

أثر العدالة الضريبية على تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر

رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢

د/ رشدي إبراهيم السيد أبو كريمه

مدرس الاقتصاد السياسي - كلية الحقوق - جامعة عين شمس

ملخص البحث

أثر العدالة الضريبية على تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر

رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢

تعد الضريبة على القيمة المضافة إحدى الأدوات الضريبية التي تلعب دوراً محورياً في الإصلاح الهيكلي للنظام الضريبي في مصر ويعد قانون الضريبة على القيمة المضافة والصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ م بديلاً عن الضريبة العامة على المبيعات والمطبق منذ عام ١٩٩١م.

وينقسم البحث إلى مبحث تمهيدي وثلاثة مباحث رئيسية تناولنا في المبحث التمهيدي ماهية الضريبة على القيمة المضافة، وأوضحنا في المبحث الأول للواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة وضوابطها والإعفاءات الواردة عليها، وتطرقنا في المبحث الثاني للآثار المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وتناولنا في المبحث الثالث للمعوقات الإدارية وأثرها على إيرادات الضريبة على القيمة المضافة واختتمنا البحث بمجموعة من النتائج التي توصلنا إليها متبوعة بالتوصيات التي انتهى إليها البحث.

Research Summary

The impact of tax justice on the implementation of the value-added tax law in Egypt

No. ٦٧ of ٢٠١٦ and its amendments by Law No. ٣ of ٢٠٢٢

The value-added tax is one of the tax tools that play a pivotal role in the structural reform of the tax system in Egypt. The value-added tax law issued by Law No. ٦٧ of ٢٠١٦ and its amendments by Law No. ٣ of ٢٠٢٢ AD is an alternative to the general sales tax that has been in place since ١٩٩١.

The research is divided into an introductory topic and three main topics. In the introductory topic, we dealt with the nature of value-added tax. In the first section, we explained the incident arising from the value-added tax, its controls, and the exemptions received therefrom. of administrative obstacles and their impact on value-added tax revenues, and we concluded the research with a set of results that we reached, followed by the recommendations that the research concluded.

الدراسات السابقة:

١- دراسة د/ جلال الشافعي عام ٢٠١٧م:

إطار مقترح لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة الشامل في مصر، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

وهدفنا الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة من خلال إلقاء الضوء على قانون الضريبة على القيمة المضافة وتحديد أهم المشكلات في تطبيق القانون.

٢- دراسة د/ عبد المنعم عبد الغني علي عام ٢٠١٥م:

الضريبة على القيمة المضافة، القاهرة، دار النهضة العربية.

وهدفنا الدراسة إلى معرفة التأثيرات المالية والاقتصادية لإحلال ضريبة القيمة المضافة بدلاً من ضريبة المبيعات، وأوضحت الدراسة سلبيات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الأجور، والأسعار، والادخار، والاستثمار.

٣- دراسة د/ محمد عبد العزيز خليفة عام ٢٠١٥م:

التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر السنوي الضريبي الثاني والعشرين للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

وهدفنا الدراسة إلى معرفة أهمية الضريبة على القيمة المضافة وطبيعتها، ونطاق تطبيقها، والإشكاليات التي قد تتور بشأنها.

إشكالية البحث:

إن التحول من الضريبة العامة على المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة، كان له عظيم الأثر من تلافي المشكلات التي كانت موجودة في الضريبة العامة على المبيعات.

ويثير البحث العديد من التساؤلات والمتمثلة في الآتي:

- ما هو الأثر المترتب من تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر؟
- مدى كفاءة استخدام ضريبة القيمة المضافة كأداة من أدوات السياسة المالية في زيادة الإيرادات العامة في مصر.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى توضيح المفاهيم العامة للضريبة على القيمة المضافة ونتائج تطبيقها على الاقتصاد المصري، ومحاولة إزالة التشوهات التي نتجت خلال تطبيق القانون، وتسلية الضوء على التعديلات الأخيرة على القانون.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي حيث أن المزج بين المنهجين يُعد من أهم العوامل لنجاح البحث العلمي.

مقدمة:

تسعى مصر للإصلاح الاقتصادي، وذلك من خلال تعظيم الإيرادات العامة بشتى صورها ومنها ضريبة القيمة المضافة، وأيضاً تخفيض النفقات العامة.

وتعد ضريبة القيمة المضافة واحدة من أهم السياسات الضريبية حيث تلعب دوراً على جانب كبير من الأهمية في الإصلاح الهيكلي للنظام الضريبي في مصر.

ولقد حظيت ضريبة القيمة المضافة على الصعيد الدولي باهتماماً ملحوظاً، فنجد أن من شروط الانضمام للاتحاد الأوروبي أن تكون الدولة طالبة الانضمام تطبق ضريبة القيمة المضافة.

كما أن صندوق النقد الدولي يضع شروطاً لمنح الدول قروض أو مساعدات، فيشترط على الدولة طالبة القرض أو المساعدة أن تكون مطبقة لضريبة القيمة المضافة.

ومن الملاحظ أن كثيراً من الدول في حقبة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي طبقت ضريبة القيمة المضافة معتمدة في ذلك على توجيهات من صندوق النقد الدولي، دون مراعاة للظروف الاقتصادية الداخلية^(١).

إلا أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة والتي حلت بدلاً عن ضريبة المبيعات فإنها تُعد خطوة إيجابية نحو تحقيق العدالة الضريبية، كما أنها تساعد على زيادة الحصيلة الضريبية للدولة، بما يؤدي ذلك إلى سد العجز في الموازنة العامة، والتوسع في الاستثمارات الحكومية والتي يترتب عليها القضاء على البطالة، وخلق فرص عمل حقيقية للشباب.

(١) Bibek Adhikari, "when dose introducing a value added tax increase economic E_Ciency? Evidence from synthetic control methods", job market paper, October ٢٨, ٢٠١٥, P.٧.

ومما هو جدير بالذكر أن نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة يرتبط بمدى نجاح الدولة في الحصول على بيانات دقيقة للمراحل المختلفة التي تمر بها إنتاج السلع، لتتمكن الدولة من خلال ذلك من تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليها، وتحديد نسبة الضريبة.

ولا شك أن ضريبة القيمة المضافة تقلل من التهرب الضريبي، كما أنها وسيلة لزيادة الإيرادات العامة للدولة، وأيضاً زيادة الصادرات.

وبناءً على ما سبق فسوف نتناول هذا البحث من خلال ثلاثة مباحث على النحو التالي:

مبحث تمهيدي: ماهية الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الأول: مدى خضوع الشخص الطبيعي للضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثاني: مدى خضوع الشخص الاعتباري للضريبة على القيمة المضافة

المبحث الأول: الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة وضوابطها والإعفاءات الواردة عليها

المطلب الأول: الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثاني: ضوابط تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثالث: السلع والخدمات والجهات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة

المبحث الثاني: الآثار المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الأول: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من الوجهتين الاقتصادية والاجتماعية

المطلب الثاني: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الإيرادات العامة والتجارة الخارجية

المطلب الثالث: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على معدلات التضخم والاستثمار

المبحث الثالث: أثر المعوقات الإدارية على إيرادات الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الأول: أثر الكفاءة الإدارية لموظفي الإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

المطلب الثاني: أثر الفساد الإداري لموظفي الإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

المطلب الثالث: أثر المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

مبحث تمهيدي

ماهية الضريبة على القيمة المضافة

لقد عرفت المحكمة الدستورية العليا الضريبة العامة بأنها فريضة مالية يلتزم الشخص بأدائها للدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء والخدمات العامة^(٢).

فالضريبة تُدفع بدون مقابل خاص يلتزم بأدائها الوطنيون والمقيمون على أرض الدولة، فالضرائب ليست مقايضة^(٣)، وهي تُصدر بناءً على قانون يصدر من السلطة التشريعية (مجلس النواب) وتعد ضريبة القيمة المضافة ضريبة مالية غير مباشرة تفرضها الحكومة على كافة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وصولاً إلى المنتج النهائي، وتتميز ضريبة القيمة المضافة بأنها الأكثر شيوعاً حول دول العالم، فتعد مصدرًا هاماً في ارتفاع الإيرادات العامة للدولة.

إلا أننا نرى بأنها غير عادلة، حيث لا تأخذ بعين الاعتبار الفروقات في مستوى الدخل، فهي يتم فرضها على معظم السلع والخدمات دون النظر إلى مستوى دخل المستهلك.

نشأة ضريبة القيمة المضافة:

يرجع الفضل إلى الألماني فيلهلم فون سيمنز في تحديد المفهوم لضريبة القيمة المضافة عام ١٩١٨، وكانت تفرض على الشركات الكبيرة فقط، وتعد ألمانيا وفرنسا من أوائل الدول التي طبقتها خلال الحرب العالمية الأولى على هيئة ضريبة الاستهلاك العام، ثم تم تغيير مسمائها لاحقاً إلى ضريبة القيمة المضافة.

وقد ظهرت تلك الضريبة في فرنسا عام ١٩٥٣ على يد مورييس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية وتم العمل بها في العام التالي مباشرة ١٩٥٤، لذلك يمكن القول بأن فرنسا أول من طبقت هذه الضريبة.

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١٧٥ لسنة ٢٢ق دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٩/٥.

(٢) د. رفعت المحجوب، المالية العامة - الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، ١٩٧١، ص ٢٦.

وفي يونيو ٢٠١٦ وافقت دول مجلس التعاون الخليجي على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في جميع دول مجلس التعاون الخليجي، وبدأت المملكة العربية السعودية، ودولة الإمارات العربية المتحدة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥% اعتبارًا من الأول من يناير عام ٢٠١٨م، ثم ازدادت في المملكة العربية السعودية لتصبح ١٥% في عام ٢٠٢١م، ومما هو جدير بالذكر أن ضريبة القيمة المضافة تختلف عن ضريبة المبيعات، فالأخيرة تفرض مرة واحدة فقط عند بيع المنتج النهائي، بينما ضريبة القيمة المضافة تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وصولاً إلى المنتج النهائي.

وتعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة لما لها من آثار على مختلف القطاعات الإنتاجية والاستهلاكية، فهي ضريبة نتجت عن تطور التقنيات الضريبية على مدى نصف القرن الماضي منذ إنشائها من قبل الاقتصادي الفرنسي موريس لوري سنة ١٩٤٥، وقد تم تطبيقها في العديد من البلدان وفقاً لمتطلباتها الاقتصادية^(٤).

ووفقاً للنظريات الاقتصادية فاختلقت آراء النظرية الكلاسيكية عن آراء النظرية النقدية.

فيرى الكلاسيك أن الهدف الأساسي للضريبة هو توفير الأموال من أجل تغطية النفقات العامة، واعتبروا أن الأثر الاقتصادي للضريبة يعتبر مسألة ثانوية تترتب بطريقة إرادية، أما أنصار النظرية النقدية (المالية) فقد اعتبروا أن الضريبة هي الوسيلة أو الأداة التي من خلالها يمكن استخدامها في التأثير على المجالات الاقتصادية والاجتماعية بخلاف دورها المالي^(٥).

وبالتالي نجد أن الضريبة تعتبر من الأدوات الهامة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية وتعد من أهم الأدوات لتمويل عجز الموازنة العامة للدولة.

(٤) د. عبد اللطيف عبد الله عبد الله: مدى جدوى تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الوقت الراهن (إطار مقترح لتطبيقها في مصر)، وزارة المالية، الإدارة المركزية للبحوث المالية، ٢٠١٥، ص ١٠ - ١٣.

(٥) آمال علي إبراهيم: دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، جامعة قناة السويس، ٢٠١٦، ص ٣.

كما تعد الضرائب بصفة عامة أحد أهم المصادر المالية لمعظم دول العالم وخاصةً النامية منها، والتي تؤثر بشكل مباشر على اقتصادياتها، حيث تلجأ إليها جميع الدول لتمويل نفقاتها العامة لإنفاقها على ما تقوم به من خدمات لأفراد المجتمع^(١)، فإذا تم تجميع القيمة المضافة لكل المنشآت على المستوى القومي، فإننا نصل إلى القيمة المضافة الكلية للمجتمع، أو ما يعرف بالنتاج المحلي الإجمالي.

وبناءً على ما تقدم فإننا نرى أنه من الأهمية أن نوضح قواعد خضوع الشخص الطبيعي، والشخص المعنوي للضريبة على القيمة المضافة، وهذا ما سوف نتناوله من خلال المطالبين التاليين:

المطلب الأول: مدى خضوع الشخص الطبيعي للضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثاني: مدى خضوع الشخص الاعتباري للضريبة على القيمة المضافة

(١) Albishi G. A. et al., (٢٠١٩). The value added tax (VAT): Effects on Saudi economy in the light of the Saudi vision ٢٠٣٠, journal of scientific research in science and technology (IJSRST), volume ٧, issue ٢, ٢٠١٩, pp ٢٠١-٢٠٢.

المطلب الأول

مدى خضوع الشخص الطبيعي للضريبة على القيمة المضافة

الشخص الطبيعي وفقاً لأحكام وقواعد القانون المدني المصري المادة ٢٩ من القانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ والتي عرفت الشخص الطبيعي بأنه الشخص الذي تبدأ شخصيته بتمام ولادته حياً وتنتهي بموته، ويكون أهلاً لاكتساب الحقوق والتحمل بالالتزامات، فيحق له ممارسة الأنشطة التجارية وفي هذه الحالة فإنه يخضع للضريبة على القيمة المضافة بصرف النظر عن طبيعة تلك الأنشطة التجارية ما لم يوجد استثناء من الخضوع للضريبة على إحدى الأنشطة التجارية بنص خاص.

ويتطلب لخضوع الشخص الطبيعي للضريبة على القيمة المضافة أن يمارس عملاً تجارياً بصفة مستقلة على سبيل الاحتراف مع ضرورة بلوغ الدخل للحد المطلوب للتسجيل في الضريبة على القيمة المضافة.

ويتضح مما سبق أن الشخص الطبيعي يجب أن يخضع للضريبة على القيمة المضافة إذا توافر العنصرين التاليين:

أ- ممارسة العمل التجاري بصفة مستقلة على سبيل الاحتراف.

ب- بلوغ دخل الشخص الطبيعي للحد المطلوب للتسجيل في الضريبة على القيمة المضافة.

وسوف نوضح هذان العنصران على النحو التالي:

أ- ممارسة العمل التجاري بصفة مستقلة على سبيل الاحتراف:

وفقاً لنص المادة العاشرة من قانون التجارة المصري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ والتي نصت

على: " يكون تاجراً: (١) كل من يزاول على وجه الاحتراف باسمه ولحسابه عملاً تجارياً. (٢)

كل شركة تتخذ أحد الأشكال المنصوص عليها في القوانين المتعلقة بالشركات أيًا كان الغرض الذي أنشئت الشركة من أجله^(٧).

ويتضح من النص السابق أنه من الشروط الجوهرية أن يكتسب الشخص صفة التاجر أن يقوم بعمليات الشراء والبيع على سبيل الاعتياد والاحتراف بهدف تحقيق الربح وأن يكون هذا العمل باسمه ولحسابه، ولا فرق في أن يكون العمل التجاري مشروعًا أو غير مشروع فمن يقوم بالاتجار في المخدرات يعد تاجرًا، وهو ما سوف نوضحه لاحقًا.

ويعد الاحتراف في العمل التجاري وسيلة للعيش والارتزاق وبالتالي فإذا قام شخص بعمل تجاري بشكل متقطع غير منتظم فإنه لا يكتسب صفة التاجر.

فالاحتراف يشترط القيام بأعمال التجارة بصورة منتظمة ومستمرة بحيث تكون التجارة هي المهنة الرئيسية.

ويرى جانب من الفقه أنه ينبغي أن يتوافر عدة عناصر لكي يتحقق الاحتراف، وهي الاعتياد، والقصد، والاستقلال وسوف نوضح تلك العناصر على النحو التالي:

١ - الاعتياد:

إن اعتياد الشخص على مزاوله عمل معين، فإن ذلك لا يرقى إلى درجة الاحتراف، حيث أنه يوجد فرق بين الاعتياد والاحتراف، فالاعتیاد درجة أقل من الاحتراف، فالقيام بالعمل لمرات عديدة وكثيرة بصفة متقطعة، على سبيل الاعتياد فلا يرقى ذلك أن يكون الشخص تاجرًا، بل يكفي القيام بالعمل باعتباره عمله الرئيسي الذي يعتمد عليه الشخص في دخله الأساسي ليكتسب صفة التاجر، وبناءً على ذلك فإن قيام الشخص بالعمل التجاري الذي يكون بشكل متفرق حتى ولو تعدد، فإنه لا يكون تاجر لعدم توافر الاستمرارية كالشخص الذي يقوم ببيع سيارته، فبالرغم من أنه قد يكون حقق أرباحًا إلا أنه لا يعد تاجرًا ولا يخضع في هذه الحالة للضريبة على القيمة المضافة.

(٧) المصدر: قانون التجارة المصري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩م.

أما الشخص الذي يقوم بالعمل حتى ولو مرة واحدة في السنة، فإنه يطلق عليه تاجر طالما كان ذلك العمل مصدرًا رئيسيًا لرزقه، ومثال ذلك الشخص الذي يقوم بشراء القطن في كل عام في موسمه بهدف إعادة بيعه لتحقيق الربح، فإن شرط الاحتراف تحقق وبالتالي يكتسب هذا الشخص صفة التاجر، وذلك لأن هذا العمل أصبح مهنته الأساسية التي يترزق منها رغم أنه لم يقم بهذا العمل سوى مرة واحدة في كل عام، وبالتالي يخضع هذا العمل للضريبة على القيمة المضافة.

وأحيانًا يزاول الشخص نشاطًا عرضيًا ولكنه مرتبط بنشاطه الأصلي ومثال ذلك الطبيب الذي يقوم بعلاج المرض فإن نشاطه المهني يخضع للضريبة، أما إذا قام هذا الطبيب بإلقاء ندوة علمية عن مخاطر بعض الأمراض، فيعد ذلك نشاطًا عارضًا ولكنه مرتبط بنشاطه الأصلي، وبالتالي يأخذ حكمه ويخضع للضريبة.

وبخصوص مدى مشروعية النشاط فقد انقسم الفقه إلى اتجاهين:

الاتجاه الأول: يرى أصحاب هذا الاتجاه إلى عدم خضوع النشاط غير المشروع للضريبة، لأن خضوع هذا النشاط للضريبة هو بمثابة اعتراف ضمني من قبل الدولة لهذا النشاط وهذا يؤدي إلى وجود تناقض مع قانون العقوبات الذي يعاقب على الأنشطة غير المشروعة.

الاتجاه الثاني: يرى أصحاب هذا الاتجاه إلى ضرورة خضوع النشاط غير المشروع للضريبة، حيث أن النشاط غير المشروع في حالة عدم خضوعه للضريبة فإنه سيكون في وضع أفضل ماديًا مقارنةً بالمشروعات المشروعة، ويرى أصحاب هذا الرأي أن فرض الضريبة على المشروعات غير المشروعة لا تعد اعترافًا من الدولة لهذا النشاط، فهناك فرق بين تحصيل الضريبة على تلك الأنشطة وبين المحاسبة على الإيرادات الناتجة عنها، بالإضافة إلى ما سبق فهناك مبدأ راسخ وهو الحياد الضريبي، وهو ما يمنع التمييز بين الأنشطة^(٨).

(٨) SPVANZYI: The value added tax implications of illegal transactions, vol. ١٤, No. ٤, ٢٠١١, P٣٣٩.

ونحن نرى أن الاتجاه الثاني المؤيد لخضوع النشاط غير المشروع للضريبة مع عدم الإخلال بالعقوبات الجنائية، وعلى سبيل المثال الطبيب الذي يقوم بعمل عمليات إجهاض للسيدات دون عذر مقبول فيعد هذا العمل مخالفاً لأحكام وقواعد قانون العقوبات ويخضع للعقوبات الواردة به، كما أنه في نظرنا يجب أن يخضع للضريبة على هذا العمل غير المشروع.

٢- القصد:

يقصد بالقصد ظهور الشخص بمظهر التاجر المحترف وبالتالي لا يعد تاجرًا، فعندما يقوم المزارع ببيع محصول أرضه مقدمًا، ثم تبين أن إنتاج أرضه غير كاف لتلبية الكمية المطلوبة، فيقوم بتكملة النقص الذي حدث بالشراء من محاصيل المزارعين الآخرين، فيعد ما قام به هذا المزارع هو شراء من أجل البيع، ولكنه قام به بغير قصد وبالتالي لا يعد محترفًا للتجارة، ولا يخضع لهذه العملية للضريبة على القيمة المضافة.

٣- الاستقلال:

الاستقلال يعني ممارسة الشخص للتجارة باسمه الشخصي ولحسابه الخاص وهو شرط أساسي لاكتساب صفة التاجر، حيث أن التجارة تقوم على تحمل التبعة والمخاطر^(١)، فإذا قام هذا الشخص بتكليف أحد العاملين تحت إدارته بعمل معين يتعلق بالنشاط التجاري فإن هذا الأخير لا يعد تاجرًا حيث تربطه علاقة تبعية برب العمل ولا يخضع للضريبة على القيمة المضافة لأنه مارس العمل التجاري باسم وحساب رب العمل، وقد يثار تساؤل حول عمل المصفي الذي يقوم بمهمة عامة وهي تصفية أعمال التاجر المفلس أو الشركة المفلسة أو المنحلة، فإنه لا يعد تاجر ولا يخضع للضريبة على القيمة المضافة لأنه يمارس العمل لمصلحة الدائنين وبغرض التصفية فقط فهذا العمل ليس باسمه ولا لحسابه.

(١) عبد الرزاق جاجان، قيام صفة التاجر في التشريع التونسي، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، ١٩٩٥، ص ٤٩.

ب- بلوغ دخل الشخص الطبيعي للحد المطلوب للتسجيل في الضريبة على القيمة المضافة:

هناك نوعان من التسجيل أحدهما وجوبي والآخر جوازي:

يُعد التسجيل الوجوبي أو ما يطلق عليه بشروط التسجيل الإلزامي الذي حددها قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في المادة رقم ١٦ من القانون، والمادة رقم ١٨ من اللائحة التنفيذية، حيث تضمننا تحديد حد للتسجيل بمبلغ خمسمائة ألف جنيه.

فقد نصت المادة ١٦ من القانون سالف الذكر على أنه:

"على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه. وعلى كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته".

وقد أجازت تلك المادة لوزير المالية تعديل التسجيل المشار إليه، وقد أجاز القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقاً للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون^(١٠).

(١٠) القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المادة رقم ١٦.

وتعد الحالة الأخيرة بمثابة التسجيل الجوازي فوفقاً لنص المادة ٢٢ من اللائحة التنفيذية فإنه يجب ألا يقل حجم تعاملاته خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ تقديم الطلب عن مائة وخمسين ألف جنيه، أو لا يقل رأس المال المدفوع عن خمسين ألف جنيه، وأن يكون لديه مقر ثابت يزاول من خلاله النشاط المسجل عنه، وأن يكون لديه بطاقة ضريبية سارية.

ولا يجوز للمسجل في هذه الحالة طلب إلغاء التسجيل إلا بعد مضي أربعة وعشرين شهراً من تاريخ التسجيل، ما لم يتوقف المسجل نهائياً عن ممارسة نشاطه قبل هذا التاريخ ويثبت ذلك لمصلحة الضرائب، وفي جميع الأحوال على كل من ألغى تسجيله الالتزام بالآتي:

- الامتناع عن أن يقدم نفسه بأي صورة من الصور على أنه مسجل.

- الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والفواتير لمدة خمس سنوات من تاريخ إلغاء تسجيله، وتمكين موظفي المصلحة من الاطلاع عليها.

ومما هو جدير بالذكر أن للمأمورية المختصة لها الحق في تعديل الإقرارات المقدمة في حالة عدم مطابقتها من واقع أي بيانات أو مستندات، واتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل ما يستحق من ضريبة، وضريبة الجدول طبقاً لأحكام القانون.

المطلب الثاني

مدى خضوع الشخص الاعتباري للضريبة على القيمة المضافة

عرف القانون المدني المصري الشخص الاعتباري في نص المادة ٥٢ من القانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ الشخص الاعتباري بأنه عبارة عن مجموعة من الأشخاص والأموال المؤسسة له، لتحقيق غرض معين، ومعترف له بالشخصية القانونية المقررة، حيث يُعد كيان له شخصية مستقلة وايضا له ذمة مالية مستقلة ويتحمل الالتزامات المنسوبة إليه وحده دون المؤسسين، والشخصية الاعتبارية قد تكون شخصية اعتبارية عامة مثل الدولة وما يتفرع منها من جهات إدارية، وقد

تكون شخصية اعتبارية خاصة مثل الشركات التجارية والجمعيات الخيرية، ويطلق على الشخص الاعتباري بالشخص المعنوي أو الحكمي.

ويثار التساؤل حول خضوع الشخص الاعتباري للضريبة على القيمة المضافة، فإننا نفرق في هذا الصدد بين الآتي:

أولاً: السلع والخدمات التي تقدمها الشخصية الاعتبارية العامة:

تتمثل الشخصية الاعتبارية العامة في الدولة وما يتفرع منها من جهات إدارية، وقد اختلف فقهاء الاقتصاد من إخضاع أنشطة الدولة للضريبة على القيمة المضافة فمنهم فريق يرى أنها لا تخضع للضريبة، فالدولة تقدم سلع وخدمات منخفضة الثمن مساهمةً منها لذوي الدخل المنخفضة، فإذا تم فرض ضريبة على تلك السلع والخدمات فإن ذلك من شأنه زيادة أثمانها بمقدار الضريبة، وبالتالي لن يتحقق الهدف الاجتماعي للدولة.

وهناك فريق يرى ضرورة إخضاع تلك السلع والخدمات للضريبة حيث أن الدولة أصبحت منافساً قوياً للقطاع الخاص، وانطلاقاً من مبدأ العدالة والمساواة فإنه يجب إخضاع السلع والخدمات التي تقدمها الدولة للجمهور للضريبة أسوةً بالسلع والخدمات التي يقدمها القطاع الخاص والتي تخضع للضريبة.

وبالنظر إلى قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر فإنه قد حدد فرض الضريبة على القيمة المضافة بناءً على نوعية النشاط الاقتصادي بصرف النظر عن صفة الشخصية الاعتبارية سواء كانت شخصية اعتبارية عامة أو خاصة.

ويترتب على ما سبق خضوع كافة المشروعات الاقتصادية للشخصية الاعتبارية العامة للضريبة على القيمة المضافة إلا ما استثنى بنص خاص مثل الخدمات الأساسية كالتعليم والأمن والقضاء والصحة حتى وإن كانت تلك الخدمات يتم تأديتها مقابل رسوم فلا تخضع تلك الرسوم للضريبة على القيمة المضافة، لأن تلك الخدمات تهدف إلى تحقيق الصالح العام للمجتمع ولا تهدف إلى تحقيق أرباح، ولقد نصت على ذلك اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بالفقرة الرابعة من المادة الثالثة^(١).

ثانياً: السلع والخدمات التي تقدمها الشخصية الاعتبارية الخاصة:

تتمثل الشخصية الاعتبارية الخاصة في الشركات التجارية وتخضع جميع الأنشطة المتعلقة بالشخصية الاعتبارية الخاصة للضريبة على القيمة المضافة، إلا ما استثنى منها بنص خاص سواء لسلع أو خدمات أو جهات معينة.

(١) اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والمنشور في الوقائع المصرية العدد ٥٥ في ٢٠١٧/٣/٧م.

أوجه المقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات^(١٢):

يمكن توضيح أوجه المقارنة بين الضريبتين من خلال الشكل التالي:

الضريبة على المبيعات	الضريبة على القيمة المضافة
١- ضريبة محددة النطاق بسلع وخدمات معينة.	١- ضريبة ذات نطاق أوسع تمتد إلى مؤدي الخدمة.
٢- تمنح إعفاءات واسعة ولاسيما في قطاع الخدمات.	٢- يتم إلغاء الإعفاءات الخاصة ويتم منح إعفاءات جديدة.
٣- السلع والخدمات المصدرة فقط تخضع بسعر صفر %.	٣- يخضع بسعر صفر % كل من: أ- السلع المصدرة للخارج. ب- السلع المشتراة للاستخدام خارج البلاد. ج- خدمات الإصلاح والصيانة التي تتم على السلع المستوردة بنظام الإفراج المؤقت.
٤- خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات محدودة مع أحقية استرداد الضريبة في حالات خاصة.	٤- نطاق أوسع لخصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات، مع أحقية استرداد الضريبة كما في ضريبة المبيعات.
٥- الإطار العام للالتزام بالقانون: أ- حد تسجيل منخفض جداً ليسمح بدخول شرائح كبيرة من التجار والمنتجين ومؤديي الخدمة. ب- فترة التقادم للاحتفاظ بالمستندات ثلاث سنوات. ج- عدم إمكانية تطبيق نظام التكلفة العكسي عند شراء خدمات من الخارج.	٥- الإطار العام للالتزام بالقانون: أ- حد تسجيل مرتفع ليعفي شريحة أكبر من التسجيل في مصلحة الضرائب بالإضافة إلى إمكانية التسجيل الطوعي. ب- فترة التقادم للاحتفاظ بالمستندات خمس سنوات. ج- إمكانية تطبيق نظام التكلفة العكسي عند شراء الخدمات من الخارج.

إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أدت إلى عدم المساواة بين الأشخاص ذوي مستويات الدخل المختلفة، وأدى ذلك إلى وجود اختلالات في معدلات الادخار، بالإضافة إلى عدم المساواة في الاستهلاك^(١٣).

(١٢) د. عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم ١٨٣، مارس ٢٠١٦، ص ٨.

المبحث الأول

الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة

وضوابطها والإعفاءات الواردة عليها

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على جميع الأفراد الخاضعين لها سواء كانوا مقيمين أو غير مقيمين فالعبرة بتواجدهم على أرض الوطن وذلك عند إنفاقهم على شراء السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

ونظراً لاستحالة قيام الإدارة الضريبية بحصر هؤلاء الأشخاص فقد قرر المشرع تكليف بعض الأشخاص ليقوموا بتحصيل الضريبة عند تحقق الواقعة المنشأة للضريبة وذلك وفقاً لآليات محددة، ويتم فرض الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات، إلا ما تم استثناءه بنص خاص.

لذلك سوف نتناول هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثاني: ضوابط تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثالث: السلع والخدمات والجهات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة

(١٣) Alavuotunki, K. et al. (٢٠١٩). The effects of the value added tax on revenue and equality, the journal of development studies, vol.٥٥, No.٤, ٢٠١٩, PP.٤٩٠ - ٥٠٨.

المطلب الأول

الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة

تتمثل الواقعة المنشأة للضريبة في التصرف الذي إذا تحقق استحق عنه الضريبة، سواء كان هذا التصرف مادي بطبيعته أو مصدره أو الغرض الذي فرضت الضريبة من أجله. وتحدد الواقعة الضريبية في ظل القانون السائد وقت التصرف الخاضع للضريبة، وبالتالي يتحدد مقدارها.

فإذا تغير سعر الضريبة بقانون لاحق على التصرف الخاضع للضريبة فإنه يتم تطبيق السعر القديم للضريبة الذي كان سائداً وقت حدوث الواقعة المنشأة للضريبة.

ومما هو جدير بالذكر أن ضريبة القيمة المضافة تستحق بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة الممول، ويشمل ذلك البيع كافة أشكال البيع سواء كان البيع نقداً أو بالأجل أو بالتقسيط أو بالعربون أو بالعينة وغيرها من أشكال البيع فيتحقق البيع، وبالتالي تخضع الواقعة للضريبة على القيمة المضافة^(١٤).

كما تستحق الضريبة على القيمة المضافة في حالة استعمال الممول للسلعة في أغراضه الشخصية أو التصرف فيها بدون مقابل كالهبة أو التبرع، كذلك تخضع لضريبة القيمة المضافة السلع التي يقوم الممول بتقديمها كهدايا، حيث يتم معاملتها معاملة الاستهلاك، فإذا قام الممول بتوزيع السلعة على وكلاء التوزيع فلا ينتقل عبء الضريبة إلى الموزع، وإنما تتحقق الواقعة الضريبية عند قيام الموزع ببيع السلعة لحساب الممول وبنفس أسعاره.

وبالنسبة للسلع التي يستوردها الممول من الخارج فتتحقق الواقعة المنشأة للضريبة وقت الإفراج الجمركي عن تلك السلع.

(١٤) المادة (٥) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المادة (٧) من اللائحة التنفيذية.

أما السلع التي لا يتم إدخالها داخل البلاد (السلع العابرة) فلا يستحق عليها ضريبة بشرط أن يتم نقل تلك السلع تحت رقابة مصلحة الجمارك.

وبالنسبة للخدمات فتخضع لضريبة القيمة المضافة بمجرد تأدية الخدمة إلى المستفيد منها، ومن أمثلة ذلك المطاعم والفنادق ... إلخ.

أما الخدمات ذات الطابع المستمر فتستحق عليها ضريبة القيمة المضافة بمجرد إصدار الفاتورة حتى ولو كانت الخدمة لاحقة على إصدار الفاتورة، ومن أمثلة ذلك خدمات الاتصالات والإنترنت والنظافة والحراسة ... إلخ.

ويرى البعض^(١٥) تحقيقاً للعدالة ضرورة أن تكون الواقعة المنشأة للضريبة هي واقعة التحصيل الفعلي تطبيقاً لأساس المحاسبة عن العمليات التجارية وهو الأساس النقدي.

ونحن نؤيد هذا الرأي خاصة وإن السلعة قد تتعرض للتلف وفي مثل هذه الحالة فإن الممول قد خسر قيمة السلعة والضريبة التي دفعها مقدماً، أما إذا تم سداد الضريبة وقت تحقق عملية التصرف فإن ذلك يكون أكثر عدالة للممول.

والجدير بالذكر أنه في حالة التوقف الكلي للممول عن النشاط بكافة صورته، سواء الانتهاء الكلي للنشاط المتعلق بالسلعة أو بالخدمة الخاضعة للضريبة، أو التنازل للغير أو التصفية، فإنه تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة بصرف النظر عن تحقق واقعة البيع فعلياً أو حكماً، فتستحق ضريبة القيمة المضافة على السلعة أو الخدمة التي في حوزة الممول وقت التصرف فيها، إلا إذا كان المتنازل إليه مسجلاً لدى مصلحة الضرائب، فينتقل عبء الضريبة إليه، ويجب على الممول عند التوقف عن النشاط أن يقوم بإبلاغ مصلحة الضرائب بالتوقف خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف الفعلي.

(١٥) د. حافظ حسن عوض شعيب، تأثير ضرائب المبيعات على كل من الأنشطة الاقتصادية وحماية البيئة، دراسة محاسبية انتقادية، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول ١٩٩٥، ص ٢٣٤.

وفي مصر؛ فانطلاقاً من مارس ٢٠١٦ تواصل الحكومة المصرية تنفيذ سياسات اقتصادية إصلاحية بهدف دعم النمو الاقتصادي وتقليل معدل البطالة، وتعد إصلاحات السياسة المالية من أهم سياسات وزارة المالية والتي تهدف إلى تطبيق نظام متكامل للضريبة على القيمة المضافة الذي حل محل نظام الضريبة على المبيعات والذي كان معمول به منذ عام ١٩٩١.

ويمكننا القول بأن ضريبة القيمة المضافة بأنها تلك الضريبة التي تُفرض على حالات تحول وتداول السلع والخدمات خلال مراحل الإنتاج المختلفة بدايةً من المواد الخام ووصولاً للشكل النهائي للسلعة أو الخدمة.

وتعد ضريبة القيمة المضافة ضريبة استهلاك غير مباشرة تركز على الجانب الاستهلاكي وتفرض على مبيعات السلع والخدمات مع خصم الضريبة على المدخلات من السلع والخدمات المشتراة خلال فترة زمنية محددة، فهي تفرض على جميع فئات المجتمع الخاضعين لها.

المطلب الثاني

ضوابط تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

إن سعي الدولة نحو تحقيق التنمية لكافة مشروعاتها، فالأمر يتطلب اتخاذ بعض الضوابط عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وتتمثل أهم تلك الضوابط فيما يلي:

- ١- تطوير شبكة الربط الآلي بين كافة أجهزة الدولة لتوفير كافة البيانات التي تحتاجها الإدارة الضريبية لخفض حالات التهرب الضريبي^(١٦).
- ٢- يجب على الإدارة الضريبية تبسيط الإجراءات والالتزام بالشفافية لكي تُمكن جميع فئات المجتمع من فهمها.
- ٣- على أجهزة الإعلام نشر الوعي اللازم للمجتمع عن دور الضريبة في تنمية المجتمع.

(١٦) د. نبيل عبد الرؤوف، الضريبة على القيمة المضافة، التنظيم الفني - آليات التطبيق - معوقات ومقترحات، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، ٢٠١٥، العدد ٦٦٠ لسنة ٢٠١٥، ص ١٢ - ٢١.

٤- إعادة النظر في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة مع الأخذ في

الحسبان المستهلك ذات الدخل المنخفض، بهدف إظهار الدور الاجتماعي للضريبة.

٥- إلزام جميع الخاضعين لضريبة القيمة المضافة بإمسك دفاتر نظامية وتقديم كافة الفواتير

والمستندات المتعلقة بالنشاط، والاحتفاظ بها لمدة ٦ سنوات اعتباراً من نهاية الفترة

الضريبية الخاصة بها.

٦- اتخاذ الإجراءات القانونية الرادعة، وفرض الغرامات على الممولين الذين يحاولون إخفاء

مستندات بعض العمليات وعدم تسجيلها بهدف التهرب الضريبي.

وبناءً على الضوابط سالفة الذكر فإن الدولة تتمكن من دعم المشروعات القومية مثل

الأمن، والصحة، والتعليم ... إلخ.

ومما هو جدير بالذكر أن التاجر يقوم بخضم جميع الضرائب التي سبق وأن دفعها عن

السلعة المباعة في مراحل إنتاجها، وذلك تجنباً للازدواج الضريبي، حيث يتم سداد ضريبة القيمة

المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع للسلعة أو الخدمة.

فضريبة القيمة المضافة النهائية المدفوعة تتكون من حاصل مجموع ضريبة القيمة

المضافة المدفوعة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

وقد صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

وتم العمل به في ٨ سبتمبر ٢٠١٦، وقد تم البدء بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة بنسبة

١٣% في الأول من أكتوبر ٢٠١٦، وقد تم التعديل على القانون عدة مرات لإزالة أي تشوهات

لكي يتناسب مع فئات المجتمع حتى أصبحت ١٤% في ٢٠١٧/٧/١م، ونتيجة لذلك فقد تم

إعفاء بعض الأنشطة التجارية من ضريبة القيمة المضافة، وتم أيضاً تعديل مدة تحصيل

الضريبة.

نسبة الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول الأوروبية والعربية في عام ٢٠٢٢م:

تفرض الضريبة على القيمة المضافة بتزايد بناءً على الزيادة في قيمة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع، فهي قيمة يتم إضافتها في كل مرحلة اقتصادية للإنتاج، فهي تمثل الفرق بين قيمة السلعة وبين قيمة المواد التي يتم إنتاج السلعة من خلالها وتعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي يتم تحصيلها بواسطة التاجر، فهي تحسب على كل مراحل التوريد، وإذا كانت الضريبة على القيمة المضافة تمثل عبئاً على الأفراد محدودي الدخل، إلا أن تحصيلها يُعد ضرورة للدولة للقيام بمهامها الأساسية من خلال تطوير البنية التحتية وتقديم الخدمات التي يستفيد منها أفراد المجتمع، ويكون المصدر الرئيسي لتمويل تلك المشروعات من الإيرادات المحصلة من الضرائب.

وتختلف نسبة الضريبة على القيمة المضافة من دولة إلى أخرى حيث تطبقها حوالي ١٦٦ دولة حول العالم من أصل ١٩٣ دولة وذلك بحلول العام الجاري ٢٠٢٢ وذلك تحت مسميات مختلفة^(١٧):

(١٧) www.wiki.almenhaj.net - www.tigaratuna.com

أولاً: نسبة الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول الأوروبية نوضحها من خلال الجدول التالي:

نسبة الضريبة	الدولة
٢٥%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في الدنمارك.
٢٥%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في النرويج.
٢٥%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في السويد.
٢٥%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في البرازيل.
٢٣%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في أيرلندا.
٢١%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في بلجيكا.
٢١%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في هولندا.
٢١%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في الأرجنتين.
٢٠%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في بلغاريا.
٢٠%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في النمسا.
٢٠%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة.
١٨%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في روسيا.
١٦%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في تركيا.
١٦%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في المكسيك.
١٤%	تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في جنوب إفريقيا.

وبالرغم من ارتفاع عدد الدول حول العالم التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية مازالت تستخدم ضريبة المبيعات.

أثر العدالة الضريبية على تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر

د/ رشدي إبراهيم السيد أبو كريمه

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

وبالنسبة للدول العربية فإنها تطبق أيضاً الضريبة على القيمة المضافة وتختلف نسبة الضريبة من دولة إلى أخرى، وبحلول عام ٢٠٢٢ طبقت خمسة عشر دولة الضريبة على القيمة المضافة نوضحها من خلال الجدول التالي:

الدولة	نسبة الضريبة
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في المغرب العربي.	٢٠%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في تونس.	١٩%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر.	١٩%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في السودان.	١٧%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في موريتانيا.	١٦%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في الأردن.	١٦%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في فلسطين.	١٦%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	١٥%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في مصر.	١٤%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في لبنان.	١١%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في جزر القمر.	١٠%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في جيبوتي.	١٠%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في الإمارات العربية المتحدة.	٥%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في البحرين.	٥%
تبلغ نسبة الضريبة على القيمة المضافة في سلطنة عمان.	٥%

أما بقية الدول العربية فتستخدم أنواع أخرى من الضرائب كضريبة الدخل، وضريبة المبيعات.

وبالنظر إلى أسعار الضرائب على القيمة المضافة السائدة حول العالم، نلاحظ أن نسبة الضريبة على القيمة المضافة المطبقة في مصر والتي تبلغ ١٤% تُعد سعراً مناسباً وذلك

بالمقارنة بالدول الأوروبية والتي تبلغ نسبتها ٢٥% في الدنمارك، البرازيل، وكذلك أيضاً بالمقارنة بالدول العربية حيث تبلغ نسبتها ٢٠% في المغرب العربي، ١٩% في تونس والجزائر.

دول حول العالم تفرض الضريبة على القيمة المضافة بأعلى نسبة:

تفرض خمس دول حول العالم الضريبة بأعلى سعر، ونوضح فيما يلي تلك الدول ونسبة الضريبة المفروضة فيها:

١- بلجيكا: تفرض الحكومة البلجيكية ضريبة دخل مقدارها ٥٤% على الأفراد غير المتزوجين، وتفرض ضريبة تصل إلى ٣٨.٦% على رواتب الأسر ذات مصدر دخل واحد.

٢- ألمانيا: تفرض الحكومة الألمانية ضريبة دخل بنسبة ٤٩.٤% على الأفراد غير المتزوجين، كما تفرض ضريبة دخل بنسبة ٣٤% على العائلات المكونة من أب وأم وطفلين وتكون الأسرة ذات مصدر دخل واحد.

٣- المجر: تفرض الحكومة الهنغارية ضريبة دخل ثابتة بنسبة ١٥% وتطبق على جميع أنواع الدخل المملوكة للدولة، وتفرض نسبة ٤٨.٢% على غير المتزوجين، وتفرض نسبة ٣٣.٧% على الأسر ذات مصدر دخل واحد.

٤- فرنسا: تفرض الحكومة الفرنسية ضريبة على دخل الأفراد غير المتزوجين تصل إلى ٤٨.١%، وتفرض نسبة ٤٠% على الأسر التي لها مصدر دخل واحد المكونة من أب وأم وطفلين.

٥- إيطاليا: تفرض الحكومة الإيطالية ضريبة على دخل الأفراد غير المتزوجين تصل إلى ٤٧.٨%، بينما بلغ معدل الضريبة على الأسر التي لديها مصدر دخل واحد والمكونة من أب وأم وطفلين ٣٦.٦%.

كيفية احتساب الضريبة على القيمة المضافة:

تعد ضريبة القيمة المضافة من أهم أشكال الضرائب غير المباشرة التي يتم فرضها على معظم السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص خاص، ويتحملها المستهلك النهائي، في حين يقوم المنتج بتحصيلها وسدادها لمصلحة الضرائب وذلك عبر مراحل سلسلة التوريد.

وتعد الضريبة على القيمة المضافة هي من أكثر الضرائب شيوعاً حيث أنها تطبق في أكثر من ١٦٦ دولة حول العالم بما فيها جميع دول أعضاء الاتحاد الأوروبي والبالغ عددها ٢٩ دولة بالإضافة إلى كندا ونيوزيلندا وأستراليا وسنغافورة وماليزيا.

ويتم تحديد قيمة الضريبة على القيمة المضافة من خلال احتساب الفرق بين سعر إعادة البيع، وسعر الشراء للبائع، وذلك في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية لكافة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، بغض النظر عن دخل المستهلك.

ويمكن القول بأن الضريبة على القيمة المضافة = الضريبة على المخرجات - الضريبة على المدخلات، فلو أن قيمة المخرجات تساوي ٢٠٠٠ جنيه، وقيمة المدخلات تساوي ٨٠٠ جنيه وكانت الضريبة على القيمة المضافة ١٤% فتكون قيمة الضريبة على القيمة المضافة = $2000 - 800 = 1200 = 14\% \times 1200 = 168$ جنيه.

طريقة احتساب الضريبة على القيمة المضافة من إجمالي الفاتورة:

تمر السلعة بعده مراحل في إنتاجها حتى تصل إلى سلعة كاملة الصنع، ولاحتساب الضريبة على القيمة المضافة على إجمالي فواتير البيع أو الشراء فهناك عدة خطوات يتم اتباعها على النحو التالي:

يتم تحديد المبالغ التي تم سدادها للضريبة على القيمة المضافة خلال عمليات الشراء، ويتم خصمها من قيمة الضريبة على القيمة المضافة التي تم تحصيلها من عمليات البيع.

ومثال ذلك:

لو تم شراء سلعة من المصنع بمبلغ ١٠٠٠ جنيه فيتم إضافة على الفاتورة نسبة الضريبة على القيمة المضافة ٥% على سبيل المثال:

فيكون إجمالي المبلغ المدفوع = ١٠٠٠ قيمة السلعة + ٥٠ قيمة الضريبة = ١٠٥٠ جنيه.

فإذا تم بيع تلك السلعة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتم إضافة نسبة الضريبة على القيمة المضافة ٥% على سبيل المثال:

فيكون إجمالي سعر البيع = ١٢٠٠ قيمة السلعة المباعة + ٦٠ قيمة الضريبة = ١٢٦٠ جنيه.

يلاحظ مما سبق أن قيمة الضريبة المضافة في حالة البيع بلغت ٦٠ جنيه في حين المسدد منها عند واقعة الشراء من المصنع بلغ ٥٠ جنيه فيكون هناك فرق قدره (٦٠ - ٥٠ = ١٠ جنيه) وهذا المبلغ واجب السداد كضريبة على القيمة المضافة لمصلحة الضرائب، حيث يمثل الفرق بين (الضريبة على إجمالي المخرجات - الضريبة على إجمالي المدخلات).

ويستنتج مما سبق أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج للسلع والخدمات مع خصم ما سبق أدائه من ضريبة في مراحل الإنتاج السابقة مما يجعلها ضريبة غير تراكمية.

ومما هو جدير بالذكر أنه في جميع الأحوال يجب أن يكون بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد بذلك.

حالات تعديل قيمة الصفقة^(١٨):

قد يحدث أحياناً تعديل في قيمة الصفقة بين البائع والمشتري سواءً بالزيادة أو بالنقصان، وذلك بعد تقديم كلاً منهما الإقرار الضريبي فيتم اتباع التالي:

١- إذا تم تعديل قيمة الصفقة بالزيادة، فإنه يجب على كلاً من البائع والمشتري إظهار ذلك التعديل في الإقرار المقدم منهما خلال الشهر التالي لهذه الواقعة وذلك على النحو التالي:

أ- بالنسبة للبائع: يتم إضافة الزيادة في الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

ب- بالنسبة للمشتري: فيقوم بخصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات أو المشتريات السابق تحملها بالضريبة.

٢- إذا تم تعديل قيمة الصفقة بالنقصان، فإنه يجب على كلاً من البائع والمشتري إظهار ذلك التعديل في الإقرار المقدم منهما خلال الشهر التالي لهذه الواقعة على النحو التالي:

أ- بالنسبة للبائع: فإنه يقوم بخصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته في إقراره.

ب- بالنسبة للمشتري: فإنه يقوم بإضافة قيمة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة بإقراره.

وللاستفادة من نظام الخصم الضريبي يجب مراعاة ما يلي^(١٩):

١- يجب توافر الفواتير الضريبية أو المستندات الدالة على سداد الضريبة مع ضرورة الاحتفاظ بها لمدة خمس سنوات تالية لانتهاؤ السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه الدفاتر والسجلات.

٢- تقديم الإقرار الشهري في موعده القانوني.

^(١٨) المصدر: وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع العمليات والتوعية الضريبية، الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين، الإدارة العامة للإرشاد الضريبي، دليل خصم الضريبة، سبتمبر ٢٠١٦، ص ٧.

^(١٩) المرجع السابق، ص ٨-٩.

- ٣- أن يتم الخصم بمعرفة المكلف بالضريبة أو وكيله.
- ٤- إمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة.
- ٥- أن تكون الضريبة السابق خصمها عن المشتريات أو المدخلات سواء (محلية أو مستوردة) يتم استخدامها في تصنيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.
- ٦- بخصوص السلع المرتدة يجب أن يكون قد تم استلامها وقيدت بياناتها في الدفاتر والسجلات.
- ٧- أن يكون لدى المشتري دليل كتابي يؤيد حدوث التنزيل في الثمن.
- ٨- أن تكون إشعارات الخصم والإضافة مبيّناً بها عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها وكافة البيانات اللازمة التي تتعلق بتنزيل أو زيادة الثمن بقيمة مبلغ التنزيل أو الإضافة وبيان منفصل بالضريبة المستنزلة أو المضافة.
- ٩- أن يكون إشعار الخصم أو الإضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلًا.
- ١٠- أن تكون نسبة الضريبة المخصومة إلى إجمالي الضريبة التي تم خصمها على المشتريات هي نفس الضريبة التي حُملت بها السلع إلى ثمن تلك السلع.

المبيعات التي تتم عبر الإنترنت ومدى خضوعها للضريبة على القيمة المضافة:

تسعى مصلحة الضرائب إلى تحقيق العدالة الضريبية، وتبذل جهودًا كبيرة في حصر كافة التعاملات التي تتم عبر المنصات الإلكترونية وتحديد من يقوم بها من أجل اتخاذ اللازم لاستيفاء حقوق الخزنة العامة للدولة.

لذلك فقد ألزمت مصلحة الضرائب الشركات التي تعتمد في بيع منتجاتها من السلع أو الخدمات عبر الإنترنت وليس لديها حسابات ضريبية وغير مسجلة كعمولين لدى المصلحة، أن تبادر بالتسجيل بالمصلحة حتى لا تقع تحت طائلة القانون في جريمة التهرب الضريبي.

كما أن الشركات التي تمارس نشاطها عبر التجارة الإلكترونية وبلغت حد التسجيل وهو ٥٠٠ ألف جنيه سنويًا يجب عليها التسجيل بالضريبة على القيمة المضافة، فجميع السلع

والخدمات تخضع للضريبة وفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ باستثناء السلع والخدمات المستثناء بنص خاص، سواء تم البيع بالشكل التقليدي أو بالشكل الإلكتروني.

ويجب على الممول إصدار فواتير عن كافة التعاملات التجارية مضافاً إليها ١٤% عن السلع المدرجة بالجدول ويلتزم بتقديم إقرارات شهرية إلكترونية، وفي حالة عدم الالتزام فإن ذلك يُعد حالة من حالات التهرب الضريبي التي تصل عقوبتها إلى الحبس من ثلاث إلى خمس سنوات وتعد جريمة من الجرائم المخلة بالشرف، وذلك وفقاً لما ورد بقانون العقوبات المصري.

حكم خضوع التوريدات بدون مقابل للضريبة على القيمة المضافة:

إن المشرع المصري كان واضحاً عند فرض الضريبة على القيمة المضافة، فهي تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى منها بنص خاص، وبالتالي يتم فرض الضريبة لوجود مقابل مادي نتج عن بيع السلعة أو الخدمة.

إلا أنه في حالة عدم وجود إيراد مادي عند التصرف في السلعة أو الخدمة فإنه لا مجال لخضوعها للضريبة، حيث أن واقعة تحقيق الإيراد لم تتحقق، والأمثلة على تلك التصرفات عديدة كالسلع التي تُمنح للجمهور بغرض الدعاية للمنتج، والهدايا، والجوائز ... إلخ.

إلا أنه يجب مراعاة التفرقة بين التوريدات سالفة الذكر، وبين التوريدات بمقابل غير النقود، فالأخيرة تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

لذلك فإن مصلحة الضرائب تهتم بطبيعة التوريدات بلا مقابل وذلك من أجل تفادي حالات التهرب الضريبي.

ومن الملاحظ أن القضاء ينظر العديد من القضايا بين الممولين ومصلحة الضرائب لحسم تلك النزاعات التي تثور بشأن التوريدات بدون مقابل.

ويتجه القضاء إلى تبني معيار موضوعي لحسم هذه النزاعات يعتمد على فكرة أن يكون هذا التوريد يحقق مصلحة أو هدف للمورد مثل أن يقدم أحد النوادي سيارة مجانية لأحد اللاعبين للانضمام للفريق التابع للنادي فهنا تخضع هذه المعاملة للضريبة لوجود مصلحة وهدف للمورد وراء تقديم هذا التوريد المجاني^(٢٠).

وفي نظرنا فإنه يجب التفرقة بين التوريدات المجانية التي يترتب عليها مصلحة وبين التوريدات المجانية التي لا يترتب عليها مصلحة، فالأولى تخضع للضريبة على القيمة المضافة والأخيرة لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

حكم خضوع التعويضات والتبرعات للضريبة على القيمة المضافة:

أولاً: بخصوص التعويضات:

لقد انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع في مارس ٢٠٢٠ إلى خضوع التعويضات المنصرفة للمقاولين وفقاً لقانون تعويضات عقود المقاولات والتوريدات والخدمات العامة الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠١٧ لكل أنواع الضرائب والدمغات وضريبة القيمة المضافة والتأمينات الاجتماعية وغرامات التأخير وغيرها من المستحقات الواجبة السداد وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة لذلك، وبناءً على ذلك يتم سداد كافة مستحقات الخزنة العامة من ضرائب ورسوم ودمغات وخلافه من قيمة التعويض قبل الصرف للمستحقين.

ثانياً: بخصوص التبرعات:

وافق مجلس النواب في ديسمبر ٢٠٢١ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وقد شملت التعديلات الإعفاءات المقررة بالفقرة الأولى من المادة ٢٧ من القانون للخدمات المقدمة كهبات أو تبرعات أو هدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية، وكذا النص على شمول الإعفاء للهيئات العامة، وشمول الإعفاء

(٢٠) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧، ص ٣١١.

أيضاً ما يتم استيراده من الخارج للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي، ويعد هذا التعديل بمثابة إصلاح لبعض التشوهات التي أسفرت عن تطبيق القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الخاص بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

ويثار التساؤل حول المبالغ التي يتم دفعها كتبرع للجهات الخيرية ومدى خضوعها للضريبة على القيمة المضافة والتي يتم إرسالها عن طريق الرسائل النصية عبر الموبايل.

يلاحظ أن هذا التساؤل يحمل شقين:

الشق الأول: يتمثل في مبلغ التبرع للجهة الخيرية.

الشق الثاني: يتمثل في خدمة الرسائل النصية والخاصة بشركة الاتصالات.

فبخصوص الشق الأول والتمثل في مبلغ التبرع للجهة الخيرية فهو لا يخضع للضريبة لأن التبرع لا يقابله مقابل.

أما بخصوص الشق الثاني والتمثل في خدمة الرسائل النصية والخاصة بشركة الاتصالات فإن شركة الاتصالات تُحصّل مبالغ مقابل خدمات الرسائل النصية وبالتالي تخضع للضريبة وفقاً للأسعار المعلنة عن تلك الخدمة، ولكن إذا ما تبرع مقدم خدمة الاتصالات بتكلفة الخدمة ولم يتحصل على رسوم، فيعد ذلك تبرعاً من مقدم الخدمة دون الحصول على منفعة مقابل هذه الخدمة وبالتالي لا يخضع للضريبة^(١).

(١) VAT Treatment of charitable donations via SMS, tax and duty manual, revenue Irish tax and customs, June ٢٠٢٠, p.p ٢ – ٤.

المطلب الثالث

السلع والخدمات والجهات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة

أعفى المشرع بعض الأنشطة والخدمات من ضريبة القيمة المضافة وهي على النحو التالي^(٢٢):

- ١- جميع أنواع الألبان والتغذية وحضانات الأطفال.
- ٢- جميع منتجات البيض والشاي والسكر.
- ٣- منتجات المطاحن وجميع أنواع الخبز والمكرونة المصنعة من الدقيق.
- ٤- الحيوانات والأسماك والطيور سواء تم تداولها حية أو مذبوحة طازجة أو مجمدة.
- ٥- إعفاء البترول الخام والغاز الطبيعي وغاز البوتاجاز.
- ٦- المواد الطبيعية مثل منتجات المناجم والمحاجر طالما كانت بحالتها الطبيعية.
- ٧- إنتاج وبيع ونقل واستهلاك الكهرباء، وإنتاج وتنقية وتحلية ونقل المياه.
- ٨- ورق الصحف والطباعة والكتابة والطابع البريدية والمالية والكراسات والكشاكيل.
- ٩- الكتب والمذكرات الجامعية والصحف والمجلات بجميع أنواعها.
- ١٠- المقاعد ذات العجل للمرضى والمعاقين وأجزائها وقطعها المنفصلة وأعضاء الجسم الصناعية وأجزائها.
- ١١- أجهزة تشغيل السمع للصم وأجزائها وغيرها من الأجهزة التي يتم لبسها أو يتم حملها أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة.

الجهات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة في مصر^(٢٣):

لقد أعفى المشرع بعض الجهات من الخضوع لضريبة القيمة المضافة وهي على النحو

التالي:

^(٢٢) قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

^(٢٣) المصدر: قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

- ١- العمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانوناً على البنوك.
- ٢- الخدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة العامة للرقابة المالية.
- ٣- خدمات صندوق توفير البريد.
- ٤- خدمات التأجير التمويلي.
- ٥- خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي.
- ٦- الخدمات المؤدية لإنشاء وصيانة دور العبادة، والخدمات المجانية التي تقدمها تلك الدور أيضاً.
- ٧- الخدمات المجانية التي يتم بثها من خلال الإذاعة والتلفزيون أو أي وسيلة أخرى.
- ٨- الخدمات المكتبية التي تقدمها المكتبات الحكومية أو التابعة للمنشآت التعليمية أو للمراكز البحثية أو الثقافية بجميع أنواعها.
- ٩- خدمات الوثائق والمحفوظات والنشر والمتاحف.

ومما هو جدير بالذكر بأن البائع ملتزم بتوريد ضريبة القيمة المضافة إلى الوحدة الحسابية الرئيسية بالإدارة المركزية للشئون المالية بمصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة) وذلك خلال ٣٠ يوم من تاريخ الشراء وباسم المورد مباشرة وباستخدام نظام الدفع الإلكتروني.

حالات رد ضريبة القيمة المضافة:

يقصد برد ضريبة القيمة المضافة إعادة الضريبة إلى الممول والتي سبق وأن تم توريدها إلى الخزانة العامة للدولة ويتم ذلك خلال فترة زمنية محددة، ولبعض الحالات وليس كل الحالات، فهناك خمس حالات من خلالها يتم رد الضريبة، ونوضحها على النحو التالي:

١- رد الضريبة على القيمة المضافة على الصادرات:

يقصد بالتصدير خروج السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة إلى خارج البلاد وبمناسبة خروج تلك السلع والخدمات عن النطاق الإقليمي للدولة فإنها تخضع للضريبة بنسبة صفر % ويتم معاملة المناطق والمدن والأسواق الحرة نفس المعاملة بشرط أن تكون السلع والخدمات لازمة لأغراض النشاط.

كما أن المصدر علاوة على إعفائه من سداد ضريبة القيمة المضافة فإنه يسترد ما كان قد دفعه من ضرائب على تلك السلع والخدمات، بشرط أن تكون السلع المصدرة جديدة لم يتم استعمالها من قبل، وعلى المصدر إثبات ذلك بتقديم المستندات الدالة على ذلك، وأن يتم التصدير بمعرفة مصلحة الجمارك.

ويترتب على ذلك تطهير السلعة أو الخدمة المصدرة من الضريبة لزيادة القدرة التنافسية في الأسواق الخارجية، وزيادة حصيلة الدولة من العملات الأجنبية^(٢٤).

٢- رد قيمة الضريبة على القيمة المضافة المحصلة بالخطأ المادي:

يقصد بالخطأ المادي هو الخطأ الحسابي، مثل وجود خطأ في فئة الضريبة أو خطأ في القيمة المتخذة أساساً لحسابها، كالخطأ في سداد الضريبة عن سلع أو خدمات لجهات معفاة، وغيرها من الأخطاء التي يترتب عليها سداد الضريبة رغم عدم استحقاقها، أو سداد الضريبة على سلع أو خدمات تخضع للضريبة ولكن تم احتسابها بسعر أعلى من القيمة الواجب تحصيلها، فيتم رد الضريبة للممول خلال مدة خمسة وأربعين يوماً بناءً على طلب من الممول مشفوع بالمستندات المؤيدة لهذا الخطأ.

ويرى البعض^(٢٥) أن الضريبة الصادر لها حكم نهائي بعدم استحقاقها تعد حالة مستقلة لرد الضريبة السابق توريدها بشرط تقديم المستندات الدالة على سدادها وفق الصيغة التنفيذية.

ونحن نرى بأنه لا يشترط على الممول تقديم المستندات لمصلحة الضرائب طالما كان الحكم حكماً نهائياً مشاراً فيه لتلك المستندات، أما إذا كان الحكم لم يشير لتلك المستندات فإنه في هذه الحالة يجب على الممول تقديم المستندات لمصلحة الضرائب.

(٢٤) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة، تأصيل علمي وعملي، بدون دار نشر، ٢٠١٦، ص١٦٦-١٦٧.

(٢٥) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة، تأصيل علمي وعملي، مرجع سابق، ص١٧٤.

٣- رد قيمة الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة بالزيادة:

في بعض الأحيان يسدد الممول الضريبة على القيمة المضافة عن نشاطه، وبعد السداد يقوم بتصدير بعض السلع والخدمات إلى الخارج والتي تخضع للضريبة بسعر (صفر %) وفي هذه الحالة يكون الممول دائنًا بقيمة الضريبة التي سبق وأن سددها عن تلك السلع والخدمات المصدرة، فيحق للممول في هذه الحالة استرداد الجزء المدفوع بالزيادة، إلا أن عملية الاسترداد في الواقع العملي ليست ببساطة المنظور الأكاديمي النظري، فالمشروع المصري يتطلب للرد عدة إجراءات مثل مرور ستة فترات ضريبية متتالية لكي يتم الاسترداد، والحكمة من ذلك أن الرصيد الدائن يتغير في بعض الأحيان بالزيادة أو النقصان، كما أن مصلحة الضرائب تصدر توجيهاتها بضرورة إجراء الفحص الميداني للمنشأة لمعرفة الرصيد الدائن المستحق المراد رده، ويتضح مما تقدم أن عملية الرد لا تتم بسهولة، بل تتم بإجراءات تتعارض مع السرعة المطلوبة لرد الضريبة.

٤- رد قيمة الضريبة على القيمة المضافة المسددة على الآلات والمعدات:

يحق للممول استرداد قيمة الضريبة المدفوعة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وذلك بشروط:

- أ- ألا يكون الممول قد أدرج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة.
- ب- عدم تصرف الممول في الآلات والمعدات المطلوب رد الضريبة عليها.
- ج- عدم استخدام الممول الآلات والمعدات في إنتاج سلعة أو خدمة معفاة من الضريبة وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ الرد، فإذا لم يلتزم الممول بذلك، فإنه يجب عليه إخطار مصلحة الضرائب بهذا التصرف وسداد الضريبة السابق ردها بالسعر الضريبي السائد وقت التصرف.

٥- رد قيمة الضريبة على القيمة المضافة للأجانب المقيمين في حالة مغادرة البلاد:

يحق للأجانب المقيمين عند مغادرتهم البلاد من استرداد قيمة الضريبة على القيمة المضافة السابق سدادها بشرط أن لا تزيد مدة الإقامة عن ثلاث أشهر وألا تقل قيمة السلع

المشتراة الخاضعة للضريبة عن خمسة آلاف جنيه وأن تكون السلع جديدة ولم تستخدم، ويجب أن تكون تلك السلع مشتراة من مسجل لدى مصلحة الضرائب بموجب فواتير ضريبية وأن تكون بصحبة الشخص الأجنبي المغادر. ولا يسري استرداد قيمة الضريبة على القيمة المضافة على المصريين أو الأجانب المقيمين.

المبحث الثاني

الآثار المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

تتعدد الآثار المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وتعد الآثار الاقتصادية والاجتماعية من الأهمية بمكان عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، كما أن الإيرادات العامة والتجارة الخارجية ومعدلات التضخم والاستثمار تتأثر بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

لذلك سوف نتناول هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من الوجهتين الاقتصادية والاجتماعية

المطلب الثاني: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الإيرادات العامة والتجارة الخارجية

المطلب الثالث: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على معدلات التضخم والاستثمار

المطلب الأول

أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من الوجهتين الاقتصادية والاجتماعية

يوجد علاقة عكسية بين التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر وبين الإيرادات الناتجة من الضريبة على القيمة المضافة.

فقد تكون الضرائب أحد أسباب التذمر الاجتماعي، الذي يدفعهم إلى ارتكاب الجرائم الاجتماعية والثورات الشعبية، كما أن لها تأثيرات على الوجهة الاقتصادية إذا تم فرضها بنسب مرتفعة، فتؤثر على حجم الاستثمارات الأجنبية التي تهرب إلى دول مضيضة أخرى أقل حدة في نسبة الضريبة.

أولاً: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من الوجهة الاقتصادية:

تلعب ضريبة القيمة المضافة دوراً محورياً في التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال تأثيرها على الاستهلاك والإنتاج، حيث تساهم ضريبة القيمة المضافة من توسيع قاعدة الخوض للضريبة، فالضرائب بشكل عام تعد جزء أساسي من السياسة المالية في أي دولة من دول العالم، وتعد ضريبة القيمة المضافة واحدة من أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها الدول في معالجة مشاكلها الاقتصادية حيث أنها من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، كما تعمل ضريبة القيمة المضافة على رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية.

وتلجأ معظم الدول إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي وذلك من خلال تنشيط الدورة الاقتصادية في حالات التضخم والانكماش. ففي حالة التضخم الناتج من ارتفاع نسبة السيولة فإن الدولة تلجأ إلى زيادة قيمة ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات، وذلك بهدف امتصاص جزء من هذه السيولة وبالتالي يخفض التضخم.

أما في حالة الانكماش والمتمثل في حالة الركود الاقتصادي وانخفاض الطلب على السلع والخدمات فتلجأ الدولة إلى تخفيض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات بهدف زيادة الإنفاق وزيادة الإعفاءات الأمر الذي بدوره يؤدي إلى تنشيط الدورة الاقتصادية^(٢٦).

ومما هو جدير بالذكر أن ارتفاع الضرائب يؤدي إلى انخفاض الميل للاستهلاك وزيادة الميل إلى الإدخار، فتأثير الضرائب على الاستهلاك يتناسب عكسياً على حجم الدخل، بمعنى آخر كلما كان حجم الدخل كبيراً كان الأثر المترتب على الضريبة قليل على الاستهلاك.

ويمكن القول: بأن الضرائب بشكل عام تعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال معالجة حالة الكساد أو معالجة حالة التضخم.

^(٢٦) المركز الديمقراطي العربي، دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة، دراسة حالة الاقتصاد المصري في الفترة (٢٠٠٠ - ٢٠١٧)، ٢٠١٨، ص ١٣ - ١٦.

كما أن الضريبة على القيمة المضافة لها العديد من الإيجابيات من وجهة الاقتصادية نذكر منها:

١- تشجيع التصدير الذي يخضع للضريبة على القيمة المضافة بنسبة صفر % وهذا بدوره يشجع على زيادة الإنتاج القابل للتصدير والمنافسة في الأسواق العالمية لتسويق هذا الإنتاج.

٢- تُعد الضريبة على القيمة المضافة أداة على درجة كبيرة من الأهمية والتي يتم فرضها على الواردات فهي بمثابة حماية للصناعات المحلية وخاصة الصناعات الوليدة.

٣- أن الضريبة على القيمة المضافة تحقق درجة من التوازن بين حركة العرض والطلب، فعند زيادة الطلب عن العرض، فإن الضريبة على السلعة محل الاستهلاك تفرض بسعر يحقق التوازن بين العرض والطلب، مما يؤدي إلى إحداث رواج اقتصادي.

٤- أن ضريبة القيمة المضافة تحد من اقتصاد الظل، وذلك من خلال إحكام الرقابة عليه، وإدخاله ضمن الاقتصاد الرسمي لزيادة إيرادات الخزنة العامة للدولة.

وأخيراً نود الإشارة إن الآثار الاقتصادية الناتجة عن الضريبة على القيمة المضافة تحتاج إلى إعادة النظر، حتى يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من الضريبة على القيمة المضافة، وهذا ما سعى إليه المشرع بإصداره القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ ليشمل بعض التعديلات التي سوف نتعرض لها لاحقاً، و نحن نرى ضرورة رفع الوعي الضريبي للخاضعين للضريبة.

ثانياً: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من وجهة الاجتماعية:

تُعد الآثار الاجتماعية عند فرض الضريبة من الآثار التي يهتم بها المشرع عند إصدار قانون الضرائب، وتتمثل الآثار الاجتماعية في تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة للسلع والخدمات ذات الاستهلاك الواسع كالخبز والحليب، وقد يتم فرض الضريبة بسعر مرتفع للسلع المضرة بالصحة كالخمور وذلك بهدف المحافظة على الصحة العامة.

١- الأهداف الاجتماعية للضريبة:

هناك عدة أهداف اجتماعية تسعى الضريبة لتحقيقها، خصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وتبني الاتجاهات الحديثة سياسة التوزيع العادلة للدخل، والحد من استغلال الطبقات العاملة.

فيوجد كثير من الدول تستخدم الضريبة كأداة في تحقيق الأهداف الاجتماعية أبرزها ما يلي:

- ١- منع تكثف الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع، ولتحقيق ذلك يتم فرض ضرائب على تلك الثروات كما هو معمول به في فرنسا وألمانيا.
- ٢- فرض ضرائب ذات سعر مرتفع على السلع الكمالية وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة^(٢٧).
- ٣- الحد من الزيادة السكانية عن طريق تحديد النسل في الدول النامية ويتم رفع معدل الضريبة على الدخل.
- ٤- تدخل الضريبة في معالجة أزمة الإسكان من منظور اجتماعي وذلك عن طريق إعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لمدة زمنية معينة.
- ٥- استخدام الضريبة كأداة لتحفيز الاستثمار، وذلك بإعفاء عائدات السندات من الضرائب، بهدف تشجيع الاستثمار في تلك السندات.

٢- الآثار الاجتماعية للضريبة:

إن الهدف العام من فرض الضريبة هو استقطاعها من طبقة الأغنياء وإعادة توزيعها على شكل نفقات يستفيد منها طبقات الفقراء.

(٢٧) د. موسى الكردي، أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول والاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٧، ص ٣٨.

ولكي تكون الآثار المترتبة للضريبة على القيمة المضافة من المنظور الاجتماعي إيجابية، فإن ذلك يتوقف على قدر تغيير سياسة الإنفاق العام في الموازنة العامة للدولة، وسياسة الأجور والرواتب، وسياسة الضمان الاجتماعي والخدمات الاجتماعية بما تخدم الطبقات الفقيرة.

ثالثاً: الضريبة على القيمة المضافة والفائض الاقتصادي:

يتمثل الفائض الاقتصادي في المبالغ الزائدة من الناتج القومي ويجب توجيهها إلى مشروعات التنمية، إلا أنه من الملاحظ في بعض الدول النامية توجيه هذا الفائض نحو استهلاك السلع الكمالية، وتُعد السياسة المالية هي الوسيلة الفعالة لتوجيه الفائض الاقتصادي نحو تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، والحث على الادخار الاختياري، وتحويل القطاعات غير المنتجة إلى قطاعات منتجة.

رابعاً: الضريبة على القيمة المضافة وعلاقتها بإعادة توزيع الدخل القومي:

يتوقف أثر ضريبة القيمة المضافة على الدخل القومي في تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بشكل نهائي، حيث أنه قد يتم نقل عبء الضريبة لغير الوجهة التي قصدتها المشرع.

وتلعب الضرائب دوراً هاماً في توزيع الدخل القومي نوضحها على النحو التالي:

- ١- إعادة توزيع الدخل القومي بين مختلف طبقات المجتمع.
- ٢- تعد الضرائب غير المباشرة ومنها الضريبة على القيمة المضافة والتي يتحملها المستهلك عبئاً على الطبقات محدودة الدخل، والتي تتميز بالميل الحدي المرتفع للاستهلاك مقارنة بالطبقات الغنية، مما يترتب على ذلك أن إعادة توزيع الدخل ينصب في صالح الطبقات الغنية وذلك للسلع الضرورية.

أما فرض الضرائب على السلع الكمالية فإنها لا تؤثر على الطبقات محدودة الدخل، حيث يكون استهلاك هذا النوع من السلع يكاد مقصوراً على الطبقات الغنية.

خامساً: أثر الضريبة على القيمة المضافة في الإنفاق الاستهلاكي والإنفاق الحكومي:

يلعب الدخل دوراً رئيسياً في المفاضلة بين الاستهلاك والادخار، فإن كان الدخل محدوداً، فإن المستهلك يستهلك معظمه، أما إن كان الدخل مرتفعاً، فإن المستهلك يزيد من توجيه جزء منه للادخار، ويتوقف أثر الضريبة على القيمة المضافة في الاستهلاك على ما يلي:

١- إن الضريبة التي تفرض على السلع التي يستهلكها الطبقات محدودة الدخل، فإنها تؤدي إلى انخفاض الاستهلاك بقدر الضريبة المدفوعة، أما إذا فرضت الضريبة على السلع الترفيهية التي يستهلكها الطبقات الغنية فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض الاستهلاك ولكن بصورة أقل من القدر المدفوع للضريبة.

٢- درجة مرونة طلب الطبقات التي تتحمل عبء الضريبة، فالضريبة التي يدفعها الأغنياء لا تقلل من استهلاكهم، أما الضريبة التي يتحمل عبئها الطبقات محدودة الدخل فهي تقلل من استهلاكهم.

ويلاحظ أن نسبة الضريبة على الدخل تكون مرتفعة للطبقات الفقيرة مقارنة بالطبقات الغنية، ولنوضح ذلك بمثال:

لو أن شخص من الفئات محدودة الدخل في مصر دخله الشهري ٢٠٠٠ جنيه يصرف معظمها على السلع الاستهلاكية الأساسية وبافتراض أنه ينفق منها ١٥٠٠ جنيه وأن معدل الضريبة ١٠% فهو بذلك يدفع ضريبة مقدارها (١٥٠٠ × ١٠% = ١٥٠ جنيه) والتي تمثل ٧.٥% من دخله.

في حين لو أن شخص من الفئات ذات الدخل المرتفع في مصر دخله الشهري ٨٠٠٠ جنيه، يصرف منها على السلع الاستهلاكية مبلغ ٣٠٠٠ جنيه، وبالتالي فإنه يدفع ضريبة مقدارها (٣٠٠٠ × ١٠% = ٣٠٠ جنيه) والتي تمثل ٣.٧٥% من دخله.

ويؤكد المثال السابق بأن أصحاب الدخل المحدود يدفعون ضرائب بنسبة أكبر مقارنةً بدخولهم، عما يدفعونه ذوي الدخل المرتفع، في حين أن الهدف من فرض الضريبة هو

تخفيض وطأة الفقر وحماية تلك الطبقات في المجتمع، وتتوقف السياسة الحكومية خاصة في الدول النامية على الأهداف التي تنتهجها لتحقيق العدالة التوزيعية من خلال الأدوات المتاحة لها لحماية الطبقات الفقيرة.

ومن مزايا الضريبة على القيمة المضافة بأنها تنصب على الإنفاق الاستهلاكي، مما يؤدي ذلك إلى زيادة فاعليتها في الحد من معدلات الاستهلاك غير الرشيد، فزيادة المعدل الضريبي يؤدي إلى تخفيض الإنفاق الاستهلاكي.

سادساً: الآثار التوزيعية للضريبة على القيمة المضافة:

تتوقف العدالة التوزيعية على الفلسفة السائدة في المجتمع، وتتفق غالبية الفلاسفات الاجتماعية على ما يلي:

- أ- التوزيع العادل للدخل ليس هو التوزيع الذي يترتب عليه المساواة التامة في توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، فتتوقف عدالة التوزيع على مدى مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في تحقيق هذا الدخل.
- ب- يجب الحد من الفجوات الواسعة في توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، حتى تكون أقرب إلى العدالة.
- ج- يجب أن تتسم السياسات الضريبية بالشرائح التصاعدية، فكلما ارتفع الدخل كلما زادت نسبة الضريبة، فثمة علاقة طردية بينهما، والعكس صحيح، فكلما انخفض الدخل كلما انخفضت نسبة الضريبة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تأثير السياسة الضريبية على عدالة توزيع الدخل تختلف في الدول النامية عن الدول المتقدمة، وذلك لاختلاف السمات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ففي بعض الدول النامية ينتشر الفساد والرشوة والمحسوبية، مما يجعل العبء الضريبي يأخذ منحى عكسي مقارنة بالدول المتقدمة.

ونحن نرى لتحقيق العدالة التوزيعية عدم خلط مشكلة العدالة التوزيعية مع الوعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، ويتم تعويض الطبقات الفقيرة عن طريق الإعانات والمساعدات.

إن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على المستهلك، ويُعد البعد الاجتماعي غير واضح مما دفع البعض إلى وصفها بأنها ضرائب ظالمة وغير عادلة^(٢٨)، حيث أنها تفرض دون النظر إلى قدرة الممول المالية، فتفرض على السلع الضرورية وغير الضرورية مما تسبب أعباء على كاهل الطبقات محدودة الدخل بشكل أكبر من الطبقات مرتفعة الدخل.

ولذلك أحسن المشرع المصري صنعاً عندما فرض سعر الضريبة على القيمة المضافة بنسبة ١٣% عام ٢٠١٦م كمرحلة أولى واعتباراً من عام ٢٠١٧م أصبح سعر الضريبة على القيمة المضافة ١٤% على أن يتم تخصيص نسبة الزيادة وقدرها ١% للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية، ويتضح من ذلك أن المشرع المصري قد أولى بالرعاية الخاصة للطبقات الاجتماعية من ذوي الدخل الضعيف، وبعد ذلك خروجاً عن القواعد الاقتصادية للموازنة العامة للدولة، حيث أنه لا يجوز تخصيص جزء من الموارد العامة للإنفاق على بند معين من بنود النفقات العامة، إلا أن ذلك لا يعد مخالفة للقانون، حيث نصت المادة التاسعة من قانون الموازنة العامة في مصر رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ على أنه لا يجوز تخصيص مورد معين لمواجهة استخدام محدد إلا في الأحوال الضرورية التي يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية، وبالتالي فإن هذا النص لا يمنع من التخصيص ولكنه مقيد بقرار يصدر من رئيس الجمهورية في أحوال محددة.

(٢٨) د. أحمد مصطفى معبد، مدى مسايرة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للمتغيرات الاقتصادية في مصر، المؤتمر الضريبي العاشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ٨٧.

المطلب الثاني

أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

على الإيرادات العامة والتجارة الخارجية

أولاً: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الإيرادات العامة:

تلعب ضريبة القيمة المضافة دوراً محورياً في زيادة الإيرادات العامة في مصر، حيث لها عظيم الأثر على التنمية الاقتصادية من خلال دورها في التأثير على معدلات الإنتاج والاستهلاك ومعالجة التشوهات الاقتصادية.

ويوجد علاقة طردية بين الضريبة على القيمة المضافة والإيرادات العامة للدولة فكما زادت المتحصلات الضريبية زادت الإيرادات العامة للدولة، مما يدل على تأثيرها الإيجابي على الإيرادات العامة.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة في تحقيق عدة جوانب تخدم التنمية الاقتصادية، كما تعتبر مصدر رئيسي للإيرادات العامة في غالبية دول العالم، حيث طبقت ضريبة القيمة المضافة على أكثر من ١٥٠ دولة حول العالم، وتبلغ إيراداتها أكثر من ربع إجمالي الإيرادات الضريبية في العالم^(٢٩).

ويعد الهدف الرئيسي من تطبيق ضريبة القيمة المضافة يتمثل في تصحيح وتعديل التشوهات الاقتصادية، ومدى مساهمتها في تحقيق إيرادات ضريبة أعلى من تلك الإيرادات التي كانت تحققها ضريبة المبيعات.

والجدير بالذكر أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة من شأنها التوسع في قاعدة الخضوع للضريبة على السلع والخدمات، ومنع الازدواج الضريبي، هذا بالإضافة إلى تحسين القدرة التنافسية بين المنتجين للسلع والخدمات.

(٢٩) د. أحمد فوزي الخولي: دور الضريبة على القيمة المضافة من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق التنمية المستدامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٩، العدد الأول، المجلد ٥٦، ص٧.

وبصفة عامة فإن الضرائب تعد من أهم المصادر المالية للدولة فهي تؤثر بشكل مباشر على الاقتصاد القومي، وتعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، وتعد إحدى الأدوات الفعالة في إعادة توزيع الدخل القومي لتحقيق العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي.

وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في الحد من معدلات التضخم وخفض العجز في الموازنة العامة للدولة.

وتواجه أجهزة الدولة العوامل غير القانونية التي تقلص الإيرادات الضريبية كظاهرة التهرب الضريبي حيث تنخفض الإيرادات بمقدار التهرب الضريبي، فالتهرب الضريبي يعد نشاطاً غير قانونياً يخضع لعقوبات جنائية حيث يسعى المتهرب من عدم أداء الضريبة أو الحصول على ميزة في غير محلها^(٣٠).

كما أن تجنب الضريبة يخفض من الإيرادات الضريبية وبالتالي على الإيرادات العامة للدولة، وتجنب الضريبة يختلف عن التهرب الضريبي، فالأول يتمثل في التخلص عن عبء الضريبة دون مخالفة قانونية كتعديل الممول لمركزه المالي بهدف إلغاء أو تخفيض الإيرادات الخاضعة للضريبة، أو استخدامه لسلعة بديلة غير خاضعة للضريبة أو خاضعة بسعر ضريبي أقل.

(٣٠) Karolin Karlsson, "Reverse charge mechanism", faculty of law, university of Lund, ٢٠٠٨, P.١٢.

ثانياً: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على التجارة الخارجية:

تُعد التجارة الخارجية مؤشراً للبنية الهيكلية للاقتصاد في أي دولة من دول العالم، فهي تعبر عن السياسة الداخلية والخارجية للدول، وتتبلور أهمية التجارة الخارجية من خلال التصدير والاستيراد.

أولاً: آلية الضريبة على القيمة المضافة والتجارة الخارجية:

تُعد ضريبة القيمة المضافة من أفضل الأنظمة الضريبية للتعامل مع التجارة الخارجية لوجود ارتباط وثيق بين تلك الضريبة والتجارة الخارجية، فكما هو معلوم فإن عبء الضريبة على القيمة المضافة يتحملها المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة، وهذا يعني أن ضريبة القيمة المضافة تفرض في الدولة التي يحدث فيها الاستهلاك وليس في الدولة التي يتم في الإنتاج، ولذلك لا تفرض ضريبة القيمة المضافة على الصادرات حيث تخضع للضريبة بنسبة صفر % ويتم رد قيمة الضريبة للممول أو المصدر عن المبالغ التي دفعها عن السلع أو الخدمات التي تمت خلال مراحل إنتاج السلع أو الخدمات المصدرة.

وتكون الواردات خاضعة بالكامل للضريبة على القيمة المضافة حيث أن الواردات يتم استهلاكها داخل الدولة المستوردة، ويمكن القول بأن الضريبة على القيمة المضافة يتم فرضها في بلد الاستيراد وردها في بلد التصدير.

ويُعد الأثر النهائي لضريبة القيمة المضافة على التجارة الخارجية يتوقف على الظروف الاقتصادية لكل دولة، وقد يختلف أثر الضريبة على القيمة المضافة على التجارة من قطاع إلى آخر.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة أحد أهم عناصر التكلفة التي تدخل في هيكل الصادرات، حيث تؤدي إلى تحفيز وتشجيع الصادرات من خلال عدم تحملها بأي أعباء ضريبية غير مباشرة، مما يؤدي إلى تقليل التكلفة النهائية للسلعة وإعطائها ميزة سعرية في مواجهة السلع المشابهة في الأسواق الدولية، ويكون ذلك من خلال فرض الضريبة بسعر صفر % ويرجع ذلك

إلى تمكين المصدر من استرداد الضريبة السابق تحميلها على هذه السلع إذا صُدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى واسترداد الضريبة المدفوعة عن المدخلات التي استخدمت في تصنيعها^(٣١).

ويتضح مما تقدم أن الضريبة على القيمة المضافة تؤثر بشكل واضح على التجارة الخارجية، ففي حالة التصدير تخضع الصادرات للضريبة على القيمة المضافة بنسبة صفر% وذلك تشجيعاً للممولين على زيادة الإنتاج وتقليل معدلات البطالة، ومنافسة الإنتاج المحلي للمنتجات الأجنبية في الأسواق العالمية، كما أن الواردات تخضع للضريبة على القيمة المضافة بالنسب المقررة لها، وذلك حماية للصناعات الوطنية، كما أن الواردات وما تحمله من تكنولوجيا تساعد على تطور الفن الإنتاجي للصناعات المحلية.

ثانياً: علاقة ضريبة القيمة المضافة بمنظمة التجارة العالمية:

إن من أبرز أهداف منظمة التجارة العالمية يتمثل في تخفيض التعريفات الجمركية التي يتم فرضها على التبادل التجاري بين دول العالم، حيث تعتبر التعريفات الجمركية إحدى مصادر الدخل الأساسية بين دول العالم خاصة في الدول النامية التي تعتمد على استيراد السلع والخدمات.

ونظراً لامتنثال الدول لمتطلبات منظمة التجارة العالمية بشأن تخفيض التعريفات الجمركية بسبب عضويتها في تلك المنظمة، لذلك فإن تلك الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية لجأت إلى تبني نظام الضرائب كأحد البدائل لتعويض الإيرادات الجمركية، حيث أن تطبيق أي نوع من أنواع الضرائب لا يتعارض مع أهداف منظمة التجارة العالمية واتفاقيات التجارة الحرة، وتعد ضريبة القيمة المضافة من أبرز أنواع الضرائب التي تبنتها الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية.

(٣١) د. ممدوح أحمد إبراهيم: دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، ٢٠١٦، ص ١١ - ١٤.

المطلب الثالث

أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

على معدلات التضخم والاستثمار

أولاً: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على معدلات التضخم:

تتميز ضريبة القيمة المضافة بمعالجة التشوّهات الاقتصادية وتعد هي الأفضل مقارنةً بضريبة المبيعات، إلا أنها بطبيعة الحال سوف تتسبب في حدوث ارتفاع في المستوى العام للأسعار للسلع والخدمات، الأمر الذي يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للعملة، وانخفاض الدخل الحقيقي، ويترتب على ذلك زيادة معدل التضخم في الدولة.

ويرى البعض^(٣٢) أن ضريبة القيمة المضافة ليست العامل الوحيد الذي يؤدي إلى زيادة أسعار السلع والخدمات، فهناك عدة عوامل أخرى مثل زيادة عرض النقود، وزيادة أسعار السلع والخدمات الأساسية وزيادة معدلات الأجور، وكذلك السياسات والإجراءات التي تلعب دوراً هاماً في الحد من الآثار السلبية للضريبة على القوة الشرائية للطبقات الفقيرة مثل فرض ضريبة صفرية على السلع والخدمات الأساسية.

والجدير بالذكر بأن المواد الغذائية الأساسية الواردة من الخارج فهي معفاة من الضريبة وكذلك السلع المستوردة من المناطق الحرة واستهلاك الدبلوماسيين.

وبالنسبة للسلع المخصصة للتصدير، فإن السلع الغذائية الأساسية، وكذلك مدخلات الإنتاج الصناعية فيتم إعفائهم من الضريبة.

(٣٢) Bogari, A. (٢٠٢٠). The economic and social impact of the adoption of value – added tax in Saudi Arabia, international journal of economics, business and accounting research, volume ٤, issue ٢, ٢٠٢٠, P.p ٢٠١–٢١٤.

ويترتب على ما تقدم أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة سيكون له تأثير على الأسعار، وذلك على النحو التالي^(٣٣):

أ- انخفاض أسعار السلع الاستثمارية نتيجة لمبدأ الخصم الذي اعتمده ضريبة القيمة المضافة.

ب- انخفاض بسيط في الأسعار عند التصدير حسب المنتج أو الخدمة بعد خصم الضريبة المحصلة على المواد الأولية أو الاستثمارات، وبصفة عامة الأموال والخدمات اللازمة لإنتاجها أو استيرادها.

فالتضخم يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للعملة، وبالتالي انخفاض الدخل الحقيقي، فالضريبة على القيمة المضافة سوف تتسبب في ارتفاع المستوى العام للأسعار، وبالتالي زيادة معدل التضخم.

إلا أننا نرى بأن الضريبة على القيمة المضافة وحدها لا يمكنها أن تغير من نسب معدل التضخم، فلا تعد الضريبة هي العامل الوحيد الذي يؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع والخدمات، كما أن الضريبة على القيمة المضافة لا تشمل جميع السلع والخدمات فهناك بعض الإعفاءات التي نص عليها قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ والذي عالج بعض القصور في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، فالدولة تسعى للارتقاء بالنظام الضريبي، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية وتحفيز الاستثمار وتعزيز الالتزام الضريبي، ورفع كفاءة التحصيل الضريبي، والتحول الرقمي.

وتعتبر الضريبة إحدى الوسائل الجيدة لمقاومة التضخم، لأنها تقلل من السيولة النقدية في أيدي الأفراد عن طريق التحويلات في دخولهم، أو عن طريق زيادة الأسعار وتقليل المسافة بين الحجم النقدي والأموال الحقيقية^(٣٤).

(٣٣) د. عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ١٥.

(٣٤) د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة - الإيرادات العامة - الموازنة العامة، دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٩٢٣.

ثانياً: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على معدلات الاستثمار:

يلعب الاستثمار دوراً محورياً في الحياة الاقتصادية فيُعد من أهم العوامل المؤثرة في النمو الاقتصادي وزيادة الإنتاج، كما أن الاستثمار هو إضافة إلى رصيد المجتمع من رأس المال ومن أمثلة ذلك تشييد مصانع جديدة، ومباني سكنية جديدة، فضلاً عن أنه إضافة إلى المخزون والمتمثل في المواد الأولية والسلع تامة الصنع، والسلع نصف المصنعة، فالاستثمار هو الإضافات إلى المخزون فضلاً على رأس المال^(٣٥).

ويعرف الاستثمار بأنه التخلي عن استخدام أموال حالية، ولفترة زمنية معينة من أجل الحصول على مزيد من التدفقات النقدية في المستقبل تكون بمثابة تعويض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة، وكذلك تعويض عن الانخفاض المتوقع في القوة الشرائية للأموال المستثمرة بسبب التضخم، مع إمكانية الحصول على عائد معقول مقابل تحمل عنصر المخاطرة^(٣٦).

وتلعب الضرائب دوراً مؤثراً على الاستثمار، فتشكل عبئاً على المستثمرين فزيادتها تؤدي إلى كبح الاستثمارات وتخفيض حجم المشروعات الاستثمارية، أما تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها فإن ذلك يترتب عليه زيادة الاستثمارات وانتشارها، ويعد تخفيض الضريبة أحد العوامل المحفزة للاستثمارات الداخلية والخارجية، لذلك فإن معدلات الضريبة على القيمة المضافة المنخفضة تكون ذات أثر قوي لجذب الاستثمارات، وخاصةً الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

كما أن ضريبة القيمة المضافة تلعب دوراً على جانب كبير من الأهمية في توزيع الدخل حيث أن الميل للدخار مرتبط ارتباطاً وثيقاً بالميل للاستهلاك؛ فضريبة القيمة المضافة تعد وسيلة لتوجيه السياسات الاقتصادية لتحفيز الممولين للاستثمار بطريقة غير مباشرة من خلال توجيه جزء كبير من الدخل القومي إلى الاستثمار على حساب الاستهلاك، حيث تؤثر ضريبة القيمة المضافة في الميل إلى الاستثمار نحو السلع الأساسية وذلك في حالة فرض الضريبة

(٣٥) د. بكري كامل، مبادئ الاقتصاد، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧، ص ٢٥٩.

(٣٦) د. محمد عبد الفتاح الصيرفي، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢، ص ٢١.

بسعر منخفض على هذا القطاع، فيتجه الممولين للاستثمار في ذلك القطاع لانخفاض نسبة الضريبة المفروضة عليه، مما يترتب عليه تعظيم أرباحهم.

أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الناحية المالية:

تعد الضرائب من أهم إيرادات دول العالم حيث تمثل نسبة تصل إلى ٩٠% من الإيرادات العامة لدول العالم، وتعد ضريبة القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب التي تساهم في تحقيق إيرادات مالية منتظمة تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة، وبالتالي النهوض بمستوى النمو والتنمية الاقتصادية، وأيضًا تساهم ضريبة القيمة المضافة في التوسع في قاعدة الممولين الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة، وزيادة عدد السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، ولكي يتم تحقيق ذلك يجب مراعاة ما يلي:

١- زيادة الإيرادات وتقليل العجز المزمّن والمستمر في الموازنة العامة للدولة، عن طريق الإصلاح الهيكلي بهدف زيادة الموارد المالية من خلال ترشيد الإنفاق أو زيادة الإيرادات العامة، أو كلاهما معًا.

٢- الحد من التهرب الضريبي عن طريق تطبيق ضريبة القيمة المضافة حيث تلزم الممولين بتقديم الفاتورة الضريبية عن كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وهو ما يؤدي لمتابعة نشاط الممولين.

المبحث الثالث

أثر المعوقات الإدارية على إيرادات الضريبة على القيمة المضافة

تواجه الإدارة الضريبية ضغوطاً تتمثل في محورين أساسيين:

أولهما: انخفاض خبرات وكفاءة العاملين بالإدارة الضريبية.

وثانيهما: انخفاض وعي بعض الممولين في إمساك الدفاتر والسجلات، إضافة إلى عدم

ثقتهم في أداء الإدارة الضريبية، خاصة مع وجود نسبة من الفساد الإداري في منظومة الإدارة

الضريبية، مما ينتج عن ذلك من منازعات بين الممولين والإدارة الضريبية.

ولذلك سوف نتناول هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: أثر الكفاءة الإدارية لموظفي الإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

المطلب الثاني: أثر الفساد الإداري لموظفي الإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

المطلب الثالث: أثر المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

المطلب الأول

أثر الكفاءة الإدارية لموظفي الإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

تُعد الكفاءة الإدارية وسيلة على قدر كبير من الأهمية لتحقيق أكبر قدر من الإيرادات مقابل تكاليف منخفضة.

إن ارتفاع النفقات وخاصة نفقات التحصيل من شأنها أن تؤدي إلى استقطاع جزء من الإيرادات المحصلة، في حين تخفيض تلك النفقات تؤدي إلى زيادة صافي الإيرادات الضريبية.

ونود أن نؤكد بأن تخفيض نفقات التحصيل يجب أن يتم وفقاً لرؤية مدروسة، حيث أن قيام الإدارة الضريبية بتخفيض نفقات التحصيل من أجل زيادة صافي الإيرادات الضريبية قد تأتي بنتائج عكسية وتتنخفض الإيرادات الضريبية بنسبة أكبر من تخفيض نفقات التحصيل، حيث يؤدي ذلك إلى عدم الحد من التهرب الضريبي.

ولا تتوقف النفقات على التحصيل فقط، فهناك نفقات عديدة أخرى مثل ما يحصل عليه العاملون في المنظومة الضريبية من مقابل مادي نظير عملهم.

وتقاس كفاءة الإدارة الضريبية بما تحققه من إيرادات ويتم ذلك بأكثر من مؤشر، أهمها نسبة الإيرادات المحققة فعلياً مقارنة بنسبة الإيرادات المستهدفة في الموازنة العامة للدولة، وحجم المتأخرات الضريبية المحصلة بحجم الإيرادات الضريبية المتأخرة، ونفقات التحصيل مقارنة بالإيرادات المحصلة، ومدى رضا المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الجمهور عن أدائها^(٣٧).

ومما هو جدير بالذكر أن الكفاءة الإدارية لا تقاس خلال المراحل الانتقالية أو في حالة إعادة هيكلة العمل الضريبي، كما تتأثر الكفاءة الضريبية بشكل سلبي في أوقات معينة، ومن أمثلة ذلك تغيير المعدلات الضريبية أو اعتماد أنواع ضرائب مستحدثة أو تعيين موظفين جدد لم

(٣٧) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر - دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٣، ص ١٩٥.

يسبق لهم العمل في المجال الضريبي أو نقل بعض الموظفين القدامى إلى إدارات أخرى تعمل بشكل روتيني.

كما أن التوسع في رد الضريبة للممولين وإخضاعها لنسبة صفر % فإن ذلك من شأنه أن يؤثر سلباً على الكفاءة الإدارية لموظفي الإدارة الضريبية، لأن ذلك يعني تشغيل الإدارة الضريبية دون تحقيق عائد، وبالتالي فإن الحد من رد الضريبة يعزز من الكفاءة الإدارية للإدارة الضريبية^(٣٨).

وتعد التكنولوجيا الحديثة من أهم الأدوات التي تساهم بشكل مباشر في تحسين كفاءة الإدارة الضريبية خاصة عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حيث يتم اكتشاف المتلاعبين والمتهربين من سداد الضريبة، وتوضح عدد الممولين الخاضعين للضريبة وعدد الملزمين بالسداد منهم.

(٣٨) Dinka Antic: "Efficiency of a single – rate and broad – based VAT system: the case of bosnia and Herzegovina", op.cit, Pp. ٣٠٨ – ٣٠٩.

المطلب الثاني

أثر الفساد الإداري لموظفي الإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

يتمثل الفساد الإداري في إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق منافع شخصية.

ويتعدد الفساد الإداري في المجال الضريبي لعدة أشكال مثل الرشوة بأشكالها (نقدية أو عينية أو الانتفاع بخدمات خاصة)، وقد يكون الفساد الإداري بدون مقابل كالوساطة والمحسوبية.

ويعد أيضاً من الفساد الإداري التوسع في استخدام السلطة التقديرية للمسؤولين في ظل انخفاض الرقابة ومحدودية المساءلة داخل الإدارة الضريبية. ونظراً لما تمثله الإيرادات الضريبية كمصدر رئيسي لإيرادات الدولة والذي يستخدم في الإنفاق العام، فإنه يجب الحد من الفساد في المجال الضريبي.

ومما هو جدير بالذكر أن القواعد غير المرنة في النظام الضريبي تفتح الباب على مصريه للفساد الإداري، بسبب القوانين واللوائح غير الواضحة، فيضطر الممول الخضوع لابتزاز الرشوة بدلاً من إبلاغ الجهات الرقابية، حتى يتمكن من إنهاء المطالبة الضريبية، مما يترتب على ذلك التوسع في الفساد الإداري وتحوله إلى ممارسة معتادة، وقد يبحث الممول عن أشخاص في الإدارة الضريبية لإنهاء موقفه الضريبي مقابل دفع رشوة خشيّة من الإجراءات التعسفية للإدارة الضريبية.

ونحن نرى لمعالجة الفساد الإداري رفع رواتب القائمين بالتحصيل ومنحهم نسبة من الإيرادات المحصلة، حتى لا يلجأون إلى الرشاوي، مع تشديد العقوبات في حالة طلبهم للرشوة.

ومن الملاحظ أن الضريبة على القيمة المضافة تعد أقل عرضة للفساد وذلك بسبب محدودية سلطات الإدارة الضريبية.

ونحن نرى بأن استخدام التكنولوجيا الحديثة للمعلومات والتي من خلالها يستطيع الممول تقديم إقراره الضريبي إلكترونياً، وهذا يحد من التعامل المباشر مع موظفي الإدارة الضريبية، ويؤدي ذلك إلى الحد من الفساد واستخدام النفوذ والحد من السلطة التقديرية، وأن القول بإمكانية

القضاء نهائيًا على الفساد - فهو في نظرنا - أمرًا مستبعدًا، ولكن يمكن القول بإمكانية الحد من الفساد.

المطلب الثالث

أثر المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية

تُعد المنازعات الضريبية ذات أثر كبير على الإيرادات الضريبية فيجب على الإدارة الضريبية تجنب المنازعات الضريبية في كافة مراحلها سواء قبل أو أثناء أو بعد إجراء التقييمات الضريبية.

ولكي يتم الحد من النزاع الضريبي، يجب بدايةً الاهتمام بالتفسير المنضبط لنصوص قانون الضرائب وتطبيق مبدأ الشفافية والوضوح حتى يتمكن الممول من معرفة الالتزامات الضريبية الواقعة على عاتقه بشكل ميسر، وبذلك يقل النزاع بين الممولين والإدارة الضريبية.

ويجب على مراجعي الحسابات الضريبية بذل الجهد اللازم لحل أوجه الخلاف مع الممولين، فإذا تم اعتماد التقييمات الضريبية، ولم يرتضي بها الممول، فالقانون فتح باب التظلم على الإقرارات الضريبية بعد اعتمادها، على أن يتولى مهمة الفصل في التظلم عناصر فنية أخرى ذات كفاءة عالية تتمتع بالحياد والاستقلال.

العوامل التي تؤثر في زيادة حجم المنازعات الضريبية:

- ١- المبالغة في التقييمات الضريبية.
- ٢- الخلاف نحو تفسير نصوص القانون وكيفية تطبيقه.
- ٣- عدم ثقة الممول في الإدارة الضريبية وتقديراتها.
- ٤- الأخطاء المادية أو المحاسبية من الإدارة الضريبية عند تقييمها للضريبة.

لذلك حرص المشرع المصري على تلافي المنازعات سالفة الذكر، وفي سبيل ذلك صدر القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ والمتضمن مجموعة من التعديلات على قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

وتضمنت التعديلات استبدال لبعض النصوص على النحو التالي:

تعديل قانون الضريبة على القيمة المضافة لعام ٢٠٢٢ م:

صدر القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ في ٢٦ يناير ٢٠٢٢، بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وقانون الضريبة على الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠^(٣٩).

وتمثلت التعديلات في استبدال نصوص بعض مواد القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الخاص بالضريبة على القيمة المضافة على النحو التالي:

مادة (٦):

تخضع للضريبة بسعر (صفر) للسلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلى خارج البلاد. كما تخضع للضريبة بسعر (صفر) للسلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة عدا سيارات الركوب.

مادة (٧):

مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة الثانية من المادة (٦) من هذا القانون تستحق الضريبة على ما يرد من السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى

^(٣٩) الجريدة الرسمية العدد ٣ مكرر (هـ) في ٢٦/١/٢٠٢٢ م.

المناطق والمدن والأسواق الحرة، والمناطق ذات الطبيعة الخاصة لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن.

ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي.

كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلى السوق المحلية داخل البلاد.

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي.

وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد المنظمة للأحكام المنصوص عليها في هذه المادة والمادة (٦) من هذا القانون.

مادة (١٧):

على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد ولا يمارس نشاطاً من خلال منشأة دائمة في مصر، التقدم بطلب للتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الذي تحدده اللائحة التنفيذية.

ويجب على الأشخاص الاعتباريين الذين لا يبيعون سلعاً أو يقدمون خدمات خاضعة للضريبة ولكنهم يخضعون للالتزام بحساب الضريبة على الخدمات المستوردة وفقاً للفقرة الثانية من المادة (٣٢) من هذا القانون التقدم بطلب للمصلحة من أجل التسجيل لأغراض نظام التكلفة العكسي.

وتسري أحكام هذه المادة على الخدمات خلال مدة ستة أشهر من تاريخ العمل بنظام تسجيل الموردين المبسط المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة ويسرى على السلع خلال مدة لا تجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا النظام.

مادة (٢٢) / فقرة رابعة):

ولا يسرى الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يأتي:

- ١- ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.
- ٢- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.
- ٣- السلع والخدمات المعفاة.
- ٤- حالات تسجيل الموردين المبسط الواردة في الفقرة الأولى من المادة (١٧) من هذا القانون.

مادة (٢٧):

يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع والخدمات من الضريبة في الحالتين الآتيتين:

- ١- الهبات والتبرعات والهياكل للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة.
- ٢- ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.

مادة (٣٠):

ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية:

١- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن للسلع والخدمات التي يسرى بشأنها الخصم الضريبي، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها، أو وفقاً لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى التي تحددها اللائحة التنفيذية، وذلك كله بشرط ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

٢- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ.

٣- الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية.

٤- الضريبة السابق سدادها على الأتوبيسات وسيارات الركوب إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

٥- الضريبة التي يتحملها شخص غير مقيم مسجل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط لأغراض تأدية نشاطه داخل البلاد.

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك ما لم يكن سداد الضريبة مثبتاً بالنظام الإلكتروني بالمصلحة.

مادة (٣١):

تلتزم الوزارات والمصالح والجهات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بتوريد ضريبة الجدول المستحقة عليها للمصلحة مباشرة وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ استحقاقها، كما تلتزم هذه الجهات بتوريد نسبة (٢٠%) من قيمة الضريبة على القيمة المضافة المستحقة عليها للمصلحة مباشرة خلال المدة المشار إليها، وذلك تحت حساب الضريبة، وفي هذه الحالة لا يجوز للمصلحة مطالبة المكلف بتحصيل ما تم توريده، وذلك كله طبقاً لما تبينه اللائحة التنفيذية.

وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، ما لم يثبت أن المسجل غير المقيم قام بتحصيل الضريبة عن السلعة المستوردة التي يتم الإفراج عنها من الجمارك.

ومع عدم الإخلال بحكم المادة (٢٨ مكرراً) من هذا القانون، يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه الإفراج المؤقت لمدة ثلاثة أشهر عن الرسائل الواردة للعملية الإنتاجية أو ممارسة النشاط، وذلك وفقاً للضمانات التي تراها مصلحة الجمارك مناسبة لحين موافاة صاحب الشأن المصلحة بالمستندات اللازمة لبحث مدى التمتع بالإعفاء خلال المدة المذكورة أو سداد الضريبة المستحقة وكذا الضريبة الإضافية التي تحسب اعتباراً من تاريخ الإفراج عن هذه الرسائل.

مادة (٣٢):

إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع ما لم يكن الشخص غير المقيم مسجلاً بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط.

ويجب على الأشخاص الاعتباريين الذين يخضعون لنظام التكاليف العكسي الوارد بالفقرة الثانية من المادة (١٧) من هذا القانون ويقومون باستيراد الخدمات حساب الضريبة المستحقة على تلك الخدمات وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توريد الخدمة ما لم يكن الشخص غير المقيم وغير المسجل والذي يقوم بتقديم الخدمة مسجلاً بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط.

(المادة الثانية)

تضاف تعريفات جديدة للمادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه "التعاريف"، نصها الآتي:

المسجل غير المقيم: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لا يعتبر مقيماً في مصر ويعد ملزماً بالتسجيل بـضريبة القيمة المضافة واحتسابها عند إتمام عمليات بيع السلع وعند تقديم الخدمات المستوردة للعملاء غير المسجلين في مصر.

نظام تسجيل الموردين المبسط: نظام يسمح بتسجيل الموردين من غير المقيمين على نحو مبسط تحدده اللائحة التنفيذية.

نظام التكلفة العكسي: نظام يلتزم بمقتضاه المنتفع بالسلعة أو الخدمة بأداء الضريبة مباشرة إلى المصلحة بدلاً من الالتزام الواقع على مورد السلعة أو مقدم الخدمة غير المقيم، وذلك في الأحوال المقررة في هذا القانون.

كما تضاف فقرة أخيرة للمادة (٥) من القانون المشار إليه والمواد أرقام (١٤)، (٢٨) مكرراً)، (٣٠ مكرراً)، (٥٠)، (١٧ مكرراً)، نصها الآتي:

مادة (٥/ فقرة أخيرة):

ولا تكون الضريبة على السلع المستوردة مستحقة التحصيل عند الإفراج من الجمارك إذا ثبت أنه تم تحصيل هذه الضريبة بمعرفة المسجل غير المقيم.

مادة (١٤):

يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية التي لم يقدم المسجل عنها الإقرار مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير.

مادة (٢٨ مكرراً):

يلتزم أداء الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات الواردة من الخارج أو المشتراة من السوق المحلية للمصانع والوحدات الإنتاجية لاستخدامها في الإنتاج الصناعي، وذلك لمدة سنة من تاريخ الإفراج عنها أو الشراء من السوق المحلية بحسب الأحوال ويجوز لأسباب مبررة تقبلها المصلحة مد هذه المدة لمدة أو لمدد أخرى بما لا يجاوز مجموعها سنة كحد أقصى، فإذا ثبت

للمصلحة استخدام هذه الآلات والمعدات في الإنتاج الصناعي خلال هذه المدة أعفيت من الضريبة المشار إليها وفي هذه الحالة يحظر التصرف فيها في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقا لحالتها وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد.

وإذا انقضت المدة المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة دون استخدام هذه الآلات والمعدات في الإنتاج الصناعي أصبحت الضريبة والضريبة الإضافية واجبة الأداء من تاريخ الإفراج الجمركي عن الآلات والمعدات أو شرائها من السوق المحلية، بحسب الأحوال، وحتى تاريخ السداد.

وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك.

مادة (٣٠ مكرراً):

يحق لمغادري البلاد من الزائرين الأجانب لمصر لمدة لا تزيد على ثلاثة أشهر استرداد الضريبة السابق سدادها للبائع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بشرط ألا تقل قيمة مشترياته بالفاتورة الواحدة عن ألف وخمسمائة جنيه وعلى أن يتم خروج مشترياته من البلاد بصحبته أو بأي وسيلة أخرى، وتحدد اللائحة التنفيذية ضوابط تطبيق هذه المادة.

مادة (٥٠):

يؤدي المكلف للمصلحة مبلغا يعادل (١٪) من قيمة الضريبة وضريبة الجدول المستحقة بما لا يقل عن ألف جنيه ولا يزيد على عشرة آلاف جنيه وذلك بالإضافة إلى الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة إذا خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون دون أن تكون المخالفة عملا من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه.

وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

١- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة الأحكام قانون الجمارك.

٢- عدم إخطار المصلحة بالتغيرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد.

٣- مخالفة الأحكام أو الإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون.

ويضاعف مبلغ المخالفة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات.

مادة (٦٧ مكرراً):

مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون أو أي قانون آخر، في حال عدم قيام المسجل غير المقيم بالوفاء بأي من الالتزامات التي يقرها هذا القانون للوزير أن يطلب من النيابة العامة الأمر بمنع أو تقييد النفاذ إلى السوق المصرية إلى أن يقوم المسجل بالوفاء بهذا الالتزام وما يترتب عليه من آثار، وعلى الجهات المختصة تنفيذ هذا الأمر فور صدوره.

(المادة الثالثة)

يستبدل عنوان الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، ليصبح على النحو الآتي:

"سلع وخدمات الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة".

وتحذف عبارة (صنف مستحدث) الواردة بالمسلسل رقم (١٣) من البند أولاً بالجدول المرافق القانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه.

كما يستبدل بنصوص المسلسلات أرقام (٣، ٤، ٩) الواردة بجدول سلع وخدمات (أولاً)، والمسلسل رقم (٧) من جدول السلع والخدمات (ثانياً)، والبنود أرقام (٥، ١٢، ١٤، ١٥، ١٧، ٢٤، ٢٥، ٢٩، ٣١، ٣٢، ٤١، ٥٥، ٥٧) من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على

القيمة المضافة المرافق بقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه المسلسلات والبنود الآتية:

مسلسل (٣، ٤، ٩) من جدول السلع والخدمات (أولاً).

مسلسل رقم (٣):

زيوت نباتية للطعام ثابتة، سائلة أو جامدة أو منقاه أو مكررة أو مخلوطة... (١)

ويلتزم المستورد أو المنتج بإخطار المصلحة ببيان الجهات التي تم بيع الزيوت إليها وكيفية التصرف في كميات الزيوت المباعة وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه البيع.

مسلسل رقم (٤):

زيوت وشحوم حيوانية أو نباتية للطعام مهدرجة جزئياً أو كلياً أو مجمدة أو منقاه بأية طريقة أخرى وإن كانت مكررة ولكن غير محضرة أكثر من ذلك.

مسلسل رقم (٩):

المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) عدا التي تؤدي لإنشاء أو صيانة أو ترميم دور العبادة.

مسلسل رقم (٧) من جدول السلع والخدمات (ثانياً):

أجهزة ووحدات تكييف وتبريد الهواء، ووحداتها المستقلة.

البنود أرقام (٥، ١٢، ١٤، ١٥، ١٧، ٢٤، ٢٥، ٢٩، ٣١، ٣٢، ٤١، ٥٥، ٥٧) من

قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة:

٥- منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر المستورد أو المخمر المستورد من الخارج.

١٢- المنتجات الزراعية التي تباع بحالاتها الطبيعية بما فيها البذور والتقاوي والشتلات.

١٤- الخضر والفواكه المصنعة محليا عدا العصائر ومركزاتها.

١٥- البقول والحبوب وملح الطعام والتوابل المصنعة وخدمات النولون على ما يستورد منها.

١٧- خدمات الصرف الصحي، تنقية أو تحلية أو توزيع المياه عدا المياه المعبأة.

٢٤- أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات وإضافات ومركزات الأعلاف) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة.

٢٥- الباجاس وعجائن الورق وورق الصحف وورق طباعة وكتابة.

٢٩- النقود الورقية والمعدنية المتداولة، والعملات التذكارية والأقراص الخام المعدة لسكها.

٣١- الطائرات المدنية، ومحركاتها، وأجزاؤها، ومكوناتها وقطع غيارها، والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية سواء كانت هي أو محركاتها أو أجزاؤها، ومكوناتها، وقطع غيارها، ومعداتنا والخدمات التي تقدم لها، مستوردة أو محلية، وكذا تأجير أو استئجار تلك الطائرات، وذلك طبقا للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٣.

ويتجاوز عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن خدمات تأجير أو استئجار الطائرات المدنية المنصوص عليها في الفقرة السابقة التي لم يتم تحصيلها قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

٣٢- مقاعد ذات عجل وأجزاؤها وقطعها المنفصلة، وأعضاء الجسم الصناعية وأجزاؤها، وأجهزة تسجيل السمع للسمع وأجزاؤها، وغيرها من الأجهزة التي تلبس أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة وأجزاؤها ولوازمها، وأجهزة الغسل الكلوي وأجزاؤها

ولوازمها بما فيها مرشحات الكلى الصناعية، وحضانات الأطفال، والأمصال واللقاحات والدم ومشتقاته وأكياس جمع الدم ووسائل تنظيم الأسرة.

٤١- النقل المائي غير السياحي للأشخاص، والنقل الجوي للأشخاص.

٥٥- (أ) الأدوية.

(ب) المواد الداخلة في إنتاج الأدوية بناء على قرار يصدر من هيئة الدواء

المصرية.

٥٧- الإعلانات التي تصدر بقصد الإعلام بأوامر السلطة العامة، أو لتبنيه الجمهور إلى تنفيذ القوانين واللوائح، أو للتوعية بصفة عامة، بما في ذلك الإعلانات الصادرة من إدارات السياحة والاستعلامات الحكومية.

الإعلانات الخاصة بالتبرعات للعلاج والرعاية الطبية بالمستشفيات الأهلية غير الهادفة للربح والمعاهد الحكومية.

إعلانات البيوع الجبرية. الإعلانات الخاصة بالانتخابات.

إعلان طالب الحصول على العمل.

الإعلانات الخاصة بتنظيم العمل بالمنشآت.

الإعلانات الخاصة بالمفقودين والمفقودات.

(المادة الرابعة)

يضاف مسلسل جديد برقم (١٥) إلى جدول السلع والخدمات (أولاً) المرافق بقانون

الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه يكون نصه الآتي:

مسلسل رقم (١٥):

السمة التجارية والصلة بالعملاء (مكون المحل التجاري) بواقع (١٠٪) من القيمة الإيجارية أو البيعية بحسب الأحوال، وتكون الضريبة المستحقة عليها بفئة (١٠٪) من هذه القيمة.

كما يضاف بند جديد برقم (٥٨) إلى قائمة السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة المرافق بقانون ضريبة القيمة المضافة المشار إليه، يكون نصه الآتي:

٥٨- الخدمات التي تؤديها هيئة قناة السويس للسفن العابرة بها بما فيها مقابل العبور، ويتجاوز عن الضريبة المستحقة عن هذه الخدمات التي لم يتم تحصيلها قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

(المادة الخامسة)

تخضع الخدمات الإعلانية لضريبة القيمة المضافة بسعر (١٤٪) وتلغى المادتان (٦٠)، (٦٤) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠.

(المادة السادسة)

مع عدم الإخلال بأحكام قانون حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٨، يلغى البند رقم (٥٢) من قائمة السلع والخدمات المعفاة المرافق القانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، كما يلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القانون.

وتعد تلك التعديلات على درجة كبيرة من الأهمية، حيث أنها تضمنت إعفاءات ضريبية جديدة وعديدة تتعلق بخدمات حيوية تمس حياة المواطنين، وتستهدف مساندة الصناعة وتحفيز النمو الاقتصادي، ومراعاة البعد الاجتماعي بالرغم من كافة التحديات التي أُلقت بظلالها على اقتصاديات دول العالم بعد تفشي جائحة كورونا.

كما تهدف تلك التعديلات لدفع عجلة النمو، وتشجيع الاستثمار دون فرض أعباء إضافية على المواطنين، ومعالجة بعض المشكلات التي تم اكتشافها خلال التطبيق العملي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م.

الخاتمة

تناولنا في هذا البحث أثر العدالة الضريبية على تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م، وقد استعان الباحث بأخر التعديلات الصادرة بشأن الضريبة على القيمة المضافة والمتمثلة في القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ والمتضمن تعديلات على القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، ويُعد هذا التعديل هو آخر تعديل وقت كتابة البحث، وقد تناول البحث النقاط الأساسية المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة، كالواقعة المنشأة للضريبة وضوابط تطبيقها والإعفاءات الواردة عليها، وكذلك التعرض لبعض الآثار المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، والمعوقات الإدارية التي تثار أثناء التطبيق.

وقد توصلنا إلى بعض النتائج والتوصيات والتي سنوضحها على النحو التالي:

النتائج التي توصل إليها الباحث:

- ١- إن زيادة النسب المقررة في الضريبة على القيمة المضافة تؤدي إلى زيادة حالات التهرب الضريبي وما يترتب على ذلك من انخفاض الحصيلة الضريبية، وبالتالي انخفاض الإيرادات العامة للدولة.
- ٢- أن محصلة الضرائب تشجع المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة بزيادة الإنتاج، وبالتالي زيادة التصدير الذي يخضع للضريبة على القيمة المضافة بنسبة صفر %، بهدف استقطاب العملات الأجنبية إلى الداخل.
- ٣- إن إيرادات ضريبة القيمة المضافة تتأثر بمدى وعي المكلفين بالضريبة.
- ٤- ضعف الإجراءات العقابية من قبل إدارة مكافحة التهرب الضريبي ضد المتهربين، والاكتفاء بالغرامات، يجعل التهرب الضريبي مغرياً.
- ٥- يتحمل عبء الضريبة على القيمة المضافة المستهلك النهائي بشكل كامل بغض النظر عن مستوى دخله، فهي تساوي بين الفقراء والأغنياء.

٦- من الآثار السلبية للضريبة على القيمة المضافة أنها تؤدي إلى الارتفاع العام في مستوى أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، مما يسبب التضخم، فيجب عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة أن يقابلها زيادة في مستويات الأجور لمواجهة ارتفاع الأسعار.

٧- إن الضريبة على القيمة المضافة تؤثر تأثيراً إيجابياً على الإيرادات الضريبية، وبالتالي على الإيرادات العامة للدولة، فهي تحقق إيرادات سريعة ومرتفعة وبالتالي فإنها أكثر فعالية من ضريبة المبيعات.

التوصيات المقترحة:

١- نوصي برفع كفاءة وتطوير أداء الإدارة الضريبية، وتحديث نظم المعلومات والتحصيل الإلكتروني.

٢- نوصي بزيادة نسبة الضرائب على السلع غير الأساسية كالسلع الكمالية والترفيهية، وتخفيف نسب الضرائب المفروضة على السلع الأساسية، وذلك مراعاة للطبقات الفقيرة ومحدودي الدخل، والتي تمثل السواد الأعظم في المجتمع المصري.

٣- ضرورة دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي، لزيادة أعداد المكلفين الخاضعين للضريبة، مع وضع آليات قانونية مقترنة بعقوبات رادعة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

٤- مراعاة توجيه الجزء الأكبر من حصيلة الضريبة على القيمة المضافة نحو الإنفاق على البنية التحتية كالعليم، والصحة، وكذلك المشروعات التي تخدم الطبقات الفقيرة.

٥- نوصي بضرورة احتفاظ الشركات والمؤسسات بالفواتير والمستندات وإمسك دفاتر محاسبية منتظمة، حيث من شأن ذلك الحد من التهرب الضريبي.

٦- ضرورة زرع الثقة بين مصلحة الضرائب والمكلفين بها، بحيث يقتنع الأخير بأن الأول يطبق مبدأ العدالة الضريبية.

٧- نوصي بضرورة إجراء مراجعة شاملة بشكل دوري لمواد القانون الضريبي ولائحته التنفيذية، وإصدار قوانين بتعديل مشكلات التطبيق، ومن أمثلة ذلك القانون رقم ٣ لسنة

أثر العدالة الضريبية على تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر

د/ رشدي إبراهيم السيد أبو كريمه

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

٢٠٢٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم

٦٧ لسنة ٢٠١٦.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- د. أحمد فوزي الخولي: دور الضريبة على القيمة المضافة من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق التنمية المستدامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٩، العدد الأول، المجلد ٥٦.
- ٢- د. أحمد مصطفى معبد، مدى مسايرة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للمتغيرات الاقتصادية في مصر - المؤتمر الضريبي العاشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
- ٣- د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة - الإيرادات العامة - الموازنة العامة، دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- ٤- د. آمال علي إبراهيم: دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، جامعة قناة السويس، ٢٠١٦.
- ٥- د. بكرى كامل، مبادئ الاقتصاد، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧.
- ٦- د. حافظ حسن عوض شعيب، تأثير ضرائب المبيعات على كل من الأنشطة الاقتصادية وحماية البيئة، دراسة محاسبية انتقادية، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول ١٩٩٥.
- ٧- د. رفعت المحجوب، المالية العامة - الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، ١٩٧١.
- ٨- د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧.
- ٩- د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة، تأصيل علمي وعملي، بدون دار نشر، ٢٠١٦.
- ١٠- د. عبد الرزاق جاجان، قيام صفة التاجر في التشريع التونسي، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، ١٩٩٥.

- ١١- د. عبد اللطيف عبد الله عبد الله: مدى جدوى تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الوقت الراهن (إطار مقترح لتطبيقها في مصر)، وزارة المالية، الإدارة المركزية للبحوث المالية، ٢٠١٥.
- ١٢- د. عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم ١٨٣، مارس ٢٠١٦.
- ١٣- د. محمد عبد الفتاح الصيرفي، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢.
- ١٤- د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر - دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٣.
- ١٥- د. ممدوح أحمد إبراهيم: دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، ٢٠١٦.
- ١٦- د. موسى الكردي، أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول والاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٧.
- ١٧- د. نبيل عبد الرؤوف، الضريبة على القيمة المضافة، التنظيم الفني - آليات التطبيق - معوقات ومقترحات، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، ٢٠١٥، العدد ٦٦٠ لسنة ٢٠١٥.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

١. Alavuotunki, K. et al. (٢٠١٩). The effects of the value added tax on revenue and equality, the journal of development studies, vol.٥٥, No.٤, ٢٠١٩.
٢. Albishi G. A. et al., (٢٠١٩). The value added tax (VAT): Effects on Saudi economy in the light of the Saudi vision ٢٠٣٠, journal of scientific research in science and technology (IJSRST), volume ٧, issue ٢, ٢٠١٩.
٣. Bibek Adhhikari, “when dose introducing a value added tax increase economic E-Cincy? Evidence from synthetic control methods”, job market paper, October ٢٨, ٢٠١٥.
٤. Bogari, A. (٢٠٢٠). The economic and social impact of the adoption of value – added tax in Saudi Arabia, international journal of economics, business and accounting research, volume ٤, issue ٢, ٢٠٢٠.
٥. Dinka Antic: “Efficiency of a single – rate and broad – based VAT system: the case of bosnia and Herzegovina”, op.cit.
٦. Karolin Karlsson, “Reverse charge mechanism”, faculty of law, university of Lund, ٢٠٠٨.
٧. SPVANZYI: The value added tax implications of illegal transactions, vol.١٤, No.٤, ٢٠١١.
٨. VAT Treatment of chariable donations via SMS, tax and duty manual, revenue Lrish tax and customs, June ٢٠٢٠.

ثالثاً: أحكام وقوانين:

- ١- حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١٧٥ لسنة ٢٢ق دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٩/٥.
- ٢- اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والمنشور في الوقائع المصرية العدد ٥٥ في ٢٠١٧/٣/٧ م.
- ٣- وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع العمليات والتوعية الضريبية، الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين، الإدارة العامة للإرشاد الضريبي، دليل خصم الضريبة، سبتمبر ٢٠١٦.
- ٤- المركز الديمقراطي العربي، دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة، دراسة حالة الاقتصاد المصري في الفترة (٢٠٠٠ - ٢٠١٧)، ٢٠١٨.
- ٥- الجريدة الرسمية العدد ٣ مكرر (هـ) في ٢٠٢٢/١/٢٦ م.
- ٦- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦
- ٧- تعديلات قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ م.