

العدالة الضريبية

مبدأ قانونية الضريبة

(ضريبة المبيعات نموذجاً)

خالد علي عمر

المركز المصري
للحقوق الاقتصادية و الاجتماعية



خالد علي عمر

اعداد

نديم أمين الدين

تصميم غلاف - اخراج

المركز المصري للحقوق الاقتصادية و الاجتماعية

الناشر

اش الفضل متفرع من طلعت حرب - وسط البلد, القاهرة -
الدور الثالث

عنوان

٠٢ ٢٣٩٣٨٢٠٥

تليفون

ecesar.org

موقع اليكتروني

info@ecesar.org

بريد اليكتروني

منذ القدم عرفت المجتمعات الضرائب وتطورت أشكالها وأهدافها وتنظيمها الفني والقانوني، ومن هذه المجتمعات كانت مصر والتي تشير حضارتها الفرعونية وتاريخها الإنساني إلى أن المصري القديم كان أول دافعي الضرائب في تاريخ الإنسانية، فقد شهدت مصر بداية نشأة التنظيم الضريبي على أرضها خلال الفترة من القرن الثلاثين قبل الميلاد حتى الرابع قبل الميلاد¹

وليس هناك من شك أن السياسات الضريبية تؤثر في حياتنا اليوم أبلغ تأثير. وهو ما يستدعى منا بذل الجهد لمحاولة فهمها، والاشتباك مع ما تطرحه من قضايا جوهرية، وفي هذا الإطار اخترنا مبدأ قانونية الضريبة باعتباره أحد أهم الأركان الضمانة لتحقيق العدالة الضريبية. فإننا من خلال هذا البحث سنناقش هذا المبدأ، ومدى تأثيره في السياسات الضريبية، وسنتخذ من ضريبة المبيعات نموذجاً إيضاحياً، وسوف نتناوله في سبعة أفرع رئيسية:

الفرع الأول: تعريف الضرائب.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب.

الفرع الثالث: قواعد فرض الضريبة.

الفرع الرابع: النظام الضريبي المصري.

الفرع الخامس: العدالة الضريبية.

الفرع السادس: مبدأ قانونية الضريبة.

الفرع السابع: ضريبة المبيعات ومبدأ قانونية الضريبة.

¹ - أ.د/ ذكى عبد المتعال-علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، الطبعة الأولى

تعريف الضرائب

يتجه أغلب الفقهاء والخبراء الاقتصاديين إلى تعريف الضريبة بأنها (مبلغ نقدي تقتطعه الدولة جبراً، بشكل مباشر أو غير مباشر من ثروة الأفراد بصفة نهائية، وذلك لتغطية النفقات العامة، ولتحقيق أغراض التدخل في المجالات الاجتماعية والاقتصادية)² لذا فمن الصعوبة وصفها بأنها أداة لجباية الأموال فقط فهي أيضاً وسيلة تدخل وتوجيه لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة³ فهي ترتبط بالسياسة العامة للدولة التي تعكسها الاستراتيجية الاقتصادية من خلال السياسات المختلفة ومنها السياسات المالية ذات الوسائل والأدوات المختلفة بما في ذلك الضريبة⁴.

ومن واقع التعريف السابق يمكن استخلاص عناصر الضريبة، بأنها⁵:

أ. الضريبة اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص لصالح الدولة:

فلقد كانت الضريبة-قديمًا-تجبي أساساً عينا، حينما كانت المجتمعات تقوم على المقايضة والمبادلة. إذ كان دور النقود محدوداً. فكان الأفراد-الملتزمون بالضريبة-يدفعونها من محاصيلهم مثلاً، أو كانوا يلتزمون بتقديم عمل للدولة " نظام السخرة"، أو يلتزمون بتقديم أشياء لها.

أما في المجتمعات المعاصرة، فإن الضريبة النقدية هي السائدة نتيجة لتحول المجتمعات من الاقتصاد العيني الذي يقوم على النقود، بحيث أصبحت الضريبة العينية غير ملائمة للتطبيق لأسباب عدة:

² - د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد- المالية العامة- دار النهضة العربية - القاهرة - ص 180

³ - د جمال الدين أبو بكر محمد - دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمار في مصر-دار النهضة العربية 2010 ص 3

⁴ - د/ جمال الدين أبو بكر محمد - مرجع سابق ص 5

⁵ - د/ محمد حاتم عبد الكريم-قسم الاقتصاد والمالية العامة بكلية الحقوق جامعة طنطا - الوسيط في علم المالية العامة - 1989 دار النهضة العربية

فمن الناحية العملية، أصبحت الدولة تتدخل في النشاط الاقتصادي وتقوم ببعض المشروعات بنفسها. ومن ثم فعلى الدولة تمويل الانفاق على هذه المشروعات، وطالما أن المجتمع يتعامل بالنقد، فإن تحصيل الدولة للضريبة عينا لن يمكنها من الانفاق على مشروعاتها، وسيعوق قيامها بها.

ومن ناحية تكلفة التحصيل، فإن التحصيل العيني للضريبة سيكبد الدولة نفقات مرتفعة لجمع المحاصيل ونقلها وتخزينها، فضلا عن احتمالات تلفها وفقد جزء منها، بالإضافة إلى نفقات بناء أماكن التخزين، وأجور القائمين على تلك المخازن أو الصوامع، وصيانتها.

ومن حيث العدالة، فإن الضريبة العينية تعتبر غير عادلة لأنها لا تفرق بين تكاليف الانتاج من فرد لآخر ومن منطقة لأخرى بالنسبة للمحاصيل. كما لا تفرق بين قدرة الاشخاص على العمل بالنسبة للضريبة العينية الممثلة في تقديم عمل ما للدولة.

لذلك نجد أن الأساس في الضريبة أنها تفرض -في العصر الحالي- نقدا. ولكن ذلك لا يعنى انقراض صور الضريبة العينية في العصر الحديث فما زلنا نشاهد بعض التطبيقات للضريبة العينية مثل الالتزام بتوريد محاصيل معينة -أو جزء منها- للدولة مقابل أسعار أقل من سعر السوق "ضريبة مستترة". ولذلك فقد اعتبرنا أن الضريبة (اقتطاع مالي) وليس (اقتطاعاً نقدياً) فحسب، حتى يمكن تغطية كافة الصور القائمة إلا أن ذلك يتعين ألا يخل باعتبارات المجتمع الحديث من حيث كون الضريبة نقدية أساسا.

وهذا الاقتطاع المالي يتم من ثروة الأشخاص ليؤول للخزانة العامة للدولة. ومفهوم الأشخاص هنا يمتد ليشمل الأفراد والأشخاص الخاصة كما يمكن أن يشمل الأشخاص الاعتبارية العامة التي قد تفرض عليها الضريبة. وإن كان دور وأثر الضريبة بالنسبة للأشخاص العامة هو بالدرجة الأولى دور رقابي لتقييم الأداء، حيث أن ما تدفعه يعتبر أصلا مملوكا للدولة بمفهومها الواسع (منها واليها).

٢- جبرية الاقتطاع ونهايته:

والمقصود بكون الاقتطاع جبرياً، أنه لا يتوقف على رضا دافع الضريبة. إذ لا تقوم الدولة بعقد اتفاق منفصل مع كل فرد فهو عمل من أعمال السلطة العامة. فالدولة تنفرد وحدها بتحديد النظام الضريبي.

حقيقة أن الضريبة -في العصر الحديث-تتقرر من خلال البرلمانات التي تضم ممثلي الشعب، ولا يتعين موافقتها لإسباغ الشرعية على الضريبة. ولكن هذه الحقيقة لا تنفي صفة الجبر عن الضريبة ولا تتعارض معها، لأن العبرة هنا بالفرد الخاضع للضريبة حيث لا خيار أمامه في دفع الضريبة أو عدم دفعها. ولذلك فهو ان امتنع عن الدفع تستطيع الدولة -بما لها من سلطة- أن تلجأ للتنفيذ الجبري على أمواله لتحصيل ضريبتها منه.

وعنصر الإيجار يميز الضريبة عن بعض مصادر الإيرادات العامة الأخرى مثل الثمن المدفوع مقابل خدمات المشروعات العامة، ومثل القروض الاختيارية التي يعقدها الأفراد مع الدولة برضاهم الشخصي.

ومعنى أن الاقتطاع نهائي، انما ينصرف إلى أن دافع الضريبة لا يحق له استرداد قيمة الضريبة المدفوعة، وليس له أن يتقاضى أية فوائد عليها. إذ أن ما دفعه للدولة تحت هذا المسمى يؤول نهائياً الى خزانتها العامة، وتنقطع صلة دافعة به.

وليس معنى أن الفرد دفع مثلاً مبلغاً بالزيادة عما هو مستحق عليه كضريبه لا يستطيع استرداده. فالمقصود بالنهائية نهائية مبلغ الضريبة المستحق قانوناً دون أن ينصرف إلى ما زاد على ذلك، والا كان متعارضاً مع الشرعية والعدالة.

ونهاية الضريبة هي العنصر المميز لها عن القروض العامة -بصفة عامة- والقروض الجبرية منها بصفة خاصة. ففي هذه القروض نفتقد هذا العنصر لأن دافع القرض له حق استرداد قرضه (أصل القرض) عند حلول أجله وكثيراً ما يحصل على فوائد ومزايا عن هذا القرض إلى حين سداه. وهي أمور-كما بينا-لا تحدث بالنسبة للضريبة.

٣ – عدم وجود مقابل محدد لدافع الضريبة:

فالدولة حين تقتضي الضريبة من المكلف بها، ليست ملزمة بأن تعطيه -هو ذاته- ما يقابل دفعه. إذ لا يوجد ثمة نفع خاص يعود عليه من دفع الضريبة مهما بلغت قيمة ما دفعه من ضرائب. ولعل هذا العنصر هو مفاد نهائية الضريبة، ونتيجة لها. إذ تنقطع صلة الفرد بما دفعه نهائياً بهذا الاداء. ولكن كل ذلك ليس معناه أن من دفع الضريبة لا يستفيد منها. إذ أن المقصود بذلك استفادته بصفته عضواً في الجماعة التي تقدم لها الدولة خدماتها ككل دون تمييز بين فرد وآخر، وليس استفادته بصفة شخصية بسبب دفعه للضريبة أو في ضوء ما تم دفعه من ضريبة.

وهذا العنصر هو ما يميز الضريبة عن الرسم إذ أن دافع الرسم يحصل على مقابل محدد من خدمات الدولة لما دفعه. بل ان هذا المقابل هو في الأساس سبب دفعه للرسم. وهو ما يصدق أيضاً على مقابل التحسين الذي يدفعه الأفراد نتيجة لما طرأ على ثروتهم وأموالهم ودخولهم من زيادة بسبب المشروعات والخدمات العامة.

لذلك فإن الممول يدفع الضريبة بصفته عضواً في المجتمع من أجل نفع عام يعود على هذا المجتمع، دون نظر لأي نفع خاص يعود عليه. إذ أن عائد الضريبة هو نفع عام وليس نفعاً خاصاً.

٤ – تحقيق النفع العام:

منذ القرن الثامن عشر درجت القوانين على النص على أن الغرض من الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة، وذلك منعاً للملوك والأمراء من استخدام حصيلتها في إشباع حاجاتهم الخاصة وتبديد الأموال.

وتبعاً لتطور دور الدولة، تطور مفهوم المنفعة العامة. ففي البداية، ابان فكرة الدولة الحارسة اقتصر مفهوم المنفعة العامة على مفهوم مالي يقتصر على تمويل النفقات العامة التقليدية ولذلك ظهر مفهوم (حياد الضريبة) بحيث لا تتدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي نظراً لمعاصرة ذلك المذهب الفردي الحر.

والحقيقة أن تحديد غرض الضريبة في مجرد تمويل الانفاق التقليدي للدولة لا يعنى حياد الضريبة، أي انعدام تأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية.

فالحياد هنا قاصر على الغرض ولا يمكن الزعم به بالنسبة للدور والتأثر إذ ان الضريبة تؤثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية سواء استهدفنا ذلك أو لم نستهدفه.

ثم تحول المفهوم المالي ليشمل الجوانب الاقتصادية مع تطور دور الدولة من مجرد الحراسة الى التدخل في النشاط الاقتصادي وممارسته. ومع زيادة تدخل الدولة امتد هذا المفهوم ليشمل ليس فقط تحقيق الأغراض المالية والاقتصادية فحسب وانما تحقيق الأغراض الاجتماعية للدولة أيضا بحيث أصبحت الضريبة أداة مؤثرة في الانتاج والاستهلاك والادخار، وفي إعادة توزيع الدخل القومي للمجتمع.

أنواع الضرائب

تصنف الضرائب وفق أسس مختلفة من أهمها:

(١) الطبيعة الاقتصادية لوعاء الضريبة يحدد نوعها:

نميز هنا بين الضريبة على رأس المال (الضريبة العقارية، ريع رؤوس الأموال المتداولة)، والضريبة على الدخل (ضريبة دخل الأرباح، وضريبة الرواتب والأجور)، والضريبة على الاستهلاك (الضريبة على المبيعات، والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الإنفاق الكمالي).

(٢) ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة:

فالضريبة المباشرة تستقر على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها، ويتم تحققها بشكل اسمي بموجب جداول تحقق بالمكلفين وتفرض حين حصول المكلف على الدخل أو رأس المال ومنها: الضريبة على دخل الأرباح-الضريبة على المبيعات العقارية-ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

أما الضرائب غير المباشرة فهي الضريبة التي يدفعها مكلف ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر، وتفرض على واقعة معينة دون إمكان تحديد المكلف، كما أنها تفرض عند استعمال الثروة ومنها: (ضريبة الإنتاج-الضرائب الجمركية-ضرائب الاستهلاك).

وتعدّ الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة وتم تطبيقها بأكثر من مائة دولة وبأشكال مختلفة، وتشكل هذه الضريبة في فرنسا ما يزيد عن 50% من إجمالي الموارد

الضريبية، كما أنها طبقت في العديد من الدول النامية ضمن سياسة الإصلاح الاقتصادي ومن بين هذه الدول: لبنان-الأردن-المغرب-تونس.

(٣) الضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل:

يعتمد نظام الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخل وفقاً لمصادرها، ثم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة لها وعاء وسعر خاص بها، أما نظام الضريبة الموحدة فيعتمد على تجميع الدخل الصافية للمكلف من كافة مصادرها في وعاء واحد ثم فرض ضريبة تصاعدية على مجموع هذه الدخل دون تمييز بين طبيعة أو مصدر هذه الدخل واتباع إجراءات موحدة في التحقق والتحصيل، وذلك بعد استبعاد مبالغ معينة لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف، وتتميز الضريبة الموحدة بمراعاتها للمقدرة التكلفة للمكلف بشكل أفضل من الضرائب النوعية، وتطبق الضريبة الموحدة على الدخل في العديد من دول العالم المتقدم وبعض الدول النامية.

قواعد فرض الضريبة

وضع آدم سميث في كتابه ثروة الأمم القواعد الأساسية التي يجب مراعاتها عند فرض وتحصيل الضريبة لتحقيق التوازن بين الصالح العام والصالح الخاص.⁶ وأصبحت هذه القواعد تمثل الأسس التقليدية للضريبة، بل وسماها البعض "إعلان حقوق الممولين" قياساً على "إعلان حقوق الانسان" وهذه القواعد هي:

أ- قاعدة العدالة:

قصد آدم سميث بقاعدة العدالة أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية أي أن إسهام الأفراد في الأعباء الضريبية يكون بالتناسب مع دخولهم. ومفاد ذلك الأخذ بالضريبة النسبية على الدخل لأن زيادة دخل الفرد تقترب دائماً بزيادة ما حصل عليه من خدمات الدولة لتحقيق هذا الدخل، ولذلك فإن الضريبة النسبية وحدها هي التي تتضمن تحقيق العدالة الضريبي.

في حين أن المفكر المالي الحديث يري أن الضريبة النسبية تصطدم بالعدالة لأنها أكثر عبئاً على ذوي الدخل الصغيرة منها على ذوي الدخل المرتفعة لذلك فإن هذا الفكر يتجه إلى الضريبة التصاعدية التي تراعي المقدرة التكليفية لكل ممول على دفع ضريبة باعتبار أنها تحقق العدالة بصورة أكثر واقعية.⁷

وفي صدد تحقيق العدالة الضريبية يقرن المفكر المالي الحديث بين الضريبة التصاعدية وبين تقرير الإعفاءات والمزايا الضريبية لمواجهة الاعتبارات الشخصية وتكاليف الحصول على الدخل. كذلك يأخذ هذا الفكر بالأسعار المختلفة للضريبة تبعاً لنوع الدخل المحقق لتحقيق المساواة في الأعباء كأساس لفكرة العدالة الضريبية.⁸

⁶- د/ محمد حاتم عبد الكريم- مرجع سابق

⁷- د/ محمد حاتم عبد الكريم - مرجع سابق

⁸- د/ محمد حاتم عبد الكريم- مرجع سابق

٢- قاعدة اليقين:

مفاد هذه القاعدة ضرورة تحديد الضريبة بوضوح وذن تحكم، بحيث يعلم كل فرد قيمة ما عليه من ضريبة، وموعد أداء هذه الضريبة وكيفيته.

إذ أن عدم وضوح ذلك يسفر عن تحكم القائمين على تحصيل الضريبة. وهو ما يعنى في النهاية الفساد وعدم العدالة. فقاعدة اليقين ترتبط بقاعدة العدالة حتى أن "آدم سميث" قد قال:

"ان عدم العدالة الشديد أقل سوءا من القليل من عدم اليقين".

ومعرفة الممول-ببيقين-للعبء المالي عليه ان تجعله يعتاد عليه بحيث يتحول هذا العبء مع الوقت إلى مصروف لا يحس به الممول على الأقل معنويا.

٣- قاعدة الملائمة في الدفع:

يجب أن تكون مواعيد أداء الضريبة وإجراءاتها متناسبة مع ظروف الممول، وطبيعة نشاطه، ومواعيد حصوله على دخله، حتى تكون ملائمة له في الدفع فلا تمثل عبئا عليه يدفعه إلى التهرب منها.

فقاعدة الملائمة في الدفع مثلا تعنى أن الضريبة على المرتبات من الملائم – للممول-تحصيلها منه أول كل شهر عند حصوله على مرتبه وليس في نهاية العام. وكذلك فان الضريبة على دخل الأراضي الزراعية من الملائم تحصيلها بعد فترة جمع المحاصيل.⁹

٤- قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية:

ترتبط هذه القاعدة بالغرض المالي للضريبة من جهة، وبقاعدة العدالة من جهة أخرى. وإذا كانت الضريبة تستهدف -من بين أغراضها-توفير التمويل اللازم للدولة فمن المنطقي ألا تضيع حصيلة الضريبة كنفقات في جبايتها. إذ تصبح في هذه الحالة عديمة الجدوى. ولعل ذلك كان أحد أسباب العدول عن الضرائب العينية ذات تكلفة الجباية المرتفعة.

⁹- د/ محمد حاتم عبد الكريم- مرجع سابق

وكذلك حقوق الأفراد المتعلقة -نتيجة لما دفعوه من ضرائب- بحقوقهم في الاستفادة مما تقدمه الدولة من خدمات لأقصى درجة، تفرض على الدولة ألا تبدد حصيلة ما دفعوه في جباية الضريبة. فعلى الدولة رفع كفاءة جهاز التحصيل الضريبي والاختيار بين الأساليب المختلفة للتحصيل كي تضمن أن يكون الفرق بين ما دفعه الممولين وبين دخل الخزانة العامة أقل ما يمكن، خاصة وأن البديل عند عدم كفاية الموارد العامة للتمويل هو فرض ضرائب جديدة أو الالتجاء للقروض العامة أو الإصدار الجديد وجميعها تمثل عبئا على الأفراد.¹⁰

¹⁰- د/ محمد حاتم عبد الكريم - مرجع سابق

النظام الضريبي المصري

يذهب البعض للتأريخ للتطور التشريعي للنظام الضريبي المصري في العصر الحديث إلى أنه¹¹ بعد إلغاء الامتيازات الأجنبية صدر القانون رقم 14 لسنة 1949 والذي فرضت بمقتضاه ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل (المرتبات والأجور وأرباح المهن الحرة).

وفي سنة 1949 صدر القانون رقم 99 والذي بموجبه فرضت ضريبة عامه على الإيرادات ثم صدر القانون رقم 146 لسنة 1950 وأصبحت الضريبة بمقتضاه تتناول أرباح المهن الحرة و المهن غير التجارية بشكل مستقل عن ضريبة (كسب العمل) ، ثم صدر القانون رقم 227 لسنة 1956 بفرض ضريبة الأمن القومي ، ثم القانون رقم 14 لسنة 1973 الذي بموجبه فرضت ضريبة إضافية للجهد ، ثم صدر القانون رقم 46 لسنة 1978 وهو ما أطلق عليه "قانون العدالة الضريبية" ، ثم جاءت المرحلة الممهدة لإصدار قانون الضريبة الموحدة رقم 157 لسنة 1981 والذي بموجبه تم تخفيض الضريبة وإلغاء كافة الضرائب الملحقة مثل ضريبة الأمن القومي وضريبة الدفاع والجهات وأبقى هذا القانون علي نظام الضريبة النوعية علي دخل الأشخاص الطبيعيين متوجا بالضريبة العامة علي الدخل.

ولقد ساهم هذا القانون في التمهيد للانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة التي أخذ بها المشروع بصدور القانون رقم 187 لسنة 1993، ثم جاء القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة الموحدة على الدخل، ثم القانون رقم 196 لسنة 2008 بشأن الضريبة على العقارات.

لذلك يمكن القول إن النظام الضريبي المصري يتشكل من نوعين من الضرائب: الضرائب المباشرة شأن (الضرائب على الدخل والثروات)، والضرائب غير المباشرة شأن (الضرائب على السلع والخدمات).¹²

¹¹- دم عبد المولى محمد مرسى-الوجيز في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005-الطبعة الأولى 2008

¹²- د/ السيد عبد المولى-الوجيز في الضرائب على الدخل -دار النهضة العربية -طبعة 1994

أولاً: الضرائب المباشرة:

وهي الضرائب التي تفرض على الدخول والثروات.

أ. الضرائب على الدخل:

وتنقسم إلى قسمين رئيسيين: ضرائب عقارية و ضرائب على الدخل

(أ) الضرائب العقارية:

وهي ضرائب مفروضة على الإيراد الناتج عن ملكية الثروة العقارية، ولذا تسمى مجازاً الضرائب العقارية. ويعرف التشريع المصري ضريبتين من هذا النوع: الأولى هي الضريبة على الأطنان الزراعية، ويحكمها القانون 131 لسنة 1939، وهي تفرض على الإيراد الناتج عن الملكية الزراعية وتتخذ وعاءاً لها القيمة الإيجارية التي تقوم بتقديرها لجان إدارية، والتي تسري كقاعدة عامة مدة عشر سنوات. وقد كانت تعتبر أهم الضرائب على الإطلاق من ناحية الحصيلة حتى الحرب العالمية الثانية.

والضريبة الثانية هي الضريبة على المباني، وهي تسرى على الإيرادات الناتجة عن ملكية المباني، ويتحملها المالك، وتتخذ وعاءاً لها صافي القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة، وكانت تحسب في الماضي عن إجمالي الأيجار التقديري مخصوماً منه 20% لمقابلة المصروفات المختلفة التي يتكبدها المالك بما فيها الصيانة وذلك وفقاً لقانونها القديم رقم 56 لسنة 1954.، والآن تحسب على القيمة السوقية للعقار والتي تحددها لجنة أنشأها القانون الجديد رقم 196 لسنة 2008 ومن المزمع البدء في تطبيقه بداية من يوليو 2013 وفقاً لتصريحات رئيس مصلحة الضرائب العقارية المصرية¹⁴

¹³- د/ السيد عبد المولى – مرجع سابق

¹⁴-

<http://www1.youm7.com/News.asp?NewsID=892899&>

راجع تصريحات حسن عباس رئيس مصلحة الضرائب العقارية المصرية بموقع اليوم السابع 2012/12/30 من خلال الرابط التالي

(ب) الضرائب على الدخل:

وكان ينظمها القانون 157 لسنة 1981، وأصبح ينظمها ال قانون 91 لسنة 2005 وتشمل الضرائب التالية:

- **الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة:** وتسري على إيراد رأس المال المنقول كالفوائد وغيرها التي تنتجها السندات، وأذون الخزانة، والقروض، والديون، والودائع والتأمينات.... الخ.
- **الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية:** وتسري على الإيراد الناتج من العمل ورأس المال، والذي يتمثل في صافي أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية أو تلك المتعلقة بالحرف.
- **الضريبة على أرباح المهن غير التجارية:** وتسري على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الشخص بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل. كما تسري على أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى.
- **الضريبة على المرتبات:** وتفرض على المرتبات وما في حكمها (دون المعاشات) التي تدفعها الحكومة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة إلى كل شخص مقيم أو غير مقيم في مصر. كما تسري على المرتبات وما في حكمها (دون المعاشات) التي تدفعها الجهات الأخرى من شركات ومنشآت وجمعيات وهيئات خاصة وأفراد إلى أي شخص مقيم في مصر أو في الخارج ولكن عن خدمات أديت لمصر.
- **الضريبة العامة على الدخل:** وهي ضريبة تكميلية للضرائب النوعية السابقة. وتفرض على صافي الإيراد الكلي الذي يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون الخاضعون لإحدى الضرائب النوعية السابقة. وتفرض على صافي الإيراد الكلي الذي يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون الخاضعون لإحدى الضرائب النوعية السابقة، بما في ذلك إيراد الأراضي الزراعية وإيراد العقارات المبنية.
- **الضريبة على شركات الأموال:** وتفرض على صافي الأرباح السنوية لشركات الاموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض منها. ويتحدد وعائها -بشكل عام- بنفس الطريقة التي يتم تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

٢. الضرائب على الثروة:

ووقد كان النظام الضريبي المصري يعرف ضريبتين تتخذان عناصر الثروة وعاءا لها، الضريبة على إجمالي التركة، والضريبة على صافي نصيب الوارث.

(أ) **الضريبة على إجمالي التركة:** وتفرض هذه الضريبة على صافي قيمة تركة المتوفى، والتي تشمل الأموال الثابتة والمنقولة والأموال الموصي بها والهبات، وكذلك سائر التصرفات للورثة خلال الخمس سنوات السابقة على الوفاة.

(ب) **الضريبة نصيب على الوارث:** وتسمى رسم الأيلولة على التركات. وتفرض على صافي نصيب الوارث من التركة التي يتم تحديدها كما في الضريبة على إجمالي التركة.

إلا أن المشرع ألغى الضريبة على إجمالي التركة وأعاد تنظيم الضريبة على نصيب الوارث. ويشرف على تنفيذ هاتين الضريبتين مصلحة الضرائب.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة:¹⁵

يعرف النظام الضريبي المصري عددا من الضرائب على السلع والخدمات أهمها ما يلي:

1- **الضرائب الجمركية:** وهي أهم الضرائب غير المباشرة، وتعرفها مصر منذ القدم. وتفرض بشكل رئيسي على الواردات.

2- **الضريبة العامة على المبيعات:** وينظمها في الوقت الحالي القانون 11 لسنة 1991 والذي حل محل القانون 133 لسنة 1981 بشأن الضرائب على الاستهلاك. وتفرض على السلع المصنعة محليا والمستوردة إلا ما استثنى منها بنص خاص، كما تفرض على الخدمات الواردة بالجدول المرفق بالقانون، ويبلغ سعر الضريبة بصفة عامة 10% من قيمة السلعة، كما يبلغ السعر 5% من قيمة الخدمات الخاضعة للضريبة.

3- **ضرائب الدمغة:** وينظمها في الوقت الحالي القانون 111 لسنة 1981 وهي تفرض على المحررات والعقود والاوراق والمطبوعات والسجلات، وتمتد هذه الضريبة أيضا لتشمل غير ذلك من العمليات كالمراهنات واليانصيب والموازين والدراجات واستهلاك الكهرباء والغاز.

4- كذلك يعرف النظام الضريبي المصري عددا من الضرائب غير المباشرة أقل أهمية مثل رسوم السيارات ورسوم التسجيل ورسوم الملاهي...الخ.

5- كما كان يتم تهيئة الوضع الضريبي المصري لتتحول ضريبة المبيعات إلى ضريبة على القيمة المضافة ولكن التعديلات التي أدخلت في يناير 2013 على ضريبة المبيعات تشير إلى إرجاء العمل بالضريبة على القيمة المضافة في الوقت الحالي

¹⁵- د/ السيد عبد المولى – مرجع سابق

العدالة الضريبية

مما لا شك فيه أن الضريبة تمثل استثناء يتعين عدم التوسع فيه لأنه يرد على الحرية الاقتصادية للأفراد. ومن ثم فإن أي تقييد لهذه الحرية نتيجة المصلحة المشتركة في المجتمع- يتعين أن يكون في حدود تحقيق هذه المصلحة العامة فحسب ومن أجلها فقط.

فالضريبة -في العصر الحديث- من أهم الموارد المالية للدولة. وهي في نفس الوقت أكبر الأعباء المالية على أفراد المجتمع، ولذلك فإنه من الضروري إقامة توازن بين الاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية من جهة، وبين اعتبارات العدالة من جهة أخرى، وبمعنى آخر يتعين التوفيق بين صالح الدولة وحقوق الافراد ومصالحهم.¹⁶

لذا لم يكن غريباً أن فكرة العدالة الضريبية تعد أحد أهم الأسس والمبادئ التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي كأن تتحقق العدالة في توزيع الأعباء بين ممولي كل ضريبة على حدة بصورة عادلة، وأن تتحقق في الوقت نفسه العدالة في توزيع الأعباء بين ممولي الضرائب جميعها ذلك لا خلاف بشأنه ولكن المشكلة الأساسية في تحديد مدلول العدالة ، فالعدالة اصطلاح لا يخضع - رغم العديد من المحاولات - للتحليل الاقتصادي البحت، لأن العدالة الضريبية معيار ذاتي غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقاً لآراء الكاتب، والزمان، والمكان الذي يكتب فيه، وتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعترئها من الصعاب ما يعترئ أي محاولة لتعريف الحق، أو الخير، أو الجمال¹⁷

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم أخلاقي وحساس وله انعكاسات سياسية واقتصادية واجتماعية، وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأسل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وزادت بالمقابل التكاليف العامة، وأصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة، فكان لا بد من المطالبة بعدالتها، لذلك نجد مفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضريبة عامة، أي

¹⁶- د محمد حاتم عبد الكريم - مرجع سابق

¹⁷- زياد أحمد عرباسي - بحث منشور على الانترنت لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية-كلية الدراسات العليا-جامعة النجاح - نابلس -

فلسطين 2008

بتوحيد نسبتها على المكلفين جميعهم، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بالأعباء العامة للدولة وفق حالته المادية والعائلية، ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي لكل منها¹⁸.

وعلى الرغم من الاختلاف في صيغ تعريف العدالة الضريبية بين علماء المالية العامة، إلا أنهم متفقون على أن يتحمل كل ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، أي أن تعمل على إعادة التوزيع في الدخل والثروات، بحيث تقرب بين طبقات المجتمع وفئاته، فيساهم الأغنياء في تمويل الخدمات المقدمة للفقراء وهم يقصدون بذلك أن تنصرف العدالة الضريبية على النظام الضريبي ككل، وليس نطاق كل ضريبة على حدة، فعندما يتكون النظام الضريبي في الدولة من أكثر من ضريبة، فمن الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب لكونها غير عادلة، ذلك أن عيب عدم العدالة في بعض الضرائب المتعددة قد يُلغى بآثار ضرائب أخرى بحيث يبقى النظام الضريبي نظاماً ضريبياً عادلاً¹⁹.

مناهج العدالة الضريبية:

العديد من الحكومات لا تهتم بالضرائب إلا من ناحية حصيلتها ربما كان ذلك عن قصد، وجسد ذلك انحيازاً واضحاً في سياساتها الضريبية وربما كان بدون قصد لأن مبدأ العدالة في تحمل الأعباء الضريبية لم يكن قد تبلور بعد مما أدى إلى تغليبها مبدأ وفرة الحصيلة على سائر المبادئ الأخرى ومنها العدالة الضريبية المناهج والنظريات حول مفهوم العدالة الضريبية في محاولة منها لإيضاح هذا المفهوم، وهي مناهج: المنفعة، والقدرة على الدفع، والضرائب الوظيفية²⁰.

18- زياد أحمد عرباسي – مرجع سابق

19- زياد أحمد عرباسي- مرجع سابق

20- د/ عاطف محمد موسى-العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق “دراسة مقارنة”-دار النهضة العربية 2011

أولاً: منهج المنفعة العامة²¹:

استخدم هذا المنهج –ولفترة طويلة- لتحقيق العدالة بين الممولين في توزيع الأعباء الضريبية، فوفقاً لهذا المنهج تعتبر الضريبة مقابل منفعة ويعتبر نصيب دافع الضرائب من جملة الأعباء الضريبية نصيباً عادلاً إذا تكافأ أو تناسب مع ما يعود عليه من منافع الإنفاق العام.²²

وبمعنى آخر أن مقدار الضريبة التي يدفعها الفرد تحدد بناءً على المنفعة التي يحصل عليها من استخدام المرافق العامة بالدولة -تبعاً لهذا المنهج-تقوم بتقديم خدمات عامة ينتفع منها الأفراد، لذلك ولكي تتحقق العدالة لابد من توزيع العبء الضريبي على الأفراد تبعاً لمقدار المنفعة التي يستمدونها كلاً منهم من هذه الخدمات.

إلا أن هذا المنهج قد واجهته الاعتراضات الآتية:

- 1- صعوبة قياس المنافع التي عادت على كل فرد من أفراد المجتمع من الخدمات العامة التي تقدمها وتوفرها الدولة للأفراد.
- 2- إن معنى تحديد أساس توزيع الضريبة على منهج المنفعة-معنى ذلك-مطالبة الفقراء بتحمل معظم الأعباء الضريبية لأنهم يحتاجون وينتفعون بتلك الخدمات التي تقدمها الدولة.
- 3- صعوبة تحديد المنتفعين بالخدمات الحكومية، فعلى سبيل المثال فإن الخدمات التعليمية لا تقتصر على الأفراد المتعلمين فحسب بل تتعداهم إلى أسرهم وأصحاب الأعمال المستفيدين من إمكانياتهم والناشرين للكتب والصحف وهكذا هناك منافع غير مباشرة يصعب تحديدها.

²¹- د/ عاطف محمد موسى – مرجع سابق ص 57

²²- د/ محمد ابراهيم: المالية العامة -مرجع سابق-د / محمد نجيب جادو – النظام الضريبي المصري-دار النهضة العربية-د/ عاطف محمد موسى – مرجع سابق

ثانياً: منهج القدرة على الدفع^{٢٣}:

إذا كان مقدار الضريبة التي يلتزم بها كل ممول وفقاً للمنهج السابق-وهو منهج المنفعة- يتحدد بمقدار ما يعود عليه من منافع، فإننا الآن أمام منهج يتحدد فيه مقدار الضريبة تبعاً لمقدرة الممول على المساهمة في أعباء الجماعة أي تبعاً لمقدرته على الدفع.

والقدرة على الدفع تعنى المساواة في تحمل الأعباء الضريبية بمعنى أن العبء الذي يتحمله الممولين لا يكون واحداً إلا إذا كانت التضحية التي يتحملها كل ممول واحدة، ولا يتحقق ذلك إلا إذا أخذنا في الاعتبار ظروف الممول عند فرض الضريبة لأنها هي التي تحدد مقدرته التكاليفية والتي تعنى وضع الأعباء العائلية وإعفاء حد أدنى للمعيشة في الاعتبار.

ووفقاً لهذا المنهج سيتم الاعتماد على معيارين لتحقيق العدالة الضريبية وهما العدالة الأفقية والعدالة الرأسية:

- المعيار الأول: العدالة الأفقية:

ومعناه المساواة في المعاملة الضريبية بين الممولين المتمثلين في المراكز الاقتصادية الذين لهم نفس القدرة على الدفع، وبمعنى آخر تحمل أصحاب المقدرة الواحدة نفس المقدار من الضرائب.

- المعيار الثاني: العدالة الرأسية:

وهو يعنى اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين غير المتمثلين في المراكز الاقتصادية أي الأفراد المختلفين في مستوى المقدرة على الدفع وبمعنى آخر أن الأفراد الذين يحصلون على دخل مختلف سيدفعون ضريبة مختلفة.

والواضح أن كلا المنهجين يتضمن الآخر ويكمله لأن مبدأ المساواة بين الأشخاص المتمثلين يعنى بمفهوم المخالفة عدم المساواة بين الأشخاص المختلفين أو غير المتمثلين، كما أن المنهج الثاني يفقد دلالاته إذا لم يتحقق المنهج الأول. ومن مزايا مبدأ المقدرة على الدفع أنها تعد وسيلة ملائمة لحل كافة المشاكل بالإضافة إلى أنها تعد أكثر عدالة، وفي كل الأحوال يصعب القول بأن أيّاً من المنهجين – منهج المنفعة ومنهج القدرة على الدفع- يصلح

23- د/ عاطف محمد موسى – مرجع سابق

بمفرده لخدمة كافة أغراض السياسة المالية في النظم الحديثة، لذا يتجه الرأي الغالب في النظم الديمقراطية إلى الأخذ بالمنهجين السابقين معاً وفي الحدود التي يتأثر منها ذلك²⁴.

ثالثاً: منهج الضرائب الوظيفية²⁵:

تنطلق الفكرة الأساسية لهذا المنهج من مفهوم لا جدال فيه بين علماء المالية العامة والاقتصاد على ضرورة إشراف الدولة وتوجيهها لكافة النشاطات الاقتصادية بغية تحقيق أهداف المجتمع والدولة في سبيل قيامها بهذه الواجبات ينبغي عليها أن تستخدم كل ما لديها من أدوات وأن تطرق كافة السبل المشروعة وفقاً لأيدولوجيات المجتمع.

وتوزيع الضرائب وفقاً لمنهج الوظيفية هو التوزيع الذي يضمن تحقيق الآثار المطلوبة من الضرائب كالضريبة المرتفعة على استهلاك سلعة من السلع بقصد تقليل استهلاكها أو على الاستهلاك بقصد محاربة التضخم وإنفاص الميل للإنفاق وتشجيع الادخار عن طريق الإعفاءات والحوافز إلى غير ذلك من وسائل تحقيق الأهداف العامة²⁶.

وتأسيساً على ذلك فإن أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية هي التي تحدد الآثار الاقتصادية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والآثار الاقتصادية المرغوب إحداثها هي التي تحدد نوع أو أنواع الضرائب التي ينبغي فرضها على المجتمع²⁷.

لذا يمكن القول بأن الضريبة لكي تحقق توازن الاقتصاد القومي ينبغي أن تكون معتدلة يساهم فيها جميع أبناء الأمة ومن تظلم سماؤها كل على قدر طاقته وفي حدود موارده وأن يعهد بتطبيقها إلى نخبة من الموظفين الممتازين يؤدون واجبهم متوخين الدقة والعدالة دون إفراط أو تفريط²⁸.

24- د/ جنات السالموطي: المالية العامة، دراسة في اقتصاديات النشاط الحكومي 1995-د/ عاطف محمد موسى - مرجع سابق

25- د/ حامد دراز، د/ على عباس عياد: مبادئ الاقتصاد العام مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية الطبعة الثانية 1975، د/ امين السيد احمد لطفي:

ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسب مكتبة شادي، عن د/ عاطف محمد موسى - مرجع سابق

26- د/ عبد الأمير شمس الدين- الضرائب وأسسها العلمية وتطبيقاتها العملية عن د/ عاطف محمد موسى- مرجع سابق

27- د/ حامد دراز، د/ على عباس عياد: مرجع سابق

28- د/ عبد الحكيم الرفاعي: الضرائب وتوازن الاقتصاد القومي بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الأول -رابطة مأموري الضرائب 1950 عن د/ عاطف

محمد موسى - مرجع سابق

أهداف العدالة الضريبية:

للعدالة الضريبية عدة أهداف منها المساواة بين الأفراد أمام الضرائب، مراعاة المقدرة التكلفة للممول، وعدم استغراق الضريبة للوعاء بأكمله، وأخيراً العدالة الاجتماعية

أولاً: المساواة أمام الضرائب²⁹:

ويقصد بها أن يتحمل الأفراد الأعباء الضريبية بتساو، ونعني بذلك أعباء الضرائب كلها، وليس بعضاً منها، وهناك نظريات كثيرة للوصول إلى غرض المساواة وهي:

أ- نظرية المساواة في التضحية:

تقوم هذه النظرية على أساس أن المساواة في توزيع العبء الضريبي تتحقق من خلال أن تكون التضحية الناشئة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة لكل فرد، وهذه التضحية يمثلها مجموع المنافع الاقتصادية التي يحرم الفرد منها بدفع مبلغ الضريبة، وقد يقصد بالمساواة في التضحية المساواة المطلقة، أي أن يدفع كل فرد المبلغ نفسه. وقد يقصد بالمساواة في التضحية بأنها المساواة النسبية، وهذا يؤدي إلى ما يعرف بالضريبة النسبية، وينتقد هذا التفسير كون

الضريبة النسبية لا تحقق سوى المساواة في التضحية الظاهرية، وليس الحقيقية، إذ إن الأخيرة لا تحقق، إلا إذا كانت ثروات الأفراد ودخولهم متقاربة.

ب- نظرية الحد الأدنى للتضحية:

تستند هذه النظرية إلى أساس أن توزيع عبء الضرائب على الأفراد يجب أن يتم، في شكل تصبح التضحية التي يتحملها المكلفون في مجموعهم الناشئة عن دفع الضرائب أقل ما يمكن، لكن تكتنف هذه النظرية صعوبة قياس التضحيات لمقارنة ما يصيب كل فرد، منها بما يصيب الآخر، فالتضحية الناشئة عن حرمان المكلف من مبلغ معين في صورة ضريبة تتفاوت بتفاوت المكلفين في تحصيلهم، ومزاجهم، وسلوكهم، حتى وإن كان هؤلاء المكلفون متساوين في الدخل والثروة.

²⁹- زياد أحمد عرياسي- مرجع سابق

ثانياً: مراعاة المقدرة التكليفية للممول³⁰:

تستند هذه النظرية إلى أساس أن توزيع العبء الضريبي يجب أن يتم حسب المقدرة الاقتصادية للأفراد على دفع الضريبة، وتقاس هذه المقدرة بالاستناد إلى عناصر موضوعية ملموسة، كالدخل والثروة. ولقد أصبح هذا المبدأ مقبولاً، واستخدم كأساس لفرض الضريبة، وتأخذ هذه النظرية عدالتها في تسويتها للضرائب التصاعدية على أساس أنه كلما زادت مقدرة الفرد على الدفع توجب أن يتحمل عبئاً ضريبياً.

ثالثاً: عدم استغراق الضريبة الوعاء بأكمله أو الانتقاص منه بدرجة كبيرة³¹:

ليس هناك شك أن الضريبة تتخذ وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على الأفراد وفق أسس عادلة سواء في التشريع أو في التطبيق إلا أنه لا يجوز أن تفرض الضريبة ويحدد وعاؤها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه الضريبة كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة³².

والأصل أن الضرائب لا تفرض إلا على الدخل لأنها تتكرر سنوياً فيجب أن يكون الوعاء الذي تعترف منه مماثلاً لها في التجدد أما إذا تجاوزت الضرائب دخل الأفراد وامتدت إلى رأس المال المنتج لهذا الدخل فإنها تلتهم تدريجياً رأس المال القومي³³ وهذا ما تأباه العدالة.

وفرض الضرائب على رأس المال يعد مخالفة للقاعدة الضريبية الأصلية-وهي عدم امتداد الضريبة إلى رأس المال-ويرجع السبب في فرضها إلى الأزمات المالية التي تمر بها الدولة أثر الحروب³⁴ إذا الضرائب على رأس المال تشكل وعاءً تكميلياً لا يلجأ المشرع إلى فرضها إلا استثناء لمدة واحدة أو لفترة محدودة بحيث لا تستغرق الضريبة الوعاء بأكمله أو بجانب جسيم منه³⁵ ويعد هذا من أهداف العدالة الضريبية.

³⁰- زياد أحمد عرياسي - مرجع سابق

³¹- د/عاطف محمد موسى- مرجع سابق

³²- د/ محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي-دار النهضة العربية-عن د/ عاطف محمد موسى-مرجع سابق

³³- د/ محمد حلمي مراد: مالية الدولة-مطبعة نهضة مصر-، د/ زين العابدين ناصر: علم المالية العامة-دار النهضة العربية -عن د/ عاطف محمد

موسى-مرجع سابق

³⁴- د/ رفعت المحجوب: المالية العامة - دار النهضة العربية- القاهرة 1975- عن د/ عاطف محمد موسى- مرجع سابق

³⁵- د/ السيد عبد المولى: المالية العامة-مرجع سابق عن د/ عاطف محمد موسى-مرجع سابق

وقد أيدت المحكمة الدستورية العليا في مصر هذا المبدأ وقضت بعدم دستورية فرض الضريبة على الأراضي الفضاء والتي فرضت بالقانون رقم 107 لسنة 1976 واستندت إلى أن الضريبة سوف تؤدي إلى زوال رأس المال أو الانتقاص منه بدرجة كبيرة مما يتعارض مع قاعدة العدالة الاجتماعية³⁶.

وكذلك قضت بعدم دستورية ضريبة الدمغة النسبية والتي فرضت بالقانون رقم 111 لسنة 1980 وذلك لمنافاتها للعدالة الاجتماعية المنصوص عليها في المادة 38 من دستور 1971.³⁷

رابعاً: تحقيق العدالة الاجتماعية³⁸:

يقصد بالعدالة الاجتماعية ضمان حد أدنى من المعيشة للمواطنين وتحقيق تكافؤ الفرص أمامهم وتقليل التفاوت في الثروات والدخول ومراعاة أن يكون ما يتحمله المواطن من تضحيات في سبيل المساهمة في الأعباء المالية متماثلاً مع مبدأ القدرة على الدفع أي توزيع عادل لعبء الضريبة³⁹.

فعلى المشرع الضريبي أن يسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية باستخدام الضريبة من خلال العدالة الضريبية ضارباً بالأغراض التقليدية الضريبية عرض الحائط فلم يعد يقنع باستخدام الضريبة للأغراض المالية واسترداد الموارد المالية من خلال توزيع عادل للنفقات وإنما يقصد على وجه الخصوص تحقيق إصلاحات اقتصادية واجتماعية ومالية⁴⁰.

فالعدالة الضريبية تعنى توزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً عادلاً وفقاً لمقدرة كل منهم التكليفية، والمقدرة التكليفية تعنى قدرة الممول على تحمل الأعباء العامة (الضرائب) دون الإضرار بمستوى معيشتة أو بقدرته الإنتاجية.

³⁶- حكم الدستورية العليا 5 لسنة 10 قضائية دستورية جلسة 1993/6/9

³⁷- حكم الدستورية العليا 9 لسنة 17 جلسة 1996/9/7

³⁸- د/ عاطف محمد موسى - مرجع سابق

³⁹- أ/ نبيل عطية عويس: امكانيات ومشاكل تحقيق العدالة الضريبية من خلال المحاسبة المالية والضريبية، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة

عين شمس 1973 - عن د/ عاطف محمد موسى - مرجع سابق

⁴⁰- د/ مبارك حجير: ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية- عن د/ عاطف محمد موسى - مرجع سابق

مبدأ قانونية الضريبة

يعد مبدأ قانونية الضريبة أحد أهم أركان العدالة الضريبية. فالقانونية لا تعنى مجرد صدور الضريبة في شكل نص قانوني ملزم للأفراد ولكن تعنى أيضا أن يكون هذا النص من خلال برلمان منتخب، وأن تكون القواعد الواردة بالنص متوافقة مع الضمانات الدستورية بشأن حماية حقوق الأفراد في مواجهة السلطات العامة، فضلاً عن انحياز هذه القواعد لتحقيق الصالح العام. كأن يتوافق التنظيم الفني لها وفقاً لما تمليه طبيعتها لتحقيق الخير العام، وألا يسيطر عليها الهدف الجبائي أو تستغرق كل الوعاء الضريبي ولتبيان جوهر مبدأ قانونية الضريبة يستدعى الأمر تناول الأساس القانوني لفرض الضرائب، والشكل الذي استلزمه الدستور لإصداره، والمبادئ الدستورية لحماية الممولين.

أولاً: الأساس القانوني لفرض الضريبة:

انقسم الرأي في الفقه المالي حول التكييف القانوني للضريبة. وتبدو أهمية حسم هذا الموضوع في أن تحديد الأساس القانوني للضريبة هو الطريق للتعرف على طبيعتها وبالتالي فهم جوهر مبدأ القانونية.

ويمكن تصنيف الآراء الفقهية في هذا الصدد إلى إتجاهين:⁴¹

1- الاتجاه الأول: الضريبة عقد مالي:

تبنى هذا الاتجاه العديد من الكتاب في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر. وهم يرون أن هناك عقداً مالياً قد أبرم بين الدولة – كممثل للجماعة- وبين الأفراد بمقتضاه تلتزم الدولة بتقديم الخدمات العامة للأفراد "مثل خدمة الأمن" مقابل قيام الفرد بدفع الضريبة كمقابل لهذه الخدمة. فالضريبة تعد ثمناً للأمن، ودفعها يأخذ شكل المبادلة، فلا يوجد فرق جوهري – لدي هذا الاتجاه - بين أداء الضريبة وشراء السلع.

⁴¹- د. رفعت المحجوب: المالية العامة – النفقات العامة والإيرادات العامة-دار النهضة العربية 1979- عن د/ محمد حاتم عبد الكريم – الوسيط في علم المالية العامة-1989

ولقد ترتب على اعتبار العقد المالي هو الأساس القانوني للضريبة عدة نتائج نوجزها فيما يلي:

(1) طالما أن الضريبة ثمن الخدمة فإن الثمن يتحدد بنفقة الإنتاج. وبناء عليه يتعين ألا تزيد الضريبة عن القدر اللازم من النفقات لتحقيق الأمن مثلاً. كذلك يتعين استخدام حصيلتها في هذا الصدد فحسب أي في تمويل النفقات العامة العادية دون غير العادية منها.

(ب) أن الثمن يتعين أن يكون واحد سواء الأغنياء أو الفقراء. ولذلك فإن الأمر يقتضي الأخذ بالضريبة النسبية، إذ أن منطق الثمن هو زيادته كلما زاد المطلوب من السلعة، ومن ثم فمن الطبيعي أن تقاس الخدمة التي حصل عليها كل فرد بمقدار ما حصل عليه من دخل بنسبة ثابتة. ولذلك اعتبرت الضريبة التصاعدية معطلة لنمو الثروة وعقوبة للنجاح ومبرراً للتكاسل.

(ج) طالما أن الخدمة تقدم للجميع فإن جميع الأفراد في مختلف الظروف عليهم الإسهام في الأعباء المالية بنسبة دخولهم. فالضريبة يجب أن تكون عامة ترتيباً على عمومية الخدمة المقدمة من الدولة.

وفى داخل هذا الاتجاه تفرعت الآراء حول تكييف طبيعة هذا العقد المالي ما بين كونه عقد لتوريد الخدمات، أو كونه عقد تأمين، أو عقد شركة إنتاج، ومرد هذا التفرع في الرأي الاختلاف في تحديد المقابل المادي الذي يحصل عليه دافع الضريبة ' وذلك على التفصيل الآتي:

1.1- العقد المالي هو عقد توريد خدمات:

يتزعم هذا الفريق " آدم سميث" ويذهب إلى أن العقد مفاده قيام الأفراد بدفع الضريبة كمقابل لما تقدمه لهم الدولة من خدمات. فالضريبة لديهم ليست إلا ثمناً للمنافع التي تقدمها الدولة لدافع الضريبة.

ويترتب على ذلك التكييف ما يلي:

-تساوي الضريبة مع ما يحصل عليه الممول من منفعة

تناسب الضريبة مع هذه المنفعة التي تقاس بمقدار ما حصل عليه الممول من دخل. وهو ما يترتب تزايد المنفعة مع تزايد الدخل. ومن ثم ضرورة زيادة الضريبة مع زيادة الدخل.

-التوسع في فرض الرسوم وتضييق فرض الضرائب بحيث تفرض الرسوم على الذي يستفيد مباشرة من المرافق العامة "وتمول حصيلة الرسوم نفقات هذه المرافق كأن يمول مرفق التعليم

من المصروفات الدراسية" ويقتصر فرض الضرائب لتغطية النفقات العامة التي لا تقبل منافعتها الانقسام " الدفاع والأمن مثلا".

-ويعيب هذا الرأي عدم واقعيته من جهة، وقصوره من جهة أخرى. فهو غير واقعي لأنه يتخذ من التناسب بين الضريبة والمنفعة أساسا له. وهو أمر غير واقعي لأن الفقراء يستفيدون من الخدمات العامة أكثر مما يدفعونه من ضرائب، فضلا عن صعوبة تحديد نصيب كل فرد من المنفعة.

قصور هذا الرأي فيبرز من خلال عجزه عن تفسير سداد الضرائب الحالية لقروض عقدتها أجيال سابقة، حيث لا يستفيد دافع هذه الضريبة من تلك القروض في كل الأحوال.

2.1- العقد المالي هو عقد تأمين:

يذهب الفريق الثاني وعلى رأسه مونتسكيه إلى أن هناك عقد تأمين ضمني بين الدولة والأفراد بموجبه يدفع الأفراد جزءا من أموالهم للتأمين على الجزء الباقي والانتفاع به بصورة أفضل. فالدولة هي المؤمن لديه، والفرد هو المؤمن، والضريبة هي قسط التأمين.

ومن الطبيعي عند هذا الفريق أن يتناسب قسط التأمين الضريبة مع قيمة الشيء محل التأمين. ولذلك تتناسب الضريبة مع الأموال "رأس المال والدخل"

-وينحصر النقد الموجه لهذا التكييف في أنه يقصر دور الدولة على تحقيق الأمن داخليا وخارجيا، كما أنه يعجز عن تفسير عدم قيام الدولة -وهي المؤمن لديه-بتعويض الأفراد عند تحقق الضرر، فالدولة تحمي الأفراد ولكنها لا تعوضهم، وان عاقبت المتسبب في الضرر.

3.1- العقد المالي هو عقد شركة إنتاج خدمات:

يتجه أنصار هذا الرأي إلى القول بأن العقد المالي هو عقد شركة لإنتاج خدمات. والجماعة عبارة عن هذه الشركة التي يشترك أفرادها في الحصول على المنافع العامة المشتركة الضرورية للإنتاج كالدفاع والأمن والطرق....) أما الدولة فهي مجلس إدارة هذه الشركة. ولذلك فعلى كل منتج أن يساهم بدفع حصة من النفقات اللازمة لقيام مجلس الإدارة بإنتاج هذه الخدمات والمنافع. وبناء عليه فإن نفقة الإنتاج هنا تشمل ثمن عوامل الإنتاج وما يدفعه المشرع من ضرائب. ومن ثم فإن الضريبة -لدي هذا الفريق- يجب أن تفرض على رأس المال وليس على الدخل. كما يجب أن تتناسب مع رأس المال المنتج.

ولكن هذا الرأي لم يكن موفقاً لأن مفاده انتفاع الأغنياء بالخدمات العامة أكثر من الفقراء، وهو أمر يتنافى مع الواقع كما أن الحياة في المجتمع قاصرة على الأغراض المادية فحسب حتى يقال إن صلة الجماعة بالدولة هي شركة انتاج.

4.1- نقد فكرة العقد المالي بصفة عامة:

-لعل أهم نقد يمكن أن نوجهه إلى فكرة العقد المالي أنها نبتت من فكرة العقد الاجتماعي كأساس لتكوين الدولة. ولذلك يصدق عليها كافة ما وجه لنظرية العقد الاجتماعي من نقد. فالدولة ليست تنظيمياً اتفاقياً بل إفراز تاريخي أنتجه التطور الاجتماعي. وطالما قد انهار الأساس التعاقدي للدولة، يسقط-بالتالي-الأساس التعاقدي للضريبة.

-كذلك فإن تلك الفكرة يدحضها الواقع فيما يتعلق بالتناسب بين المنفعة والضريبة. إذ تتجه الفكرة إلى أن العلاقة بينهما طردية، في حين يؤكد الواقع أنها علاقة عكسية

-والحقيقة الثابتة تاريخياً هي أن فكرة العقد المالي قد نشأت بقصد الحد من سلطات الملوك في فرض الضرائب بوضع أساس تعاقدي للعلاقة بين الملك والشعب بدلاً من نظرية سيادة الدولة. ورغم ذلك فإن تلك الفكرة لم تنجح كثيراً في إثناء الملوك عن إساءة استخدام سلطتهم في فرض الضرائب.

2-الإتجاه الثاني: نظرية التضامن المالي:

مع انحسار فكرة الأساس التعاقدي للدولة -وبالتالي للضريبة-اتجه فريق من الكتاب إلى أن الأساس القانوني للضريبة إنما يكمن في فكرة التضامن القومي الذي يعد أساس الجماعة. فالدولة كإفراز تاريخي وكضرورة اجتماعية، مسئولة عن إشباع الحاجات العامة، وعن تحقيق التضامن الاجتماعي داخل المجتمع، سواء بين الجيل الحالي أو بين مختلف الأجيال. وحتى تلبي احتياجات تمويل هذا الإشباع، فهي تفرض الضرائب على أفراد المجتمع، بما لها من سيادة وسلطة عليهم وتحقيقاً للتضامن الاجتماعي. أما الأفراد فهم ملتزمون بالمساهمة في أعباء الدولة تأكيداً وتطبيقاً لفكرة التضامن القومي. ومن ثم فإن الضريبة هي توزيع للأعباء العامة التي اقتضاها التضامن القومي بين أفراد الجماعة.

- ويترتب على ذلك النتائج الآتية:

-ان الضريبة عمل من أعمال السيادة، وليست تعاقدًا مع الأفراد. ومن ثم فالدولة لها تحديد الضرائب وفرضها ورسم تنظيمها الفني بل تحصيلها جبراً.

-ان فكرة التضامن القومي، لا تربط بين الضريبة والمنفعة التي حصل عليها الممول، كأساس لتحديد قيمة الضريبة. وانما العبرة في ذلك مقدرة الممول على المساهمة في الأعباء العامة.

-ان فكرة التضامن الاجتماعي، تستلزم بالضرورة عموميه الضريبة أي خضوع كل أفراد الجماعة لها (حتى وان أعفي غير القادرين على دفعها) بما في ذلك أبناء الوطن الذين يقيمون في الخارج، والأجانب الذين يقيمون داخل الوطن أو توجد أموالهم فيه.

-ان التضامن القومي يجيز التزام الجيل الحاضر بسداد قروض الأجيال السابقة بحصيلة ضرائبه، لأن التضامن القومي يمتد ليشمل التضامن بين الأجيال.

3-أساس توزيع العبء الضريبي:

بعد عرض اتجاهات تحديد الأساس القانوني لفرض الضريبة، وعرفنا أنها تتحدد في فكرة العقد المالي، وفكرة التضامن الاجتماعي، فان استكمال العرض يستوجب الإشارة إلى أن هاتين الفكرتين كانتا الأساس لتوزيع العبء الضريبي بين الأفراد في المجتمع، تأسيساً على أنهما أساس فرض الضريبة قانوناً.

1.3 -لقد كانت فكرة العقد المالي هي الأساس في توزيع العبء الضريبي على الأفراد وفقاً لنظرية (المنفعة الحدية المتساوية). إذ تكون الضريبة عادلة -وفقاً لهذه النظرية-متى كانت المنفعة الحدية التي كان يحصل عليها الممول من الخدمات العامة تساوي المنفعة الحدية التي كان سيحصل عليها الممول من الخدمات الخاصة فيها لو لم تقتطع الضريبة من دخله هذا الجزء، أي أن المنفعة الحدية للاستخدام الخاص للدخل يساوي المنفعة الحدية للاستخدام العام للدخل. فهي نظرية تربط بين التضحية الحدية للاقتطاع الضريبي والمنفعة الحدية للإنفاق العام. ولذلك فعليها مراعاة التفاصيل الفردية " معيار شخصي "

2.3 -أما توزيع العبء الضريبي على الأفراد وفق فكرة التضامن الاجتماعي، فقد اعتمد على نظرية (التضحية الحدية المتساوية)، وهي تختلف عن النظرية السابقة في أنها لا تنظر إلى ما يحصل عليه الممول من منفعة إذا كانت مراعاة المنفعة ناتجة عن اعتماد فكرة العقد المالي على الثمن، وانما تنظر هذه النظرية إلى التسوية بين كل الممولين في وحدات المنفعة التي اقتطعتها الضريبة بما يضمن "أقل تضحية جماعية ممكنة"

ولكل حساب أقل تضحية جماعية ممكنة كان محل اختلاف رغم أن منبعه التزام الدولة بتحقيق أكبر قدر من رفاهية ممكنة بنشاطها العام. فذهب رأي إلى أن أقل تضحية جماعية تتحقق متى تساوت المنفعة الحدية المتبقية -بعد الضريبة-لدي مختلف الممولين. وذهب الرأي الآخر إلى

أنها تتحقق متى تساوت المنفعة الحدية للنقود التي اقتطعتها الضريبة "بصرف النظر عن المنافع المتبقية" لدي كل الممولين، وهو ما يسفر في النهاية عن تساوي الدخل المتبقية، لأن الضريبة لا بد وأن تكون تصاعدية.

ثانياً: الشكل الدستوري لفرض الضريبة:

في ظل الدولة القانونية، ومبدأ سيادة القانون، فإن مبدأ المشروعية يعني أن تلتزم الدولة بحكم القانون في كل تصرفاتها، وهو ما يستلزم في المجال الضريبي أن يكون هناك سند تشريعي يتيح للدولة جباية الأموال من المواطن تحت مسمى الضريبة وقد استقر الفقه الدستوري والقانوني على أن الدستور باعتباره القانون الأعلى هو الذي يحدد سلطات الدولة والتزاماتها كما يحدد حقوق وحرريات الأفراد وواجباتهم بما يضمن تحقيق التوازن بين حقوق الأفراد وبين الصالح العام.

وفي مصر نجد الأساس القانوني لاستحقاق الدولة لفرض الضريبة على الأفراد سيستند دائماً إلى الدستور بداية من اللائحة الأساسية التي صدرت في 7 فبراير 1882 مراً بدستور 1923 حتى دستور 1971 ثم دستور 2012 حيث كان النص الدائم بها هو عدم فرض ضرائب غلا بقانون يصدق عليه من البرلمان (مدلس الشعب/ مجلس النواب). فقد نص دستور 1971 في المادة 38 على " يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية"

كما نص في المادة 119 على " إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون"

أما دستور 2012 قد دمج بين النصين السالف ذكرهما في مادة واحدة وهي المادة 26 " العدالة الاجتماعية اساس الضرائب وغيرها من التكاليف المالية العامة.

ولا يكون إنشاء الضرائب العامة ولا تعديلها ولا إلغاؤها إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها في غير الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون"

وهو ما يفيد أن الدستور المصري اشترط عدة عناصر لصحة الشكل:

- (1) إنشاء الضريبة العامة وتعديلها – بالزيادة أو النقصان-أو إلغائها لا يكون إلا بقانون بمعنى صدور ذلك بنص تشريعي من البرلمان، ولا يجوز أن يكون بقرار إداري، كما لا يجوز تفويض أحد حتى ولو كان رئيس الجمهورية بإصدار ضريبها أو بتعديلها أو إلغائها.
- (2) الإعفاء من أداء الضريبة يكون وفق الأحوال التي حددها القانون بمعنى أنها حالات واردة على سبيل الحصر في النص القانوني لا يجوز التوسع فيه أو القياس عليه، والجهة التي تنفذ هذا الإعفاء محدد في القانون.
- (3) وأن يكون تكليف أي مواطن بأداء أي مبالغ ذلك الضرائب والرسوم لا يكون إلا في حدود القانون.

ثالثاً: المبادئ الدستورية لحماية الممولين:

ان سند إلزام الدولة للأفراد بأداء الضريبة لا يقتصر فقط على قيام الدولة بتنفيذ الشكل الذي حدده الدستور عبر إصدارها لتشريع من البرلمان بفرض الضريبة، وإنما يجب أن تتوافق هذه النصوص التشريعية المبادئ الدستورية شأن المساواة، تكافؤ الفرص، واليقين وعدم الرجعية في المجال الضريبي، وأن تكون العدالة الاجتماعية أساس النظام الضريبي.

فقد ذهبت المحكمة الدستورية العليا بمصر إلى أن " مفهوم العدالة الاجتماعية أن جابية الأموال لا تعد هدفاً يحميه الدستور بل يجب أن تكون هذه الجباية وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه تقدير قيمة المال الخاضع للضريبة أمر جوهري لتحديد دين الضريبة ينبغي أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها محققاً ومحدداً على أسس واقعية يمكن معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه".

كما ذهبت المحكمة الدستورية إلى أن العدالة الاجتماعية تتحقق عندما يكون دين الضريبة متناسبا مع مقدار الدخل الخاضع لها وعلى ذلك قضت بعدم دستورية قانون الضريبة على العاملين بالخارج الصادر بالقانون رقم 229 لسنة 1989 بحسبان أن هذه الضريبة تتحدد على أساس درجة العامل الوظيفية، ولا تتناسب مع مقدار الدخل الذي يحصل عليه فعلا في الخارج.⁴²

كما اعتبرت المحكمة الدستورية منافية للعدالة الاجتماعية عندما يهتم المشرع بتحصيلها بالصورة التي تضمن أدائها إلى جهة الإدارة ولو أدى ذلك إلى إلزام غير الممول بتوريدها. وتطبيقا لذلك قضت المحكمة بعدم دستورية فرض الضريبة على الدمغة النسبية على رأس المال طبقا للقانون رقم 11 لسنة 1980 لمنافاة للعدالة الاجتماعية.⁴³

كما رأت منافاتها لمبدأ المساواة من وجهين هما⁴⁴:

الأول: أنه قد قصر تطبيق هذه الضريبة على العاملين في الدولة والقطاع العام أيا كانت طبيعة النظم الوظيفية التي يخضعون لها. واخرج من مجال سريانها غيرهم ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عمل بالخارج رغم اتحادهما في المركز القانوني.

والثاني: أنه قد حدد لكل درجة وظيفية ضريبة ثابتة رغم أن الشاغلين لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما قد يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم بالخارج وكان هذا التباين في مقدار المال المحمل بالضريبة لازمة أن مراكزهم القانونية غير متماثلة بالنسبة إليه، مما يعنى مناهضة الضريبة الواحدة لمبدأ المساواة أمام القانون.

⁴²-الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري-دراسة تحليلية لأهم الأحكام بعدم الدستورية وأثارها-الدكتور رمضان صديق محمد-1997

⁴³-القضية رقم 9 لسنة 17 قضائية دستورية

⁴⁴-القضية رقم 42 لسنة 12 قضائية دستورية جلسة 1992/12/6 – الجريدة الرسمية العدد رقم 51 في 23 /12/1992

كما يجب أن يصدر التشريع الضريبي واضحا ليحقق للممول قدراً من اليقين يمكنه من أن يعي التزاماته الضريبية على نحو يقيني وأن يكون التزامه بأداء الضريبة لاحقاً على صدور التشريع. فلا تفرض الضريبة بأثر رجعي على تصرفات أو إيرادات تمت في الماضي، إذا لم يكن الممول وقتئذ عالماً بصدور التشريع. وليس في إمكانه أن يعلم باحتمال خضوع هذه الإيرادات للضريبة التي لم تفرض بعد، فإذا نص القانون الضريبي على أن تطبق أحكامه بأثر رجعي لكان ذلك تجاهلاً لقاعدة اليقين التي يجبل أن يصدر التشريع مراعيًا لها.⁴⁵

فقد ذهبت المحكمة الدستورية العليا إلى أن " فرض الضريبة ينافي مفهوم العدالة الاجتماعية. إذا كان قانونها منسحباً بأثره الرجعي إلى واقعة تتمخض تصرفاً قانونياً نافذاً وناقلاً للملكية. وذلك إذا كان تكوينه قد اكتمل قبل صدور القانون الجديد، وكان المكلف بأدائها قد استحال عليه النظر إلى طبيعتها أو مبلغها أن يتوقعها عقلاً حين نقل بإرادته ملكية هذا المال إلى غيره. بل باعته. ولم يكن يحسب لها حساباً"⁴⁶

⁴⁵- د/ رمضان صديق- مرجع سابق

⁴⁶- القضية رقم 23 لسنة 12 قضائية دستورية - الجريدة الرسمية العدد 3 بتاريخ 1/21/ 1993

ضريبة المبيعات ومبدأ قانونية الضريبة

رغم أن المواطن المصري أو بالأحرى المستهلك المصري يدفع ضريبة المبيعات بشكل مباشر إلا أن هذه الضريبة تصنف كضريبة غير مباشرة، وقد صدر القانون 11 لسنة 1991 بشأن الضريبة على المبيعات⁴⁷ متضمناً فرضها على ثلاثة مراحل فكان المكلفين بالضريبة في المرحلة الأولى من تطبيق القانون هم (المنتج الصناعي، وموئدى الخدمة، المستورد)، وفى المرحلة الثانية أضيف لهم (تاجر الجملة)، وفى المرحلة الثالثة أضيف (تاجر التجزئة).

وذهبت المادة الثانية من القانون إلى أن تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما يستثنى منها بنص خاص. كما تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم 2 من القانون.

ويكون فرض الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط والأوضاع التي حدتها اللائحة التنفيذية للقانون.

وذهبت المادة الثالثة من القانون إلى أن سعر الضريبة على السلع 10% وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم 1 المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها.

كما يحدد الجدول رقم 2 المرافق سعر الضريبة على الخدمات.⁴⁸

⁴⁷- نشر بالجريدة الرسمية بالعدد 18 تابع (أ) في 2 مايو 1991
⁴⁸ - عدلت المادة الثالثة بموجب القانون رقم 2 لسنة 1997 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 4 مكرر في 29-1-1997 وكان نصها قبل التعديل على النحو التالي :

يكون سعر الضريبة على السلع 10% ، وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم 1 المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها ويحدد الجدول رقم 2 المرافق سعر الضريبة على الخدمات ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمي 1 ، 2 المرافقين وفى جميع الأحوال يعرض قرار رئيس الجمهورية على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائماً وإلا ففي أول دورة لانعقاده فإذا لم يقره المجلس زال ما كان له من أثر وبقي نافذاً بالنسبة إلى المدة الماضية

أولاً:

المراحل التي تم بها الإطار التشريعي للضريبة العامة على المبيعات:

ومن الجدير بالذكر أن تشريع الضريبة على المبيعات مر بعدة تعديلات جوهرية⁴⁹:

1- القرار الجمهوري رقم 180 لسنة 1991:

صدر هذا القرار في اليوم التالي مباشرة لصدور قانون الضريبة على المبيعات حيث نشر القرار بالجريدة الرسمية بالعدد 18 مكرر في 3 مايو 1991، والذي تضمن تعديل ضريبة المبيعات من ثلاثة نواحي:

(1) تم إعفاء بعض السلع الضرورية التي وردت بالجدول (أ) المرفق بالقرار، وكان من أهم هذه السلع المعفأة الدقيق الفاخر وزيت الطعام المدعم والمكرونات من الدقيق العادي. وتم تعديل أسعار الضريبة على السلع، فبدلاً من أن تسري الضريبة بسعر ضريبي 10% على جميع السلع وفقاً لما جاء بالقانون، فقد أبقى على السعر 10% لبعض السلع.

(2) وتم استحداث الأسعار الضريبية 5% 20% 30% لتسرى على باقي السلع الخاضعة للضريبة وذلك وفقاً لما ورد بالجدول رقم (ب) المرفق بالقرار.

(3) تم إضافة المسلسل من رقم 10 حتى رقم 13 إلى الجدول رقم (1) المرفق للقانون وهو ما يعنى إخضاع الزيوت والشحوم والأسمت المائي وقضبان وعيدان حديد البناء لضريبة المبيعات وفقاً للأساس النوعي.

2- القرار الجمهوري رقم 206 لسنة 1991:

في نفس الشهر⁵⁰ (مايو) صدر القرار الجمهوري رقم 206 لسنة 1991 والذي تناول مرة أخرى الجدول رقم (1) المرفق للقانون رقم 11 لسنة 1991 حيث تم تغيير المعاملة الضريبية لقضبان وعيدان حديد البناء من المعاملة النوعية لتعامل معاملة قيمية بمعدل 5% حيث أضيفت إلى أولاً من الجدول رقم (ب) المرفق بالقرار الجمهوري رقم 180 لسنة 1991 وهذا

⁴⁹- د/ محمد عمر أبو دوح - الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، وتناول التطور التشريعي في 17 بند على النحو السابق بيانه عاليه

⁵⁰- الجريدة الرسمية العدد 21 مكرر في 28 مايو 1991

معناه أن قضبان وعيدان الحديد تغيرت معاملتها الضريبية ثلاث مرات فبعد صدور قانون ضريبة المبيعات في 2 مايو 1991 لم تكن ضمن الجدول رقم (1) المرافق للقانون مما يعنى خضوعها لفئة 10% (الفئة العامة للضريبة)، ثم أضيفت إلى الجدول رقم (1) وفقا للقرار الجمهوري رقم 180 لسنة 1991 الصادر في 3 مايو 1991 وبهذا أصبحت تعامل بصورة نوعية، ثم أصبحت تعامل معاملة قيمية بمعدل 5% وذلك وفقا للقرار الجمهوري رقم 206 لسنة 1991 وفي 28 مايو 1991.⁵¹

3-القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992:

في 4 مارس 1992 صدر القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992 والذي تضمن إجراء تعديلات جوهرية على المعاملة الضريبية لكل من السلع والخدمات فبالنسبة للسلع انصرفت التعديلات مرة ثالثة إلى الجدول رقم (1) المرافق للقانون رقم 11 لسنة 1991 والخاص بالمعاملة الضريبية النوعية لبعض السلع، وقد تضمن هذا التعديل إهدار المعاملة الضريبية التمييزية بين المنتج المحلى والمستورد بالنسبة للجنة والكحول.

وبالنسبة للخدمات فقد تم إحداث تعديلين الأول تغيير فئة الضريبة من 5% إلى 10% بالنسبة لخدمات التلكس والفاكس، أما التعديل الثاني فقد تضمن إخضاع أربع خدمات أخرى للضريبة العامة على المبيعات تأخذ المسلسل من رقم 8 الى رقم 11 وذلك على النحو التالي⁵²:

المسلسل	نوع الخدمة	فئة الضريبة
8	خدمات التليفون والتلغراف	5%
9	خدمات الاتصالات الدولية	10%
10	خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية	10%
11	خدمات التشغيل للغير	10%

51- د/ محمد عمر أبو دوح – مرجع سابق

52- د/ محمد عمر أبو دوح- مرجع سابق

4-القرار الجمهوري رقم 295 لسنة 1993:

في 1993/7/28 صدر القرار الجمهوري رقم 295 لسنة 1993 والذي ألحق بالضريبة العامة على المبيعات عددا من التعديلات سواء بتقليص السلع المعفاة من الضريبة، أو تعديل أسعار الضريبة، أو توسيع نطاق الخدمات الخاضعة للضريبة. فبالنسبة للسلع المعفاة -وعلى سبيل المثال- أصبح إعفاء الكتب والنشرات والمطبوعات والصحف والمجلات والنشرات الدورية قاصرا على الكتب والمذكرات الجامعية والصحف والمجلات. وبالنسبة لأسعار الضريبة على السلع فقد تضمن هذا القرار إلغاء الفقرتين ثانياً وثالثاً من الجدول رقم (ب) والذي كان قد صدر بالقرار الجمهوري رقم 180 لسنة 1991 حيث كانت تسري الضريبة على سلع الفقرة ثانياً بمعدل 20% و سلع الفقرة ثالثاً بمعدل 30% ليحل محلها الفقرة ثانياً، وما تضمنته من فرض الضريبة بمعدل 25%⁵³ أيضاً تضمن هذا القرار حذف البنود أرقام 2,4,10 من الفقرة الأولى من الجدول رقم (ب) المرفق لقرار رئيس الجمهورية رقم 180 لسنة 1991 والتي كانت تخضع للضريبة بمعدل 5% وهذه البنود هي دقيق فاخر أو مخمر مستورد، المكرونة المصنعة من السيمولين، العملات المعدنية التذكارية، وبالنسبة للخدمات فقد نص هذا القرار الجمهوري على إخضاع أربع خدمات أخرى للضريبة على النحو التالي:

مسلسل	نوع الخدمة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
12	خدمات تأجير السيارات الملاكى	قيمة الخدمة	10%
13	خدمات البريد السريع	قيمة الخدمة	10%
14	خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة	قيمة الخدمة	10%
15	خدمات استخدام الطرق	قيمة الرسم	10%

⁵³- يذهب د/ أبو دوح إلى أن فئة ال 10% هي الفئة الأصلية المنصوص عليها في القانون رقم 11 لسنة 1991، ولما صدر القرار الجمهوري رقم 180 لسنة 1991 استحدثت فئات ال 5%، وال 20%، وال 30% وال سلع المعفاة، ثم لما صدر هذا القرار رقم 295 لسنة 1993 ألغى فئتي ال 20%، وال 30%، واستخدم بدلاً منهما فئة ال 25% بهذا أصبحت فئات ضريبة المبيعات حتى صدور هذا القرار ال 5%، 25% علاوة على الفئة الأصلية ال 10%.

5-القرار الجمهوري رقم 304 لسنة 1993:

وخلال أسبوع صدر القرار الجمهوري رقم 304 لسنة 1993 ^{يعدل} فئة الضريبة على خدمات استخدامات الطرق (مسلسل رقم 15) الواردة بالكشف رقم (3) المرفق لقرار رئيس الجمهورية رقم 295 لسنة 1993 لتصبح 10% بحد ادني 25 قرشا بدلا من 10%.

6-القرار الجمهوري رقم 39 لسنة 1994:

ثم صدر القرار الجمهوري رقم 39 لسنة 1994⁵⁴ محدثاً تغييراً جديداً في شأن ضريبة المبيعات وقد انصب التغيير هنا على الخدمات الخاضعة للضريبة حيث تم إخضاع خدمتين أخريين ليصبح عدد الخدمات الخاضعة للضريبة سبعة عشر خدمة هما:

المسلسل	نوع الخدمة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
16	خدمة الوساطة لبيع العقارات	قيمة الخدمة	10%
17	خدمة الوساطة لبيع السيارات	قيمة الخدمة	10%

⁵⁴- نشر في الجريدة الرسمية العدد 6 مكرر(أ) في 13 فبراير 1993

7-القرار الجمهوري رقم 65 لسنة 1995:

صدر القرار الجمهوري رقم (65) لسنة 1995⁵⁵ منصرفاً إلى تعديل ما سبق تعديله من فئات الضريبة على السيارات حيث تم زيادة فئات الضريبة السارية بمعدل 5%.

8-القرار الجمهوري رقم 305 لسنة 1996:

صدر القرار الجمهوري رقم 305 لسنة 1996⁵⁶ والذي تضمن زيادة فئة الضريبة على بعض أنواع السيارات وإعفاء الذهب الخام من الضريبة على المبيعات. فقد نصت المادة الأولى من القرار على أن تزداد لواقع 15% من القيمة فئات الضريبة العامة على المبيعات المقررة على السيارات التي تخضع لفئة جمركية بواقع 160%، ونصت المادة الثانية من هذا القرار على أن تعفى من ضريبة المبيعات الذهب الخام بند 00120871 بالتعريف الجمركية المنسقة الصادر بقرار رئيس الجمهورية رقم 38 لسنة 1995.⁵⁶

كما حدثت تعديلات جوهرية أخرى لهذه الضريبة بموجب العديد من التعليمات التفسيرية والمنشورات الصادرة عن مصلحة الضرائب على المبيعات.⁵⁷

فبدلاً من أن يقتصر دور هذه التعليمات والمنشورات على تفسير أحكام القانون وشرح ما غمض منها فإن بعضها من هذه التعليمات قد غير مضمون نصوص القانون مما أنشأ التزامات ضريبة في ذمة بعض أفراد المجتمع بالمخالفة لأحكام القانون.

⁵⁵- نشر في الجريدة الرسمية العدد 7 (مكرر) في 22 فبراير 1995

⁵⁶- د/ محمد عمر أبو دوح-مرجع سابق

⁵⁷- د/ محمد عمر أبو دوح- مرجع سابق

9-المنشورات رقم 10 لسنة 1992:

ولعل أبرز الأمثلة على ذلك المنشور رقم 10 لسنة 1992 والصادر عن مصلحة الضرائب على المبيعات والذي جعل واقعتين منشأتين لضريبة المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة الأولى عند استخراج إذن الإفراج الجمركي، والثانية عند بيع السلعة في السوق المحلي، وذلك قبل فرض الضريبة على مرحلتها الجملة والتجزئة.

10 -المنشور رقم 41 لسنة 1992 والمنشور رقم 3 لسنة 1993:

كذلك صدر بشأن خدمات التشغيل للغير المنشور رقم 41 لسنة 1992، والمنشور رقم 3 لسنة 1993 واللذان تضمننا إطلاق يد مصلحة الضرائب على المبيعات في توسيع نطاق الخدمات الخاضعة للضريبة.

11-القانونين رقمي 91، 94 لسنة 1996:

أما عن التعديلات التي أصابت ضريبة المبيعات اعتمادا على القوانين التي تصدرها السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص في فرض الضرائب فإن أهم ما يمكن ملاحظته أنه خلال الفترة منذ عام 1991 وحتى عام 1996 والتي شهدت صدور القرارات الجمهورية الثمانية، وما ألحقته من تعديلات جوهرية بشأن الضريبة ولم يصدر عن السلطة التشريعية سوي القانونين رقمي 91 ، 94 لسنة 1996 والذين صدرا في يوم واحد ، وقد اختص القانون الأول بتعديل مدة تقديم الإقرار ومدة الحبس أما القانون الثاني فقد تضمن إعفاء سفن أعالي البحار من الضريبة الجمركية والضريبة العامة على المبيعات.

12 - القانون رقم (2) لسنة 1997:

في عام 1997 صدر عن السلطة التشريعية القانون رقم (2) لسنة 1997⁵⁸ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات، وكانت أبرز التعديلات هي إلغاء الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الثالثة من القانون رقم 11 لسنة 1001 الخاصة بتفويض رئيس الجمهورية في شأن تعديل الضريبة العامة على المبيعات.

13 - القانون رقم 161 لسنة 1997:

صدر القانون رقم 161 لسنة 1997 بإعفاء الطائرات المدنية، ومحركاتها وأجزائها، ومكوناتها وقطع غيارها، والمعدات اللازمة لاستخدامها والخدمات التي تقدم لها مستوردة محلية من الضريبة العامة على المبيعات، وذلك طبقاً للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم 414 لسنة 1983.

14- القانون رقم 136 لسنة 1998:

صدر القانون رقم 136 لسنة 1998 والذي تضمن إعفاء العسل الأسود وأسماك الرنجة المدخنة من الضريبة العامة على المبيعات، واستبدل نوع الخدمة الواردة بنص البند (1) من الجدول رقم (2) المرفق للقانون رقم 11 لسنة 1991 والنص الآتي: " خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها ".

⁵⁸- الجريدة الرسمية العدد 4 مكرر في 29 يناير 1997

15 - القانون رقم 17 لسنة 2001:

صدر القانون رقم 17 لسنة 2001 والذي تضمن تطبيق ضريبة المبيعات على تجار الجملة والتجزئة، وأصبح حد التسجيل حد التسجيل للتاجر 150 ألف جنية⁵⁹.

16 - القانون رقم 11 لسنة 2002:

صدر القانون 11 لسنة 2002⁶⁰ بشأن تفسير أحكام فرض ضريبة المبيعات على خدمات التشغيل، ومراعاة الأثر الكاشف للتفسير حتى تنسحب على الماضي من تاريخ صدور القانون 11 لسنة 1991.

17- القانون 9 لسنة 2005:

صدر القانون رقم 9 لسنة 2005⁶¹ والذي تمثلت أهم التعديلات التي جاء بها في السماح للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة وإعفاء الخبز بجميع أنواعه من الضريبة العامة على المبيعات.

⁵⁹- الجريدة الرسمية العدد 21 تابع في 24 مايو 2001

⁶⁰- أصدره رئيس الجمهورية في 20 أبريل سنة 2002

⁶¹- الجريدة الرسمية العدد 13 تابع في 31 مارس 2005

18-المرسوم بقانون 49 لسنة 2011:

أصدر المجلس العسكري أثناء إدارته للبلاد المرسوم بقانون 49 لسنة 2011، وتضمن فقط زيادة فئة الضريبة على السجائر " لكل 20 سيجارة والعبوات الأخرى تصبح فئة الضريبة (50%) من سعر البيع للمستهلك بالإضافة إلى 125 قرشاً للعبوة.

ثانياً: أهداف الإطار التشريعي لضريبة المبيعات:

1- جباية الأموال أولاً:

من مطالعة نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 وتعديلاته سواء التي تمت بنصوص قانونية أو بقرارات جمهورية تم تقنينها فيما بعد يتضح أن الهدف الذي يسعى المشرع لتحقيقه ومعه الجهة الإدارية (السلطة التنفيذية) ممثلة في رئيس الجمهورية ووزير المالية هو تحصيل و جباية أعلى ضريبة ممكنة من المواطنين، ولعل المفارقة في إصدار رئيس الجمهورية للقرار 180 لسنة 1991⁶² بعد يوم واحد من صدور القانون 11 لسنة 1991⁶³ و أدخل بموجبه تعديلات جوهرية على القانون تساعد على زيادة التحصيل يطرح السؤال لماذا تم التعديل بهذه السرعة رغم أن القانون كان سيدخل حيز التنفيذ خلال شهر من نشره بالجريدة الرسمية؟ في الحقيقة أن هذه التعديلات التي أدخلت بالقرار الجمهوري كانت مبيتة ولم تعرض على البرلمان كنص بالتشريع حتى لا تجد الحكومة معارضة برلمانية أو شعبية إضافية، ولخداع المجتمع بأن الضريبة 10% فقط وبعد تمرير القانون ارتفع القرار الجمهوري بسعر الضريبة من 10% إلى 20% لبعض السلع والي 30% للبعض الأخر. كما قلص السلع المعفاة من الضريبة فالأمر الطبيعي عند مناقشة مشروع قانون الضريبة أن يستطيع أعضاء السلطة التشريعية إعفاء السلع الضرورية للغذاء خاصة الدقيق والزيوت والشحوم، والسلع الضرورية للتنمية الاقتصادية كالحديد والاسمنت والأسمدة والمبيدات الحشرية لأغراض الزراعة إلا مشروع القانون عند عرضه على البرلمان لم يتضمن هذه السلع وما ان تم إقراره حتى صدر القرار الجمهوري مضيفاً لها واستندت

⁶²- نشر بالجريدة الرسمية بالعدد 18 مكرر في 3 مايو 1991

⁶³- صدق عليه رئيس الجمهورية في 28 أبريل 1991 ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد 18 تابع (أ) في 2 مايو 1991

السلطة التنفيذية في تنفيذ هذا المخطط عن طريق الفقرتين الثالثة والثانية ممن المادة الثالثة من القانون والتي كانت تتيح لرئيس الجمهورية تعديل الجدول حيث كانت تنص على:

(يكون سعر الضريبة على السلع 10%، وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم 1 المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها ويحدد الجدول رقم 2 المرافق سعر الضريبة على الخدمات).

ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع.

كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمي 1، 2 المرافقين وفي جميع الأحوال يعرض قرار رئيس الجمهورية على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائماً وإلا ففي أول دورة لانعقاده فإذا لم يقره المجلس زال ما كان له من أثر وبقي نافذاً بالنسبة إلى المدة الماضية)⁶⁴

وبهذا تتحدد أول ملامح بيئة تطبيق الضرائب في مصر متمثلة في حكومة جباية تتوافر الرغبة والقدرة على مراوغة افراد المجتمع وعلى رأسهم السلطة التشريعية.⁶⁵

⁶⁴(*) -عدلت المادة الثالثة بموجب القانون رقم 2 لسنة 1997 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 4 مكرر في 29-1-1997 وأصبحت تنص على (يكون سعر الضريبة على السلع 10% وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم 1 المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها ويحدد الجدول رقم 2 المرافق سعر الضريبة على الخدمات)

⁶⁵دكتور/ محمد عمر أبو دوح – استاذ الاقتصاد العام بكلية التجارة –جامعة الاسكندرية-كتاب الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب

2- تمكين السلطة التنفيذية من سلب اختصاصات السلطة التشريعية:

منذ صدور القانون 11 في عام 1991 وحتى 27 يناير 1997 تاريخ صدور القانون 2 لتعديل المادة الثالثة التي كانت تتيح لرئيس الجمهورية تعديل سعر الضريبة على بعض السلع وكذا تعديل الجدولين، أصدر رئيس الجمهورية ثمان قرارات جمهورية في شأن تعديل بعض القواعد الجوهرية (القرار 180 لسنة 1991-القرار 206 لسنة 1991-القرار 77 لسنة 1992-القرار 295 لسنة 1993-القرار 304 لسنة 1993-القرار 39 لسنة 1994-القرار 65 لسنة 1995)

وبالطبع أضافت هذه القرارات الجمهورية إلى جانب الفئة الأصلية للضريبة (10%) فئات أخرى 5%، 20%، 30% ثم 25% ثم 30%، وعدلت في مقادير الضرائب لبعض السلع التي تعامل معاملة نوعيه. كما غيرت المعاملة الضريبية لبعض السلع من المعاملة القيمية إلى المعاملة النوعية ثم إلى المعاملة القيمية. كما أدت إلى توسيع نطاق الخدمات الخاضعة للضريبة، وعدلت أيضا فئة الضريبة على بعض الخدمات السبع التي أتى بها القانون رقم 11 لسنة 1991.⁶⁶

وكانت خطورة المادة الثالثة تمكن في قدرتها على تمكين السلطة التنفيذية من إقصاء السلطة التشريعية وتغيب الرقابة الشعبية التي يجب أن يقوم بها البرلمان، وكذلك غيابه عن القيام باختصاصه الأصلي – وحده- في فرض الضرائب وتعديلها أو إلغائها، وإن تنازل البرلمان عن اختصاصاته وتسليمها طواعية للسلطة التنفيذية رغم أن الدستور لا يجيز ذلك يعكس التواطؤ بين السلطتين التنفيذية والتشريعية لتحقيق هيمنة الأولى على الأخيرة في شأن ضرائب المبيعات.

⁶⁶- د/ محمد عمر أبو دوح – مرجع سابق

3- تجاوز شروط التفويض في نطاق التشريع الضريبي:

بملاحظة نص المادة 147 من دستور 1971 والتي تتيح لرئيس الجمهورية إصدار قرارات بقانون أو نص الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الثالثة من القانون 11 لسنة 1991 والتي تتيح لرئيس الجمهورية إصدار قرارات بشأن تعديلات في ضريبة المبيعات نجد أن أعمال كلا النصين كان معلقا على ضمانات محددة:

أبرزها في الدستور⁶⁷:

- (1) عرض هذه القرارات على المجلس خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائما، (2) وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل أو وقف جلساته،
- (3) فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك،
- (4) وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون،
- (5) وإذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب على آثارها بوجه آخر.

أما أبرز الضمانات في القانون⁶⁸:

- (1) عرض قرار رئيس الجمهورية على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائماً،
- (2) وإلا ففي أول دورة لانعقاده،
- (3) فإذا لم يقره المجلس زال ما كان له من أثر وبقي نافذاً بالنسبة إلى المدة الماضية

⁶⁷- نصت المادة 147 من دستور 1971 على (إذا حدث في غيبة مجلس الشعب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر في شأنها قرارات تكون لها قوة القانون. ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً، وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل أو وقف جلساته، فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون، إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب على آثارها بوجه آخر).

⁶⁸- ونصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الثالثة من القانون 11 لسنة 1991 (ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع).

كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمي 1 ، 2 المرافقين وفي جميع الأحوال يعرض قرار رئيس الجمهورية على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائماً وإلا ففي أول دورة لانعقاده فإذا لم يقره المجلس زال ما كان له من أثر وبقي نافذاً بالنسبة إلى المدة الماضية)

وبتطبيق هذه الضمانات على القرارات التي أصدرها رئيس الجمهورية بشأن ضريبة المبيعات نجد أنه لم يعرض أياً منها على السلطة التشريعية لا خلال الخمسة عشرة يوماً التالية لصدور أياً منها على السلطة التشريعية، ولا خلال الخمسة عشرة يوماً التالية لصدور أياً منها، ولا في أول جلسة لانعقاد مجلس الشعب. وانعقاد مجلس الشعب خلال المدد التي صدرت فيها هذه القرارات الجمهورية يعنى أننا كنا أمام مخالفة صريحة نص المادة الثالثة من القانون رقم 11 لسنة 1991.

ولعل هذا الأمر يؤكد قدرة الحكومة على تغييب السلطة التشريعية ويجعل الحكومة تنفرد بما ليس من اختصاصها في نطاق فرض الضرائب. كما أن الحكومة لم تلتزم بضرورات ومتطلبات التفويض في نطاق التشريع الضريبي فما هي مبررات انتزاع الحكومة اختصاصات السلطة التشريعية فيما يتعلق بتلك الضريبة على مدى ست سنوات إلا لتحقيق الهدف الجبائي لتمويل الإنفاق الحكومي المتزايد بغض النظر عن مدى عدالة التحصيل أو مدى جدوى ورشد هذا الإنفاق.⁶⁹

4-تقنين عدوان السلطة التنفيذية على أموال الشعب:

بعد قيام المواطنين برفع العديد من الدعاوى والتي وصل بعضها للدستورية للطعن على الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الثالثة من قانون الضريبة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 والتي استخدمها رئيس الجمهورية ثمان مرات وأحدث تغييرات جوهرية في القانون وسعر الضريبة والجداول المرفقة بالقانون وكانت الدستورية متأهبة للقضاء بعدم دستورية القرارات الجمهورية وبالفقرتين وبما يؤدي إلى إبطال كل التصرفات القانونية التي ترتبت عليها وكذلك أحقية المواطنين في استرجاع المبالغ التي تم تحصيلها منهم بموجب هذه النصوص فتفتق ذهن النظام عن فكرة مفادها استخدام التشريع كآلية للتهرب من حكم الدستورية ومن آثاره القانونية والمالية عبر إصدار تعديل يشتمل على إلغاء الفقرتين من المادة الثالثة مع تقنين القرارات الجمهورية فجاء القانون رقم (2) لسنة 1997 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 . كاشفاً لكيفية قيام السلطة التشريعية بتقنين عدوان السلطة التنفيذية على أموال الشعب، وهو الأمر الذي جسد بكل وضوح إهدار مبدأ قانونية الضريبة وإفراغه من مضمونه.

⁶⁹ - د/ محمد عمر أبو دوح - مرجع سابق

فقد جاء التعديل مشتملاً على ثلاثة عشر مادة.

المادة الثالثة عشر تنص على نشر (التعديل) القانون في الجريدة الرسمية وأن يتم العمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره.

المادة الثانية عشر تنص على إلغاء الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الثالثة من القانون رقم 11 لسنة 1991 والتي كانت تتيح لرئيس الجمهورية إصدار قرارات جمهورية تحدث تغييرات جوهرية بالقانون وبالجداول المرفقة به.

المادة الحادية عشر نصت على إلغاء قرارات رئيس الجمهورية الثمانية بما يفيد عدم سريانها على المستقبل.

أما المواد من الأولى حتى العاشرة فقد قننت قرارات رئيس الجمهورية الثمانية وأبقت على آثارها بأثر رجعي منذ صدورهما وحتى نشر التعديل:

فالمادة الأولى قننت القرار الجمهوري رقم 180 لسنة 1991 منذ تاريخ صدوره في 1991/5/4.

والمادة الثانية قننت القرار الجمهوري رقم 206 لسنة 1991 منذ تاريخ صدوره في 1991/5/29.

والمادة الثالثة قننت القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992 منذ تاريخ صدوره في 1992/3/5.

والمادتان الرابعة والخامسة قننتا القرار الجمهوري رقم 295 لسنة 1993 منذ تاريخ صدوره في 1993/7/29.

والمادة السادسة قننت القرار الجمهوري رقم 304 لسنة 1993 منذ تاريخ صدوره في 1993/8/6.

والمادة السابعة قننت القرار الجمهوري رقم 39 لسنة 1994 منذ تاريخ صدوره في 1993/2/14.

والمادة الثامنة قننت القرار الجمهوري رقم 65 لسنة 1995 منذ تاريخ صدوره في 1995/2/23.

والمادتان التاسعة والعاشره قننتا القرار الجمهوري رقم 305 لسنة 1996 منذ تاريخ صدوره في 1996/10/1.

وبهذا التعديل تمكن النظام من المراوغة وتوقى آثار حكم الدستورية على الماضي.

5-العصف بالأثر الرجعى لأحكام المحكمة الدستورية العليا في نطاق المنازعات الضريبية:

عندما حكمت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية الضريبة على مرتبات المصريين العاملين بالخارج الصادر بالقانون رقم 229 لسنة 1989 ترتب على ذلك الحكم امتناع كافة أجهزة الدولة عن مطالبة المواطنين بتلك الضريبة أو تحصيلها واعتبار كافة الاجراءات التي ارتبطت بهذه الضريبة كأن لم تكن.

أوجب الحكم وزارة المالية بأن ترد للممولين ما دفعوه من مبالغ وفاءً لدين تلك الضريبة المحكوم بعدم دستورتيتها ، وبالتالي أنشأ حقا لهؤلاء الممولين بمطالبة الدولة بالسداد خلال ثلاث سنوات من تاريخ نشر الحكم بالجريدة الرسمية أو خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الضريبة أيهما أقرب لرد كامل المبالغ التي دفعوها للدولة لأن تحصيل تلك الضريبة كان بغير حق منذ العمل بالقانون، وخاصة أن حكم المحكمة الدستورية هو حكم كاشف لمخالفة القانون لنصوص الدستور بما يعنى بطلان كافة التصرفات التي تمت في ظل هذا القانون ، الأمر الذى يمثل ضمانته دستورية لحقوق وحريات الأفراد في مواجهة الكافة من عبث السلطة التشريعية أو التنفيذية حال عصفها بالضمانات الدستورية.⁷⁰

إلا أن الحكومة ومن ورائها السلطة التشريعية-في ظل هيمنة الهدف الجبائي-قد تدبرت جيداً لأحكام المحكمة الدستورية. ففي 10 يوليو 1998 وأثناء نظر الدعوي الثانية بعدم دستورية الضريبة – الثانية-على مرتبات العاملين بالخارج والمفروضة بالقانون رقم 208 لسنة 1994⁷¹ أصدر رئيس الجمهورية-أثناء فترات تأجيل الحكم في القضية⁷² وفى أثناء العطلة

⁷⁰ - د/ محمد عمر أبو دوح – مرجع سابق

⁷¹ - فبمجرد الحكم بعدم دستورية الضريبة على مرتبات المصريين العاملين بالخارج المفروضة بالقانون رقم 299 لسنة 1989 ساقطت الحكومة السلطة التشريعية الى فرض ضريبة جديدة على أجور ومرتببات العاملين المصريين في الخارج بموجب القانون رقم 208 لسنة 1994 في 17 يونيو 1994 وارثة كافة عيوب الضريبة السابقة المحكوم بعدم دستورتيتها بل وزائدة عليها' وهو ما دفع بعض الممولين القانونيين للضريبة برفع دعوي قضائية للفصل في مدي دستورية نص الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم 208 لسنة 1994 بفرض ضريبة على أجور ومرتببات العاملين المصريين في الخارج وبسقوط باقي مواد القانون الأخرى وذلك في 1999/1/2 لمزيد من التفاصيل يرجع إلى د- حامد عبد المجيد دراز النظم الضريبية ' ومرجع سابق' ص209 وما بعدها- د/ محمد عمر أبو دوح – مرجع سابق.

البرلمانية لمجلس الشعب – قرار بقانون يقتضي بتعديل نص الفقرة الثالثة من المادة (49) من قانون إنشاء المحكمة الدستورية العليا على النحو التالي:

"ويترب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم، ما لم يحدد لذلك تاريخاً آخر على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر. وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية النص"

وبالطبع وفي 1998/12/5 وافق مجلس الشعب على قرار رئيس الجمهورية رقم 186 لسنة 1998. بل إن وزير العدل الذي تتبلور في اختصاصاته مظاهر الدمج بين السلطتين القضائية والتنفيذية أعلن أن "الإطلاق في قاعدة الأثر الرجعي لأحكام المحكمة الدستورية وفي غير المسائل الجنائية أدى إلى صعاب متعددة في مجال التطبيق وتحميل خزانة الدولة أعباء مالية كبيرة تنوء بحملها الميزانية العامة" وكان بوزير العدل يضيع العدل بدعوي إرهاب الظالم برد ما أخذه بغير حق.⁷³

غل يد المحكمة الدستورية عن الحكم برد الأموال التي تم تحصيلها من المواطنين عن طريق إلغاء الأثر الرجعي لأحكام الدستورية بالنسبة للقضايا الضريبية، ومن ثم فإن الذي يحدث هو أن الممولين لن يستردوا ما دفعوه من ضرائب دفعت بالمخالفة لأحكام الدستور إذ أن الحكم بعدم الدستورية وفقاً لما أصدره رئيس الجمهورية من تعديل أحكام المحكمة الدستورية أصبح يعنى فقط إلغاء المواد غير الدستورية وأن تكون آثار الحكم مباشرة وتنسحب على المستقبل دون أعمال الأثر الرجعي في استرداد كل المواطنين الذين خضعوا للضريبة لأموالهم ولا يتمتع بحق استرداد الأموال إلا رافع القضية والدعوى الدستورية.⁷⁴

ويتضح من ذلك أنه إذا كان القضاء قد يستطيع أن يحقق للمواطنين حقوقهم بعد عشرة سنوات فإن السلطات التشريعية تحقق للحكومة الباطل في أقل من شهر.

⁷² - في 1995/6/20 أودع المودعون صحيفة الدعوي قلم كتاب المحكمة الدستورية ' وفي يوليو أي بعد أكثر من عام رفعت هيئة مفوضي المحكمة الدستورية تقريرها كاشفة عدم الدستورية القانونية للمرة الثانية على التوالي وبعد أن انتهت المحكمة الدستورية العليا من مناقشة تقرير هيئة المفوضين قررت إصدار الحكم بجلسة 2 أغسطس 1996 إلى هنا والأمور تسير بصورة طبيعية ولما كان صدور الحكم سوف يرتب ذات الآثار التي رتبها الحكم السابق ومن ثم فعلى الحكومة أن ترد ما سبق وحصلت عليه من أموال الشعب بالمخالفة للدستور فقد تم تأجيل صدور الحكم إلى سبتمبر 1996 ثم يناير 1997 ثم إبريل 1997 ثم يونيو 1997 ثم أغسطس 1997 ثم قررت المحكمة إعادة فتح باب المرافعة وتأجيل نظر القضية إلى أكتوبر 1997 ثم قررت مرة أخرى التأجيل إلى يناير 1998 ثم إبريل 1998 ثم حددت جلسة 27 يونيو 1998 للنطق بالحكم إلا أن الحكم لم يصدر رغم كل هذا التأجيل إلا في 1999/1/2

⁷³ - د/ محمد عمر أبو دوح – مرجع سابق

⁷⁴ - د/ محمد عمر أبو دوح – مرجع سابق

6-النظام الحالي يستنسخ أساليب النظام السابق في جباية الأموال:

ربما ينصرف للذهن عند قراءة البنود السالف تناولها أنها عيوب أصابت مبدأ قانونية ضريبة المبيعات في الماضي. فقد تم إلغاء القرارات الجمهورية الثمانية، وتم إلغاء النص الذي كان يتيح لرئيس الجمهورية مثل هذا التدخل، بل أطاحت ثورة 25 يناير 2011 بمحمد حسنى مبارك رئيس الجمهورية الذي كان يصدر هذه القرارات، وأصبحنا أمام واقع جديد ورئيس جديد.

بالفعل تحقق كل ما سبق لكننا لسنا أمام نظام جديد بل أمام نفس الدولة القديمة بكل آلياتها وما يحدث اليوم استنساخ لما كان يحدث في الماضي. ففي 6 ديسمبر 2012 أصدر محمد مرسى رئيس الجمهورية حزمة قرارات بقوانين ضريبية⁷⁵ ضمت:

(1) القرار بالقانون 101 لسنة 2012 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

(2) القرار بقانون رقم 102 لسنة 2012 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991.

(3) القرار بقانون 103 لسنة 2012 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم 196 لسنة 2008.

(4) القرار بقانون 104 لسنة 2012 بتعديل أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون 111 لسنة 1980.

وقد اشتمل القرار بقانون رقم 102 لسنة 2012 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 على:

(1) وضع تعريف جديد للمستورد والذي كان يعرف بأنه " كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الإتجار" وجاء التعريف الجديد بحذف عبارة "بغرض الإتجار" وأضاف بدلا منها عبارة " أيا كان الغرض من الاستيراد"

⁷⁵- نشرت بالجريدة الرسمية العدد 49 تابع (أ) في 6 ديسمبر 2012

(2) مادة 28 كانت تتيح لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بإعفاء بعض السلع من الضريبة في حالتين: الأولى: الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية. والحالة الثانية: ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي. وأضيف لهم حالة ثالثة بموجب هذا التعديل وهي "السلع الرأسمالية الواردة بغرض الإنتاج وفقاً للقوائم التي يصدر بتحديداتها قرار من وزيرى المالية والصناعة والتجارة الخارجية"

(3) المادة 31 كانت تحدد حالات رد الضريبة، وكانت تنص على " ترد الضريبة طبقاً للشروط والأوضاع والحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، في موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب في الحالتين الآتيتين:

-الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أخرى.

-الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ وذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن."

أضيف لهذه المادة بموجب هذا التعديل فقرة " وتجرى مقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للمسجل لدى المصلحة طبقاً لأحكام هذه المادة من القانون وقيمة ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة"

(4) أضاف للقانون مادة جديدة برقم (34 مكرر) تتيح الحجز الإداري على الشركات والمنشآت أيا كان النظام القانوني المنشأة وفقاً له لتحصيل ضريبة المبيعات أو أي مبالغ أخرى تكون مستحقة لمصلحة الضرائب بموجب قانون الضرائب على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 وتعديلاته.

(5) تم تعديل المادة 43 التي كانت تحدد عقوبات جرائم التهرب الضريبي والشروع، وأحدثت التعديل عدة متغيرات:

(أ) أسقط في التعديل جريمة الشروع في التهرب من الضريبة، واقتصر نطاق تطبيق العقوبات الواردة في المادة على جرائم التهرب فقط. فقد كان النص القديم " يعاقب على التهرب من الضريبة أو الشروع فيه بالحبس"، أما النص الجديد بمؤدب التعديل جاء به " يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس"

(ب) وضع حد أقصى لحبس المتهرب من الضريبة لا تجاوز خمس سنوات بعد أن كان الحبس في النص القديم بدون حد أقصى، فقد كان النص القديم "...بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر." أما النص الجديد بموجب التعديل "...بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات..." .

(ج) تعديل حدود وقيمة الغرامات، فقد كانت الغرامة في النص القديم "... لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة الآف جنيه." في النص الجديد بموجب التعديل أصبحت الغرامة "... لا تقل عن مثل الضريبة ولا تجاوز مثلى الضريبة..." .

(د) أسقط التعديل عقوبة الشركاء فقد كان النص القديم يذهب إلى "... ويحكم على الفاعلين والشركاء متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية." وأصبحت في النص الجديد "...ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية..." .

(هـ) غل يد المحكمة عند العجز عن تقدير قيمة الضريبة في القضاء بالتعويض. فقد كان النص القديم يذهب إلى "...وإذا تعذر تقدير الضريبة قدرت المحكمة التعويض بما لا يجاوز خمسين ألف جنيه." فقد تم إسقاط هذه العبارة تماما من التعديل وهو ما يفيد أن أي ضريبة تحددها المصلحة لا تملك المحكمة إلا القضاء بها ولا يوجد أمام الممول أي سبيل إلا الطعن على قيمة الضريبة بطرق الطعن المحددة في القانون.

(و) حذف عقوبة التعويض في حالة العود وارتكاب الجريمة مرة أخرى. فقد كان النص القديم يذهب إلى "... وفي حال العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض."، أما النص الجديد فقد ذهب إلى "... وفي حال العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض..." .

(6) تعديل جداول السلع ، وزيادة أسعار الضريبة على المبيعات على 50 سلعة كان أبرزها حديد التسليح ، وكانت أعلى السلع التي زادت فيها الضريبة هي البيرة الكحولية والتي ارتفعت إلى 200% بحد أدنى 400 جنيه عن الهيكولتر، وعلى السجائر بضريبة بلغت 50% من سعر البيع للمستهلك بالإضافة إلى 250 قرشا للعبوة التي تحوى 20 سيجارة وللعبوات الأخرى بنفس النسبة، أما المعسل والنشوق والمدغة ودخان الشعر المخلوط وغير المخلوط فتحدد ضريبيته ب 150%، وبلغت ضريبة الزيوت النباتية (غير المدعومة) للطعام سواء الثابتة أو السائلة أو الجامدة أو المنقاة أو المكررة 5% وهى نفس النسبة أيضا في الزيوت وشحوم حيوانية أو نباتية مهدرجة كليا أو جزئيا أو مجمدة أو منقاه بأي طريقة، كما بلغت

ضريبة المبيعات على الأسمدة والمطهرات والمبيدات الحشرية والفطرية وخرده وفضلات الحديد أو الصب أو حديد صب أو بلوم وبليت 5%، في حين بلغت ضريبة المبيعات على الأسمت المائي بكل أنواعه، وعلى قضبان وعيدان حديد البناء 10% ، وبلغت 25% على المياه الغازية وإن كانت محلاة أو معطرة وكذلك الجعة غير الكحولية 25%، في حين بلغت ضريبة المبيعات على خدمات الفنادق والمنشآت السياحية والمطاعم السياحية وفروعها التي تتوفر فيها الاشتراطات السياحية، وخدمات النقل السياحي، والنقل المكيف بين المحافظات (اتوبيس- سكة حديد)، وخدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة والخاصة، والخدمات التي تؤدي للغير مثل(أعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة، وأعمال مقاولات التشييد والبناء ، وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكة المعلومات، وخدمات نقل البضائع، وأعمال الشحن والتفريغ والتحصيل، وخدمات التخزين ، والحفظ بالتبريد ، وخدمات الإصلاح والصيانة ما بعد البيع، وخدمات التركيب ، وإعداد مواد الدعاية والإعلان....) 10%، أما خدمات الاتصالات الدولية والمحلية عن طريق التليفون المحمول فقد بلغت الضريبة فيها 18% بالإضافة إلى تحصيل ضريبة مبيعات بواقع 25 جنيه عن كل شريحة محمول جديدة. وبلغت ضريبة المبيعات على جميع المنتجات المصنعة من الدقيق والبطاطس والذرة والحلوى من عجينة عدا الخبز بجميع أنواعه 10% .

واستند رئيس الجمهورية (محمد مرسى) في إصدار هذه التعديلات إلى الإعلان الدستوري الذي أصدره في 21 نوفمبر 2012 ومنح لنفسه سلطة التشريع لحين تشكيل مجلس النواب، علما بأن الدستور الذي كان يتم استفتاء الشعب عليه في 15 ديسمبر 2012-نفس الشهر الذي أصدر فيه مرسى حزمة القوانين الضريبية -يمنح مجلس الشورى سلطة التشريع لحين تشكيل مجلس النواب بموجب المادة 230 منه والتي تنص على " يتولى مجلس الشورى بتشكيله الحالي سلطة التشريع كاملة من تاريخ العمل بالدستور حتى انعقاد مجلس النواب الجديد...".

وهو ما يطرح السؤال لماذا العجلة في قيام مرسى بإصدار هذه القرارات بقوانين يوم 6 ديسمبر 2012 رغم أن الاستفتاء على الدستور ينتهي بجميع مراحلها في 22 ديسمبر 2012 وسيتولى مجلس الشورى سلطة التشريع ، ليس هذا فحسب بل كان رئيس الجمهورية يتأهب لإصدار قرار جمهوري بتعيين 90 عضواً بمجلس الشورى دون انتخاب، فضلاً عن أن حزب الحرية العدالة الذى كان يرأسه يتمتع بأغلبية أعضاء مجلس الشورى، والإجابة على هذا التساؤل تعيد للأذهان ما فعله الرئيس السابق (حسنى مبارك) وأصدر قرارات جمهورية مماثلة عن ذات الضريبة ، إذن الأمر لا يتغير بتغيير الأشخاص فنحن أمام نفس النظام، ويستخدم نفس آليات جباية الأموال من المواطنين، ويستخدم نفس آليات تمرير التشريع. بما عكس منهجية العدوان على مبدأ قانونية الضريبة.

