين مسجل ومسجل آخر تعديل في قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عليها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الإقرار وسداد الضريبة المستحقة عن هذه الصفقة.

وقد نصت المادة 18 فقرة ثالثا من اللائحة التنفيذية للقانون 11 لسنة 1991م على ما يتبع في هذا الشأن على النحو التالي:

إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالزيادة فعلى كل من البائع والمشترى إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منها خلال الشهر التالي لهذه الواقعة وذلك على النحو الآتي:

- بالنسبة للبائع إضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.
- بالنسبة للمشتري له خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المداخلات.
- إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالنقص فعلى كل من البائع والمشتري مراعاة إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي لهذه الواقعة كالآتي:
- بالنسبة للبائع فله خلال خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته من إقراره.
- بالنسبة للمشتري لفعليه إضافة قيمة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

وفي الحالات الثلاثة السابقة الخاصة بخصم الضريبة على المردودات، المداخلات، وتعديل قيمة الصفقة تبعاً لسداد الضريبة بالزيادة أو النقص يجب توافر الشروط التالية:

- أن يكون لدى المشتري دليل كتابي يؤيد حدوث التنزيل من ثمن.
- أن يكون إشعار الأصلية وتاريخها وكافة البيانات اللازمة التي تتعلق بتنزيل أو زيادة الثمن وقيمة مبلغ التنزيل أو الإضافة وبيان مفصل بالضريبة المستنزلة أو المضافة.
- أن يكون إشعار الخصم والإضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً.
- أن تكون نسبة الضريبة التي تتم خصمها على المشتريات هي نفس الضريبة التي حملت على السلع إلى ثمن تلك السلع.
- أن يصدر البائع للمشتري " إشعار خصم " يبين به عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوان ورقم الفاتورة الضريبية أصلها وتاريخها وكافة البيانات اللازمة التي تتعلق بتنزيل الثمن وقيمة مبلغ التنزيل وبيانات الضريبة المستنزلة منفصلا.
- أن يكون إشعار الخصم مؤرخا ويحمل رقما مسلسلا.

عدم تطبيق الخصم على الجدولين (1)، (2) المرافقين للقانون 11 لسنة 1991م وتعديلاته.

نصت الفقرة الثانية من المادة 23 من القانون 11 لسنة 1991م ولا يسري الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة على السلع الواردة بالجدول رقم (1) المرافق. كما نصت المادة 19 من اللائحة التنفيذية لأحكام القانون سالف الذكر والصادر بموجب قرار وزير المالية رقم 161 لسنة 91 على " لا تسري قواعد الخصم المبين فيما سبق على السلع والخدمات الواردة بالجدولين رقمي (1)، (2) المرافق للقانون سواء كانت على سلع وخدمات خاضعة بذاتها أم كمداخلات في السلع والخدمات أخرى خاضعة للضريبة وبإنزال النص السابق يتضح الآتي:

- عدم تمكين المسجل من خصم ما سبق تحميله على العميل من ضريبة على مردودات مبيعات هذه السلع والخدمات.
- تكرار استحقاق الضريبة إذا ما استخدمت هذه السلع والخدمات كمداخلات في سلع وخدمات للضريبة.
- هذه يسمح للمسجل بإضافة الضريبة المسددة بمعرفته على مداخلاته من هذه السلع والخدمات ضمن عناصر تكلفته، الأمر الذي في النهاية يؤدي إلى زيادة أسعار بيع هذه السلع والخدمات.

فعلى سبيل المثال إذا قام أحد الفنادق بتأجير أتوبيس سياحي لخدمة بعض النزلاء فإن الضريبة تستحق مرتين: مرة مقابل الخدمة الفندقية ومرة أخرى مقابل خدمة شركة النقل السياحي للفندق.

كما أن قيمة الفاتورة التي يحررها الفندق للنزلاء سوف تزداد بمقدار الضريبة المسددة بمعرفته إلى شركة النقل السياحي.

د – خصم الضريبة المسددة في المراحل السابقة:

تعد الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة أي يتحمل عبئها شخص آخر غير الشخص المكلف بأدائها، ولما كانت أهم تمييز الضريبة على القيمة المضافة أنها تحسب على مقدار القيمة التى أضيفت على السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة منذ مرحلة بيع السلعة من المصنع إلى تاجر الجملة ثم إلى تاجر التجزئة حتى تصل إلى المستهلك حيث إن هذا الأجير هو الذي يتحمل عبئها في النهاية، ولذلك يكون للمصنع حق تحصيل هذه الضريبة عند بيعها لتاجر الجملة، وتاجر الجملة يقوم بتحصيل الضريبة من تاجر التجزئة مع خصم الضريبة السابق سدادها للمصنع وتوريد الفرق، وهذا الفرق هو ما يسمى بضريبة القيمة المضافة، ثم يقوم تاجر التجزئة بتحصيلها من المستهلك مع خصم الضريبة السابق سدادها منه لتاجر الجملة، هذا وما أطلق عليه حق خصم الضريبة المسددة في المراحل السابقة[6].

وإن كان هذا الحق حالياً غير ظاهر إلا في حالة استيراد السلعة لغرض الاتجار حيث يكون من حقه خصم الضريبة إذا قام بالبيع الأول، وذلك نظراً لأن المشرع المصري حتى تاريخه لم ينتقل في تطبيق القانون 11 لسنة 1991م إلى المرحلة التالية.

أهم مشكلات خصم الضريبة السابق سدادها:

أ – من خلال العرض السابق لسياسة الخصم الضريبي التي تبناها المشرع في القانون 11 لسنة 1991م نجد أن المشرع لم يسمح بخصم الضريبة السابق سدادها في الحالات الآتية:

1 – ما سبق سداده من ضريبة على السلع المنصوص عليها بالجدول المرافق للقانون رقم (1) وذلك عند دخولها في منتج صناعي آخر أو خصم ما سبق سداده من الضريبة على المواد والسلع الوسيطة الداخلة في دخولها في منتج صناعي آخر أو خصم ما يبقى سداده من الضريبة على المواد والسلع الوسيطة الداخلة في إنتاجه أو مستلزمات الإنتاج الخاصة بها، مثل ذلك الضريبة التي تحملها صاحب مصنع البلاط أو الطوب الأسمنتي عند شراء الأسمنت الداخل في صناعة البلاط والطوب الأسمنتي، وكذلك الوقود اللازم لتشغيل المعدات والآلات لإتمام العملية الصناعية، فلا يجوز خصم الضريبة السابق سدادها على الأسمنت أو التي سددت على الوقود.

2 – كافة ما تم سداده من ضريبة على المداخلات المستخدمة في صناعة السلع المعفاة من الضريبة، ومثال ذلك الضريبة المسددة بمعرفة للطابع عن الورق والأحبار المستخدمة في

صناعة السلع المعفاة من الضريبة، ومثال ذلك الضريبة المسددة بمعرفة المطابع عن الورق والأحبار المستخدمة في الطباعة، إذا استخدم في طباعة الكتب الجامعية والمذكرات، فهذه الكتب والمذكرات تم إعفاؤها من الضريبة بموجب القانون رقم 2 لسنة 1997م والمطبق بأثر رجعي من تاريخ صدور القرار الجمهوري رقم 265 لسنة 1993 الخاص بتقرير الإعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات. فلا يستطيع صاحب المطبعة خصم الضريبة السابق سدادها على الورق والحبر المستخدم في طبع تلك الكتب والمذكرات.

3 – ما تم سداده من ضريبة على السلع الرأسمالية المشترى سواء المنتجة محلية أو مستوردة، والسلع الرأسمالية هي المعدات والآلات اللازمة للإنتاج فإنها تخضع للضريبة، ولا يجوز للمسجل خصم ما سبق سداده من الضريبة.

لقد نصت المادة الثانية من القانون 11 لسنة 1991م بفرض الضريبة العامة على مبيعات السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص, وتقضي الفقرة الثانية من المادة السابعة من القانون المذكور بعدم استحقاق الضريبة على ما تستورده مشروعات المناطق والمدن الحرة من سلع لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل هذه المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب.

وتقضي المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بأن تعامل المنتجة محلياً واللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة معاملة السلع المصدرة للخارج ووفقاً للإجراءات المتبعة في شأنها أي تخضع لسعر ضريبة " صفر ".

الأمر الذي يستنتج منه أن السلع الرأَسمالية المنتجة محلياً أو المستوردة تخضع للضريبة إذا تم شراؤها للمصانع داخل البلاد وليس للمناطق الحرة على النحو السابق.

ونرى مع غالبية الفقه أن السلع الرأسمالية للضريبة على المبيعات، وعدم جواز خصم الضريبة السابق سدادها عند شراء هذه السلع قد جانبه الصواب للأسباب الآتية:

أولاً: فرق المشرع بين ما إذا كان شراء هذه السلع " والآلات والمعدات اللازمة للإنتاج " للمصانع داخل البلاد أو في المناطق الحرة ... فإذا كانت هذه السلع الرأسمالية لاستخدامها في مصنع المناطق الحرة فهي لا تخضع للضريبة أما إذا كان شراءها أو استيرادها من الخارج، فهذه التفرقة غير عادلة وتتنافى مع سياسة الحكومة من أنها تهدف من زيادة الاستثمارات وإنشاء المصانع، فإن هذا المسلك يناقض سياسة الدولة ويخالف مبادئ العدالة الضريبية.

ثانيا: قصر المشرع حق الخصم للضريبة السابق سدادها على المداخلات اللازمة فنتاج السلعة الخاضعة للضريبة م 23 من القانون 11 لسنة 1991م وهذه المداخلات هي السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة الأحكام التمهيدية للقانون 11 لسنة 1991م وعدم سريان هذا الخصم على السلع الرأسمالية، والآلات والمعدات أدى ذلك إلى:

أن منتج السلعة الخاضعة للضريبة أضاف قيمة الضريبة السابق سدادها عند شراء السلع الرأسمالية على عناصر التكلفة ما أدى في النهاية إلى زيادة قسط إهلاك السلع الرأسمالية، وبالتالي زيادة سعر المنتج وكذا تخفيض أرباح المشتري لهذه السلع الرأسمالية الخاضعة للضريبة على الدخل خاصة إذا كانت المنتجات التي يقوم بيعها مسعرة جبرياً.
وبهذا يمكن القول إن عدم السماح بخصم الضريبة السابق سدادها على السلع بخصم الضريبة السابق سدادها على السلع الرأسمالية ليس صالح العامة لأنه:

- من ناحية سوف يسترد قيمة الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية من خلال قسط إهلاكها.
- ومن ناحية أخرى تخفيض ضريبة الدخل المستحقة على أرباحه.

ثالثاً عدم السماح بخصم الضريبة السابق سدادها على السلع الرأسمالية يؤدي إلى تكرار استحقاق الضريبة على هذه السلع مرتين.
الأولى: بعد إتمام صنع هذه السلعة الرأسمالية.
الثانية: عندما تباع المنتجات التي أسهمت في إنتاجها إذ أن ثمن بيعها يتضمن جزءاً من إهلاك هذه السلع لذلك نرى ضرورة خصم الضريبة المستحقة على بيع منتجاتها على السلع الرأسمالية المسددة عند الشراء لهذه السلع من الضريبة المستحقة على بيع منتجاتها على أساس النظام المتبع في احتساب أقساط إهلاكها السنوية أو إعفاء هذه السلع من الخضوع علي نحو ما هو متبع في التشريعات المقارنة[7].
4 – لا يسري الخصم على الخدمات الواردة بالجدول رقم (2) المرافق للقانون 11 لسنة 1991م وتعديلاته ومادة 19 من اللائحة التنفيذية قد خالفت نص المادة 23 من القانون إذا أن هذه الأخيرة تقرر عدم جواز الخصم للضريبة السابق سدادها للسلع الواردة في الجدول رقم (1) المرافق للقانون فقط وبالتالي تكون المادة 19 من اللائحة قد مدت مبدأ عدم جواز خصم الضريبة السابق سدادها.
ليشمل الجدول رقم (2) المرافق للقانون، وهذا لم يقرره المشرع في القانون 11 لسنة 1991 مما يعتبر ذلك مخالفة لمبدأ التدرج التشريعي.
بالإضافة إلى ذلك فإن المادة 19 من اللائحة سالفة الذكر تخالف المادة 12129 من الدستور، إذ أن إنشاء الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء منها لا يكون إلا بقانون، فكيف بموجب قرار وزير المالية يتم التعديل بإضافة عدم جواز الخصم السابق سدادها لسلع الجدول رقم (2) المرافق للقانون؟
كما أن المشرع في إتباعه لسياسة الخصم السابقة بتفريقه بين السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وتطبيق الخصم على سلع دون أخرى دون مبرر يذكر، بل إن إتباع هذه السياسة يخلق الازدواج الضريبي على النحو ما سبق بيانه.

ب – تولد عن سياسة الخصم التي اتبعها المشرع في القانون 11 لسنة 1991م مشكلة أخرى تتمثل في حالة السلع الخاضعة للضريبة والتي يتم بيعها لجهات معفاة، حيث تعفى الجهة التي تقوم بشراء هذه السلع من سداد الضريبة على هذه السلع، وبالتالي فإن منتج هذه السلع أو المستورد لها في حالة بيعه لجهة من الجهات المعفاة مثل السفارات والقنصليات الأجنبية يتحمل منتج السلعة أو مستوردها الضريبة السابق سدادها على مداخلاته أو الضريبة السابق سدادها عند الاستيراد بالجمارك بالنسبة للمستورد نظراً لأنه لا يستطيع خصمها حيث إن الجهة المعفية من الضريبة لا تسدد ضريبة له عند بيع السلعة هذا بالإضافة إلى أن منتج السلعة المعفية أصلاً من الضريبة يكون في وضع أفضل من منتج أو مستورد السلعة الخاضعة للضريبة ولكن قام ببيعها لجهات معفاة، حيث يستطيع الأول أن يضمن الضريبة السابق سدادها على مداخلات السلع المعفاة في عناصر تكلفة إنتاج السلعة؛ لأنه يعرف مقدماً أن السلعة التي ينتجها معفية من الضريبة وبالتالي ليس له حق الخصم للضريبة السابق سدادها[8].

أما الثاني وهو منتج السلعة أو مستورد السلعة الخاضعة للضريبة الذي يبيع سلعته لجهات معفاة فيكون في وضع سيء حيث إنه تحمل الضريبة على مداخلات سلعة أو دفع الضريبة عند الاستيراد في الجمرك بالنسبة للمستورد ولم يضمنها ضمن التكلفة عند الإنتاج نظراً لأنه لم يعرف مسبقاً من أنه سوف يقوم ببيع سلعته هذه لجهات معفاة، وبالتالي لا يكون له حق خصم الضريبة السابق سدادها في تلك الحالة الأمر الذي يترتب عليه أن يتحملها هذا المنتج أو المستورد ويحقق خسائر لسلعته إلى جهة معفاة، ولقد أصدرت اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة في 1995/4/26م بشأن مدى جواز خصم الضريبة على المداخلات في حالة التصرف في السلعة لشركات امتياز بترولية معفاة من الضريبة على المبيعات بموجب اتفاقيات البترول حيث انتهى الرأي إلى عدم جواز خصم الضريبة على المداخلات للسلع الخاضعة للضريبة التي يتم بيعها لهذه الشركات ولقد أسست هذه الفتوى على القانون 1212 لسنة 1991م قد نظم بكل دقة مسائل خصم الضريبة ورد الإعفاء ومنها أن المادة 23 من القانون أوضحت حالات الخصم في الضريبة المفروضة على المردودات من المبيعات، وما سبق تحمله على المداخلات، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعة بمعرفة المسجل في كل من مراحل توزيعها ... ولقد نصت المادة 18 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون صراحة.

أ- يخصم على المداخلات التي تستخدم فقط صناعة المخرجات الخاضعة للضريبة.

ب- لا تخضع الضريبة على تلك المداخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات المعفاة من الضريبة.

وعلى ذلك يكون المشرع قد انتهى إلى عدم جواز خصم الضريبة على المدخلات للسلع المعفية من الضريبة، يستوي فى ذلك أن تكون السلعة معفية من الضريبة أو تكون السلعة خاضعة للضريبة ولكن بيعت إلى جهات معفاة فأصبحت هذه السلعة معفية من

الضريبة بالنظر إلى الجهة المشتراة، ولقد أخذت مصلحة الضرائب على المبيعات بهذه الفتوى وطبقتها على كافة السلع الخاضعة للضريبة ويتم بيعها معفاة، وقررت عدم جواز خصم الضريبة السابق سدادها فى حالة البيع لجهات معفاة(9).

الفصل الثالث
الخصم الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة

سوف نأخذ مثالاً لأحدى الدول الرائدة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بكامل وهي فرنسا حيث أخذ المشرع الفرنسي بنظام الخصم le rgime des deduction حيث نصت المادة 271 من المدونة العامة للضرائب على:

1 – تخصم الضريبة على القيمة المضافة التي سبق تحميلها على العناصر الداخلة في قيمة أي عملية خاضعة للضريبة، من الضريبة على القيمة المضافة الكلية المفروضة على هذه العملية.

وسوف نلقي الضوء في دراستنا لحق الخصم المقرر في التشريع الفرنسي على العناصر الآتية:

أ – الشروط التي يجب توافرها لإمكانية إجراء خصم السابق سدادها.

ب – حدود تطبيق حق الخصم في التشريع الفرنسي.

ج – طرق الخصم في التشريع الفرنسي.

أ)- الشروط التي يجب توافرها لإمكانية إجراء خصم الضريبة السابق سدادها:

1 – حق خصم الضريبة السابق سدادها حقاً لا يقرر إلا للمسجلين لدى مصلحة الضرائب طبقاً لأحكام الضريبة على القيمة المضافة سواء هذا التسجيل وجوبياً lassujettissemwnt obligator أو كان هذا تسجيل جوازياً l assujettissement velontaire.

2 – لا يجوز خصم الضريبة السابق سدادها في حدود الضريبة على القيمة المضافة فلا يجوز إجراء الخصم من وعاء ضريبة أخرى أو رسم آخر.

3 – يجب أن يجرى الخصم من ضريبة سبق سدادها من قبل بموجب فاتورة ضريبية أو مستندات جمركية، ويقع إثبات ذلك على الشخص الذي خصم الضريبة(10).

ما سبق هي الشروط العامة لإمكانية إعمال حق الخصم، إلا يوجد خاصة لإمكانية أعمال حق الخصم على السلع والخدمات التي أجاز المشروع إجراء الخصم الضريبي عليها، وسوف نتعرض لها بالتفصيل عند دراستنا لحدود تطبيق حق الخصم.

ب) حدود تطبيق الخصم:

تختلف حدود وإجراءات الخصم من السلع التي تعتبر أصولاً ثابتة، عن السلع والخدمات التى لا تمثل أصولا ثابتة.

أولاً: حدود وشروط تطبيق حق الخصم للأصول الثابتة:

نصت م 208 من اللائحة الإجراءات الضريبية على أن يتم خصم الضريبة المفروضة على الأصول الثابتة عن طريق الاستقطاع من الضريبة المستحقة على الشركة خلال الشهر الذي اشترت فيه الأصول الثابتة، ويتعين التفرقة بين الأصول الثابتة على النحو التالي وهذه الأحكام تختلف حسب نشاط الشركة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لمجموعة أنشطتها، وهناك أحكام خاصة للشركة التي لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لمجموع أنشطتها.

وأحكام أخرى تطبق علي الشركات التي لا تستخدم سلعا لتمتلكها وذلك علي النحو التالي:

1- أحكام أخرى تطبق علي الشركات الخاضعة للضريبة علي القيمة المضافة بالنسبة لمجموع أنشطتها.

نصت المادة 209 من لائحة الإجراءات الضريبية: علي يسمح للخاضعين للضريبة الذين يقومون فقط ببعض العمليات التي لها حق الخصم، بخصم إجمالي الضريبة علي القيمة المضافة والمفروضة علي الأصول الثابتة ولقد حددت المادة 210 من لائحة الإجراءات الضريبية الشروط والقواعد الخاصة لهذه الحالة كالآتي:

- في حالة بيع العقارات أو تقسيمها إلى حصص قبل بداية العام التاسع التالي للعام الذي تم على السعر الإجمالي أو القيمة الإجمالية للعقار، فإن الشخص الخاضع للضريبة يكون مكلفاً بسداد جزء من الضريبة السابق خصمها ويكون هذا الجزء مساوياً لقيمة الخصم مطروحاً منه العشر عن كل سنة ميلادية أو جزء من السنة الميلادية المنصرفة اعتبارا من تاريخ حيازة هذا العقار أو الانتهاء منه ويدخل في حكم البيع والتقسيم إلى حصص إيقاف النشاط أو وقوف العمليات التي تتيح حق الخصم، وكذلك انتقال الأنشطة التي يقوم بها الشخص الخاضع بين قطاعات مختلفة والمشار إليها في المادة 213 من ذات اللائحة.

وعندما لا يكون الخصم متاحاً إلا من تاريخ الحيازة أو الانتهاء منها من بناء العقار فإن تاريخ سريان الحق يحل محل هذا التاريخ وعندما يقوم الشخص الخاضع باستخدام العقار الذي أصبح في حوزته أو الذي تم بناؤه بغرض البيع، فإن تاريخ أول استخدام له يحل محل تاريخ حيازته أو الانتهاء من إنشائه(11).

- تطبق أحكام الفقرة الأولى أولاً على الأصول الثابتة الأخرى المباعة أو المقسمة حصصاً أو التي تختفي قبل بداية العام الرابع التالي للعام الذي تمت خلاله حيازة الأصل الثابت أو أول استخدامه له. ولكن في هذه الحالة، يتم خصم الخمس بدلاً من العشر عن كل سنة ميلادية أو جزء من السنة الميلادية مادة 210 من لائحة الإجراءات الفقرة ثانياً.
- يجوز تحويل الالتزام المشار إليه في هذه المادة إلى الشركة الدائنة أو الشركة المستفيدة من تقسيم السلعة إلى حصص ولا يتعلق هذا الالتزام بالعقارات التي لا

يسمح فيها بالتسوية في تاريخ سريان القرار 102 / 75 في فبراير 1975م الخاص بشروط خصم الضريبة على القيمة المضافة التي تتحملها الأصول الثابتة، ولا يطبق هذا الالتزام التي يثبت الشخص الخاضع للضريبة أنها سرقت منه.

عندما يتم الأصل تقسيمه إلى حصص قبل انتهاء الفترات المشار إليها في المادة 210 ويكون هذا البيع أو التقسيم خاضعاً للضريبة يستطيع الاستفادة من خصم تكميلي في حالة عدم إجراء خصم إجمالي للضريبة المحملة على السلعة، ويساوي هذا الخصم الإضافي الفارق بين الضريبة المفروضة على السلعة وقيمة الخصم الأساسي مطروحاً منه كل سنة ميلادية أو جزء من السنة المنصرفة، في الفترة ما بين التاريخ الذي نشأ فيه حق الخصم وتاريخ استحقاق الضريبة بموجب البيع أو تقسيم الأصل الثابت إلى حصص من نظام الخصم، ويجوز للشخص الخاضع للضريبة إجراء خصم مساوى لقيمة الضريبة المفروضة على السلعة مخصوماً منها الخمس أو العشر، وهذا فيما يتعلق بالعقار عن كل سنة ميلادية أو جزء من السنة الميلادية الماضية، اعتباراً من تاريخ حيازة السلعة أو استيرادها أو أول استخدام لها، أما بالنسبة للعقارات المخصصة للسكن، فتساوي القيمة المخصوصة مبلغ الضريبة المفروضة على هذه بالعقارات ولا يمكن أن تتعداه.

قيمة الخصم المذكور في المادة قيمة مستحقة بمقتضى البيع أو التقسيم إلى حصص. (نص المادة 211 من اللائحة الإجراءات الضريبية فقرات 1، 2، 3).

2- الأحكام التى تطبق على الشركات التى لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لمجموع أنشطها:

نصت المادة 212 من لائحة الإجراءات الضريبية على (يجوز للأشخاص الخاضعين الذين لا يقومون فقط بعمليات تتيح الخصم، خصم جزء من الضريبة على القيمة المضافة على الأصول الثابتة مساوية لقيمة هذه الضريبة مضروبة في النسبة الموجودة بين القيمة السنوية للإيرادات المحققة من العمليات التي تطبق حق الخصم، والقيمة السنوية للإيرادات المتعلقة بمجموع العمليات المحققة.

- المقصود بالإيرادات المنصوص عليها في المادة السابقة، جميع التكاليف والضرائب المتضمنة الضريبة علي القيمة المضافة.

ويلاحظ أن الدولة والمجتمعات المحلية لا تقيد إيراد العمليات الناتجة من ميزانيتها إلا في مقام تلك السنة.

ولقد ثار السؤال عن تطبيق الخصم على الشخص الذي يمتلك مجموعة أنشطة تخضع لسعر ضريبي[12].

مختلف وأحكام مختلفة للضريبة على القيمة المضافة، فكيف يتم تطبيق نظام الخصم على هذا الشخص عن تلك النشطة المختلفة؟ ولقد أجابت المادة 213 من أحكام لائحة الإجراءات الضريبية حيث نصت على:

"عندما يمتلك الشخص الخاضع للضريبة عددا معيناً من قطاعات الأنشطة التي تخضع لأحكام مختلفة بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة ويتم إخضاع هذه القطاعات لنظام محاسبي مميز، وذلك بالنسبة لتطبيق حالة الخصم وتحدد قيمة الضريبة المخصوصة الخاصة بالسلع المشتركة بين القطاعات المختلفة عن طريق تطبيق النسبة المشار إليها المادة السابقة".

ولقد نصت المادة 215 على بعض الأحكام التالية بشأن شروط إجراء الخصم للضريبة على القيمة المضافة.

أولاً: يكلف الشخص الخاضع للضريبة بأداء جزء من الضريبة المخصومة أساساً وذلك عندما تكون النسبة بين القيمة السنوية لإيرادات العملية التي كان لها الحق في الخصم وقيمة إيرادات مجموعة العمليات التي حققها الشخص الخاضع للضريبة قد انخفضت بنسبة أقل من 10 % خلال التسع سنوات التالية للسنة التي تم الانتهاء فيها من بنائه أو حيازته، ويساوي هذا الجزء المكلف به الخاضع للضريبة عشر الفارق بين حاصل الضريبة المفروضة على العقار في السنة الأساسية وحاصل ضرب نفس الضريبة في نفس نسبة السنة المعنية.

وفي حالة توقف الأشخاص الخاضعين للضريبة عن تحقيق عمليات تتيح الحق في الخصم، فإنهم يلتزمون أيضاً بنفس الأحكام، وعندما تزيد النسبة بين القيمة السنوية لإيرادات العمليات التي تتيح حق الخصم وقيمة إيرادات مجموعة العمليات التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة أن يحصل على خصم تكميلي، ويساوي هذا الخصم عشر الفرق بين حاصل ضرب نفس الضريبة في النسبة الأساسية[13].

وعندما لا يساوي حق الخصم إلا بعد تاريخ الانتهاء من بناء العقار أو حيازته، فإن تاريخ سريان حق الخصم يحل محل هذا التاريخ، وعندما يقوم الخاضع للضريبة باستخدام العقار بعد امتلاكه أو بعد الانتهاء من إنشائه لغرض البيع، فإن تاريخ الاستخدام الأول لهذه العقار يحل محل تاريخ الحيازة أو الانتهاء من إنشائه.

ثانياً: تطبق الحكام الواردة في الأصول الثابتة الأخرى.

ثالثاً: يتعين تنفيذ الالتزامات الناتجة عن هذه المدة قبل 25 أبريل من السنة التالية ويتم إجراء خصم تكميلي خلال نفس المهلة.

رابعاً: لا تسري أحكام هذه المادة على العقارات التي يؤدي الخصم الأساسي فيها إلى إجراء تسويات حتى تاريخ تطبيق القرار رقم 102 لسنة 1975م الصادر من مصلحة الضرائب بتاريخ 20 فبراير لعام 1975م والذي قام بتعديل بعض الأحكام المتعلقة بحالات خصم الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على الأصول الثابتة.

3 – أحكام تطبق على الشركات التي تستخدم سلعاً لا تمتلكها:

نصت المادة 216 مكرر من لائحة الإجراءات الضريبية على (يجوز الخصم على القيمة المضافة المفروضة على الأصول الثابتة المستخدمة لتنفيذ عمليات لها الحق في خصم

الضريبة، وذلك وفقاً للشروط والإجراءات المشار إليها في المادة 216 مكرر 4، 3 عن طريق المستغل وليس المالك له).

- الضريبة القابلة للخصم هي الضريبة الخاصة بالتالي:

1- الاستثمارات العامة التي تنازلت عنها أو أجرتها الدولة أو المجتمعات المحلية ومنشآتها العامة، عندما يكون ثمنها عنصرا من عناصر ثمن الخدمة الخاضعة للضريبة.

العقارات التي تشيدها للشركات التي تسمح الأسهم أو الحصص بها بإسناد ملكية العقار أو جزء منه أو حق التمتع به.

2- أعمال الإصلاح والترميم الكبرى للعقارات على المستأجر م 216 مكرر 3 من لائحة الإجراءات الضريبية.

- الضريبة الواجبة الخصم هي الضريبة التي يتحملها مالك السلعة أو مستخدمها من منطق ملكيته لها، أو إنشائها، أو قيامه ببعض الأعمال.

وتعد وضع السلعة تحت التصرف، أو الانتفاع بها، أو سحب حق الانتفاع بالسلعة، أموراً في حكم عمليات نقل الملكية، مادة 216 مكرر 4 أولاً من لائحة الإجراءات الضريبية.

- يقوم الأشخاص الوارد ذكرهم في المادة 216 مكرر 3 بتسليم شهادة لمستخدم السلعة بقيمة الضريبة المفروضة عليها، وترسل إلى مدير مأمورية الضرائب التابع لها.

(م 216 مكرر 4 ثانياً من لائحة الإجراءات الضريبية).

ب – الأحكام الخاصة بالسلع والخدمات اللازمة لهذه الأصول الثابتة:

أجازت المادة 217 من لائحة الإجراءات الضريبية، خصم الضريبة على الأصول الثابتة، والخدمات عن طريق استنزال الضريبة المفروضة التي يتحملها الشخص الخاضع خلال الشهر التالي للشهر الذي منح فيه الخصم.

ولقد سمحت المادة 218 للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يقومون بعمليات تتيح حق الخصم، بخصم إجمالي على القيمة المفروضة على هذه السلع والخدمات.

أما المادة 219 من ذات اللائحة فسمحت للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين لا يقومون بعمليات تتيح حق الخصم، بخصم الضريبة على القيمة المفروضة على نفس هذه السلع والخدمات، طبقاً للحدود الآتية:

1 – عندما تساهم هذه السلع والخدمات فقط في تحقيق العمليات التي تتبع حق الخصم، فإن الضريبة المفروضة عليها تكون قابلة للخصم.

2 – عندما تساهم هذه السلع والخدمات فقط في تحقيق عمليات لا تتيح حق الخصم، فإن الضريبة المفروضة عليها تكون غير قابلة للخصم.

3 – عندما يؤدي استخدام هذه السلع والخدمات إلى القيام بعمليات بعضها إجراء حق الخصم، والبعض الآخر لا يتيح ذلك، فإن جزءاً من الضريبة المفروضة عليها يكون قابلاً للخصم، ويحدد هذا الجزء وفقاً للشروط المشار إليها في المواد من 212 حتى 214.

هذا ولقد أخرجت المادة 220 من ذات اللائحة السابقة الشركات التي تسمح لها مصلحة الضرائب بتحديد قيمة ما يحق لها من خصومات بالنسبة لمجموعة الأصول الثابتة بالنسبة المجموعة لخدمات، وذلك وفقاً للشروط والحدود السابق شرحها المادة 212 حتى 2124 من لائحة الإجراءات الضريبية.

طبقاً للحدود والشروط السابقة يكون حق الخصم للضريبة على القيمة المضافة السابق سدادها على الأصول الثابتة والسلع والخدمات اللازمة لهذه الأصول حقاً مكفولاً لكافة الأشخاص الخاضعين للضريبة، إلا أنه يحرم من هذا الحق، ويتعين تسديد الضريبة التي تم خصمها في الحالات الآتية[14]:

- اختفاء السلع.
- استخدام السلع والخدمات التي تتيح حق الخصم في تحقيق عمليات غير خاضعة للضريبة.

أما في حالة إهلاك السلعة قبل استخدامها أو بيعها بشرط أن يوجد مستند يثبت هذه التلف ... مادة 2212 من لائحة الإجراءات الضريبية يحق للمسجل خصمها، وكذلك في حالة ثبوت سرقة السلعة بمستند رسمي يعتد به

ثانياً: حدود وشروط تطبيق حق الخصم للسلع والخدمات التي لا تمثل أصولا ثابتة:

حددت لائحة الإجراءات الضريبية حدوداً وشروطاً لتطبيق حق الخصم للسلع والخدمات على النحو التالي:

- الضريبية المقيدة في فواتير الشراء التي يحررها الموردون، حيث يتعين عليهم قانون إظهار هذه الضريبة علي الفواتير المذكورة.
- الضريبة المحصلة عند الاستيراد.
- الضريبة التي يقوم الممولون بسدادها حيازة السلع والخدمات أو الانتفاع الشخصي بها.

2 – لا يمكن إجراء الخصم إذا لم تتوافر لدى الممولين بهذه الفواتير المذكورة أو الإقرار الخاص بالاستيراد والتي يدون اسم الممول التي يعتبر المرسل إليه الحقيقي.

3 – في حالة وجود تصحيح في الفواتير أو المستندات، يقوم الممول هذه التصحيحات في الإقرار الذي يقوم بكتابته خلال الشهر الذي أجرى فيه هذا التصحيح.

4 – يجب على الممول ذكر قيمة الضريبة التي يمكن خصمها، في إقراراتهم المقدمة لأداء الضريبة على القيمة المضافة.

ويتعين بيان هذا في إقرار الخاص بالشهر المشار إليه في المادة 208 والمادة 217 من لائحة الإجراءات الضريبية.

وعلى أية حال، فعند إغفال بيان خصم الضريبة على الإقرار، يجوز الإشارة إليه في الإقرارات اللاحقة المقدمة قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حدث فيها السهو، على أن يذكر ذلك في بيانات واضحة (م 224 من لائحة الإجراءات الضريبية الفقرة الثالثة) وفي حالة زيادة قيمة الضريبة القابلة للخصم في الإقرار عن قيمة الضريبة المستحق طبقاً للعناصر الواردة في الإقرار، فإن فائض الضريبة التي لا يمكن استنزالها يرحل كله إلى الإقرار أو الإقرارات التالية، وعلى أية حال يجوز رد الفائض من الضريبة (م 224 من اللائحة الإجراءات الضريبية الفقرة الرابعة).

المشكلات العملية في خصم الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المقارن[15]:

المشكلة الأولى: خصم الضريبة من المكلفين الجدد:

تتلخص هذه المشكلة في الأشخاص الذين أصبحوا مكلفين بالأداء الضريبي على القيمة المضافة لممارستها عملاً خاضعاً للضريبة أو اختيارهم التسجيل بمصلحة الضرائب للاستفادة من حق الخصم على القيمة المضافة السابق سدادها، ومن ثم أصبح هؤلاء الأشخاص مكلفين بأداء الضريبة على القيمة المضافة السابق خلال السنة. فهل يحق لهم خصم الضريبة السابق سدادها مباشرة وبمجرد تسجيلهم لدى مصلحة الضرائب.

أجابت المواد 225 و226 من لائحة الإجراءات الضريبية على هذا السؤال كاللآتي:

هذه الأحكام تختلف حسب نشاط الشركة الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، فهناك تطبيق على هذه الشركات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لمجموع أنشطتها، وهنا كأحكام خاصة بالشركات التي لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لمجموع أنشطتها.

وأحكام أخرى تطبق على الشركات التي تستخدم سلعاً لا تمتلكها.

وذلك على النحو التالي:

1 – أحكام تطبق على الشركات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لمجموع أنشطتها.

نصت المادة 209 من لائحة الإجراءات الضريبية على (يسمح للخاضعين للضريبة الذين يقومون فقط ببعض العمليات التي لها حق الخصم، بخصم إجمالي للضريبة على القيمة المضافة المفروضة على الأصول الثابتة) ولقد حددت المادة 210 من لائحة الإجراءات الضريبية الشروط الخاصة لهذه الحالة كالآتي:

في حالة بيع العقارات ثم تقسيمها إلى حصص قبل بداية العام التاسع للعام الذي تتم خلاله حيازة العقارات أو الانتهاء من بنائها، ولا يخضع للضريبة يكون مكلفاً بسداد جزء من الضريبة السابق خصمها.

ويكون هذا الجزء مساوياً لقيمة الخصم مطروحاً منه العشر عن كل سنة ميلادية أو جزء من السنة الميلادية المنصرفة اعتباراً من تاريخ حيازة هذا العقار أو الانتهاء منه، ويدخل في حكم البيع أو التقسيم إلى حصص، إيقاف النشاط أو وقف العمليات التي تتيح حق الخصم، وكذلك انتقال الأنشطة التي يقوم بها الشخص الخاضع بين قطاعات مختلفة والمشار إليها في المادة 213 من ذات اللائحة.

1 – الأشخاص الذين أصبحوا مكلفين بأداء الضريبة على القيمة المضافة خلال السنة، عليهم ألا يحددوا قيمة الضريبة القابلة للخصم إلا في نهاية السنة التالية خضوعهم لهذه الضريبة.

2 – على أنه يجوز لهؤلاء الضريبة.

- خصم الضريبة المفروضة على الأصول الثابتة التي لم تستخدم بعد اعتباراً من تاريخ تكليف هؤلاء الأشخاص بأداء الضريبة.

- خصم جزء من الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على الأصول الثابتة أثناء استخدامها، ويساوي هذا الجزء قيمة الضريبة المفروضة على السلع، مطروحا منها الخمس عن كل سنة ميلادية أو جزء من السنة الميلادية، اعتبارا من تاريخ استحقاق الضريبة أما بالنسبة للعقارات فتحسب نسبة الطرح بالعشر.

المشكلة الثانية:

هل يجوز خصم الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على السلع والخدمات التي يمتلكها الأشخاص الخاضعون للضريبة والتي يستخدمها كاستخدام شخصي؟

أثيرت هذه المشكلة أمام القضاء الإداري بفرنسا حيث أقام المدعي دعواه طالباً خصم الضريبة على القيمة المضافة السابق سدادها على التي قام بشرائها لخدمة أغراض شركته وأهمها تنقله بين مواقع وفروع الشركة وكذا نقل العاملين بالشركة ... الخ، إلا أن مصلحة الضرائب رفضت إجراء الخصم الضريبي؛ لأن هذه السيارات يستخدمها المدعي لأغراض خاصة تتمثل في نقله ونقل العاملين وهذا يعتبر من ضروب الاستعمال الشخصي، ومن ثم تكون الضريبة السابق سدادها غير قابلة للخصم إلا أن القضاء اعتبر استعمال المدعي للسيارات السابقة ليس لغرض الاستعمال الشخصي، إنما لأغراض تخدم الاستثمار (مادة 230 من لائحة الإجراءات الضريبية) ومن ثم يعتد بخصم الضريبة السابق سدادها.

المشكلة الثالثة: هل يجوز لمالك العقار أو المؤجر لوحدات سكنية المفروشة أو غير المفروشة خصم الضريبة المستحقة علي قيمة الإيجار الشهرية أو السنوية أو أقساط التمليك حسب الأحوال؟

لقد استقر قضاء مجلس الدولة الفرنسي علي اعتبار عمليات تأجير السكن المؤقت، حسب نص المادة 260 دال من المدونة العامة للضرائب، العمليات التي يجوز فيها خصم الضريبة المفروضة علي السلع العقارية من الضريبة المستحقة علي قيمة الإيجار أو أقساط التمليك حسب الأحوال، ويجوز أن يؤدي هذا الخصم إلى الحصول علي رد من المصلحة، وكذلك

الحال بالنسبة للقائمين بشراء أو إنشاء العقار بغرض البيع الذين يعرضونه للإيجار بأي شكل كان.

ويلاحظ أن المبدأ السابق لا يطبق علي الفنادق السياحية أو القرى السياحية.

المشكلة الخامسة: تناقض في حكم المادة 236 من لائحة الإجراءات الضريبية، حيث استبعدت من الخصم مؤقتا الضريبة علي القيمة الفروض علي مصروفات السكن، أو المطعم، أو حفلات الاستقبال، أو المسارح.

إلا أن هذه المادة لم تطبق هذا الاستعباد في الحالات الآتية:

1 – النفقات والمصروفات التي يتكفل بها الشخص الخاضع للضريبة والمتعلقة بتثبيت السكن وتجهيز وجبات وأغذية ومشروبات.

2 – النفقات الخاصة بتجهيز أماكن مجانا للإيواء في مواقع العمل أو الأماكن التي تخصصها الشركة لموظفي الأمن وعمال الحراسة والمراقبة.

3 – النفقات التي يتحملها الخاضع لكل مسؤوليته التعاقدية أو القانونية أمام عملائ، ويلاحظ التناقض في هذه المادة في أن النفقات التي يطبق عليها الخصم لاتخرج في أي حال من الأحوال عن كونها نفقات سكن أو إعاشة أو وجبات أو أغذية أو مشروبات ... الخ، مما يدخل بالتبعية في مصروفات السكن، أو المطاعم المستبعدة من الخصم حسب هذه المادة، ومن ثم كان الأولى أن يطبق نظام خصم الضريبة على القيمة المفروضة على مصروفات السكن، أو المطاعم ولا يتم استبعادها من الخصم.

المشكلة السادسة. قررت المادة 237، 240 من لائحة الإجراءات الضريبية عدم جواز الخصم المفروض على السيارات، أو الشركات العامة لنقل الأفراد والمسافرين ولقد ظهرت مشكلة وهى عمليات النقل التي تتم من الشركات العامة لنقل الركاب (شركات قطاع عام) وعمليات النقل التي تتم من الشركات لموظفيها أي أماكن عملهم[16].

فهل يستبعد من خصم الضريبة أيضاً؟ لقد استقر قضاء مجلس الدولة الفرنسي على تطبيق نظام الخصم على السيارات المخصصة لنقل الركاب، أو التي تخصصها الشركات لنقل موظفيها إلى أماكن عملهم، بشرط أن يكون منصوصاً عليه في العقد المبرم بين الشركة وموظفيها على تلك الخدمة ويمتد هذا الخصم إلى كافة العناصر الداخلة وقطع الغيار والإكسسوار الخاص بها.

ج – طرق خصم الضريبة في التشريع الفرنسي:

اتبع المشرع الفرنسي ومصلحة الضرائب طريقتين لخصم الضريبة على القيمة المضافة هما:

وتتبع هذه الطريقة إذا كانت الضريبة المراد خصمها حيث يتم خصم فوري، أي من واقع نفس الإقرار المقدم وتتبع الطريقة أيضاً في حالة إذا كانت الضريبة المدفوعة أكثر من

الضريبة المخصومة[17]، حيث يتم خصم الضريبة من الضريبة المدفوعة فوراً ويتم سداد الفرق في ذات الإقرار المقدم[18].

مثال أ:[19]

تاجر قام بسداد ضريبة عن سلعة قدرها 1200 فرنك فإذا باعها بذات سعر شرائها نظراً لظروف السوق أو باعها بسعر مرتفع ولكن يخضع لفئة ضريبة أقل، بحيث تتساوى الضريبة السابق سدادها من أ عند شراء السلعة، مع الضريبة التي يلتزم بها أ عند البيع فيقوم بإجراء الخصم من ذات الإقرار ويقدم إقرار سلبياً[20]. أما إذا كانت الضريبة المسدد عند الشراء من أ 1200 فرنك وعند البيع يلتزم بسداد 1300 فرنك، فيتم خصم الضريبة على الوجه الآتي 1300 – 1200 فرنك يساوي 100 إذا يقدم الإقرار ب 100 فرنك.

بعد إجراء التسوية بين الضريبة المدفوعة والمخصوصة[21].

الطريقة الثانية:

إرجاء خصم الضريبة على القيمة المضافة ويحكم هذه الطريقة أسلوبان:

الأسلوب الأول:

يتم إرجاء الضريبة لمدة شهر وهذا الأسلوب يتم بالاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب والغرض منه دائما زيادة الحصيلة الشهرية للمصلحة، وهذا الاتفاق يجوز في حالة إذا قام الممول بشراء منتج وسدد ضريبة عند الشراء، وقام ببيع هذا المنتج مرة أخرى في الشهر نفسه وهذا لا يسمح بالخصم إلا في الشهر الذي يليه حدث سيقوم بدفع المبلغ نفسه مقدماً للخزانة خلال شهر[22].

الأسلوب الثاني:

يتم تطبيق قاعدة الحيلولة دون التصادم تطبق هذه القاعدة إذا كانت الضريبة المدفوعة أعلى من الضريبة المستحقة، ويحدث ذلك غالباً عندما يقل الثمن النهائي للمنتج عن الثمن الأول، وهنا تخصم الضريبة المدفوعة على قدر نسبة الضريبة المستحقة، والفرق يصبح رصيدا دائناً لدى مصلحة الضرائب، يجوز له ترحيله إلى شهور تالية، أو مطالبة المصلحة برده إليه طبقاً لقواعد الرد الضريبي، الذي سوف نتناوله بعد ذلك[23].

مثال تطبيقي:

المسجل (أ) ونشاطه استيراد وتصنيع الألمونيوم قام بشراء 1500 طن ألمونيوم بسعر الطن 8000 جنيه بإجمالي قيمة 12000000 من شركة النحاس المصرية بضريبة مستحقة 800 جنيه لكل طن بإجمالي 1,200,000 ضريبة مبيعات مستحقة قام بخصمها كاملة من إقراراته المقدمة للمأمورية ثم قام باستيراد 500 طن ألمونيوم من إيطاليا بسعر الطن 8500 جنيها[24].

قام بسداد ضريبة مبيعات في الجمرك المختص عن كل طن 850 جنيها وعند فحص الفترة الضريبية أتضح الآتي:

(1) أن المسجل قام بخصم كامل للضريبة على مشتريات من الخام المحلي والمستورد في إقراراته الشهرية بالقيمة السابقة.
(2) ثبت أن المسجل استفاد من الخصم التجارى التى تمنحه الشركة لعملائها الذين يتجاوز رقم أعمالهم أكثر من 750 طناً مشتريات خلال العام أجريت التسوية له فى نهاية السنة المالية للشركة بواقع 20% نسبة الخصم من سعر الشراء[25].
(3) قام المسجل بتصنيع 500 طن بمصنعه وأقر عنها كمبيعات فى إقرارته الشهرية وقام ببيع 500 طن تجارى لآخرين لم تظهر فى إقراراته الشهرية ثم قام ببيع 500 طن بيع نصف مصنع لمصنع (ب) بسعر الطن 8500 وسلمه فاتورة ضريبية بقيمة ضريبية 850 جنيهاً لكل طن بإجمالى ضريبة 425000 تقدم مصنع ب بها للمأمورية المختصة بخصمها على أساس أنه قام بإتمام التصنيع وباع المنتج بقيمة 9000 للطن كامل التصنيع وسدد إقراره ضريبة 50 جنيهاً لكل طن بإجمالى 25000 جنيهاً.
(4) قام المسجل ببيع 500 طن مستورد بيع أول لمصنع ج وسلمه فاتورة ضريبية بقيمة 4500000 بواقع 9000 جنيهاً للطن بضريبة مبيعات 10% قدرها 450000 تقدم مصنع ج بخصمها والإقرار عن مبيعاته لعدد 500 طن مصنع أواني منزلية بواقع 10000 جنيه للطن وسدد ضريبة قدرها 50000 ألف جنيه بإقراره بواقع 100 ضريبة عن تصنيع وبيع الطن الواحد وقام بخصم الضريبة من واقع الفاتورة المسلمة إليه من المسجل أ[26].

الهوامش

1. دكتور أسعد طاهر أحمد " دراسة مقارنة فى الحقوق والالتزامات والمبادىء الإجرائية فى الضريبة على القيمة المضافة "، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة طنطا – 99 ص103.
2. المرجع السابق ص106.
3. أ.د حسن كمال، أ/ د. سعيد عبد المنعم " شرح الضريبة العامة - على المبيعات " جامعة عين شمس – ديسمبر 1991م ص19.

4. المرجع السابق ص22.
5. د. سيد عبد الوهاب. " الخصم الضريبى طبقا لأحكام القانون 11 لسنة 1991م قانون الضريبة العامة على المبيعات " بحث مقدم للمؤتمر الضريبى الخامس جامعة عين شمس – ديسمبر 1991ص6.
6. أ.د زكريا محمد بيومى " شرح الضريبة العامة على المبيعات " طبعة 91 الولاء للطبع والتوزيع بشبين الكوم ص117.
7. المرجع السابق ص119.
8. أ.د.زكريا محمد بيومي "مبادىء المالية العامة " الولاء للطبع والتوزيع بشبين الكوم طبعة 97 ص213.
9. المرجع السابق ص218.
10. د. رمضان صديق محمد " الازدواج الضريبى فى الضريبة العامة على المبيعات " بحث مقدم للمؤتمر الضريبى السابع - عام 1995م جامعة عين شمس ص10 ومابعدها.
11. أ. روفائيل بولس." موسوعة الضريبة العامة على المبيعات " القاهرة 91 ص85.
12. المرجع السابق ص90.
13. د.عبد الرسول عبد الهادى عبد الرسول " سياسة الخصم فى الضريبة على المبيعات " بحث مقدم للمؤتمر الضريبى السابع – نوفمبر عام 95 جامعة عين شمس ص7.
14. د. عبد المنعم عبد الغنى على " نظرية الضريبة على القيمة المضافة " رسالة دكتوراه جامعة أسيوط 1995م ص 112.
15. المرجع السابق ص116.
16. المرجع السابق ص 122.
17. Michel Jammes " le regime des deduction de t.v.A." Editions techniques-juris classeurs fiscal – ed 1996 .P.22 .
18.Jean Jacques Bienvenu :-Droit Fiscal - ed 1989.P.62.
19. Jean – Pierre :" Le gall , droit Fiscal des enterprises commerciales " 6 eme ed 1990 .P.106 .
20. Jean Schmidt :- " les principes fondamantaux du droit fiscal " – ed dalloz 1992 .P.16 .
21. OP.CIT.P.22.
22. philppe Derouin :" la taxe sur volleur ajoutee "- ed 1993.P.17 .
23. Pierre Beltrame : "deduction de la taxe payee aux fourtions " – ed 1998 .P.65 .
24. Thiery lazure :" le principes du regime des deductions " – ed 1998 .P.23 .

25. OP.CIT.P.28.

26. T.R..Tabas et.S.M. Cotteret " driot fiscal 8-eme – ed Dollaz 1997 .P.90 .