

المجلس الأعلى للضرائب وحتمية التغير والتفعيل

اعداد

حمادة خير محمود

محاضر بمركز التدريب الضريبي

باحث دكتوراه

عضو بالجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

مقدمة

كثيرا ما تناولت الابحاث والموضوعات الخاصة بالمجال الضريبي والاقتصادى الالتزامات التى تقع على الممولين ودائما ما نبحث عن افضل السبل لتحقيق اعلى حصيله ضريبية متوقعة من اجل توفير حصيله كبيرة للخزانة العامة تساعد الحكومات على تنفيذ خططها المرسومة من بناء مستشفيات ومدارس وتوفير سبل المواصلات وبناء المساكن لمحدودى الدخل وغيرها من المشاريع التى تقوم بها من اجل صالح المجتمع وصالح الافراد وهو ما تصبوا اليه كثيرا من الدول وخاصة الدول التى تعتمد على الضرائب كمصدر اساسى للايرادات لذلك تسن القوانين وتتخذ القرارات التى تساعد على تحقيق الهدف المنشود ويتعمد ذلك كله على ممولي مصلحة الضرائب فتجد الاهتمام بما يجب عليه ان يلتزم به الممول بدا من حصر المجتمع الضريبي وانتهاء باجراءات الفحص والربط من اجل تحصيل الضرائب وفى كل مرحلة من هذه المراحل تجد الكثير من الالتزامات التى تقع على الممول ولم يتنبه احد الى انه بجانب الالتزامات لابد ان يكون هناك حقوق لدافعي هذه الضرائب اى للممولين الذين هم العامل الاساسى الذى تقوم عليه خطط تحصيل الضريبة لانه مهما سن من تشريعات والتزامات على الممول دون ان يشعر بوجود حقوق يجب مراعاتها مما ينعكس عليه سلبيا فيتكاسل عن سداد الضرائب و كلما زادت الالتزامات كلما زادت حالات التهرب من الضرائب، ولا يمكن لاي دولة ان تدفع الممولين الى الامتثال الطوعى

لالتزامات الضريبية طالما ان هولاء الممولين يعتبرون ان هذه الالتزامات غير عادلة او بان الضرائب التي يدفعونها لا تحسن الحكومة صرفها فى مواضعها الصحيحة ونتيجة لذلك لا توجد حقوق له فى تعامله مع الادارة الضريبية يستطيع من خلالها الرجوع على الادارة فى حالة التعسف معه واهدارحقوقه لذلك سوف نتناول فى هذا البحث بعض التساؤلات لتسليط الضوء على حقوق دافعى الضرائب فى الدستور وفى القانون من اجل الوصول الى الهدف المنشود من تحقيق اعلى الايرادات من الضرائب ماهو موقف الدستور من حقوق دافعى الضرائب، وما موقف القانون ايضا من هذه الحقوق، و ما هو المجلس الاعلى للضرائب، وما هى اختصاصته، وما هى الغرض من إنشائه، وما هو تشكليه، وهل حقق الغرض من انشائه، وهل يحتاج إلى التغيير ام التعديل، وماهى تجارب بعض الدول فى إيجاد ضمانات لحقوق دافعى الضرائب وذلك من خلال.

المبحث الاول: حقوق دافعى الضرائب فى الدستور.

المبحث الثانى: حقوق دافعى الضرائب فى القانون.

المبحث الاول

حقوق دافعى الضرائب فى الدستور

تعريف الدستور

التعريف اللغوى:

الدستور كلمة فارسية تعنى الدفتر الذى تكتب فيه أسماء الجند، والذى تجمع فيه قوانين الملك، وتطلق أيضا على الوزير، وهى مركبة من كلمة «دست» بمعنى قاعدة، وكلمة «ور» أى صاحب، وانتقلت إلى العربية من التركية بمعنى (قانون، وإذن) ثم تطور استعمالها حتى أصبحت تطلق الآن على القانون الأساسى فى الدولة.

التعريف الاصطلاحي:

يعرف الدستور اصطلاحا بأنه مجموعة الأحكام التى تبين شكل الدولة ونظام الحكم فيها، وسلطاتها، وطريقة توزيع هذه السلطات، وبيان اختصاصاتها، وبيان حقوق المواطنين وواجباتهم.

وينطبق تعريف الدستور هذا على تعريف القانون الدستوري، لأن القانون الدستورى هو الأحكام الدستورية المطبقة فى بلد ما، والدستور المطبق فى بلد ما هو مجموعة الأحكام الدستورية الخاصة بهذا البلد.

حقوق دافعى الضرائب فى الدساتير المصرية.

ترسم قوانين الضرائب الحدود بين حقوق الدولة وحقوق المولدين مستندة فى ذلك الى أحكام الدستور وهو القانون الاساسى أو أب كل القوانين: فاذا خولفت أحكام الدستور فى أى من القوانين واللوائح كان لصاحب الشأن أن يلجأ الى المحكمة الدستورية العليا وفقاً للاجراءات والأحكام المنصوص عليها فى القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ باصدار قانون المحكمة الدستورية العليا طالبا الحكم بعدم دستورية قانون أو عدم دستورية بعض النصوص التى فى

القانون أو اللائحة ولقد عرفت مصر الحديثة اول دستور للبلاد عام ١٨٨٢م^(١) وقد احتوى هذا الدستور على ثلاثة وخمسون مادة ولقد جاءت المادة ٣٠ من دستور عام ١٨٨٢ وتكلمت عن ربط الاموال الجديدة او الرسوم لا يجوز ربطها الا بمقتضى قانون^(٢) ولم تتناول اى اشارة لحقوق ممولى الضرائب.

دستور عام ١٩٢٣:

دستور عام ١٩٢٣ صدر فى عهد الملك فاروق واحتوى على مائة وسبعون مادة ولقد جاء الباب الرابع من الدستور والذى يتحدث عن المالية جاءت المادة ١٣٤ والمادة ١٣٥ لتتناول موضوع فرض الضرائب والاعفاء منها ولم تتطرق الى ثمة حقوق لدافعى الضرائب حيث نصت المادة.

مادة ١٣٤ (لا يجوز انشاء ضريبة ولا تعديلها او الغاؤها الا بقانون ولا يجوز تكليف الاهالى بتادية شى من الاموال او الرسوم الا فى حدود القانون) ونصت المادة ١٣٥ على انه (لا يجوز اعفاء احدمن اداء الضرائب فى غير الاحوال المبينة فى القانون).

دستور عام ١٩٥٦:

اشتمل هذا الدستور على مائة وخمسة وتسعون مادة وجاءت المادة ٥٩ من الدستور على النحو التالى (اداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقا للقانون، وينظم القانون اعفاء الدخول الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة) هنا بدا الدستور فى الحديث على دافعى الضرائب وتنظيم تحصيل الضرائب وسن القوانين بما لا يمس الحد الأدنى للمعيشة بالنسبة للممول والحد الأدنى هو الحد الذى يكفيه حد الكفاف لحياة مستقرة.

(١) عرفت الدولة الحديثة فى مصر اول دستور فى السابع من فبراير سنة ١٩٨٢ (الموافق ١٨ من ربيع الاول فى عهد الخديوى توفيق وفتح عهدا جديدا لافاق الدولة الحديثة فى مصر حيث اعتبره فقهاء الدستور اكثر الدساتير المصرية تقدما وتطورا باتجاه النظام الديمقراطى ثم مالبت ان ابتليت مصر بالاحتلال البريطانى والغت سلطات الاحتلال الانجليزى لمصر دستور ١٩٨٢ واستبدلت به دستورا اخر اسمته القانون النظامى صدر عام ١٨٨٣.

(٢) مادة ٣٠ (لا يجوز ربط اموال جديدة او رسوم او عوائد على منقولات او عقارات او ويركوا فى الحكومة المصرية الا بمقتضى قانون يصدق عليه مجلس النواب وعلى ذلك لا يجوز باى وجه كان وبأى صفة كانت تحصيل عوائد جديدة وكل من جهات الحكومة امرت بتحصيل شى من ذلك وكل مستخدم حرر كشوفات او تعريفات عنها وكل شخص باشر تحصيلها بدون قانون مصدق عليه من مجلس النواب يحاكم كمختلس وترد الحقوق لاربابها).

ونصت المادة ٩٤ على (انشاء الضرائب العامة او تعديلها او الغاؤها لا يكون الا بقانون، ولا يعفى احد من ادائها في غير الاحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف احد اداء غير ذلك من الضرائب او الرسوم الا في حدود القانون).

كما جاء نص المادة ٩٥ من الدستور لتعطي القانون الحق في ارساء قواعد لجباية الضرائب وإجراءات صرفها حيث نصت المادة على (ينظم القانون القواعد الاساسية لجباية الاموال العامة واجراءات صرفها).

دستور ١٩٦٤ (دستور الجمهورية العربية المتحدة):

اشتمل هذا الدستور على ١٦٩ مادة وقد تحدث عن الضرائب في المادة ٧٠ والمادة ٧١ من الدستور.

حيث نصت المادة ٧٠ على انه (انشاء الضرائب العامة، او تعديلها، او الغاؤها، لا يكون الا بقانون، ولا يعفى احد من ادائها الا في الاحوال المبينة في القانون) ولا يجوز تكليف احد اداء غير ذلك، من الضرائب والرسوم الا في حدود القانون) كما نصت المادة ٧١ من الدستور (ينظم القانون القواعد الاساسية العامة لجباية الاموال واجراءات صرفها) وهو نفس النص التي جاء به دستور عام ٥٦ في المادة ٩٥ دون تغيير أو تعديل بها.

دستور عام ١٩٧١:

احتوى دستور ٧١ على مائتان وعشر مادة ولقد تحدثت المواد ٦١ و ١١٩ و ١٢٠ عن تنظيم جباية الضرائب.

حيث نصت المادة ٦١ على (اداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقا للقانون). كما نصت المادة ١١٩ من الدستور على.

(انشاء الضرائب العامة، او تعديلها، او الغاؤها، لا يكون الا بقانون، ولا يعفى احد من ادائها الا في الاحوال المبينة في القانون).

ولا يجوز تكليف احد اداء غير ذلك، من الضرائب والرسوم الا في حدود القانون). وجاءت المادة ١٢٠ من الدستور بالنص على (ينظم القانون القواعد الاساسية العامة لجباية الاموال وإجراءات صرفها).

الاعلان الدستوري:

(الصادر من المجلس الاعلى للقوات المسلحة فى ١٣ فبراير ٢٠١١ م):

بدات مصر عصر ما بعد ثورة ٢٥ يناير المجيدة مرحلة جديدة وفارقة فى تاريخ مصر ومازال المشوار مستمر من اجل تحقيق المطالب الاساسية التى قامت من اجلها الثورة عيش، حرية، عدالة اجتماعية، وهو ما نصبوا اليه من تحقيق ايضا عدالة ضريبية بين المولين دافعى الضرائب ولا تاتى هذه العدالة الا بايجاد مساواة ما بين التزامات وحقوق دافعى الضرائب على السواء ليس فقط التركيز على الالتزامات واهمال الحقوق مما يشعر دافعى الضرائب بتجاهل حقوقهم وينعكس ذلك سلبا على سداد الضرائب وعزوف الكثير من دافعى الضرائب على عدم الاكتراث بسداد الضريبة بل تصل احيانا فى التفكير فى التهرب من الضرائب.

ولقد جاء الاعلان الدستورى الذى احتوى على ثلاثة وستون مادة ولقد تحدثت المادة ١٨ من الدستور على الضرائب حيث نصت المادة على (انشاء الضرائب العامة او تعديلها او الغاؤها لا يكون الا بقانون، ولا يعفى احد من اداء غير ذلك من الضرائب او الرسوم الا فى حدود القانون) جاءت المادة لتتحدث عن طريقة فرض الضرائب او تعديلها او الغاؤها ولم تتطرق الى ثمة حديث عن حقوق لدافعى الضرائب.

دستور عام ٢٠١٢:

بعد مرور عام من قيام ثورة ٢٥ يناير صدر دستور مصر الذى خرج الشعب للاستفتاء عليه وجاءت نسبة الموافقيين عليه ٦٤ ٪، صدر الدستور الذى شمل على ٢٣٦ مادة ولقد جاءت المادة ٢٦ من دستور عام ٢٠١٢ لتتناول الضرائب حيث نصت المادة على (العدالة الاجتماعية اساس الضرائب وغيرها من التكاليف المالية العامة ولا يكون انشاء الضرائب العامة ولا تعديلها ولا الغاؤها الا بقانون، ولا يعفى احد من ادائها فى غير الاحوال المبينة فى القانون، ولا يجوز تكليف احد باداء غير ذلك من الضرائب والرسوم الا فى حدود القانون).

بعد ان استعرضنا سويا موقف الدساتير المصرية من حقوق دافعى الضرائب لم نجد فيها ما هو يحيط هذه الحقوق من مواد تحميها على الرغم من ان الدول المتقدمة قد افردت



قسما خاصا فى دستورهما تناولت فيه حقوق دافعى الضرائب باعتبار ان الممول هو الطرف الضعيف فى العلاقة بينه وبين الادارة الضريبية ومن ثم يجب اصفاء حماية خاصة عليه ولهذه الاسباب الطبيعية وجد انه من الضرورى وضع هذه الحقوق بعيدا عن رغبة الافراد ونصوص القانون لتكون هذه الحقوق فى الدساتير لذلك يرى الباحث انه فى الوقت الحاضر نحن بحاجة الى وضع حقوق دافعى الضرائب فى الدستور حيث يوجد فى العالم اكثر من سبعة وستون دولة فى العالم اشتمل دستورهما على مواد تنص على ضمانات لحماية حقوق دافعى الضرائب ومنها دول كثيرة من الدول النامية مثل كينا وزامبيا واوغندا وجنوب افريقيا بالاضافة الى دول كبرى مثل الولايات المتحدة الامريكية.

لذلك مصر ليست اقل من هذه الدولة فى حماية حقوق دافعى الضرائب ووضعتها فى اطار دستورى ويرى الباحث ضرورة ادخال تعديل دستورى بالنص على نصوص تؤكد الحماية القانونية والدستورى لحقوق دافعى الضرائب.

المبحث الثاني

حقوق دافعي الضرائب فى القانون الضريبي

بعد ان انتهينا من موقف الدستور فى مصر من دافعي الضرائب نستعرض حقوق دافعي الضرائب فى قوانين الضرائب المتعاقبة لنعرف سويا ما هو موقف القوانين من حقوق دافعي الضرائب وهل شملها القانون بالرعاية وذكرها واذا كان شملها ماهى هذه الحقوق وهل هناك جهة تدافع عنها، من خلال ذلك المبحث سو نحاول الاجابة على هذه التساولات وغيرها. فمن مقتضى العدل والانصاف انه مثلما هو مقرر للادارة الضريبية فى مواجهة الافراد العديد من الحقوق والسلطات الضريبية المختلفة التى تنص عليها التشريعات المختلفة، فمن المنطقي ان يكون للافراد بالمثل حقوق و ضمانات فى مقابل الواجبات الملقاه على عواتقهم ومن ضمن هذه الحقوق والضمانات القانونية للممول^(١).

١ - الحق فى الاستعلام.

٢ - الحق فى الخصوصية والحفاظ على سرية بياناتهم.

٣ - الحق فى إنشاء هيئة أو كيان يدافع عن حقوق المولين.

وسوف نتناول بالشرح هذه الحقوق.

اولا: الحق فى الاستعلام :

للممول الحق فى الحصول على المعلومات الضريبية، والاستفسار عن الانشطة التى يريد ان يمارسها ومعرفة اسس المحاسبة سواء ذكان لك فى صورة نشرات تصدرها المصلحة او من خلال وجود الاستعلامات فى الما موريات، وهذا الامر لا شك بانه يندرج فى اطار قاعدة اليقين التى تعد احدى القواعد التى يلزم على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب. وتقتضى هذه القاعدة ان يكون الممول على علم كامل بالالتزامات الضريبية الملقاه على عاتقه بحيث يتمكن على ضوء ذلك من تحديد موقفه المالى وبالضريبة التى ستستحق عليه من حيث مقدارها واحكام فرضها وتحصيلها وكذا حقوقه وواجباته المختلفة حتى يكون على

(١) د/ محمد على عوض الحرازي: المنازعات الضريبية ووسائل حلها دراسة مقارنة، دار التهضة عام ٢٠١٢ ص ١٩٧

علم وبينة من اى مشروع يقدم عليه وموقفه من الضريبة وهو ما يجعل هناك مسؤولية تقع على عاتق الادارة الضريبية ان تجعل هذه المعلومات الضريبية متاحة للكافة بواسطة اى وسيلة اتصال^(١) ومن البديهي ان الاستعلام الضريبى يلبي جانبا من حاجة الممول فى معلومات ضريبية عامة حول علاقته مع الادارة الضريبية او معلومات دقيقة تتعلق بتفاصيل النشاط الذى يزاوله او سيزواله وما سيترتب على ذلك من التزامات ضريبية مختلفة وهناك بعض الوسائل التى يمكن للإدارة الضريبية بواسطتها تزويد الممول بالمعلومات الضريبية منها^(٢).

- فيما يتعلق بالمعلومات الضريبية العامة المعمول بها فى فرنسا على سبيل المثال يتم تلبية حاجة الممول اليها من خلال الوثائق الرسمية المتمثلة فى التعليمات والقرارات الادارية او ما يطلق عليه تسمية المرشد او الدليل الضريبى او يكون من خلال ملخص للقوانين الضريبية المعمول بها اما الوثائق غير الرسمية فهى متنوعة وكثيرة كالكتب والمؤلفات الجامعية والمجلات المحكمة او البروشولات والمجلات الضريبية الصادرة عن الجمعيات والنقابات الضريبية كذلك هو الحال فى مصر يوجد موقع على شبكة الانترنت باسم مصلحة الضرائب المصرية يحتوى على كل ما هو مرتبط بالضريبة على الدخل من نصوص للقانون وتعليمات تنفيذية للأنشطة والإجابة على التساؤلات وتصدر أيضا الجمعيات المتخصصة فى الشأن الضريبى مجالات شهرية تحتوى على كل ما هو جديد فى الضرائب^(٣).

ثانيا: الحق فى الخصوصية وسرية البيانات:

للممول الحق فى ان تحجب معلوماته عن الغير والمحافظة عليها ويقع ذلك الحق على عاتق الادارة الضريبية فى الحفاظ على سرية بيانات الممولين حتى لا يساء استعمال تلك البيانات ضد الممول لذلك يتعين على الادارة الضريبية متمثلة فى موظفيها مما لهم حق الاطلاع على تلك البيانات بمناسبة قيامهم بعملهم من ربط وتحصيل الضريبة بالا تخرج هذه المعلومات لاي شخص من الغير الا فى الحالات التى نص عليها القانون على سبيل الحصر^(٤) حيث نصت المادة ١٠١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من قانون الضرائب على

(١) د/ طاهر الجناي : علم المالية والتشريع ص ١٤٢.

(٢) د/ رابع رتب، الممول والادارة الضريبية دار النهضة ١٩٩١ ص ٣٥، ٣٤.

(٣) هناك العديد من الجمعيات المتخصصة فى الشأن الضريبى فى مصر مثل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، الجمعية المصرية للضرائب، الجمعية المصرية للخبرة الضريبية، وغيرها من الجمعيات.

(٤) راجع فى ذلك بحثنا المنشور فى المؤتمر الضريبى السابع عشر عام ٢٠١١ تقييم وتقويم النظام الضريبى المصرى

بحث بعنوان الاحتجاج بالسر الضريبى فى مواجهة الاشخاص العامة والخاصة

الدخل (يلتزم كل شخص يكون بحكم وظيفته او اختصاصه او عمله شان في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون او الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية البيانات ولا يجوز لاي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل علمهم برط أو تحصيل الضريبية اعطاء بيانات او اطلاع الغير على اية ورقة، او بيان، و ملف أو غيره الا في الاحوال المصرح بها قانونا ولا يجوز اعطاء بيانات من الملفات الضريبية الابناء على طلب كتابي من الممول او بناء على نص في اى قانون اخر، ولا يعتبر افشاء.

للسرية اعطاء بيانات للمتنازل اليه عن المنشأة وتبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الايرادية التابعة لوزارة المالية وفقا للتنظيم الذى يصدر به قرار من الوزير وبالرجوع الى نصوص قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نجد انه لم يتضمن العقوبة المقررة لمخالفة الالتزام بمراعاة السرية ومن ثم يتم الرجوع الى القواعد العامة وما ورد بالمادة ٣١٠ عقوبات ولقد حدد المشرع عقوبة جريمة افشاء الاسرار بالحبس الذى لا يتجاوز مدته ستة شهور او الغرامة التى لا تتجاوز ٥٠٠ جنيه.

ثالثا : الحق فى انشاء هيئة او مجلس للدفاع عن حقوق الممول:

الإدارة الضريبية عندما ترتكب خطأ بمناسبة القيام باعمالها هناك من يدافع عنها ممثلا ذلك فى هيئة قضايا الدولة فمن العدالة والانصاف ان يكون للممول هيئة او جهة، تدافع عنه حال التعسف من قبل الإدارة الضريبية ودائما ما يكون الممول هو الطرف الضعيف عند الاستطادام بالادارة الضريبية، ونتيجة هذا التعسف يلجا الممول الى التهرب من الضريبة لشعوره بالتعسف من قبل الادارة الضريبية وعدم وجود كيان او هيئة تدافع عنه لذا تلجا كثيرا من الدول الى ايجاد الية يتم منة خلالها الدفاع عن حقوق ممولي الضرائب احيانا فى شكل ميثاق لحقوق الممولين تقوم فيه بتعريف الممولين كيفية التعامل مع الادارة الضريبية ويوضح بشكل سهل ومختصر حقوق الممولين وواجباتهم كالإجراءات الضريبية المختلفة وعلى اختلاف بين هذه الدول يتخذ ميثاق حقوق الممولين وفى بعضها شكل بيان عام للمبادئ التى يجب ان تحكم العلاقة بين الادارات الضريبية والممولين والاجراءات الضريبية المختلفة.

ميثاق حقوق الممولين، ويندرج ضمن هذه المواثيق ما اصدره الكونجرس الامريكى عام ١٩٨٨ لـ (جامع اعلان حقوق الممولين) الذى صدرت قبله مواثيق مشابهة فى نيوزلندا عام ١٩٨٦م، وكندا عام ١٩٨٤م، وبليجيكا عام ١٩٨٦م، وفرنسا عام ١٩٧٥^(١) وفى السياق

(١) د/ محمد على عوض الحرازى : المنازعات الضريبية ووسائل حلها دراسة مقارنة ؛ دار النهضة عام ٢٠١٢ ص ١٩٧

نفسه يصدر عن إدارة الضرائب الاسترالية سنويا منشور بعنوان (ماذا ينبغي ان تعرف عن ميثاق دافعي الضرائب) وذلك بعدة لغات منها العربية والهدف من هذا تعريف المواطنين والمقيمين فى استراليا بحقوقهم وواجباتهم الضريبية المختلفة.

كما تقوم بعض الدول بانشاء هيئات متخصصة تتولى التخطيط للسياسة الضريبية فى الدولة، ومتابعة التزام الادارة الضريبية بالقانون، وكذلك نشر الوعى الضريبى بين افراد المجتمع وتعريفهم بواجباتهم وحقوقهم الضريبية المختلفة، وتعتبر مصر من هذه الدول التى نصت فى قانونها الضريبى على انشاء مجلس اعلى للضرائب هدفه المحافظة على حقوق دافعى الضرائب.

وسوف نتناول هذا المجلس بشى من التفصيل

المجلس الاعلى للضرائب والقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

يعتبر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضرائب على الدخل نقلة حقيقية فى تاريخ قوانين الضرائب حيث(تبنت مصلحة الضرائب منذ نهاية عام ٢٠٠٥ سياسة جديدة تقوم على ضرورة تطوير الادارة الضريبية ومواكبة القفزات الهائلة فى نظم الإدارة والتكنولوجيا التى يشهدها العالم الان بما يتيح خدمة المجتمع الضريبى وتحقيق الالتزام الطوعى بين الجمهور والابتعاد عن اسلوب الجباية التى اتهمت باتباعه منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحتى صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣)^(١)

واستلزم هذا التطوير ايضا تطوير فى الفكر حيث بدا التفكير فى ايجاد مظلة تحمى حقوق دافعى الضرائب حتى نصل الى توازن بين التزامات الممول وحقوقه فى ان واحد وكانت هذه هى المرة الاولى التى يتناول قانون الضرائب مواد تتعلق بحقوق دافعى الضرائب ونص على انشاء مجلس يكون هدفه هوحماية حقوق دافعى الضرائب لذا فقد نص القانون على انشاء مجلس اعلى للضرائب هدفه هو حماية حقوق دافعى الضرائب وايجاد الية من خلاله لذا سوف نتناول هذا المجلس والذى افرد له القانون المواد من ١٣٩ وحتى ١٤٥ ونتناول فيه ما هو الهدف من انشاء المجلس، ومما يشكل، وما هى اختصاصته، وهل حقق الهدف الذى قام من اجله، وتبعية هذا المجلس.

(١) أ/ سيد محمود احمد عوض: شرح احكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المجلس الاعلى للضرائب:

نص قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فى الباب الثامن منه بشأن الأحكام الختامية، على إنشاء مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء، وخول الأمر إلى رئيس الجمهورية، حيث نصت المادة ١٣٩ منه على أن «ينشأ بقرار من رئيس الجمهورية مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء مقره الرئيسى القاهرة وتكون له الشخصية الاعتبارية».

وعلى الرغم من صدور القانون فى عام ٢٠٠٥ إلا أن صدور القرار بإنشاء المجلس الأعلى للضرائب تأخر كثيرا مما يدل على عدم ادراك المختصين بأهمية المجلس الأعلى للضرائب ودوره الهامة فى المنظومة الضريبية فكيف يصدر قانون فى عام ٢٠٠٥ ونص فيه على إنشاء المجلس الأعلى للضرائب ولم يتم صدور قرار بإنشائه إلا بعد مرور خمس سنوات وهى فترة ليست بالقليلة^(١) حيث اصدر رئيس الجمهورية القرار رقم ٣٥٨ لسنة ٢٠١٠، مبين فيه هيكل المجلس واختصاصاته والهدف من إنشائه واختصاصاته، والزامه بتقديم تقرير لرئيس الجمهورية، اجتماع المجلس، موارد المجلس، الموازنة الخاصة بالمجلس، لوائح عمل المجلس^(٢) وبالرغم من صدور قرار بإنشائه إلا أنه حتى هذه اللحظة لم يفعل ولم نرى أى عمل مما ناط بهذا المجلس القيام به.

طبيعة هذا المجلس:

يتمتع هذا المجلس بالشخصية الاعتبارية، ويتبع رئيس مجلس الوزراء، المادة ١٣٩ من القانون، والمادة الأولى من قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٥٨ لسنة ٢٠١٠ ولقد جاء فى نص المادة أن تبعية هذا المجلس تكون لمجلس الوزراء ويرى الباحث أنه لا بد من تعديل هذه المادة بجعل هذه المجلس له شخصية اعتبارية مستقلة مثله مثل كثيرا من المجالس المستقلة مثل المجلس القومى لحقوق الانسان حتى يكون بعيد عن أى تأثير عند اتخاذ قرار.

(١) اسمه المجلس الأعلى للضرائب كتبت شهادة ميلاده بقرار جمهورى بعد أن حدد اختصاصاته القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى ثمانى مواد هى ١٣٩ الى ١٤٦ وجاء القرار الجمهورى بعد حوالى خمس سنوات من صدور القانون وهو فاصل زمنى لا يستهان به حيث صدر القرار فى يناير ٢٠١١ ويقول الدكتور محمود الناغى استاذ المحاسبة والضرائب بجامعة المنصورة أن المواد الثمانى الخاصة بالمجلس صدرت ضمن الكتاب الثامن والآخر بما فى ذلك مادة التقادم ومادة اثابة العاملين وفى تحليل لهذه المواد أكد د.الناغى أن تبعية المجلس كان من الأفضل أن تكون لمجلس الشعب افضل من رئيس الوزراء وذلك على اساس أن المجلس مطلوب منه تقديم تقرير عن اعماله فى ٣٠ سبتمبر من كل عام ويقدم هذا التقرير ايضا الى رئيس مجلس الشعب (مقال للدكتور محمود الناغى فى جريدة الاهرام الاقتصادى ١٨ يوليو ٢٠١١).

(٢) د / حسين ابراهيم: ورقة بحثية بعنوان المجلس الاعلى للضرائب ص ٢

مقر المجلس:

نص القرار على أن يكون مقر المجلس محافظة القاهرة.

الهدف من إنشاء المجلس:

بينت المادة ١٤٠ من قانون الضرائب الهدف من وراء إنشاء هذا المجلس حيث نصت على أن «يهدف المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وان تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية.

وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم».

وهو عين ما نصت عليه المادة الثانية من قرار رئيس الجمهورية سالف البيان.

يفهم من هذا النص ان هذا المجلس يهدف الى ضمان حقوق دافعي الضرائب على

اختلاف انواعها سواء كانت الضرائب العامة او ضرائب المبيعات او الضرائب العقارية.

ويهدف المجلس الى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف انواعها والتزام الادارات

الضريبية المختصة باحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن وان تتم اجراءات الربط

والتحصيل في اطار من التعاون وحسن النية وكذلك توجيه الممولين الى الاجراءات القانونية

التي تكفل حصولهم على حقوقهم وتحليل هذه الاهداف نجد ان المشرع اهتم بتحديد

علاقة المجلس بالممولين في ضمان حقوقهم وتوجيههم الى الاجراءات القانونية التي تكفل

حصولهم على هذه الحقوق وان لم تحدد المادة كيفية ضمان حقوق دافعي الضرائب ويجب

ان تتوافر لدى المجلس الوسائل التي يمكن بها التحقق من مدى التزام الادارات الضريبية

المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن وكيف تتم اجراءات الربط

والتحصيل في اطار من التعاون وحسن النية بين الادارة الضريبية والممولين^(١).

المجلس:

بينت المادة ١٤٢ من القانون تشكيل المجلس حيث نصت على أن « يُشكل المجلس

بقرار من رئيس مجلس الوزراء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد على النحو الآتي: -

١ - رئيس من الشخصيات العامة.

(١) د/ محمود النافى مرجع سابق مقال فى جريدة الاهرام الاقتصادي

- ٢ - ثلاثة من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقين يرشحهم الوزير.
- ٣ - أحد رجال القضاء من درجة مستشار على الأقل يرشحه وزير العدل.
- ٤ - اثنان من المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة ترشحهم شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين.
- ٥ - رئيس اتحاد الصناعات المصرية.
- ٦ - رئيس الاتحاد العام للغرف التجارية.
- ٧ - أحد أساتذة الجامعات من المتخصصين فى شئون الضرائب يرشحه المجلس الأعلى للجامعات.
- ٨ - أحد وكلاء الجهاز المركزى للمحاسبات يرشحه رئيس الجهاز.
- ويحدد القرار مكافأة رئيس وأعضاء المجلس».
- فمن خلال نص هذه المادة والمادة من قرار رئيس الجمهورية سالف البيان، يتضح جلياً أن المختص قانوناً بتشكيل المجلس هو رئيس الوزراء فعليه بالتالى التزام بإصدار قرار بتشكيل المجلس وتحديد مكافأة رئيسه وأعضائه.

اختصاصات المجلس:

بينت المادة ١٤١ من القانون اختصاصات المجلس وهى:

- ١ - دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعى الضرائب ومتابعة الالتزام بها.
- ٢ - دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة. ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التى تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب.
- ٣ - دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التى لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعى الضرائب، وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها فى يسر ودون عنق.



- ٤ - متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصاتها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب.
- ٥ - مراجعة أدلة العمل الضريبية وإبداء الرأى فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص:
- أدلة عمل الإدارة الضريبية.
 - دليل القواعد الأساسية للفحص.
 - دليل إجراءات الفحص.
 - دليل الفحص بالعينة.
- ٦ - دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التى تؤديها، والسعى لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أى قصور فى هذا الشأن.
- ٧ - نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التى تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.
- ٨ - دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى الممولين والسعى لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها فى المستقبل. وتلتزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس فى دراسة ما يحال إليها من شكاوى وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التى يطلبها مما يتصل بأعماله.
- أن اختصاصات المجلس يلاحظ عليها ما يلي:
- وثيقة حقوق دافعي الضرائب يقوم المجلس بدراسة ومتابعة الالتزام بها وهنا يظهر تساؤل من المسئول عن اعدادها وما محتواها؟
 - تقديم اقتراحات لتعديل تشريعات الضرائب الى الحكومة وفى الوقت نفسه ضرورة عرض مشروعات القوانين من جانب الحكومة على المجلس قبل عرضها على مجلس الشعب وهذا اتجاه محمود ويدخل ضمن الدور الاساسى للمجلس. وقد يثور التساؤل ما هو موقف التعديلات الضريبية التى أدخلت على قانون الضرائب والتى لم يتم عرضها على المجلس الاعلى للضرائب هل بذلك تكون هذه التعديلات باطلة ام ما هو الجزاء المترتب على إغفال عرض القوانين او التعديلات المتعلقة بالضرائب على المجلس واذا كان الجزاء المترتب على عدم عرض مشاريع الضرائب على المجلس هو البطلان.
 - ففى هذه الحالة تثار مشكلة خطيرة اليس يعتبر ذلك افتئات على حقوق مجلس الشعب وتعطيل اعماله حيث انه هو المنوط به مناقشة القوانين واصدارها وبذلك يكون قد عطل اختصاصه وسلب منه اذا كات القانون يتعلق بالشان الضريبى ولم يتم عرضه

على المجلس هو البطلان، ويرى الباحث انه بذلك قد يكون المجلس الاعلى للضرائب توسع فى اختصاصه ويصبح له سلطة اقوى من مجلس الشعب نفسه الذى من اختصاصاته الاصلية هو مناقشة مشاريع القوانين واقرارها وهو لايمكن ان يكون ذلك قصد الشارع لكن فى الفقرة من المادة ١٤١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضرائب على الدخل ذكر عبارة (ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التى تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس) وهو ما يثيركل هذه التساؤلات لذا لابد من ادخال تعديلات عليه تبين الجزاء المترتب على عدم عرض هذه المشروعات على المجلس الاعلى للضرائب وعرضها على مجلس الشعب مباشرة هل يكون جزاء ذلك البطلان وبالتالي تكون النتيجة بطلان كل ما صدر من تعديلات على قانون الضرائب منذ اقراره عام ٢٠٠٥ ام ان هناك جزاءات اخرى ام لاتوجد جزاءات وبالتالي يكون نص هذه المادة غير ملزم للحكومة بتقديم مشروعات القوانين المتعلقة بالشان الضريبى على المجلس الاعلى للضرائب واذا كان هناك الزام بالنسبة للحكومة فى تقديم تلك المشاريع ما هو الموقف فى حالة تقديم المشاريع من احزاب سياسية او من احد اعضاء مجلس الشعب هل ينطبق نص المادة عليهم والزامهم بتقديم تلك المشاريع على المجلس الاعلى للضرائب كل هذه التساؤلات كان لابد ان يفسرها القانون ويحسمها، ان الغموض فى صياغة النص يودى الى اللبس وعدم الفهم ومن ثم يدفع الادارة والمتعاملين معها الى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كل حسب ما يعتقد صوابه او تدفعه اليه مصلحته مما يودى الى تعارض المصالح واختلاف الروى والتفسيرات^(١)

ويؤثر غموض التشريعات التاثير فى مبدأ العدالة الضريبية من خلال الظلم الذى قد يقع على بعض الممولين الذين لا ياتى لهم الاستفادة على قدم المساواة من اوجه الغموض والتعقيدات والثغرات التى تشوب هذا التشريع والتى يستفيد منها بعض الممولين دون غيرهم^(٢) ويرى البعض ان اوجه الغموض فى التشريع الضريبى قد تتجسد فى الخلط بين الضريبية والرسم حتى من قبل المشرع نفسه احيانا^(٣) وفى ذلك السياق ينسب الى العالم الشهير البرت اينشاتين مخترع نظرية النسبية قوله بان اصعب شى فى العالم هو ان نفهم

(١) د/ محمد على عوض الحرازى : المنازعات الضريبية ووسائل حلها دراسة مقارنة مرجع سابق ص ٦٠

(٢) Simon James: Tax simplification isNotAsimple IssueThe Reasons For Difficulty (٢)

And Possible Strategy.Op.Cit p.٧. مشار اليه لدى د/ محمد على عوض : المنازعات الضريبية ووسائل حلها.

(٣) د/ راجح رتيب : الممول والادارة الضريبية : دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩١ م ص١٧٣

ضريبة الدخل^(١) وإذا كان ذلك حال احد عباقره العالم واكثرهم شهره فى القرن العشرين مع فهم نصوص الضرائب واجراءتها، فكيف يكون الحال عليه بالنسبة لغيره من الناس الذين يتمتعون بذلك عادى.

مراجعة ما تصدره الجهات الادارية بشئون الضرائب على اختلاف انواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص لالغاء او ازالة التعارض فيها ما لا يتفق مع احكام القوانين واللوائح السارية او وثيقة حقوق دافعى الضرائب.

– من الاختصاصات ايضا متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصاتها وهذا اختصاص جيد ولكن يبقى السؤال كيف سيتم للمجلس تحقيق ذلك؟.

– هناك كذلك مراجعة أدلة العمل الضريبية وابداء الرأى فيها قبل اقرارها ونشرها والمشعر بذلك اعتبار ادلة العمل جزءا اساسيا من العمل الضريبى رغم عدم ورودها ضمن مواد القانون.

– دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الادارية القائمة على شئون الضرائب وتلك مهمة ليست سهلة للمجلس حيث يجب ان تتوافر لديه الكوادر والاساليب الكفيلة بتحقيق التعرف على مستوى الكفاءة الفنية والمالية من خلال مقاييس ومؤشرات موضوعة قابلة للتحقيق والفهم والمقارنة.

– نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التى تساعد المولدين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم مع مراعاة التنسيق والتعاون مع اجهزة الضرائب المختصة حتى لا يكون هناك ازدواج او تعارض بين ما قد ينشره المجلس والجهات المختصة.

دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى المولدين والسعى لدى جهات الاختصاص لانهاؤها وهذا أمر جيد ولكنه يمثل عبئا قد يصعب على المجلس بتشكيله الحالى الوفاء به.

– التقرير الذى يقدمه المجلس فى ٣٠/٩ من كل عام اى بعد انتهاء السنة المالية بثلاثة اشهر يتم توجيهه الى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء ورئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس وهذا التعدد يحتاج لاعادة نظر.

تقرير عمل المجلس:

ألزمت الفقرة الأخيرة من المادة ١٤١ من القانون والمادة الرابعة المجلس بتقديم تقرير

(١) موقع (Us Business Services) الامريكى على شبكة المعلومات الدولية الانترنت الارتباط.

<http://www.usbusserv.com/eng/our-services/taxes>

عن أعماله في نهاية شهر سبتمبر من كل عام إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء على أن يكون هذا التقرير مشتملاً على الآتي :

- ١ - ما كشفت عنه ممارسة المجلس لاختصاصه من نقص في التشريعات الضريبية.
- ٢ - حالات إساءة استعمال السلطة من أي جهة من جهات الإدارة الضريبية ومجاوزة تلك الجهات لاختصاصاتها.

وانتهت المادة السابقة بأن يقدم التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس، والسؤال في هذه الحالة من يقدم التقرير إلى رئيس مجلس الشعب هل رئيس الجمهورية أم رئيس مجلس الوزراء أم المجلس ذاته؟.

لقد جاءت صياغة المادة رديئة في هذا الخصوص فكان لزاماً أن توضح الأمر دون لبس، ومن جانباً نرى أن الذي يقوم بتقديم التقرير إلى رئيس مجلس الشعب هو المجلس الأعلى للضرائب. حيث إن الفقرة الأخيرة من المادة ١٤١ من القانون نصت صراحة على أن « ويقدم المجلس في... إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء... ويقدم هذا التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس»^(١).

اجتماع المجلس:

نصت المادة ١٤٣ من القانون على أن « يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة على الأقل كل شهرين و كلما رأى الرئيس ضرورة لذلك، ولا يكون الاجتماع صحيحاً إلا بحضور ستة من أعضائه على الأقل، وتصدر القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين وعند التساوي يرجح الجانب الذي منه الرئيس.

وللمجلس أن يدعو لحضور اجتماعاته ممثلين للإدارات الضريبية المتصلة بالموضوعات المعروضة وكذلك من يرى الاستعانة بهم من خبراء ماليين أو اقتصاديين أو قانونيين دون أن يكون لهم صوت محدود في المداولات.

وعلى النحو السابق فإن المجلس يجتمع مرة على الأقل كل شهرين، وذلك بناء على دعوة من رئيسه، وكذا كلما رأى رئيس المجلس ضرورة لذلك.

ويشترط لصحة الاجتماع، أن يحضر ستة أعضاء على الأقل.

إصدار القرارات، تصدر القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين، وعند التساوي يرجح

(١) د / حسين ابراهيم : المجلس الاعلى للضرائب مرجع سابق ص ٧

الجانب الذى منه الرئيس.

استعانة المجلس بالغير لحضور الاجتماعات التى يعقدها، خول القرار الجمهورى المجلس فى حرية الاستعانة من يراهم صالحين لحضور الجلسات من الخبراء الماليين أو الاقتصاديين أو القانونيين شريطة إلا يكون لهؤلاء الحضور صوت محدود فى المداولات. كما أن للمجلس أن يدعو لحضور اجتماعاته ممثلين للإدارات الضريبية المتصلة بالموضوعات المعروضة عليه.

موارد المجلس

حددت المادة ١٤٤ من القانون، وكذا المادة السادسة من قرار رئيس الجمهورية سالف البيان موارد المجلس وهى :

- ١ - ما يخصص له من أعمدات مالية كافية فى الموازنة العامة للدولة.
- ٢ - الهبات والتبرعات والإعانات والمنح التى يقبلها المجلس والتى لا تتعارض مع أغراضه.
- ٣ - عائد استثمار أمواله

وبالنسبة لموارد المجلس فقد نص القانون على انها تكون من تخصيص اعتمادات مالية كافية فى الموازنة العامة للدولة والهبات والتبرعات والإعانات والمنح التى يقبلها المجلس والتى لا تتعارض مع اغراضه بالاضافة الى عائد استثمار امواله والواضح ان المورد الرئيسى للمجلس يتمثل فى تخصيص اعتمادات مالية فى الموازنة العامة للدولة فضلا عن التبرعات والمنح والإعانات وكان يمكن تنمية موارد المجلس عن طريق تحصيل مقابل لدراسة شكاوى الممولين وبيع النشرات والادلة للممولين وعقد المؤتمرات والندوات العلمية ودورات خاصة عن المراجعة الضريبية^(١).

الموازنة الخاصة بالمجلس:

للمجلس موازنة خاصة به، وتبدأ الموازنة الخاصة بالمجلس فى أول يوليه وتنتهى فى آخر يونيه من كل عام. المادة ١٤٥ من القانون.

لوائح عمل المجلس

نظمت المادة ١/١٤٦ من القانون هذا الأمر حيث نصت على أن « يضع المجلس اللوائح

(١) د/ محمود الناغى : مقال فى جريدة الاهرام الاقتصادى مرجع سابق

المالية والإدارية والفنية لعمله.

مما سبق يتبين أن المشرع، خول المجلس ذاته لوضع اللوائح المالية والإدارية والفنية لعمله وذلك بموجب المادة الثامنة منه.

المدير التنفيذي للمجلس :

اشترط القانون وكذا قرار رئيس الجمهورية بإنشاء المجلس، أن يقوم المجلس بإصدار قرار بتعيين مدير تنفيذيه له لمدة ثلاث سنوات، على أن يحدد المجلس اختصاصاته ومعاملته المالية، م ٢/١٤٦ من القانون.

الفنية للمجلس:

يكون للمجلس أمانة فنية، وعهد قرار رئيس الجمهورية للمجلس فى إصدار القرار الخاص بتنظيمها ووضع هيكلها الوظيفى والتنظيمى وتحديد اختصاصاتها. م ٢/١٤٦ من القانون ان تعطيل قيام المجلس باعماله المخولة له قد ساهم فى عدم اصدار وثيقة حقوق دافعى الضرائب ومتابعة مدى الالتزام بها، وعدم دراسة المجلس للقوانين واللوائح المنظمة لشؤون الضرائب على اختلاف انواعها واقترح تعديلها بالتعاون مع الحكومة والجهات الادارية المختصة لمراجعتها والاطلاع على رايه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب وهذا ما يفسر لنا كثرة التخبط الذى ينتج عن اجراء تعديلات ضريبية دون دراسة متأنية واخذ رأى الجهات المنوط بها العملية الضريبية برمتها واهم طرف فيها وهو الممول مما يودى فى النهاية الى صدور تعديلات ضريبية تكون مرفوضة من المجتمع مثلما حدث فى التعديلات الاخيرة التى صدرت بقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض احكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (والتي نشرت بالجريدة الرسمية فى العدد ٤٩ بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦) والتي صدرت وفى اقل من اربع وعشرون ساعة بيان من رئاسة الجمهورية بوقف العمل بها لحين اجراء حوار مجتمعى حولها وكاننا نسير فى عكس الاتجاه المفترض ان يتم الحوار المجتمعى اولاً ثم يليه اصدار القانون وليس العكس كما حدث،^(١).

(١) صدق الرئيس محمد مرسى، على تعديلات قانون الضريبة على الدخل، الذى أصدره برقم ١١ لسنة ٢٠١٣ فى ١٨ مايو ٢٠١٣ حيث أصدر القانون بالكيفية ذاتها التى أنهى بها مجلس الشورى مناقشة مشروع القانون، لتنتفى بذلك الأنباء التى ترددت حول إعادته للمناقشة، واعتراض الرئيس عليه.

وأوضحت المادة الأولى من القانون، أن أحكام ضريبة المرتبات الجديدة ستسرى من أول شهر يونيه القادم، على أن العمل بمنح الممول إعفاءً شخصياً بمبلغ ٧ آلاف جنيه سنوياً ابتداءً من أول سبتمبر المقبل، بينما تسرى أحكام نظام 'ضافة والضريبة المستقطعة من المنبع اعتباراً من أول يونيو أيضاً. وتسرى أحكام الضريبة على إيرادات النشاط التجاري لصناعي وإيرادات المهن غير التجارية والثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣، النسبة للأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو التي تبدأ بعد تاريخ العمل بهذا القانون.

وبالنسبة لأسعار وشرائح الضرائب فقد جاءت على النحو التالي:

الشريحة الأولى: حتى ٥ آلاف جنيه سنوياً معفى من الضريبة.

الشريحة الثانية: من ٥ آلاف إلى ٣٠ ألفاً بنسبة ١٠٪.

الشريحة الثالثة: من ٣٠ ألفاً إلى ٤٥ ألفاً بنسبة ١٥٪.

الشريحة الرابعة من ٤٥ ألفاً إلى ٢٥٠ ألفاً بنسبة ٢٠٪.

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٥٠ ألف جنيه بنسبة ٢٥٪.

ونصت المادة ١١ الجديدة على أنه استثناءً من أحكام هذه الشرائح، فإن الضريبة تسرى على المبالغ التي يحصل فيها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية بسعر ١٠٪ بدون تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر. كما تقرر الإعفاء من الضريبة للأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي تنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، ويحد أقصى ٥٠٪ من الربح السنوي، وبما لا يجاوز ٥ ألف جنيه، وذلك لمدة ٥ سنوات من تاريخ بدء النشاط، وقد كانت في القانون القديم غير محددة القيمة. كما تقرر إعفاء صافي إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال نصصهم، وذلك لمدة ٣ سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ويحد أقصى ٥٠ ألف جنيه سنوياً. نص المادة ٤٢ الجديدة على فرض ضريبة ٢,٥٪ وبدون أى تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات بنية أو الأراضي للبناء عليها، عدا القرى، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف املا العقار كله أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير. تستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، كذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة ٥ سنوات. نص المادة ٥٣ الجديدة على فرض ضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، بما فيها أرباح الاستجواز حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات أصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل خصصات والاحتياطات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني: اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر، تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين أو أكثر، تحول شركة خاص إلى شركة أموال، شراء أو الاستحواذ على ٣٣٪ فأكثر من الأسهم، أو تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال. وتعفى المادة ٨٢ الممول من تقديم الإقرار الضريبي إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي ضله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة، وإذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية لم يتجاوز صافي دخله المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة. وتنص المادة ٨٧ مكرراً على أداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي

وكذلك اصدار المصلحة والوزارة كثيرا من القرارات والتعليمات والكتب الدورية الخاص بالشان الضريبي موظفي الضرائب انفسهم لا يفهمون كيف يتم تطبيقها قبل ان يفهمها الممولين ومثال ذلك التعليمات التي اثارت لغط وسخط الصيادلة او الاحداث التي صاحبت صدور قانون الضريبة العقارية وغيرها من المنازعات مما نتج عن هذا التخبط وهذه القرارات ان ساهم ذلك في زيادة معدلات المنازعات الضريبية بين الادارة الضريبية وبين الممولين المنظورة امام لجان الطعن الضريبي والمحاكم مما ادى الى زيادة الادعشوائى بالادارات الضريبية نتيجة لفقدان الدور الرقابى للمجلس.

بأقل من قيمة الضريبة المقررة نهائياً

ويعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز ١٠ آلاف كل من امتنع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط أو امتنع عن تقديم الإقرار الضريبي أو لم يصدر أو يسلم الفاتورة المنصوص عليها فى القرة الثالثة من المادة ٧٨ من القانون ويعاقب بغرامة ٢٥٪ من المبالغ غير المؤداة كل من امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وإضافة وتحصيل وتورا الضريبة فى المواعيد القانونية.

الخاتمة

تناولنا فى هذا البحث موضوع لم يتطرق اليه الكثير الا وهو حقوق دافعى الضرائب ذلك من خلال تقسيم البحث الى مبحثين تناولنا فى المبحث الأول حقوق دافعى الضرائب ؛ضعها فى الدساتير المصرية المتعاقبة وبيننا كيف ان هذا الموضوع لم تتناوله الدساتير صرية وتناولنا فى المبحث الثانى حقوق دافعى الضرائب فى القانون الضريبي المصرى وانه -ا من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضرائب على الدخل نص فى المواد من ١٣٩ وحتى اادة ١٤٦ على انشاء ما يعرف بالمجلس الاعلى للضرائب والغرض من انشائه هو حماية نفوق دافعى الضرائب الا ان المجلس بوضعه الحالى يحتاج الى التعديل والتفعيل للدور نوط به وان فكرة وجود هيئة او مجلس تدافع عن حقوق ممولى الضرائب موجودة عند ثيرا من الدول ونص أيضا فى دساتير هذه الدول على وضع ضمانات قانونية ودستورية حمى حقوق دافعى الضرائب فى مواجهة الإدارة الضريبية.

هدف من البحث:

يهدف البحث الى تحقيق المساواة بين التزامات الممول وحقوقه تحقيقا للعدالة الضريبية لتى ننشدها بعد قيام ثورة ٢٥ يناير مما يجعل من الضرورى ان نعمل وبكل جد واخلاص ثلق روج جديدة فى علاقة الادارة الضريبية بالممولين والاستفادة من تجارب الدول التى سبقتنا فى ايجاد ضمانات لحقوق دافعى الضرائب فى الدستور والقانون ان تعريف الممول حقوقه وواجباته يحقق فوائد للممول والادارة الضريبية وتتخلص اهم هذه الفوائد فيما يلي.

- تعريف الممول بحقوقه وواجباته القانونية بحيث يكون تعامله مع الادارة على اساس من المعرفة بتلك الحقوق والواجبات والامام بالاجراءات الضريبية المختلفة.
- فوائد تعود على الادارة تتمثل فى ان معرفة المام المتعاملين مع الادارة الضريبية بحقوقهم وواجباتهم وكذا بالاجراءات الضريبية المختلفة ينعكس فى تسهيل الاجراءات الضريبية وتوفير الوقت والجهد وتلافى المشاكل والتعقيدات المترتبة على الجهل بتلك الحقوق والواجبات والاجراءات المختلفة وهو ما يترتب عليه تجنب الإدارة الضريبية الدخول مع الممولين فى منازعات ضريبية يكون الجهل بالالتزامات والاجراءات من اهم اسبابها^(١)

(١) د/ رابح رتيب : الممول والادارة مرجع سابق ص ١٥٦-١٥٧

التوصيات

- ١ - تفعيل دور المجلس الاعلى للضرائب وان يقوم بالاعمال الموكلة اليه فى القانون.
- ٢ - ادخال تعديلات على الدستور بالنص صراحة على ضمانات لحقوق دافعى الضرائب.
- ٣ - جعل المجلس الاعلى للضرائب هيئة مستقلة ولا تتبع رئيس الوزراء حتى تكو قراراتها وعملها بعيدا عن تسلط الحكومة عليه.
- ٤ - النص صراحة على بطلان اى تعديلات او قوانين تتعلق بالشان الضريبى حال عد عرضها على المجلس الاعلى للضرائب.
- ٥ - خلق روح جديدة بين الادارة الضريبية والممولين قائمة على المشاركة.

قائمة المراجع

- ١ - محمد على عوض الحرازى : المنازعات الضريبية ووسائل حلها دراسة مقارنة ؛
- ٢ - د/ طاهر الجنابى : علم المالية والتشريع .
- ٣ - د/ رابع رتيب، الممول والادارة الضريبية .
- ٤ - سيد محمود احمد عوض : شرح احكام قانون الضريبية على الدخل رقم ٩١ لسند ٢٠٠٥
- ٥ - د/ محمود الناغى فى جريدة الاهرام الاقصادى ١٨ يوليو ٢٠١١ .
- ٦ - د/ حسين ابراهيم : ورقة بحثية بعنوان المجلس الاعلى للضرائب.
- ٧ - د/ حمادة خير محمود : الاحتجاج بالسر الضريبى فى مواجهة الأشخاص العامة والخاصة.