

تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر (التأصيل-الأهمية)

عبد المعز الحسن محمد سليم

باحث دكتوراه كلية السياسة والاقتصاد-جامعة السويس

المشرفين

د/ أماني أحمد مختار

مدرس الاقتصاد بكلية السياسة والاقتصاد
بجامعة السويس

أ.د/ أحمد صبري أبوزيد

أستاذ الاقتصاد بكلية السياسة والاقتصاد
بجامعة السويس

ملخص:

عرض البحث، تطور النظام الضريبي المصري تاريخياً، ذكراً الهيكل الحالي للنظام الضريبي المصري، والذي يركز علي محورين أساسيين: الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وعقد البحث موازنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فيما يتعلق بنسبتيهما من الإيرادات الضريبية، موضحاً تفوق إيرادات الضرائب غير المباشرة ومساهمتها الكمية، وعرض بزوغ الضريبة علي القيمة المضافة ومفاهيمها وماهيتها، وكونها ضريبة غير مباشرة تفرض علي السلع والخدمات علي اختلافها خلال مراحل الانتاج والتسويق مصحوبة بالخصم الضريبية، وعرض الفارق بين المفهومين الضريبي والاقتصادي للقيمة المضافة.

ثم عرض-وناقش-، الوزن النسبي للضريبة علي القيمة المضافة، مبرزاً ان معظم إيرادات الضريبة غير المباشرة تتركز وتتنحصر في إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة، وان بقية مكونات الضرائب غير المباشرة الاخرى-الضريبة الجمركية، ضريبة الدمغة، ضريبة الخدمات الخاصة-، تساهم بنسبة متواضعة من إيرادات الضرائب غير المباشرة. وذلك خلال فترة الدراسة الممتدة من ٢٠١٠/٢٠١١ الي ٢٠١٩/٢٠٢٠.

واختتم البحث، ببيان الجوانب الايجابية التي انبثقت عن قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، واهمها: اخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة،

وتأكيد الالتزام الطوعي للضريبة، ورفع حد التسجيل للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، والاعتماد بمبدأ عمومية الخصم الضريبي، وتخفيض عدد معدلات الضريبة، وتطبيق المعدل الصفري على الصادرات، وفرض الضريبة بنسبة مخفضة على المعدات الانتاجية، وتطبيق منظومة الفاتورة الضريبية الالكترونية. مبرزاً، تطور إيرادات الضريبة على القيمة المضافة، وعلاقتها ونسبتها-الي مجمل الإيرادات العامة، ومجمل الإيرادات الضريبة المباشرة وغير المباشرة.

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة-الإيرادات العامة-الإيرادات الضريبية- إيرادات الضرائب غير المباشرة

Abstract:

The research presented the development of the Egyptian tax system historically, mentioning the current structure of the Egyptian tax system, which is based on two main axes: direct and indirect taxes. The research established a balance between direct and indirect taxes, with regard to their percentages of tax revenues, explaining the superiority of indirect tax revenues and The amount of its quantitative contribution, presenting the emergence of the value-added tax, its concepts and what it is, and the fact that it is an indirect tax imposed on various goods and services during the stages of production and marketing and accompanied by a tax deduction, and presenting the difference between the two concepts, the tax concept and the economic concept of value-added tax.

Then, The research presented -and discussed- the relative weight of the value-added tax, highlighting that most of the indirect tax revenues are concentrated and limited to the value-added tax

revenues, and that the rest of the other indirect tax components - customs tax, stamp tax, special services tax - contribute a percentage Modest indirect tax revenues. This occurred during the study period extending from ٢٠١٠/٢٠١١ to ٢٠١٩/٢٠٢٠.

Finally, the research concluded by explaining the positive aspects that emerged from the Value Added Tax Law No. ٦٧ of ٢٠١٦, the most important of which are: subjecting all goods and services to the tax, confirming voluntary compliance with the tax, raising the registration limit for natural and legal persons, adopting the principle of generality of the tax deduction, reducing the number of tax rates, and imposing Zero rate on exports, imposing a reduced rate of tax on production equipment, and implementing the electronic tax invoice system.

And Highlighting the development of value-added tax revenues, and their relationship - and percentage - to total public revenues, and to total direct and indirect tax revenues.

Keywords: value added tax - public revenues - tax revenues - Indirect tax revenues

إطار البحث

١-تقديم:

يدفع تحقيق الاصلاح الاقتصادي والاجتماعي كافة الدول لاعادة النظر في نظامها الضريبي من آن لآخر لمواكبة التطورات المتلاحقة، وتلبية مطالبها وفقا لما تشهده من تحولات فارقة سياسية واقتصادية داخلية كانت ام خارجية. ولقد زاد الاهتمام بالنظام الضريبي في العقود الاخيرة ليس فقط باعتباره اهم ادوات السياسة المالية، التي هي احد مكونات السياسة الاقتصادية، وليس في كونه المصدر الرئيسي للايرادات العامة وحسب، وانما لانه يعكس مدي التقدم في الانظمة الاقتصادية والاجتماعية، حيث انه يلعب دورا مؤثرا علي القدرات الاقتصادية والتنافسية الدولية، وذلك لما له من تأثير واسع النطاق علي اداء كافة القطاعات الفاعلة في المجتمع، فبالاضافة الي تاثير السياسة الضريبية وآلياتها علي مسار الاستثمار القومي بشقيه المحلي والاجنبي، فانها تمثل عاملا اساسيا في تحديد قدرة الدولة علي ادارة النشاط الاقتصادي وتحقيق اهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية. يشهد النظام الضريبي المصري تغيرا حقيقيا منذ بداية القرن الحادي والعشرين، اذ استخدم حزمة من السياسات المالية والاجراءات الضريبية التي بدات باستصدار قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١ لسنة ٢٠٠٥م) وتعديلاته المتعاقبة، وقانون الضريبة العقارية رقم (١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م) وتعديلاته، ثم توجت بالانتقال من ضريبة المبيعات الي الضريبة علي القيمة المضافة لاستكمال المنظومة الضريبية بشكل متكامل بما يحقق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المنشودة.

هذا ويركز النظام العام للضريبة في مصر-هيكل النظام الضريبي المصري-علي نوعين اساسيين من الضرائب هما: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويتكون الأول من: قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، وقانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. وتتكون-الثانية-الضرائب غير المباشرة من: الضرائب علي التداول وتشمل: ضريبة الدمغة، ضريبة الملاهي، ضرائب ورسوم متنوعة. الضرائب السلعية وتشمل: الضريبة الجمركية، الضريبة علي القيمة المضافة. فاما عن الضرائب

السلعية وعلى الاخص ضريبة القيمة المضافة- فهي تفرض على السلع والخدمات، ولها آثار اجتماعية واقتصادية جوهرية ومتعددة.

٢- مشكلة البحث:

تتبلور الدراسة في تأصيل الضريبة على القيمة المضافة في إطار النظام الضريبي المصري، ذلك من خلال دراسة وتتبع تطور هذا النظام في ضوء التحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وتحديد سماته ومكوناته، وصولاً إلى بزوغ ضريبة القيمة المضافة، ومن ثم دراسة وفحص هذه الأخيرة وتأصيلاً، وتطورها التاريخي، وماهيتها ومفهومها الضريبي والاقتصادي، والوزن النسبي لها، والجوانب الإيجابية لتطبيقاتها.

٣- أهمية البحث: تستمد الدراسة أهميتها من أن النظام الضريبي المصري يعاني من العديد من المشكلات التطبيقية بالإضافة إلى كثرة الثغرات الفنية والتنظيمية- فإن النظم الضريبية في الدول النامية – والتي أثرت في مواكبته للتطورات العالمية المعاصرة، فكان من الضروري إيجاد ضريبة تعد بديلاً عن الرسوم التي تعوق التبادل التجاري وتخفف من مشكلات الضريبة على المبيعات. كما ترجع أهمية الدراسة في حادثة موضوع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وقيام الدولة بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ كبديل لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

٤- مصطلحات البحث:

- الضرائب غير المباشرة: هي الضريبة التي تفرض عند تداول السلع وأداء الخدمات ويقع عبؤها في النهاية على عاتق جموع المستهلكين.
- ضريبة القيمة المضافة: ضريبة غير مباشرة، تفرض على السلع والخدمات المباعة على اختلافها، ذلك على امتداد ومراحل الإنتاج والتسويق، على أن يخصم – عند كل مرحلة – الضريبة المسددة من مدخلاتها من الضريبة المستحقة.
- ٥- هدف البحث:** تأصيل نظام الضريبة على القيمة المضافة، وعرض ودراسة بعض الجوانب الإيجابية – والسلبية التي صاحبة تطبيق هذا النظام.

٦- فروض البحث:

يقوم هذا البحث علي الفروض التالية:

(أ) ان ضريبة القيمة المضافة احدي فروع ومكونات نظام الضرائب غير المباشرة المصري.

(ب) ان ضريبة القيمة المضافة تقوم علي مضامين وركائز ومقومات متعددة.

(ج) ان هذه المضامين والركائز والمقومات، تخدم جوانب التطبيق العملي للضريبة علي القيمة المضافة.

٧- حدود البحث: يقوم البحث على دراسة الهيكل الحالي للنظام الضريبي المصري، ونشأة وتاريخ الضريبة على القيمة المضافة ومضامينها، والأهمية النسبية لها، والجوانب الإيجابية لتطبيق هذه الضريبة.

٨-منهاج البحث: يستخدم الباحث المنهج الحليلي، لدراسة ووصف الظاهرة محل الدراسة بمختلف جوانبها وكافة أبعادها ومراجعة مصادر المعلومات الوثائقية من المصادر العلمية المختلفة، والمتمثلة في الكتب والدوريات والتقارير وبعض النشرات العربية والأجنبية.

٩- محتويات البحث:

(١) تطور النظام الضريبي المصري.

- تطور تاريخي

- الهيكل الحالي للنظام الضريبي المصري.

- موازنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

(٢) بزوغ الضريبة على القيمة المضافة وماهيتها.

- تطور تاريخي- تعريف.

- المفهوم الضريبي والاقتصادي للقيمة المضافة.

(٣) الأهمية النسبية للضريبة على القيمة المضافة.

- الوزن النسبي للضريبة على القيمة المضافة.

- الجوانب الإيجابية لتطبيقات الضريبة على القيمة المضافة.

١٠- أهم الدراسات السابقة:

أهم الدراسات التي تناولت موضوع البحث هي:

١-دراسة Mclure (٢٠٠٥): أظهرت هذه الدراسة ان ادخال النظام الفيدرالي لضريبه القيمة المضافة في امريكا يخلق فرصا للولايات المتحده لتحسين الضريبة بشكل جوهري اما باحلال ضريبه القيمة المضافة محل ضرائبها الخاصه بمبيعات التجزئه، او باصلاح ضريبه مبيعات التجزئه^(١).

٢-دراسة Sthanumoorthly (٢٠٠٦): تناولت هذه الدراسة تحليلا لاثر ضريبه القيمة المضافة علي بعض المتغيرات الاقتصادية كالمدخرات، الاستثمار، الاستهلاك، الايرادات الضريبية، التجاره الخارجية. ووضحت الدراسة ان تطبيق الضريبه علي القيمة المضافة يؤدي الي زياده المدخرات والاستثمار وانها تدر ايرادات اكثر للدولة، وتضمن لها ان تحتل تجارتها الدولية مكانا بارزا الي جانب انها تمنع التثوهات الموجوده في الضرائب السلعيه الاخري^(٢).

٣-دراسة Beckley (٢٠٠٦): اوضحت الدراسة مفهوم الضريبه علي القيمة المضافة ، ونماذجها وطرق حسابها ، والاعفاءات المقرره منها، وايضاح الحالات التي تفرض فيها الضريبه بسعر "صفر" كما تناولت امكانية فرض ضريبة قيمة مضافة ذات وعاء متسع في الولايات المتحده، وهل من الممكن ان تمثل تلك الضريبة مصدرا جيدا للايرادات في الولايات المتحده. وبينت الدراسة ان معظم الدول المتقدمه تعتمد اكثر علي ضرائب الاستهلاك واسعه الوعاء بالمقارنه بالولايات المتحده، وان الايرادات المرتفعه من ضريبة القيمة المضافة سوف تؤدي الي تخفيض التكاليف الادرايه بنسبه اكبر من زياده تلك الايرادات^(٣).

٤-دراسة سلطان (٢٠١٠): هدفت الدراسة الي: تحديد دور الضريبه علي القيمة المضافة في تحقيق الاهداف العامه(الماليه-الاقتصاديه-الاجتماعيه) للنظام الضريبي في سوريا،من اهم نتائج الدراسه: تتوفر في الضريبه علي القيمة المضافة صفات الضريبه ذات الحصيله الوفيره، تعتبر الضريبه علي القيمة المضافة ركنا وهدفًا، وتؤثر هذه الضريبه علي العوامل المؤثره في الاستثمار تأثيرا ايجابيا^(٤).

٥-دراسة GelardiK(٢٠١٤): هدفت الدراسة الي: معرفه تاثير ضريبه القيمة المضافه علي مؤشر اسعار المستهلكين في اوقات بدء تطبيق الضريبه او تغيير اسعار الضريبه في دولتي المملكه المتحده وكندا، اهم نتائج الدراسه: ان التعديلات العميقه في نظام الضريبه علي القيمة المضافة له اثر تضخمي لمره واحده فقط ويتلاشي ذلك الاثر بعد عده اشهر من التعديل الطارئ علي النظام. اما التعديلات الطفيفه علي النظام فليس لها اثر تضخمي يذكر. اما عن الواقع المصري فمن المتوقع ان يكون الاثر التضخمي لقانون الضريبه علي القيمة المضافة محدود لمره واحده فقط خلال العام المالي الاول لتطبيق النظام الجديد وسرعان ما ينتهي ذلك الاثر بنهايه هذا العام^(٥).

٦-دراسة سليمان وعبد العليم(٢٠١٤): هدفت الدراسة الي: التعرف علي بعض مشكلات التطبيق لاحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والقوانين والقرارات المعدله له، وذلك من خلال تناول لبعض المشكلات وعمل مقارنة بمشروع الضريبة علي القيمة المضافة بهدف عدم تكرار هذه المشكلات في مشروع القانون الجديد مع طرح مجموعه من الاسئله للوصول الي اجابات تساهم في حل المشكلات القائمة والتي منها الازدواج الضريبي. اهم نتائج الدراسه: ان الضريبه علي القيمة المضافة ذات دلالة علي الايرادات الضريبية في مصر وكذلك لتحقيق النمو الاقتصادي والتنميه، وانها يجب ان تكون قادره علي توليد ما يكفي من الايرادات مع تحديات النفقات في المدي الطويل من خلال توفير المرافق الاجتماعيه والتكاليف الجارية للحكومه^(٦).

٧-دراسة فوزي احمد الخولي(٢٠١٦): هدفت الدراسة الي: التوصل الي نظام ضريبي فعال يستخدم فرض الضريبة علي القيمة المضافة في تحقيق تنمية مستدامه للبلاد وليس مجرد وسيلة جباية لزياده الايرادات العامه للدولة وسد عجز الموازنه العامة لها. من اهم نتائج الدراسه: ان المشروع باصداره للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ عمل علي تحقيق جانب من العدالة الاجتماعية في مراعاته لنوي الدخول المنخفضه بأعفاء السلع الضرورية لمعيشتهم من جانب ومن جانب اخر قام بزياده اسعار الضريبة علي السلع الكمالية التي عادة ما يقدم علي استهلاكها نوي الدخول المرتفعة^(٧).

٨-دراسة هند(٢٠١٧): هدفت الدراسة الي: الاجابه علي الاسئلة التالية: هل يتبع فرض ضريبه القيمة المضافه زياده في مؤشر اسعار المستهلك (CPI) ، هل تكون الزيادة لمره واحده، ام انها مستمره لمدي زمني طويل؟ ، هل تعتبر ضريبه القيمه المضافه الاكثر كفاءه في زياده الحصيله الضريبية والايادات بشكل عام، ام انها ليست افضل انواع الضرائب؟، اهم نتائج الدراسة: ضريبه القيمه المضافه تمثل جزءا من الاستهلاك وليس الاستهلاك كله، وبالتالي فتاثيرها علي الاسعار النسبيه اقوي من تاثيرها علي المستوي العام للاسعار. وان الضريبه لها دور هام في زياده الحصيله الضريبية والايادات بشكل عام^(٨).

٩-دراسة EZE Gbalam Pete (٢٠٢٠): فقد هدفت الدراسة الي معرفة اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة التي تستخدم لزيادة الايرادات العامة، علي معدلات التضخم-ارتفاع الاسعار-، وكشفت الدراسة لعدم وجود علاقة بين ضريبة القيمة المضافة و-التضخم- الارتفاع العام في الاسعار، بل ساهمت ضريبة القيمة المضافة علي الاستقرار العام في الاسعار، واوصت الدراسة، علي الحكومات التي تريد التوسع في سياستها وخاصة المالية فعليها بزيادة معدلات الضريبة^(٩).

(١) تطور النظام الضريبي المصري

١-١: تطور تاريخي:

ولقد زاد الاهتمام بالنظام الضريبي في العقود الاخيرة ليس فقط باعتباره اهم ادوات السياسة المالية، التي هي احد مكونات السياسة الاقتصادية، وليس في كونه المصدر الرئيسي للايرادات العامة وحسب، وانما لانه يعكس مدي التقدم في الانظمة الاقتصادية والاجتماعية، حيث انه يلعب دورا مؤثرا علي القدرات الاقتصادية والتنافسية الدولية، وذلك لما له من تاثير واسع النطاق علي اداء كافه القطاعات الفاعله في المجتمع، فبالاضافة الي تاثير السياسة الضريبية وآلياتها علي مسار الاستثمار القومي بشقيه المحلي والاجنبي، فانها تمثل عاملا اساسيا في تحديد قدرة الدولة علي ادارة النشاط الاقتصادي وتحقيق اهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية^(١٠).

ولقد مر النظام الضريبي المصري بتطورات عديدة حتي وصل الي حالته الراهنة، وكان هذا التطور ولید تغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. يرجع فرض

الضرائب الي عهد الفراغة ثم تطور النظام الضريبي المصري مع تطور الاوضاع السياسية في البلاد^(١). وعقب تخلص الحكومة المصرية من الامتيازات الاجنبية، اقرت المشروع الاول بفرض ضرائب مباشرة علي الدخل والملكية- ضريبة رؤوس الاموال المنقولة، ضريبة الارباح التجارية والصناعية، ضريبة كسب العمل- بموجب (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م)، والمشروع الثاني بفرض رسم ايلولة وضريبة التركات بموجب (القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩م)^(٢). فمع تعاقب الحكومات المصرية تغير النظام الضريبي في مصر تغيرا جذريا، حيث استجاب للاحداث التاريخية كثرة ١٩٥٢م. ويمكن القول ان هذه الفترة في بدايتها اتسمت بدعم التنمية-كالاصلاح الزراعي- اكثر من اعتمادها علي فرض مزيد من الضرائب من خلال تعديل شرائح الضريبة، ومع نهاية الفترة اتسمت التشريعات الضريبية بسيطرة الهدف المالي، وضالها دورها في احداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما اتسمت بضيق القاعده الضريبية وعدم امتداد نطاقها الي كثير من الدخل. وبعد انتصار اكتوبر ١٩٧٣م، وجدت الحكومة ضرورة إحداث تغيرات اقتصادية جوهريه، فكان ذلك عن طريق تطبيق سياسة الانفتاح الاقتصادي. واصدرت الحكومة العديد من القوانين بفرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة، الا انه يمكن القول ان التعديلات التي طرأت علي النظام الضريبي ان ذاك لم تكن تعديلات جوهريه، ولم تتفق مع التطور الاقتصادي والاجتماعي خلال فتره الانفتاح مما انعكس في صورة قصور للسياسة الضريبية عن تحقيق الاهداف المنوط بها. ومنذ عام ١٩٩٠م وحتى عام ٢٠٠٥، قامت الحكومة بإصدار مجموعه من القوانين وهي: قانون (رقم ١١ لسنة ١٩٩١م)، بفرض ضريبة المبيعات لتحل محل ضريبة الاستهلاك ورسوم الانتاج، قانون (رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م)، فيما يختص بالاشخاص الطبيعيين وتعديل بعض الاحكام الخاصة بالاشخاص الاعتباريين، مقررا فرض الضريبة الموحده علي دخول الاشخاص الطبيعيين، قانون (رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، قانون الضريبة علي الدخل^(٣).

١-٢: الهيكل الحالي للنظام الضريبي المصري:

يشهد النظام الضريبي المصري تغيرا حقيقيا منذ بداية القرن الحادي والعشرين، اذ استخدم حزمة من السياسات المالية والاجراءات الضريبية التي بدأت

باستصدار قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١ لسنة ٢٠٠٥م) وتعديلاته المتعاقبة، وقانون الضريبة العقارية رقم (١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م) وتعديلاته، ثم توجت بالانتقال من ضريبة المبيعات الي الضريبة علي القيمة المضافة (٦٧ لسنة ٢٠١٦) لاستكمال المنظومة الضريبية بشكل متكامل بما يحقق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المنشودة^(١٤). هذا ويركز النظام العام للضريبة في مصر- هيكل النظام الضريبي المصري- علي نوعين اساسيين من الضرائب هما: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

ولقد عرف المشرع المصري الضرائب المباشرة- التي تخصم من وعاء الضريبة العامة علي الايرادات- "بانها تلك التي يدفعها الممول في سنة المحاسبة بمناسبة حصوله علي الايرادات" وعرف الضرائب غير المباشرة " بانها الضريبة التي تفرض عند تداول السلع واداء الخدمات ويقع عبؤها في النهاية علي عاتق مجموع المستهلكين"^(١٥). وفي الواقع نجد ان الاختلاف او التفرقه بين نوعي الضرائب المباشرة او غير المباشرة اقل حده مما يعتقد الباحثون، فكلا النوعين- سواء المباشرة التي تفرض علي الدخل او الارباح، او تلك غير المباشرة التي تفرض علي الاستهلاك- يؤثران في الثمن الذي هو محور اهتمام الافراد وعليه تتحدد حساباتهم"^(١٦).

يرتكز النظام العام للضريبة في مصر علي مكونين اساسيين هما الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، نعرضها فيما يلي:

المكون الاول: الضرائب المباشرة:

يمثل قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١ لسنة ٢٠٠٥م) ، وقانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، المكون الاول للضرائب المباشرة في التشريع المصري، وقد فرق المشرع الضريبي بين دخول الاشخاص الطبيعيين والافراد واصحاب المنشآت الفردية، وارباح الاشخاص الاعتبارية. وهي الشركات علي اختلاف اشكالها القانونية والهيئات، والوزارات والمصالح والسفارات. وقد اخضع القانون رقم (٩١ لسنة ٢٠٠٥م) مصادر الدخل المختلفة للضريبة وحددها في

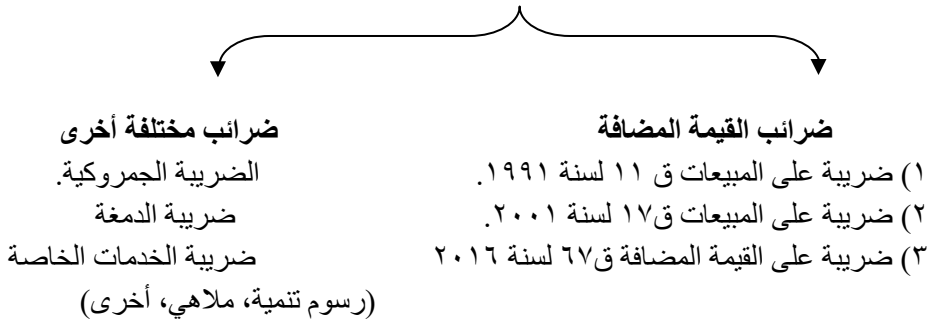
اربعه مصادر للدخل بالنسبة للشخص الطبيعي وهي: المرتبات وما حكمها، ارباح النشاط التجاري والصناعي، ايرادات المهن غير التجارية، ايرادات الثروة العقارية. اما بالنسبة للشخصية الاعتبارية -المعنوية- وارباحها فقد كان لها اسلوب مختلف في خضوعها واسعارها للضريبة الضريبية وهو ما افرد المشرع في الكتاب الثالث من القانون. وأما عن قانون الضرائب العقارية: فقد كان القانون رقم (١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م) قانون الضرائب العقارية) هو المنظم لتحصيل هذه الضرائب، حيث اخضع الاطيان والعقارات المبنية للضريبة بشروط سردها القانون.

المكون الثاني: الضرائب غير المباشرة:

وهي تتكون من الضرائب علي التداول وتشمل: ضريبة الدمغة، ضريبة، ضريبة الملاهي، ضرائب ورسوم متنوعة. الضرائب السلعية وتشمل: الضريبة الجمركية، الضريبة علي القيمة المضافة. فاما عن الضرائب السلعية-وعلي الاخص ضريبة القيمة المضافة- فهي تفرض علي السلع والخدمات، ولها آثار اجتماعية واقتصادية جوهرية ومتعددة. واما عن الضرائب علي التداول، فان دورها لا يتعدى دورا ماليا فقط، فهو دورا محدودا للغاية بالمقارنة بالدور الهام التي تقوم به الضرائب السلعية-خاصا ضريبة القيمة المضافة-في المجتمع، حيث ان السياسة المالية-خاصا الضرائب-تلعب دورا هاما في الحياه الاقتصادية والاجتماعية في ظل المالية الحديثة^(١٧)

شكل رقم) يوضح مكونات الضرائب غير المباشرة

مكونات الضرائب غير المباشرة



المصدر: اعداد الباحث

٣-١: موازنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

إن فحص ودراسة هيكل الإيرادات الضريبية في مصر بالجدول رقم (١) في غضون الفترة من ٢٠١٠/٢٠١١ وحتى ٢٠١٩/٢٠٢٠، يبين مدى اعتماد الهيكل الضريبي المصري على الضرائب غير المباشرة وأهميتها النسبية، بالمقارنة بالضرائب المباشرة؛ إذ يلاحظ:

١- أن الهيكل الضريبي المصري اعتمد بصورة متوازنة إلى حد بعيد بين كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، خلال الفترة من ٢٠١٠/٢٠١١ إلى ٢٠١٤/٢٠١٥.

أ- فلقد بلغت الضرائب المباشرة وغير المباشرة ١٠٧,٨٣٥ مليون، ٨٤٢٣٧ مليون جنيه على التوالي خلال العام ٢٠١٠/٢٠١١، وبوزن نسبي بلغ ٥٦,١٪، ٤٣,٨٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية.

ب- بلغت الضرائب المباشرة وغير المباشرة ١١٣,٩٠٦ مليون، ٩٣٥٠٤ مليون على التوالي خلال الفترة ٢٠١١/٢٠١٢، وبوزن نسبي ٥٤,٩٪، ٤٥٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية.

ج- بلغت الضرائب المباشرة وغير المباشرة ١٤٨,٢٠١ مليون، ١٠٢٩٠٥ مليون على التوالي خلال الفترة ٢٠١٢/٢٠١٣، وبوزن نسبي ٥٩٪، ٤٠,٩٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية.

٢- إن الهيكل الضريبي المصري اتخذ اتجاهًا مغايرًا لصالح الضرائب غير المباشرة على حساب الضرائب المباشرة خلال الفترة من ٢٠١٦/٢٠١٧ وحتى ٢٠١٩/٢٠٢٠:

أ- بلغت الضرائب المباشرة وغير المباشرة ٢٣١,٤٦٦ مليون، ٢٣٠٥٤١ مليون جنيه على التوالي خلال الفترة ٢٠١٦/٢٠١٧، وبوزن نسبي بلغ ٥٠,١٪، ٤٩,٨٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية.

ب- بلغت الضرائب المباشرة وغير المباشرة ٣١٤,١١١, ٣١٥١٩١ مليون جنيه على التوالي خلال الفترة ٢٠١٧/٢٠١٨، وبوزن نسبي بلغ ٤٩,٩٪، و ٥٠٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية.

ج- بلغت الضرائب المباشرة وغير المباشرة ٣٦٤,٨٩٩, ٣٧١٢٢٢ مليون على التوالي خلال الفترة ٢٠١٩/٢٠١٨ وبوزن نسبي بلغ ٤٩,٥٪، و ٥٠,٤٪ من إجمالي الإيرادات.

يمكن القول عمومًا إن الاتجاه فيما يتعلق بالإيرادات الضريبية يؤكد استحواذ الضرائب غير المباشرة على المساحة الأكبر منها مقارنة بالضرائب المباشرة اعتبارًا من عام ٢٠١٦/٢٠١٧.

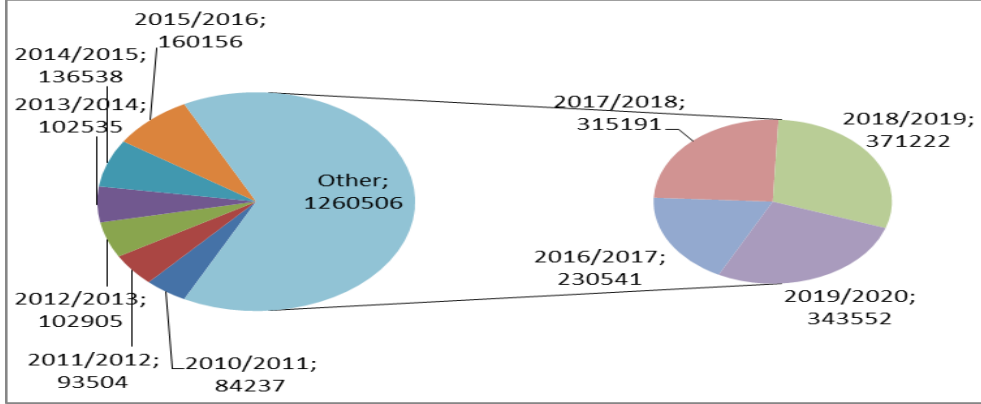
يوضح الجدول رقم (١) تطور هيكل الإيرادات الضريبية بمصر خلال الفترة ٢٠١٠/٢٠١١ - ٢٠١٩/٢٠٢٠

بالمليون جنيه

السنة المالية	إجمالي الإيرادات الضريبية	ضرائب مباشرة		ضرائب غير مباشرة	
		القيمة	النسبة من الإيرادات الضريبية	القيمة	النسبة من الإيرادات الضريبية
٢٠١٠/٢٠١١	١٩٢,٠٧٢	١٠٧,٨٣٥	٥٦,١٤٣٠١	٨٤٢٣٧	٤٣,٨٪
٢٠١١/٢٠١١	٢٠٧,٤١٠	١١٣,٩٠٦	٥٤,٩١٨٢٨	٩٣٥٠٤	٤٥٪
٢٠١٢/٢٠١٢	٢٥١,١١٩	١٤٨,٢١٤	٥٩,٠٢١٤٢	١٠٢٩٠٥	٤٠,٩٪
٢٠١٣/٢٠١٣	٢٦٠,٢٨٩	١٥٧,٧٥٤	٦٠,٦٠٧٢٥	١٠٢٥٣٥	٣٩,٣٪
٢٠١٤/٢٠١٤	٣٠٥,٩٥٧	١٦٩,٤١٩	٥٥,٣٧٣٤٧	١٣٦٥٣٨	٤٤,٦٪
٢٠١٥/٢٠١٥	٣٥٢,٣١٥	١٩٢,١٥٩	٥٤,٥٤١٨٢	١٦٠١٥٦	٤٥,٤٪
٢٠١٦/٢٠١٦	٤٦٢,٠٠٧	٢٣١,٤٦٦	٥٠,١٠٠١١	٢٣٠٥٤١	٤٩,٨٪
٢٠١٧/٢٠١٧	٦٢٩,٣٠٢	٣١٤,١١١	٤٩,٩١٤١٩	٣١٥١٩١	٥٠٪
٢٠١٨/٢٠١٨	٧٣٦,١٢١	٣٦٤,٨٩٩	٤٩,٥٧٠٥٢	٣٧١٢٢٢	٥٠,٤٪
٢٠١٩/٢٠١٩	٧٣٩,٦٣٢	٣٩٦,٠٨٠	٥٣,٥٥٠٩٦	٣٤٣٥٥٢	٤٦,٤٪

المصدر: عداد مختلفة من التقارير المالية الشهرية لوزارة المالية خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٩.

شكل رقم (٢) يوضح تطور هيكل الضرائب غير المباشرة بمصر خلال الفترة ٢٠١١/٢٠١٠-٢٠٢٠/٢٠١٩.



المصدر، اعداد الباحث من تقارير وزارة المالية الشهرية خلال الفترة ٢٠١٩-٢٠١٠.

(٢) بزوغ الضريبة على القيمة المضافة وماهيتها

بعد سنوات قليلة من التطبيق الكامل للضريبة علي المبيعات اعتبارا من السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠١ اعلنت الحكومة المصرية انها بصدد دراسة تحويل هذه الضريبة الي ضريبة علي القيمة المضافة(ض.ق.م). وبعد اندلاع ثورة يناير ٢٠١١ فقد تجدد الحديث عن وجوب الانتقال الي نظام الضريبة علي القيمة المضافة، وذلك استنادا الي وجود عيوب في تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات يمكن معالجتها من خلال الانتقال الي نظام الضريبة علي القيمة المضافة. بالاضافة الي رغبة الحكومة المصرية في الحصول علي قرض من صندوق النقد الدولي(IMF)، وما يستتبع هذه الرغبة من ضرورة التقدم ببرنامج للإصلاح المالي والاقتصادي، ذلك ان صندوق النقد الدولي معروف بتحمسه الشديد للضريبة علي القيمة المضافة وبانه يميل الي دفع الحكومات التي تطلب الاقتراض منه الي تضمين التحول الي هذه الضريبة في خطابات النوايا التي تقدمها الي الصندوق^(١٨).

فصدر قانون الضريبة علي القيمة المضافة برقم(٦٧ لسنة ٢٠١٦) وجاء تلبية لحاجة الموازنة العامة للدولة الملحة في زيادات الايرادات، لاحتواء العجز المرتفع

والمتزايد فيها، ويعد هذا القانون هو الافضل كما توصي به المنظمات الدولية- البنك الدولي (WB)، صندوق النقد الدولي (IMF)- كطريق للاصلاح الضريبي في مصر، وفي اطار سياسة الحكومة نحو تحقيق سياسة ضريبية فعالة تعمل علي تحسين المالية العامة للدولة والاستفادة من التجارب الدولية في اصلاح النظام الضريبي من خلال تحسين العلاقة بين الممول والادارة الضريبية، وتخفيف الاعباء التي يتحملها كل من الممول والادارة الضريبية. لذلك، يقوم الباحث بفحص نظام الضريبة على القيمة المضافة تفصيلاً، فيبدأ بتتبع التطور التاريخي للضريبة، ومضامين وماهية هذه الضريبة، والاختلاف بين المفهومين الضريبي والاقتصادي لها.

٢-١: تطور تاريخي:

ان جذور هذا النوع من الضرائب-ض.ق.م- وجد في الحضارات القديمة، فالرومان طبقوا ضرائب المبيعات علي البضائع المباعة في الاسواق او بالمزاد ونقلوا هذا النظام الي مصر وفرنسا واسبانيا، وخلال القرن الثالث عشر فرضت انجلترا الضرائب علي واردات الصوف اليها من التجار الايطاليين الذين منحوا احتكارا لهذه الصناعات، واستمرت ضرائب المبيعات مطبقة في هذه الاقاليم حتي بعد سقوط الامبراطورية الرومانية، وطبقت في اوربا علي نطاق واسع في العصور الوسطي وحتى اخرها، خاصا في اسبانيا وايطاليا، وبعد ذلك طبقت في بلاد مختلفة في القرن الرابع عشر تحت تأثير الاسبان وكان سعرها ١٠٪. وظهرت الضريبة علي القيمة المضافة علي يد رجل الاعمال الالمانى "سيمنز Dr.Wilhelm von Siemens" عام ١٩١٨، حيث اهتم "د.سيمنز" بمشكلة الضرائب المتتابعه التي نتجت عند تطبيق الضريبة علي اجمالي رقم الاعمال في المانيا "gross turnover taxes" وحاول تطويرها من خلال ما اسماه بضريبة رقم الاعمال

المحسنة "improved turnover tax" او الضريبة المهذبة علي رقم الأعمال وطبقت فرنسا هذه الضريبة وهي تعيد ترتيب اقتصادها بعد الحرب العالمية الثانية- بشكل مبدئي وجزئي في مرحلة التصنيع فقط عام ١٩٤٨. ثم شاع انتشارها في مختلف دول العالم بدءا من اواخر الستينات، فادخلتها البرازيل وامريكا الجنوبية في عام ١٩٦٧، وفي نفس الوقت

أخذت بها الدنمارك وبدأ انتشارها في أوروبا، وفي آسيا كانت كوريا الجنوبية هي الدولة الأولى التي أدخلت تلك الضريبة في عام ١٩٧٧، بمعرفة صندوق النقد الدولي^(١٩). وفي ظل الانتشار السريع لضريبة القيمة المضافة بين مختلف دول العالم، فمع نهاية عام ٢٠٠٥، بلغ عدد الدول التي أدخلت هذه الضريبة (١٣٦) دولة، وقد تجاوز عدد الدول التي تطبق هذه الضريبة حتي نهاية عام ٢٠١٦، (١٦٠) دولة عبر قارات العالم وعلي مختلف المستويات الاقتصادية، سواء أحلالها محل نماذج ضريبية سابقة وتخطي الضرائب علي المبيعات، أو من أجل الحد من التبعية لأنظمة الضرائب علي الدخل وأنظمة الضرائب العقارية الأكثر صعوبة في تطبيقها.

يوضح الجدول رقم (٢) الانتشار الاقليمي للضريبة علي القيمة المضافة في تواريخ مختلفة

الفترة	أفريقيا الصحراوية	آسيا والباسيتك	الاتحاد الأوروبي	أوروبا الوسطى والاتحاد السوفيتي	شمال أفريقيا والشرق الأوسط	الأمريكتان	الجزر الصغيرة
١٩٦٩	١	-	٥	-	-	٢	-
١٩٧٩	١	١	١٢	-	١	١٢	-
١٩٨٩	٤	٦	١٥	١	٤	١٦	١٠
٢٠٠١	٢٧	١٨	١٧	٢٥	٦	٢٢	٨
٢٠٠٥	٣٣	١٨	١٧	٢٧	٩	٢٣	٩
عدد دول المنطقة	(٤٣)*	(٢٤)	(١٧)	(٢٨)	(٢١)	(٢٦)	(٢٧)

المصدر: اعداد الباحث ملحوظة: (*) الأرقام بين القوسين هي مجموع عدد الدول الموجودة في كل منطقة أو إقليم.

يتضح من الجدول السابق انه منذ التسعينات وبداية عام ٢٠٠٠، قد شهدت طفرة في معدل تطبيق هذه الضريبة، إذ اعتمدتها معظم الدول للتحويل الاقتصادي، الامر الذي يعكس حاجاتها الي تغير موارد إيراداتها التقليدية، التي انخفضت نتيجة الانتقال الي اقتصاد السوق، واهمها الضرائب المفروضة علي ارباح المشروعات التي تمتلكها الدولة، ومن ناحية أخرى فقد انتشرت هذه الضريبة خلال الفتره المذكورة ايضا في افريقيا جنوب الصحراء، وفي منطقة اسيا والمحيط الهادي نتيجة

اثر الاصلاحات التجارية بعيدة المدى، كما انتشرت في اقتصاديات الجزر الصغيرة، التي لم يطبق معظمها هذه الضريبة منذ عقد مضي (٢٠).
وغني عن البيان، ان الاخذ بنظام الضريبة علي القيمة المضافة واعتمادها شرطا من شروط القبول بالاتحاد الاوروبي، ووجود اتجاه عالمي تدعمه المنظمات الدولية_البنك الدولي(WB) ، صندوق النقد الدولي(IMF)-، دفع الي تبني سياسات الاصلاح الضريبي في الدول النامية، ساعد بالقطع علي تمدد واتساع تطبيق هذه الضريبة. هذا، ولقد اختلف الحافز الاساسي لانتشار وتطبيق ضريبة القيمة المضافة بين دول العالم علي اختلافها، اذ يمكن التمييز-في هذا المجال-بين عدة مجموعات: مجموعه دول غرب اوروبا، ومجموعه دول امريكا الجنوبية، ودول الاقتصاديات الانتقالية، والدول النامية. ففي دول غرب اوروبا كان الاخذ بتطبيق هذه الضريبة مرتبطا بدافع التكامل الاقتصادي بين اعضاء المجموعة الاوروبية، وخاصة تجنب التشوهات التجارية المترتبة علي زياده الضرائب غير المباشرة التي حلت بدلا منها الضريبة علي القيمة المضافة، بينما في دول امريكا الجنوبية كان تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة وسيلة فعالة لزياده الايرادات الضريبية بكفاءة، اما الاقتصاديات الانتقالية فادخال الضريبة علي القيمة المضافة يعكس الحاجة الي احلال المصادر التقليدية للايرادات، كالضرائب المفروضة علي ارباح المشروعات التي تمتلكها الدولة، التي انخفضت نتيجة التحول الاقتصادي بتلك الدولة تمشيا مع اقتصاد التسوق، في حين كان ادخال الضريبة علي القيمة المضافة في معظم الدول النامية بدافع زيادة الايرادات الضريبية كوسيلة لتخفيف العجز في الموازنة العامة للدولة(٢١).

٢-٢: تعريف:

وفيما يتعلق بمضامين الضريبة علي القيمة المضافة، نوضح أنها ضريبة تستهدف القيمة المضافة لكل منشاه علي حده، وتتمثل القيمة المضافة علي مستوي منشاه معينه في الفرق بين ثمن بيع السلعه او الخدمة، التي تقدمها هذه المنشاه، و ثمن شراء المواد والخدمات الداخلة في انتاجها وتسويقها. وبعبارة اخري فان القيمة المضافة لاي منشاه عبارة عن الفرق بين قيمة مدخلاتها وقيمة مخرجاتها. واذا تم

تجميع القيمة المضافة لكل منشأه علي المستوى القومي، فاننا نصل الي القيمة المضافة الكلية للمجتمع، او ما يعرف بمقدار النمو في الناتج المحلي^(٢٢). وتفسيرا لذلك، فان المنتج (سلعه، خدمة) يكتسب قيمة مضافة بعد تحولة من مادة اولية الي سلعة نهائية قابلة للبيع، ثم تضاف قيمة علي المنتج وهو في رحلته الي تاجر الجملة، وكذلك قيمة مضافة علي المنتج من تاجر الجملة الي تاجر التجزئة ثم اخيرا القيمة المضافة من تاجر التجزئة الي المستهلك النهائي:

"Added value is the value of what the producer has added to the inputs before they are sold as new products and services"^(٢٣).

هذا يعني، ان القيمة المضافة-وتعرف ايضا بالقيمة الاقتصادية المضافة-economic value added-كناية عن الثروة-القيمة الاضافية-التي تضيفها المنشأه علي السلع والخدمات المحددة نتيجة لمزاوتها نشاط اقتصادي معين، بحيث تصبح قيمة السلعه او الخدمة الجديدة مختلفة-بالزيادة-عن حالتها في السابق. ومن زاوية اخري تعكس القيمة المضافة مقياسا للانجاز المالي، مرتبط بتعظيم الثروة، ويمكن ان نعبر عن ذلك رياضيا بالمعادلة التالية: القيمة المضافة=صافي الربح بعد الضرائب- راس المال× تكلفة راس المال^(٢٤). ويلاحظ، ان القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، قد فرض ضريبة القيمة المضافة علي السلع والخدمات المحلية والمستوردة. في كافة مراحل تداولها، اي في مختلف مراحل الانتاج والتوزيع، واجاز القانون-عند حساب الضريبة ان يخصم الممول من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته ماسبق تحمله من هذه الضريبة علي مدخلاته. بما فيها الضريبة السابق تحميلها علي السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل-الممول-في كل مرحلة من مراحل توزيعها^(٢٥).

ومن جانبه يعرف الباحث ضريبة القيمة المضافة، بانها ضريبة غير مباشرة، تفرض علي السلع والخدمات المباعة علي اختلافها، ذلك علي امتداد مراحل الانتاج والتسويق، علي ان يخصم-عند كل مرحلة- الضريبة المسددة عن مدخلاتها من الضريبة المستحقة. ويبرز هذا التعريف السمات الاساسية للضريبة، وهي كونها ضريبة غير مباشرة-يتسني نقل عبئها للغير- وانها تفرض علي مبيعات السلع والخدمات المختلفة،

إلا ما استثنى بنص خاص-وانها قد تفرض علي مراحل ومستويات التصنيع وتجارة التجزئة، وانها تجيز خصم الضرائب المدفوعة-عدا المتعلقة بالسلع الراسمالية في بعض الاحوال- من قيمة الضرائب الواجبة وذلك عند كل مرحلة ومستوي.

٢-٣: المفهوم الضريبي والمفهوم الاقتصادي:

هذا ويختلف المفهوم الضريبي عن المفهوم الاقتصادي للضريبة على القيمة المضافة، إذ يرتبط مفهوم القيمة المضافة عموماً بالحسابات القومية الكلية، ويختلف مضمونها باختلاف الغرض من تناولها، فهي تعبر عن الكفاءة الإنتاجية للوحدات الاقتصادية في استخدام الموارد الاقتصادية من خلال قياس الفرق بين المخرجات والمدخلات، وتعبر القيمة المضافة عن مساهمة الوحدات الاقتصادية في الدخل والناتج القومي، وتكون القيمة المضافة قيمة مساهمة الوحدة من تحقيق دخل هو جزء من الدخل القومي الذي يمكن التعبير عنه وقياسه بأنه مجموع القيم المضافة لجميع الوحدات الاقتصادية في جميع قطاعات الاقتصاد القومي، ومن زاوية أخرى تعكس القيمة المضافة مشاركة قوى أو عوامل الإنتاج داخل الوحدة الاقتصادية، فهي تعبر عن الدخول الجديدة التي أنتجت في عملية الإنتاج نتيجة مساهمة هذه العوامل (أي أنها تساوي الأجرور والمكافآت + الأرباح والفوائد والإيجارات + رصيد الحكومة والضرائب المباشرة. ووفقاً للمفهوم الضريبي، تفرض الضريبة على ما يتم إضافته من قيم لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول السلعي أو عند تأدية الخدمات. وهي ما تعرف بالضريبة على القيمة المضافة، التي تمثل الفرق بين سعر البيع الخاص للسلعة أو الخدمة وبين تكلفة شراء المواد وعناصر الإنتاج الداخلة في تصنيع السلعة أو تأدية الخدمة، بحيث تمثل الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة نتيجة تحويلها إلى منتج آخر، وإعادة بيعها في مراحل التوزيع المختلفة.

وفي ضوء ذلك نجد أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض في كل مرحلة: فهي تفرض على المنتج الصناعي الذي ينتج السلعة والمستورد ومؤدي الخدمة في المرحلة الأولى، وتاجر الجملة في المرحلة الثانية، وتاجر التجزئة في المرحلة الثالثة، ويلتزم المكلف بتحصيل الضريبة ولكنها تندمج في الثمن، ويسمح للمكلف عند حساب

الضريبة أن يخضع من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحمله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المكلف في كل مرحلة من مراحل توزيعها^(٢٦). هذا، ويتحدد وعاء الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع أما مباشرة بأن يستنزل رقم المشتريات في أول مرحلة معينة من رقم المبيعات في نهايتها، وتحسب الضريبة على الناتج بينهما، وأما بشكل غير مباشر بأن تفرض الضريبة على إجمالي المبيعات في نهاية مرحلة معينة ثم يستنزل منها الضريبة المسددة في مراحل سابقة.

وبصفة عامة فإن القيمة المضافة وفقاً للمفهوم الضريبي تتوازن مع المفهوم الاقتصادي لها حيث تنعكس - من خلال المفهومين - بقياس الفرق بين المخرجات والمدخلات. على أن ثمة اختلافات استلزماتها طبيعة التحاسب الضريب أهمها الإعفاءات ونظم الخصم وتحديد تكلفة الأصول الرأسمالية. ومن ثم إذا كان المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة هو أساس مفهومها الضريبي، إلا أن استقلالية التشريع الضريبي تحول دون أن يحدث تطابق كامل بين هذين المفهومين حيث يكون من المحكم الأخذ في الاعتبار العوامل السياسية والاجتماعية والمالية التي يقتضي تقرير بعض الإعفاءات أو تطبيق الاستفادة من نظام الخصم، لذلك يجب خضوع كل من المنتجين وموردي الخدمات الضريبة على القيمة المضافة في كل مراحل الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات التي يحددها المشرع حتى يتمكن كلاً منهم أن يخضع من الضريبة المستحقة على مبيعاته، ما سبق دفعه أو تحملته السلع والخدمات في المراحل السابقة على المرحلة التي يوجد فيها^(٢٧).

(٣) الأهمية النسبية للضريبة على القيمة المضافة

يتناول الباحث في هذا الجانب- دراسة هيكل الأوزان النسبية لفروع الضرائب غير المباشرة - بما فيها الضريبة على القيمة المضافة - إلى إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة، والوزن النسبي للضريبة على القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات العامة وإجمالي الإيرادات الضريبية، وكذا الأوزان النسبية بمختلف مكونات وفروع الضريبة على القيمة المضافة، ذلك وصولاً إلى مدى مساهمة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة وكون معظم إيرادات الضرائب غير المباشرة تتركز وتتحصر في إيرادات هذه الضريبة، ويتناول الباحث مقومات - أو ركائز - نجاح تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة، وذلك تفصيلاً، ثم يتناول الجوانب الإيجابية التي انبثقت عن تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته، والقرارات الوزارية المختلفة ذات الصلة.

وعلى ذلك تنقسم إلى:

٣-١: الوزن النسبي للضريبة على القيمة المضافة.

٣-٢: الجوانب الإيجابية لتطبيقات الضريبة على القيمة المضافة.

٣-١: الوزن النسبي للضريبة على القيمة المضافة:

ذكر الباحث أن النظام الضريبي المصري يسير على محورين، الأول: الضرائب المباشرة، والثاني: الضرائب غير المباشرة، والتي تتكون من الضريبة الجمركية، وضريبة الدمغة، وضريبة الخدمات الخاصة (رسوم مختلفة، ضريبة الملاهي)، وضريبة القيمة المضافة، وهذه الأخيرة - أي الضريبة على القيمة المضافة- تمثل معظم حصة إيرادات الضريبة غير المباشرة بصفة خاصة، وتساهم في الإيرادات الضريبية بنسبة لا بأس بها بصفة عامة. ويمكن تلخيص الأهمية النسبية لإيرادات الضريبة على القيمة المضافة من خلال دراسة وفحص:

١- الأوزان النسبية لفروع ومكونات الضرائب غير المباشرة بما فيها الضريبة على القيمة المضافة إلى إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة.

٢- الأوزان النسبية للضريبة على القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات العامة وإلى إجمالي الإيرادات الضريبية.

٣- الأوزان النسبية لمختلف مكونات الضريبة على القيمة المضافة.
أولاً: الأوزان النسبية لإيرادات فروع الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة

تظهر الأوزان النسبية لفروع ومكونات الضرائب غير المباشر – ضريبة الدمغة، ضريبة جمركية، ضريبة الخدمات الخاصة – ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة، من خلال الجدول الآتي:
يوضح الجدول رقم (٣) الأوزان النسبية لفروع الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة

بالمليون جنيه

السنة المالية	إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة	إيرادات ضريبة الدمغة	الضريبة الجمركية	إيرادات ضريبة الخدمات الخاصة	نسبة الضرائب غير مباشرة (جمركية – دمغة – خدمات) إلى الضرائب غير مباشرة	إيرادات الضريبة على القيمة المضافة	نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الضرائب غير المباشرة
٢٠١١/٢٠١٠	٨٤٢٣٧	٥٠٦٥	١٣,٨٥٨	٨٧٣	٢٣,٥%	٦٤٤٤١	٧٦,٤%
٢٠١٢/٢٠١١	٩٣٥٠٤	٥٤٦٥	١٤,٧٨٨	٨٨٠	٢٢,٦%	٧٢٣٧١	٧٧,٣%
٢٠١٣/٢٠١٢	١٠٢٩٠٥	٥,٢٤٨	١٦,٧٧١	١٠٩٢	٢٢,٥%	٧٩٧٩٤	٧٧,٥%
٢٠١٤/٢٠١٣	١٠٢٥٣٥	٦,٦٩٤	١٧,٦٧٣	١١٦٧	٢٤,٩%	٧٧٠٠١	٧٥%
٢٠١٥/٢٠١٤	١٣٦٥٣٨	٧,٧٢١	٢١,٨٦٧	١٣٨٢	٢٢,٧%	١٠٥٥٦٨	٧٧,٣%
٢٠١٦/٢٠١٥	١٦٠١٥٦	٩,٧٠٧	٢٨,٠٩١	٢٣١١	٢٥%	١٢٠٠٤٧	٧٤,٩%
٢٠١٧/٢٠١٦	٢٣٠٥٤١	١١٠١٧	٣٤,٢٥٥	١٧٩٨	٢٠,٤%	١٨٣٤٧١	٧٩,٥%
٢٠١٨/٢٠١٧	٣١٥١٩١	١٣٤٥٩	٣٧,٩٠٨	٢٣١٤	١٧%	٢٦١٥١٠	٨٢,٩%
٢٠١٩/٢٠١٨	٣٧١٢٢٢	١٧٦٣٤	٤٢,٠٢٠	٢٥٩٨	١٦,٨%	٣٠٨٩٧٠	٨٣,٢%
٢٠٢٠/٢٠١٩	٣٤٣٥٥٢	١٥٠١٩	٣٢,٥٧٢	١٩٤٨	١٤,٤%	٢٩٤٠١٣	٨٥,٥%

المصدر: التقارير الشهرية لوزارة المالية، التقارير السنوية للبنك المركزي.

- ضريبة الدمغة فيما عدا الماهيات، ض = ضريبة، ش = غير المباشرة.
- ضريبة الخدمات الخاصة = ٩ أنواع رسوم + رسم نسبة موارد الدولة + ضريبة الملاهي.

- الضرائب الغير مباشرة الأخرى (جمركية، دمغة، خدمات خاصة).
وبتحليل الأرقام الواردة في هذا الجدول يتبين الآتي:
- ١- بلغت نسبة ضرائب الدمغة والضريبة الجمركية والخدمات الخاصة مجتمعة إلى جملة الضرائب غير المباشر خلال السنوات من ٢٠١٠-٢٠١٩: ٢٣,٥٪، ٢٢,٦٪، ٢٢,٥٪، ٢٤,٩٪، ٢٢,٧٪، ٢٥,٠٪، ٢٠,٤٪، ١٧٪، ١٦,٨٪، ١٤,٤٪. وبلغ متوسط نسبة إجمالي هذه الضرائب – الدمغة والجمركية والخدمات الخاصة – إلى جملة الضرائب غير المباشر من السنوات من ٢٠١١/٢٠١٠ إلى ٢٠٢٠/٢٠١٩ تعادل ٢٠,٩٪ تقريباً
- ٢- بلغت قيمة ضريبة القيمة المضافة – خلال الأعوام المالية ٢٠١١/٢٠١٠-٢٠١٢/٢٠١١-٢٠١٣/٢٠١٢-٢٠١٤/٢٠١٣-٢٠١٥/٢٠١٤-٢٠١٦/٢٠١٥، ٧٢٣٧١، ٦٤٤٤٤١، ٧٩٧٩٤، ٧٧٠٠١، ١٠٥٥٦٨، ١٢٠٠٤٧ علي التوالي، بنسبة تعادل ٧٦,٤٪، ٧٧,٣٪، ٧٧,٥٪، ٧٥٪، ٧٧,٣٪، ٧٤,٩٪ علي التوالي، ذلك من إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة.
- ٣- بلغت قيمة ضريبة القيمة المضافة خلال الأعوام المالية: ٢٠١٧/٢٠١٦-٢٠١٨/٢٠١٧-٢٠١٩/٢٠١٨-٢٠٢٠/٢٠١٩، ٢٦١٥١٠، ١٨٣٤٧١، ٣٠٨٩٧٠، ٢٩٤٠١٣، علي التوالي، بنسبة تعادل ٧٩,٥٪، ٨٢,٩٪، ٨٣,٢٪، ٨٥,٥٪ علي التوالي، ذلك من إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة. وبلغ متوسط نسبة الضريبة علي القيمة المضافة إلى جملة الضرائب غير المباشرة – عن السنوات المالية ٢٠١١/٢٠١٠ وحتى ٢٠٢٠/٢٠١٩ – ٧٩٪ تقريباً.
- ثانياً: الأوزان النسبية للضريبة علي القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية:
- يمكن فحص وتحليل إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة، ومن حيث علاقتها – ونسبتها، إلى كل من إجمالي الإيرادات العامة وإجمالي الإيرادات الضريبية، من خلال الجدول التالي:

يوضح الجدول رقم (٤) الأوزان النسبية للضريبة علي القيمة المضافة إلي إجمالي الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٩.

بالمليون جنيه

النسبة المالية	إجمالي الإيرادات العامة	إجمالي الإيرادات الضريبية	إجمالي إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة	إجمالي الضريبة علي القيمة المضافة إلي الإيرادات العامة	إجمالي الضريبة علي القيمة المضافة إلي الإيرادات الضريبية
٢٠١١/٢٠١٠	٢٦٥,٢٨٦	١٩٢,٠٧٢	٦٤٤٤١	%٢٤,٢	%٣٣,٥
٢٠١٢/٢٠١١	٣٠٣,٦٢٢	٢٠٧,٤١٠	٧٢٣٧١	%٢٣,٨	%٣٤,٨
٢٠١٣/٢٠١٢	٣٥٠,٣٢٢	٢٥١,١١٩	٧٩٧٩٤	%٢٢,٧	%٣١,٧
٢٠١٤/٢٠١٣	٤٥٦,٧٨٨	٢٦٠,٢٨٩	٧٧٠٠١	%١٦,٨	%٢٩,٥
٢٠١٥/٢٠١٤	٤٦٥,٢٤١	٣٠٥,٩٥٧	١٠٥٥٦٨	%٢٢,٦	%٣٤,٥
٢٠١٦/٢٠١٥	٤٩١,٤٨٨	٣٥٢,٣١٥	١٢٠٠٤٧	%٢٤,٤	%٣٤
٢٠١٧/٢٠١٦	٦٥٩,١٨٤	٤٦٢,٠٠٧	١٨٣٤٧١	%٢٧,٨	%٣٩,٧
٢٠١٨/٢٠١٧	٨٢١,١٣٤	٦٢٩,٣٠٢	٢٦١٥١٠	%٣١,٨	%٤١,٥
٢٠١٩/٢٠١٨	٩٤١,٩١٠	٧٣٦,١٢١	٣٠٨٩٧٠	%٣٢,٨	%٤١,٩
٢٠٢٠/٢٠١٩	٩٧٥,٤٣٠	٧٣٩,٦٣٢	٢٩٤٠١٣	%٣٠,١	%٣٩,٧

المصدر: التقارير الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٠-٢٠١٩.

- ١- بلغت الإيرادات العامة ٢٦٥,٢٨٦، وبلغت الإيرادات الضريبية ١٩٢,٠٧٢ مليوناً، فيما بلغت الضريبة علي القيمة المضافة ٦٤٤٤١ مليوناً، بنسبة تعادل ٢٤,٢٪ من الإيرادات العامة وبنسبة تعادل ٣٣,٥٪ من الإيرادات الضريبية وذلك خلال العام المالي ٢٠١١/٢٠١٠.
- ٢- بلغت الإيرادات العامة ٦٥٩,١٨٤ مليوناً، وبلغت الإيرادات الضريبية ٤٦٢,٠٠٧ مليوناً، فيما بلغت الضريبة علي القيمة المضافة ١٨٣٤٧١ مليوناً، بنسبة تعادل ٢٧,٨٪ من الإيرادات العامة، وبنسبة تعادل ٣٩,٧٪ من الإيرادات الضريبية، ذلك خلال العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٦.
- ٣- بلغت الإيرادات العامة ٩٧٥,٤٣٠ مليوناً، وبلغت الإيرادات الضريبية ٧٣٩,٦٣٢ مليوناً، فيما بلغت الضريبة علي القيمة المضافة ٢٩٤٠١٣ مليوناً،

بنسبة تعادل ٣٠,١% من الإيرادات العامة، وبنسبة تعادل ٣٩,٧% من الإيرادات الضريبية ذلك خلال العام المالي ٢٠٢٠/٢٠١٩.

٤- يلاحظ أن إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة شهدت تذبذبا طفيفا خلال السنوات ٢٠١٠/٢٠١١-٢٠١٥/٢٠١٦، كنسبة من إجمالي الإيرادات العامة، فلقد بلغ متوسط هذه الإيرادات ٢٢,٤% تقريبا من إجمالي الإيرادات العامة خلال السنوات ٢٠١٠-٢٠١٥، بينما وصلت هذه النسبة إلي ٢٧,٨% العام المالي ١٦/١٧ - عام تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦ - وبلغت ٣١,٨%، ٣٢,٨% خلال العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨-٢٠١٩/٢٠١٨ علي التوالي، وانخفضت هذه النسبة انخفاضا لتقل إلي ٣٠,١% خلال العام المالي ٢٠١٩/٢٠٢٠ لظروف جائحة كورونا.

٥- ويلاحظ أن إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة شهدت تذبذبا طفيفا كذلك خلال السنوات ٢٠١٠-٢٠١٥ منسوبة إلي إجمالي الإيرادات الضريبية، إذ بلغ متوسط الإيرادات الضريبية علي القيمة المضافة ٣٣% تقريبا من إجمالي الإيرادات الضريبية، بينما وصلت النسبة إلي ٣٩,٧% العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧- العام الخاص بتطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وبلغت هذه النسبة ٤١,٥%، ٤١,٩% خلال العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨-٢٠١٩/٢٠١٨ علي التتابع، وانخفضت هذه النسبة لظروف جائحة كورونا لتصبح ٣٩,٧% للعام المالي ٢٠١٩/٢٠٢٠.

٦- والواضح أن الضريبة علي القيمة المضافة شهدت ارتفاعا ملحوظا خلال العشر سنوات الأخيرة (٢٠١٠/٢٠١١ وحتى ٢٠١٩/٢٠٢٠)، سواء من حيث الوزن لهذه الضريبة إلي مجمل الإيرادات الضريبية أو إلي مجمل الإيرادات الضريبية غير المباشرة.

٧- ويلاحظ أن بيانات الجدول السابق، تفضي إلي نتيجة جوهرية مفادها أن معظم إيرادات الضرائب غير المباشرة تتركز وتتحصر في إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة إذ تعادل ٨٠,٧% من قيمتها تقريبا، ذلك خلال العشر سنوات

الأخيرة ٢٠١١/٢٠١٠ وحتى ٢٠٢٠/٢٠١٩، ومن زاوية أخرى تساهم قيمة مكونات الضرائب غير المباشر- ضريبة الدمغة، الضريبة الجمركية، الضرائب الخاصة المختلفة - بنسبة متواضعة جدا في إيرادات الضرائب غير المباشرة، إذ تعادل ١٩٪ تقريبا من مجموعها.

ثالثاً: الأوزان النسبية لإيرادات مكونات الضريبة علي القيمة المضافة:

تهدف النظرة المتأنية لإيرادات مكونات الضريبة علي القيمة المضافة وهي الضريبة علي السلع المحلية والمستوردة، الضريبة علي الخدمات، الضريبة علي السلع الواردة بالجدول، إلى تتبع التطور الكبير في إيرادات هذه الضريبة ومحاورها لاسيما مع سريان التطبيق الكامل لها وصدر القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦. حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (٥) التالي:

- ١- بلغت ضريبة الجدول ٢٣١٧٧ مليون من الجنيهاً خلال العام ٢٠١١/٢٠١٠، ووصلت إلي ٢٦٠٥٦ مليون جنيه عام ٢٠١٢/٢٠١١، وبنسبة ارتفاع بنحو ١٢,٤٪ عن العام السابق وبوزن نسبي يعادل ٣٦٪ من مجمل الضريبة القيمة المضافة.
- ٢- بلغت ضريبة الجدول ٧٠٩٤٨ مليون خلال العام ٢٠١٧/٢٠١٦، وبنسبة نمو ٤٦,٢٪ عن العام السابق، وبلغ وزنها النسبي ما مقداره ٣٨,٦٪ من إجمالي إيراد الضريبة علي القيمة المضافة.
- ٣- وصلت قيمة ضريبة الجدول ١١١٢٩١ مليوناً خلال العام ٢٠١٩/٢٠١٨ وبنسبة نمو بلغت ٥,٧٪ عن العام الماضي، وبوزن نسبية يعادل ٣٦٪ من إجمالي قيمة الضريبة علي القيمة المضافة.
- ٤- يلاحظ أن الضريبة علي السلع الواردة بالجدول كانت الأكثر مساهمة في إيرادات القيمة المضافة، ذلك لزيادة فئات الضريبة المقررة لسلع الجدول وكذا لخضوع بعض السلع مرتين لفئات ضريبة الجدول بالإضافة إلي ضريبة القيمة المضافة. ويلاحظ أن إيرادات الضريبة علي السلع المستوردة ثم إيرادات الضريبة علي السلع المحلية، فإيرادات الضريبة علي الخدمات، تلي الضريبة علي سلع الجدول تباعاً، ذلك من حيث الوزن النسبي لكل منها مقابل مجموع الضريبة علي القيمة

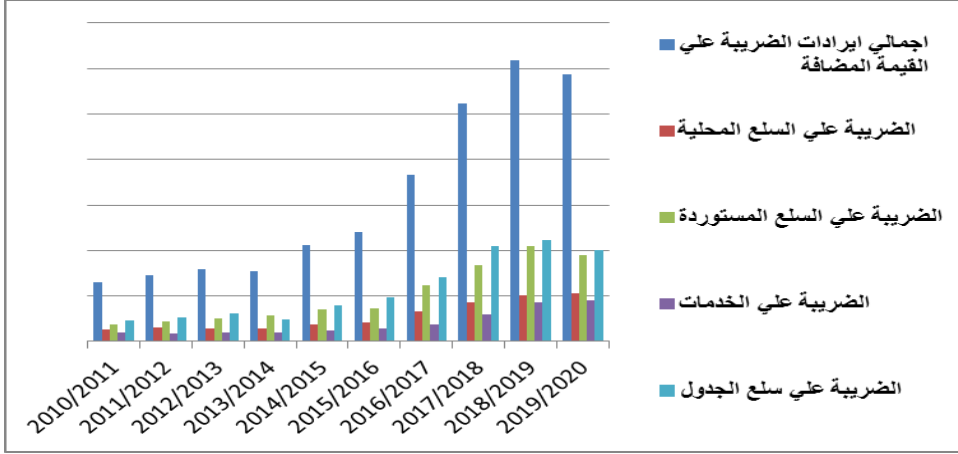
المضافة، ويلاحظ كذلك أن الضريبة علي الخدمات شغلت الأهمية النسبية الأقل إلي مجموع إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وبالمقارنة مع فروعها الأخرى، وقد يرجع ذلك إلي صعوبة حصد الخدمات الخاضعة للضريبة. يوضح الجدول رقم (٥) الوزن النسبي لإيرادات مكونات الضريبة علي القيمة المضافة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٩.

بالمليون جنيه

السنة المالية	إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة	الضريبة علي السلع		الضريبة علي الخدمات	الضريبة علي سلع الجدول
		محلي	مستوردة		
٢٠١١/٢٠١٠	٦٤٤٤١	١٢,٩٢٣	١٨,٩٥٠	٩,٣٩١	٢٣١٧٧
٢٠١٢/٢٠١١	٧٢٣٧١	١٥,٥٦٦	٢١,٦٠٧	٩,١٤١	٢٦,٥٦
٢٠١٣/٢٠١٢	٧٩٧٩٤	١٤,٠٣٨	٢٥,٤٥٨	٩,٧٦٧	٣٠,٥٣١
٢٠١٤/٢٠١٣	٧٧٠٠١	١٤,٥٧٧	٢٨,٣٩٨	٩,٤٦٣	٢٤,٥٦٣
٢٠١٥/٢٠١٤	١٠,٥٥٦٨	١٨,٤٥١	٣٥,٠١٠	١٢,٠٩٨	٤٠,٠٠٩
٢٠١٦/٢٠١٥	١٢,٠٠٤٧	٢١١,٠٢	٣٦,٣٥٢	١٤,٠٧٢	٤٨,٥٢١
٢٠١٧/٢٠١٦	١٨٣,٤٧١	٣٢,٦٩٠	٦١,٦٩٤	١٨,١٣٩	٧٠,٩٤٨
٢٠١٨/٢٠١٧	٢٦١,٥١٠	٤٣,١٠٠	٨٣,٩٣٩	٢٩,٢٣٨	١٠٥,٢٣٤
٢٠١٩/٢٠١٨	٣٠٨,٩٧٠	٥٠,٣٥١	١٠٥,٠٠٠	٤٢,٣٢٨	١١١,٢٩١
٢٠٢٠/٢٠١٩	٢٩٤,٠١٣	٥٣,٠١٧	٩٥,٢٤٩	٤٥,٤٦٤	١٠٠,٢٨٣

المصدر: إعداد مختلف من التقارير المالية الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٠-٢٠١٩.

يوضح الشكل رقم (٣) الوزن النسبي لإيرادات مكونات الضريبة علي القيمة المضافة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٩.



المصدر: اعداد الباحث من التقارير الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٩-٢٠١٠.

٣-٢: الجوانب الإيجابية لتطبيقات الضريبة علي القيمة المضافة:

انبثق عن تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته، والقرارات الوزارية المختلفة ذات الصلة، جوانب إيجابية مختلفة، يخص الباحث بالذكر منها:

١) إخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة:

الأصل هو أن تفرض الضريبة علي القيمة المضافة علي كل السلع والخدمات، ذلك إن إخضاع سلعة دون أخرى يؤدي إلي تشوه قرارات الإنتاج والتسويق من ناحية وإلي انخفاض صافي الإيرادات المحصلة من الضريبة من ناحية أخرى، أما الاستثناء فهو عدم خضوع بعض السلع أو الخدمات للضريبة، ويرجع السبب الحقيقي وراء ذلك إلي الرغبة في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية كتوسيع نطاق الإعفاءات في مجال بعض الخدمات الضرورية كالتعليم والصحة. وأورد المشرع الضريبي - فيما يتصل بضريبة القيمة المضافة- ما نصه^(٢٨): تفرض الضريبة علي السلع والخدمات بما في ذلك السلع المنصوص عليها في الجدول

المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها إلا ما استثنى بنص خاص والواضح أن المشرع أخضع السلع والخدمات للضريبة بصفة عامة، مع إعفاء بعضها في نصوص خاصة، والباحث يرى أن مسلك المشرع يتسق مع الهدف الرئيس للضريبة علي القيمة المضافة المائل في زيادة وإثراء الموارد السيادية للدولة.

٢) الالتزام الطوعي بالضريبة:

يقضي الالتزام الطوعي من الممولين أن يؤديوا طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية مع تدخل محدود من جانب موظفي الضرائب، ويتحقق هذا الالتزام الطوعي من خلال تطبيق التقدير الذاتي للضريبة، إذ يسمح للمولين بحساب التزاماتهم الضريبية واستكمال إقراراتهم الضريبية وتقديمها مع سداد الضريبة المستحقة إلي الإدارة الضريبية، وفي حالة عدم قيام الممولين بذلك، فإن الإدارة الضريبية تتخذ الإجراءات المناسبة والواردة بالقانون. ويكاد يتفق الكتاب أن العوامل التي تخدم تدعيم تطبيق التقدير الذاتي للضريبة تتضمن: بساطة قوانين الضرائب، وأن تقوم الإدارة الضريبية بتقديم المعلومات الواضحة التي تساعد الممولين علي تنفيذ التزاماتهم، وبساطة إجراءات التسجيل وتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة أو استردادها من خلال نماذج ضريبية واضحة، وفحص الممولين بنسبة معقولة لمواجهة مخاطر اكتشاف عدم تنفيذ القوانين بتقديم الإقرار أو سداد الضريبة، ووجود عقوبات مشددة معلومة علي الممول غير الملتزم، مع السماح للممول بالاعتراض أمام القضاء لحل المنازعات مع إدارة الضرائب.

ومن زاوية أخرى فإن لإتباع مفهوم الالتزام الطويل- التقدير الذاتي- لضريبة القيمة المضافة، يجعل إجراءات تقديم الإقرارات وسداد الضريبة المستحقة سهلة ومبسطة ولا تستغرق وقتا طويلا، وبالتالي فهي تؤدي إلي تخفيض التكاليف التي يتحملها الممول، كذلك تؤدي سهولة وبساطة هذه الإجراءات إلي زيادة فعالية الإدارة الضريبية لعدم التعامل مع العديد من المستندات والإقرارات والإشعارات... ومع وجود التقدير الذاتي يتفرغ موظفوا الضرائب علي التركيز علي الممولين أو الأقلية

منهم التي تعد مصدر صعوبات للإدارة لعدم اقتناعها بمسئوليتها الضريبية. فضلا عن صعوبة التواطؤ بين الممولين وموظفي الإدارة الضريبية، نتيجة تطابق إقرارات الممولين مع الالتزامات المحسوبة بمعرفة الإدارة الضريبية في حالة غياب التقدير الذاتي^(٢٩)، ومن ثم يعتبر نظام الالتزام الطوعي أو التقدير الذاتي من أهم مقومات إدارة ضريبة القيمة المضافة. وجوهر مبدأ الالتزام الطوعي هو اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول المسجل هو أساس ربط الضريبة علي القيمة المضافة كأصل عام وأنه – أي الإقرار الضريبي – نهائي وصحيح إلي أن يثبت العكس، وكذا يتعين عدم جواز إهدار الدفاتر والسجلات دون سند حقيقي لدى الإدارة الضريبية، وهذا يتطلب القانون فيما يتعلق بالإقرار الضريبي^(٣٠):

- أن يقدم كل مسجل للمأمورية المختصة إقرارًا إلكترونيًا شهريًا عن الضريبة المستحقة عليه خلال الشهرين التاليين لانتهاه كل مدة ضريبية مقترنا بسداد هذه الضريبة.
 - يقدم المسجل الإقرار، ولو لم يكن حقق ببوعا أو خدمات تخضع للضريبة.
 - للمأمورية المختصة تعديل الإقرارات المقدمة في حالة عدم مطابقتها مع واقع أي بيانات أو مستندات خلال الثلاث سنوات الأولى لانتهاه مدة تقديم الإقرار.
- وفي تقدير الباحث أن الإجراءات التي أوردها المشرع الضريبي والتي تحكم تعامل الممول المسجل مع مأمورية الضرائب المختصة -فيما يتعلق بتقديم الإقرارات – تخدم بناء الثقة بين المسجل والمأمورية إلا أنها تحتاج إلى بعض التبسيط.

٣) رفع حد التسجيل للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين:

يعد حد التسجيل الوارد في قانون الضريبة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١^(٣١)، متدنيا إلي مدى بعيد، بما يؤدي إلي كثرة الملزمين بالتسجيل ضمن المكلفين بالضريبة علي القيمة المضافة. وهو ما يتناقض مع قاعدة أساسية تفضل بين الإيرادات وتكاليف تحصيلها إذ يتعين أن يرتفع حد التسجيل الملائم كلما زادت تكاليف الإدارة الضريبية.

وبالنسبة للوضع في مصر، وتماشيا مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية وضخامة أعداد أصحاب المنشآت الصغيرة والذين لا يمسون حسابات منتظمة، ولا

يحررون فواتير، ولا يتعاملون مع جهات ممسكة لحسابات منتظمة في معظم معاملاتهم، مما يزيد العبء الضريبي في محاسباتهم، ويخلق مشاكل عديدة، وبالتالي فإن مقارنة الإيرادات المتوقعة من هذه الشريحة لا تتناسب مع التكاليف الباهظة التي يتحملها الجهاز الضريبي^(٣٢). وجاء القانون مؤيدا لوجهة النظر التي ترى جاذبية حد التسجيل المرتفع وإمكان إسهام نسبة صغيرة من الشركات الكبرى بنسبة كبيره من إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة ومقابل تكلفة إدارية بسيطة، فلقد أوردت المادة ١٦ نصه "علي كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلع أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته علي السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها - مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلي المصلحة بطلب تسجيل اسمه وبياناته علي النموذج المعد لهذا الغرض".

والباحث يرى أن هذا الاتجاه سليما لاستبعاد المنشآت الصغيرة، وبالتالي تخفيض التكاليف والأعباء الإدارية التي تتحملها مصلحة الضرائب، وسوف يؤدي رفع الحد الأدنى إلي خروج ما يقرب من ٣٠ ألف مسجل حاليا من دائرة الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة، وبالتالي عدم التسجيل لدى مصلحة الضرائب^(٣٣).

٤) الأخذ بمبدأ عمومية الخصم الضريبي علي السلع والخدمات:

جاء القانون أنه للمسجل عند حساب الضريبة بأن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة علي مردودات المبيعات^(٣٤). ما سبق تحميله من ضريبة علي المدخلات من السلع والخدمات - مباشرة أو غير مباشرة - متى كانت مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة، والمشتريات بغرض الاتجار، وما سبق سداده من ضريبة علي السلع والخدمات المستوردة، فكل ذلك شريط أن يحوز المسجل فاتورة ضريبية^(٣٥)، وغني عن البيان أن الخصم المذكور، يترتب عليه تجنب تكرار وتراكم الضريبة في مراحل الإنتاج والتوزيع، ذلك أنه يسمح للمسجل بخصم ما سبق سداده من الضريبة علي المدخلات المستخدمة في الإنتاج، وبمعنى آخر فإن هذا المبدأ يمنع ازدواجية الضريبة عند تحديد قيمتها المستحقة علي الممولين.

٥) الأخذ بمفهوم تخفيض تعدد معدلات الضريبة علي السلع والخدمات عموماً:

جاء القانون بأن يكون السعر العام للضريبة ١٤٪ اعتبار من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، ويمكن القول أنه فيما يتعلق بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة أخذ القانون بمعدل ضريبي واحد عموماً، وأن الخروج عن المبدأ ورد لمقابلة استثناءات اقتضتها الضرورة. ذلك أن ضريبة القيمة المضافة متعددة المعدلات تعتبر من الناحية الاقتصادية أقل جاذبية من ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الوحيد كما أنها تؤدي إلى تشوهات اقتصادية نتيجة المعاملة التفضيلية لبعض السلع والخدمات. واستخدام المعدلات المنخفضة لبعض السلع لا يفيد محدودي الدخل وحدهم، وبالتالي فإن المعدلات المتعددة أداة غير دقيقة وسليمة لمحاباة جزء معين من القطاع العائلي، ومع وجود أدوات أخرى لتحقيق الأهداف التوزيعية فإن احتمالات تحقق المكاسب الاجتماعية بعد وضع أكثر من معدل للضريبة علي القيمة المضافة تتضاءل. ويرى البعض والباحث من رأيهم أن تعدد معدلات الضريبة علي القيمة المضافة، يؤدي إلي زيادة التكاليف التي تتحملها الإدارة الضريبية، وزيادة تكاليف التنفيذ التي يتحملها الممولون. كما أنه يؤدي إلي كثرة المنازعات التي تثور من بعض الممولين والمستهلكين حول التكاليف المتعلقة بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بالمعدلات المخفضة^(٣٦).

٦) المعدل الصفري للصادرات:

فرض القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ضريبة القيمة المضافة علي السلع والخدمات المصدرة للخارج بسعر صفر ٠٪، لتطهير الصادرات من جميع الضرائب السابق تحميلها، وليمنح المصدر ميزة خصم الضريبة علي المدخلات التي ساهمت في إنتاج المخرجات التي تم تصديرها، ففي حالة إخضاع السلع والخدمات للضريبة بسعر صفر ٠٪، فإن المنشأة المصدرة لا تحصل ضريبة علي مبيعاتها، ولكن بإمكانها المطالبة باسترداد الضريبة المدفوعة علي مشترياتها أو مدخلاتها.

وطبقاً للقانون المذكور، يكون سعر الضريبة صفر علي السلع والخدمات المصدرة من داخل البلاد إلي خارجها، علي أن يتبع المصدر عند قيامه بتصدير سلعه الإجراءات

الجمركية المقررة، بينما يتم إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر وعملائها في الخارج بموجب عقد أداء الخدمة أو بأية وسيلة أخرى تتفق مع طبيعة الخدمة^(٣٧).

والباحث يتفق مع هذه المعالجة، فهي تعزز القدرة التنافسية للصادرات، وتضمن عدم وجود ميزة تنافسية غير عادلة سواء للأعمال التجارية المحلية أو الأجنبية، وبالجمله تشجع علي التصدير من خلال خضوع الصادرات للضريبة بسعر صفر، ورد الضريبة المدفوعة علي مدخلات السلع أو الخدمات المصدرة، وخلق ميزة تنافسية للمنتج المحلي وتتوافق هذه الضريبة مع نظم التجارة الدولية^(٣٨).

٧ فرض الضريبة بنسبة مخفضة - ٥٪ - علي الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج:

أحسن المشرع الضريبي صنعا، إذ فرض ضريبة القيمة المضافة بسعر مخفض - ٥٪ - فحسب، علي الآلات والمعدات المستوردة من الخارج أو المشتراه من السوق المحلي إذا كانت تلك الآلات أو المعدات يقتصر استخدامها علي الإنتاج السلعي أو الخدمي (مادة ٣ من القانون، مادة ٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦). وما من شك إن المشرع يبتغي من هذا التخفيض زيادة قدره القطاع الصناعي علي المنافسة وسرعة تحديث الآلات والمعدات - لاسيما المستورد من الخارج، وتشجيع دخول الاستثمارات إلي هذا القطاع والنهوض به. وأوضحت اللائحة التنفيذية أن الآلات والمعدات تشمل خطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها وأن وردت مجزأة، شريطة استخدامها في إنتاج سلعة أو أداء خدمة^(٣٩).

٨ منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

الفاتورة هي السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي ومنع التهرب وهي أساس تطبيق ونجاح الضريبة علي القيمة المضافة، ومن ثم أهتم المشرع بتجريم عدم إصدار الفاتورة الضريبية - قانون ٧٣ لسنة ٢٠١٠^(٤٠) ذلك أن تصميم العمل بالفواتير الضريبية من شأنه تفعيل مبدأ الرقابة الذاتية الذي يقوم علي رقابة كافة المسجلين علي بعضهم البعض من خلال ربط معاملاتهم ومصالحهم الضريبية بصحة الفواتير وسلامتها.

فمصلحة المشتري تقتضي إثبات كامل المبلغ في الفاتورة حتى يتمكن من خصم الضريبة بالكامل مما يجعله مهتما بعدم تهرب البائع وإثبات كامل الضريبة المستحقة عليه ومن ناحية تتعارض مصلحة البائع مع أي محاولة يقوم بها المشتري للمبالغة في قيمة فواتير التعامل حتى لا يترتب علي ذلك تحمله لضريبة أكبر. في ضوء ما سبق، صدر القرار الوزاري رقم ١٨٨ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام المجتمع الضريبي بمنظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية^(٤١)، ذلك عن منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية عبارة عن نظام مركزي يمكن لمصلحة الضرائب من متابعة جميع التعاملات التجارية بين الشركات بعضها البعض وذلك من خلال تبادل بيانات كافة الفواتير لحظيا بصيغة رقمية دون الاعتماد علي المعاملات الورقية.

وتهدف منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية – بصفة رئيسية – إلي التحول الرقمي للمعاملات التجارية، والقضاء علي الاقتصاد غير الرسمي، وتحديد المعاملات المشتركة بين الشركات وكشف التعاملات الوهمية، وتسهيل وتسريع الإجراءات الضريبية. ويحقق تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية فوائد متعددة للممولين – في الأجلين القصير والطويل- أهمها: تسهيل إجراءات التسويات بين الشركات بالنسبة لضريبة القيمة المضافة، التحقق من صحة عناصر بيانات الفواتير لأطراف التعامل قبل إصدارها وبالجمل تحديث وتطوير أسلوب تبادل الفواتير بين الشركات، تسهيل إجراءات رد الضريبة، تسهيل عملية إعداد وتقديم الإقرارات، تسهيل إجراءات المراجعة الخارجية للمحاسب القانوني وإعداد القوائم المالية، إنجاح مضامين الرقابة الذاتية وأحكام المجتمع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية. هذا، ولقد مر تطبيق الفاتورة الإلكترونية بعدة مراحل كالتالي: المرحلة الأولى في ١٥ نوفمبر ٢٠٢٠ وشملت المجموعة الأولى من شركات كبار الممولين، المرحلة الثانية في ١٥ يناير ٢٠٢١ وشملت المجموعة الثانية من كبار الممولين، الثالثة وبدأت في ١٥ مايو سنة ٢٠٢١ وشملت مجموعة أخرى من كبار الممولين، المرحلة الرابعة بدأت في ١٥ سبتمبر ٢٠٢١ وتطبق علي شركات متوسطي الممولين وكبار ممولي المهن الحرة، المرحلة الخامسة بدأت في ١٥ ديسمبر ٢٠٢١ وتطبق علي مجموعة من

الشركات المسجلة بمأموريتي الاستثمار والمساهمة بالقاهرة، المرحلة السادسة وبدأت في ١٥ فبراير ٢٠٢٢ وتطبق علي المجموعة الثانية من الشركات المسجلة بمأموريتي الاستثمار والمساهمة بالقاهرة، المرحلة السابعة في ١٥ يونيو لسنة ١٩٢٢ وتتعلق بالشركات المسجلة بمناطق القاهرة والجيزة والقليوبية، وتم تقسيم المرحلة الثانية إلي عدة فروع بدأت في ١٥ سبتمبر ٢٠٢٢ وتطبق تباعا علي الشركات وأصحاب المهن الحرة الموجودين في محافظات الجمهورية^(٤٢).

والباحث يرى أن منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية -بما لها من فوائد ومزايا متعددة -من أهم الجوانب الإيجابية التي اقترنت بتطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

النتائج والتوصيات

(أ) النتائج:

(١) مر النظام الضريبي المصري بتطورات عديدة وصولاً إلى حالته الراهنة، وكان هذا التطور وليد تغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. إذ يرجع فرض الضرائب إلى عهد الفراعنة، مروراً إلى القرن التاسع إبان السيطرة العثمانية والاستعمار الإنجليزي، واستجابة للأحداث التاريخية كثورة ١٩٥٢م، وانتصارات أكتوبر ١٩٧٣ واعتباراً من عام ١٩٩٠ استصدرت الحكومة مجموعة من القوانين الضريبية وهي قانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بفرض ضريبة على المبيعات، قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بفرض الضريبة الموحدة، قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بفرض الضريبة على الدخل، بفرض تحقيق الثقة والرفاهية الاقتصادية في المجتمع ومراعاة للتشريعات والنظم الضريبية الحديثة.

(٢) يركز النظام الضريبي المصري الحالي على محورين أساسيين هما: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وبالنسبة للمحور الأول- الضرائب غير المباشرة - فلقد اخضع المشرع الضريبي دخول الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية للضريبة على الدخل بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥،

كما أخضع الأطيان والعقارات المبنية للضريبة العقارية بموجب القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

- أما بالنسبة للمحور الثاني - الضرائب غير المباشرة - فتشمل الضرائب على التداول وهي ضريبة الدمغة، ضريبة الملاهي، ورسوم متنوعة، والضرائب السلعية وتشمل الضريبة الجمركية - والضريبة على القيمة المضافة.

(٣) أظهرت موازنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة فيما يتعلق بنصيبها من الإيرادات الضريبية، إلى تفوق الضرائب غير المباشرة ومساهمتها الأكبر مقارنة بالضرائب المباشرة، ذلك اعتباراً من العام المالي ٢٠١٦ / ٢٠١٧.

(٤) دفع وجود اتجاه عالمي تدعمه المنظمات الدولية - ومنها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي - إلى تبني سياسات الإصلاح الضريبي في الدول النامية وتمدد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة واختلفت دوافع هذا التطبيق دولياً ومنها التكامل الاقتصادي، وكونها وسيلة فعالة لزيادة الإيرادات الضريبية بكفاءة، والحاجة إلى إحلال الضريبة على القيمة المضافة محل المصادر التقليدية للإيرادات، وفي الدول النامية - بصفة خاصة - كان إدخال هذه الضريبة بدافع زيادة الإيرادات الضريبية لتخفيف العجز في الموازنة العامة للدولة.

(٥) انتهت الدراسة إلى تعريف القيمة المضافة - مبرزاً السمات الأساسية لها - بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات المباعة على اختلافها، وذلك على امتداد مراحل الإنتاج والتسويق، على أن يخصم عند كل مرحلة - الضريبة المسددة عن مدخلاتها من الضريبة المستحقة.

(٦) تتوازن القيمة المضافة وفقاً للمفهوم الضريبي مع المفهوم الاقتصادي بصفة عامة، وتتعكس - من خلال المفهومين - بقياس طبيعة التحاسب الضريبي تحول دون إن يحدث تطابق تام بين هذين المفهومين، حيث يتحتم الأخذ في الاعتبار العوامل السياسية والاجتماعية والمالية التي تقتضي تقرير بعض الإعفاءات أو تطبيق الاستقادة من نظم الخصم.

(٧) انتهت الدراسة - بخصوص الوزن النسبي للضريبة على القيمة المضافة:

أ- أضحت إيرادات الضريبة على القيمة المضافة ارتفاعاً ملحوظاً خلال العشر سنوات الأخيرة (٢٠١١/٢٠١٠) وحتى ٢٠١٩ / ٢٠٢٠) سواء من حيث النسب لهذه الضريبة إلى مجمل الإيرادات العامة أم إلى مجمل الإيرادات الضريبية المباشرة وغير المباشرة. ب- بلغ متوسط نسبة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة إلى جملة إيرادات الضرائب غير المباشرة خلال السنوات المالية العشر الأخيرة ٢٠١١/٢٠١٠ - ٢٠٢٠ / ٢٠١٩ (٨٠٪) تقريباً.

(٨ ج) أن معظم إيرادات الضرائب غير المباشرة تتركز وتتحصر في إيرادات الضريبة على القيمة المضافة، وإن بقية مكونات الضرائب غير المباشرة الأخرى - الضريبة الجمركية، ضريبة الدمغة، ضريبة الخدمات الخاصة- تساهم بنسبة متواضعة من إيرادات الضرائب غير المباشرة عن فترة الدراسة (٢٠١٠/١١ - ٢٠١٩/٢٠).

(٩ ٨) انبثق عن تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعدلاته والقرارات الوزارية المختلفة ذات الصلة، جوانب إيجابية مختلفة أهمها:

(١٠) - إخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة، تأكيد الالتزام الضريبي بالضريبة، مع حد التسجيل للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، الأخذ بمبدأ عمومية الخصم الضريبي على السلع والخدمات، الأخذ بمفهوم تخفيض عدد معدلات الضريبة على السلع والخدمات عمومًا، المعدل الصفري للصادرات، فرض الضريبة بنسبة مخفضة - ٥٪ - على الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج، تطبيق منظمة الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

(ب) التوصيات:

- يوصي الباحث وزارة المالية بضرورة استحداث إدراج خاص، تحت مسمى الإدارة العامة لمنظومة الضريبة الإلكترونية"، يناط بها متابعة تطبيق المنظومة بدقة على كافة المجموعات المسجلين تبعاً، بحيث لا يتم الانتقال من مجموعة إلى أخرى حتى يتم التأكد من سلامة الإجراءات، تطبق المجموعة الأولى، وإن تقوم هذه الإدارة بعقد دورات تدريبية لشرح كيفية تطبيق المنظومة للمسجلين

- والمهتمين والمحاسبين والمراجعين، وتوفير الكتب الشارحة والوسائل الإلكترونية الحديثة اللازمة.
- اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من المسجل هو أساس ربط الضريبة كأصل عام، تأكيداً لجوهر مبدأ الالتزام الطويل وإنه - أي الإقرار الضريبي - نهائي وصحيح إلى أن يثبت العكس، وعدم جواز إهدار الدفاتر والسجلات دون سند حقيقي ومقنع لدى الإدارة الضريبية.

قائمة المراجع

- ١- C.E.Mclure, Coordinating state sales Taxes With A Federal VAT: opportunities Risks and Challenge, National Bureau of Economic Research (NBER), State TAX Notes, Vol.٣٦, No.١٢ (June ٢٠٠٥, ٢٠٠٥)
- ٢- R. Sthanumoorthy, "Economic Effect of Value Added Tax", Inflation Unknown The Lcfia Journal of Public Finance, Vol.٤, No.٤, (November, ٢٠٠٦)
- ٣- J.M.Bickly, "Value Added Tax: A new U.S Revenue Source ? Congressional Research Service (CRS), The Library of Congress, (August ٢٢, ٢٠٠٦)
- ٤- سلطان، محمد حميد (٢٠١٠م) دور ضريبة القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سوريا، رسالة ماجستير في الحقوق، جامعه حلب.
- ٥- Gelardik, M.G. ٢٠١٤. Value Added Tax and Inflation : A Graphic and Statistical Analysis. Asian Journal of Finance and Accounting , ٦(١), محمد سليمان مصطفى، عبد العليم صلاح الدين ابراهيم (٢٠١٤)، دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر، بحث مقدم الي المؤتمر العلمي لجمعية خريجي كلية التجارة جامعة بنها.
- ٦- الخولي، فوزي احمد (٢٠١٩)، دور الضريبة علي القيمة المضافة من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق التنمية المستدامة، بحث منشور، العدد الاول-المجلد السادس والخمسون- يناير ٢٠١٩، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية.
- ٨- الدناصوري، هند محمد (٢٠١٧م)، اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الاسعار، مقال، باحثه اقتصادية، مركز الفكر الخليجي، القاهرة.

- ٩- EZE Gbalam Peter, ٢ Emmanuel ATAGBORO, EFFECT OF VALUE-ADDED TAX (VAT) ON PRICE FIRMNESS International Journal of Social Science and Humanities Research, ٢٠٢٠.
- ١٠- عبد الفتاح الجبالي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، ورقة عمل المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، ٢٠١٣، ص ٢ وما بعدها. ممدوح عبد السلام عبد اللطيف حسنين، الضريبة على القيمة المضافة وأثارها على عجز الموازنة العامة، (دراسة مقارنة) رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بنها، ٢٠٢٠، ص ٢.
- ١١- شعبان رأفت محمد، النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع إشارة خاصة إلى النظام الضريبي المصري، بحث منشور، مجلة القانون والاقتصاد، ملحق ٤، العدد ٩٢، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١٩، ص ٣٠١-٣٠٢.
- ١٢- انظر قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩، انظر قانون رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ وقانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٥٣.
- ١٣- قانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، قانون رقم ١٩٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ١٤- نورهان شريف، ورقة بحث صعود العدالة الضريبية وهبوطها بعد ثورة يناير، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية منصة العدالة الاجتماعية، ٢٠١٨.
- ١٥- قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لضريبة الدخل.
- ١٦- أحمد على إبراهيم السقاف، إطار محاسبي مقترح لتطوير نظام الضرائب غير المباشرة في المملكة العربية السعودية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥، ص ٣١٠.
- ١٧- القوانين ١١١ لسنة ١٩٨٤ (ضريبة الدمغة)، ٢٢١ لسنة ١٩٥١ (ضريبة الملاهي)، ٦٦ لسنة ١٩٦٣ (ضريبة الجمركية)، ٦٧ لسنة ٢٠١٦ (ضريبة القيمة المضافة).
- ١٨- إبراهيم العيسوي، الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة مصر - معهد التخطيط القومي، العدد ١، ٢٠١٤، ص ٦-٧.
- ١٩- سيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر الضريبي العشرين تحديثات الانتقال للضريبة على القيمة لمضافة وآليات التطبيق، فبراير، ٢٠١٤، ص ٣.
- ٢٠- سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٨-١٠.
- ٢١- إبراهيم العيسوي، الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص ١٠.

- ٢٢- سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة لى القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص ١٠.
- ٢٣- Saad Alshahrani, value Added Tax, its Implementation and implications, Ouartery work shops. Saudi Arabian Monetary Agency, ٢٠١٦, p٢.
- ٢٤- حنان محمد محمد إبراهيم، الجدوى الاقتصادية لإحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات وأثرها على تحقيق التنمية المستدامة في مصر، رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، عين شمس، ٢٠١٩، ص ٣٤.
- ٢٥- قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مادة ٥٢٢.
- ٢٦- د. عزت البرعي للجوانب العملية للمنازعات الضريبية بدون تاريخ ص ١٥٣ وما بعدها.
- ٢٧- د. عزت البرعي، مرجع سابق، ص ١٢٤ وما بعدها.
- ٢٨- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مادة ٢٢ مكرر ١.
- ٢٩- سعيد عبد المنعم محمد، آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ٥٨.
- ٣٠- القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ مادة ١٤، ١٥ واللائحة التنفيذية ذات الصلة.
- ٣١- القانون ١١ لسنة ١٩٩١ والقرار الوزاري رقم ١١٦ لسنة ٩١ واللائحة التنفيذية للقانون والقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على المبيعات يكون حد التسجيل في الضريبة العامة على المبيعات كما يلي: ٥٤ ألف جنيه للمنتج الصناعي ومورد الخدمة، ١٥٠ ألف جنيه لتاجر الجملة وتاجر التجزئة.
- ٣٢- جلال الشافعي، مرجع سابق، ص ١٠.
- ٣٣- د. على أحمد زين، مرجع سابق، ص ١٦.
- ٣٤- بشرط أن يخضع فقط المسدد من الضريبة السلع المرتدة وأن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها الأصلية أن يصدر المسجل أسعار خصم وإضافة مؤرخاً لكل من البائع والمشتري ورقم الفاتورة الأصلية.
- ٣٥- هذا ولا تسري أحكام الخصم على ضريبة الجداول الضريبية المسددة على مدخلات مدرجة من التكاليف الضريبية المسددة على مدخلات السلع والخدمات المعفاة.
- ٣٦- هذا بخلاف سلع وخدمات الجداول فتفرض ضريبة بنسبة خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرفق لهذا القانون.
- ٣٧- وتخضع للضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات المصدرة والواردة لمشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة (التفاصيل: مادة ١ قانون ٧ لسنة ٢٠٢٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦).

٣٨-Sabine Hadzie, value- added tax and its efficiency Eu – an Tureky, Journal of Economics ٨ (٢), ٢٠١٧, p.٧٩.

٣٩- ويلاحظ أن هذا المسلك معتاد من المشرع الضريبي إذ قرر القانون رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل تشجيعاً لتحديث المنشآت لا لأنها والاستثمار في مجال الإنتاج قررت المادة ٣٧ من القانون – المادة ٥٣ من اللائحة التنفيذية خصم ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات من أول ضريبة للإنتاج ذلك بالإضافة إلى إهلاك هذه الأصول بنسبة ٢٠٪ - من أساس الإهلاك – لكل سنة ضريبية.

٤٠- والذي نص فيه على اعتبار عدم إصدار الفاتورة الضريبية جريمة من جرائم التهرب الضريبي يعاقب عليها بالسجن.

٤١ – الفاتورة الإلكترونية هي مستند رقمي يتم إصداره بدلاً من الفواتير الورقية العادية ويحتفظ بنفس هدف الفواتير الورقية العادية مع إثبات معاملات البيع والشراء وتفيد رقمته الفواتير في اطلاع مصلحة الضرائب المصرية على الفواتير لحظة صدورها حيث تقوم مصلحة الضرائب المصرية بتلقي ومراعاة واعتماد هذه الفواتير لحظياً.

٤٢- قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم ٣٨٦ لسنة ٢٠٢٠ قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم ٥١٨ لسنة ٢٠٢٠.