

**الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على
حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية
”دراسة مقارنة“**

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره
مدرس الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي
كلية الحقوق - جامعة القاهرة

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية ”دراسة مقارنة“

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

ملخص البحث:

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من أهم انواع الضرائب غير المباشرة التي تحتل أهمية كبيرة لدى كثير من الدول في العصر الحديث، وتكمن هذه الأهمية في المزايا العديدة والفوائد العملية التي تحققها، وذلك على عكس باقي الضرائب الأخرى بنوعها المباشرة وغير المباشرة، كما أنها تعكس التطور في الانظمة الضريبية للدولة وفقاً للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تطرأ عليها، ووفقاً لهذه المتغيرات نجد أن الدول العربية قد مرت خلال الأونة الزمنية الاخيرة بالعديد من المتغيرات والتطورات المستمرة التي كان لابد معها بأن تقوم هذه الدول بتغيير شامل في الانظمة الضريبية حتى تتماشى مع هذه المتغيرات، ومن ضمن هذه الدول كانت جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، وأهم ما يميز هذه الدراسة إنها تتطرق لبحث القوانين والأنظمة وتعديلاتها في كل من مصر والسعودية التي نصت على خضوع المكلفين للضريبة على القيمة المضافة، مع عقد المقارنة بينهما، وتحديد مزايا وعيوب كل منهما، وكذلك أوجه الشبه والاختلاف بينهما، وصولاً إلى تقييم كلاهما ومدى تأثيرهما على حجم الإيرادات العامة في الموازنة العامة المصرية والسعودية.

وهذه المقارنة تستلزم البدء بالفصل الأول والحديث عن نشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة في كل من مصر والسعودية، والتطرق إلي مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة بوجه عام، ثم التعرض بالفصل الثاني من هذا البحث للقواعد القانونية المنظمة للضريبة على القيمة المضافة في كل من مصر والسعودية من حيث نطاق التطبيق وسعر الضريبة وطرق الاعتراض علي القرارات الضريبية

والعقوبات المفروضة علي المتهربين من دفعها، وأخيراً نختم هذا البحث بالفصل الثالث والذي هو محور أساسي لهذا البحث من خلال التعرض لأثر فرض ضريبة القيمة المضافة علي حجم الإيرادات العامة في كلٍ من مصر والسعودية بالنسبة لكلٍ من الأثر التضخمي والأثر المالي والاقتصادي نتيجة فرض الضريبة على القيمة المضافة، وذلك في ظل أحكام الضريبة على القيمة المضافة بموجب القانون المصري الحالي رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وتعديل بعض أحكامه ونصوصه بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م، وكذلك نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ وتعديلاته، وكذلك لأئحته التنفيذية الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ، وقامت الحكومة السعودية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة على المكلفين بدفعها اعتباراً من ٢٠١٨/١/١م، وذلك في حدود الإطار القانوني للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي والتي انضمت لها المملكة و دخلت حيز التنفيذ بتاريخ ٢٣/٥/٢٠١٧م، وقد اعتمد هذا البحث علي المنهج الوصفي المقارن، والمنهج التحليلي الإحصائي، وقد تواصلت الباحثة في خاتمة هذا البحث لمجموعة من التوصيات التي قد تمثل أهمية قد تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المسؤولين على وضع وتنفيذ القوانين والأنظمة الضريبية في مصر والسعودية.

الكلمات الدالة: الضريبة على القيمة المضافة، قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر، نظام ضريبة القيمة المضافة في السعودية، حجم الإيرادات العامة، الأثر التضخمي، الأثر المالي والاقتصادي.

Summary of the research:

VAT is one of the most important types of taxes that are of great importance to many countries in the modern era, and this importance lies in the many advantages and practical benefits it achieves, unlike other taxes, both direct and indirect. it also reflects the evolution of the tax systems of the State in

accordance with the economic, social and financial variables that occur in them. according to these variables, we find that the Arab countries have passed through many changes and continuous developments in recent times, with which it was necessary for these countries to make a comprehensive change in the tax systems to be in line with these changes, including the Arab Republic of Egypt and the Kingdom of Saudi Arabia. the most important feature of this study is that it discusses the laws and regulations and their amendments in both Egypt and Saudi Arabia, which stipulated that taxpayers are subject to VAT, with a comparison between them, and determine the advantages and disadvantages of each, as well as the similarities and differences between them. both were evaluated and their impact on the size of public revenues in the Egyptian and Saudi budgets.

This comparison requires starting with the first chapter and talking about the origin and development of VAT in Egypt and Saudi Arabia and addressing the concept and characteristics of VAT in general. then, the second chapter of this research is the legal rules regulating VAT in both Egypt and Saudi Arabia in terms of the scope of application, the price of the tax, the methods of objection to tax decisions and the penalties imposed on evaders of its payment, finally, we conclude this research with the third chapter, which is the main focus of this research by examining the impact of VAT on the volume of public revenues in both Egypt and Saudi Arabia in relation to both the inflationary impact and the financial and economic impact of VAT. under the provisions of VAT under the **current Egyptian Law No. 67 of 2016 and the amendment of some of its provisions by Law No. 3 of 2022**, as well as the **Saudi VAT Law under Royal Decree No. (3/113) dated 2/11/1438H**, as well as its executive regulations issued by the decision of the Board of Directors of the General Authority for Zakat and income No. (3839) dated 14/12/1438H and its amendments, and the Saudi government applied the VAT to the taxpayers paying it as of 1/1/2018. within the legal framework of the unified value

added tax agreement among the GCC countries, which the Kingdom joined and entered into force on 23/5/2017, this research was based on the comparative descriptive approach and the statistical analytical approach. the researcher continued at the conclusion of this research to a set of recommendations that may represent the importance that may be considered by officials on the development and implementation of tax laws and regulations in Egypt and Saudi Arabia.

Keywords: Value -added tax (VAT) , VAT law in Egypt, VAT law in Saudi Arabia, volume of public revenues, inflationary impact, financial and economic impact.

مقدمة

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة في الدولة، وترجع أهميتها ليس لأنها المصدر الرئيسي من مصادر الإيرادات العامة، ولكن للدور الذي تلعبه في تحقيق الأغراض الاجتماعية والسياسية والمالية للدولة، وما تثيره من مشاكل فنية واقتصادية عند فرضها.

ويمكن تعريف الضريبة **The Tax** بأنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة والمحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعها".

١- التعريف بموضوع البحث وأهميته:

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة **Value Added Tax (VAT)**، من أهم انواع الضرائب التي تحتل أهمية كبيرة لدى كثير من الدول في العصر الحديث، وتكمن هذه الأهمية في المزايا العديدة والفوائد العملية التي تحققها، وذلك على عكس باقي الضرائب الأخرى بنوعها المباشرة وغير المباشرة، كما أنها تعكس التطور في الانظمة الضريبية للدولة وفقاً للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تطرأ عليها.

ووفقاً لهذه المتغيرات، نجد أن الدول العربية قد مرت خلال الأونة الزمنية الاخيرة بالعديد من المتغيرات والتطورات المستمرة التي كان لابد معها بأن تقوم هذه الدول بتغيير شامل في الانظمة الضريبية حتى تتماشى مع هذه المتغيرات، ومن ضمن هذه الدول كانت جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.

وترجع أهمية اختيار كلا من مصر والسعودية لكتابة هذا البحث، وعقد المقارنة بينهما في تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة إلي عدة أسباب، أولهما: الروابط الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي توجد بين البلدين منذ زمن بعيد، وثانيهما: الرؤية التي تبنتها كلا البلدين: رؤية مصر ٢٠٣٠ والتي تنص على: "ستكون مصر الجديدة ذات اقتصاد تنافسي ومتوازن ومتنوع يعتمد على الابتكار والمعرفة، قائمة على العدالة والاندماج الاجتماعي والمشاركة ذات نظام أيكولوجي متزن ومتنوع تستثمر عبقرية المكان والإنسان لتحقيق التنمية المستدامة ولنرتقي بجودة حياة المصريين"، ورؤية السعودية ٢٠٣٠، والتي تتضمن ثلاثة مرتكزات أساسية وهي: "العمق العربي والإسلامي، والقوة الاستثمارية، وأهمية الموقع الجغرافي الاستراتيجي"، وأخيراً بسبب تواجدي لعدة سنوات في المملكة العربية السعودية والاستفادة من التعرف على الأنظمة الضريبية ومنها مؤخراً نظام ضريبة القيمة المضافة، والعمل بها سواء من الناحية النظرية والإكاديمية أو من الناحية العملية عن طريق القضايا التي تتعرض لها الشركات المكلفة بدفع هذه الضريبة وما تواجهه من مشكلات قانونية عند التطبيق.

٢- إشكالية البحث:

يرجع السبب في فرض الضريبة على القيمة المضافة إلى حاجة الدول إلى زيادة حجم الإيرادات العامة لمواجهة الزيادة المستمرة في حجم النفقات العامة، ولا يمكن للدول أن تسيطر على هذه الزيادة، إلا عن طريق فرض الضرائب بنوعها المباشرة وغير المباشرة، وبالفعل طبقت كل من مصر والسعودية هذه الضريبة منذ عدة سنوات قريبة من أجل تحقيق هذا الهدف، وفي هذا الإطار يناقش هذا البحث إشكالية محددة تتمثل في الإجابة على التساؤل المتعلق بتحديد الأثر الذي يمكن أن

يحدث بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كل من مصر والسعودية؟ وهذا الأثر هل يمكن أن يكون أثراً تضخيمياً فقط أم يمكن أن يكون أثراً مالياً أو اقتصادياً؟ وهل تؤدي تطبيقها إلى زيادة حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية؟

٣- فرضيات البحث:

بناء على إشكالية أو مشكلة البحث، فإن هذا البحث يسعى إلى اختبار الفرضيات الآتية:

أ- الأساس القانوني لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية.
ب- الأثر التضخمي الناتج عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية.

ج- الأثر المالي والاقتصادي المترتب على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية، وعلاقتها بزيادة حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية.

٤- أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق العديد من الأهداف التي يمكن إيجازها في توضيح الأحكام العامة للضريبة على القيمة المضافة، ثم تحديد القواعد القانونية المنظمة للضريبة على القيمة المضافة، وأخيراً التعرض للأثار التضخمية والمالية والاقتصادية بعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية، وكيف استفاد الاقتصاد المصري والسعودي من تطبيق هذه الضريبة وما هي المعوقات الاقتصادية التي وجدت وكيف تغلبت عليها كل من الحكومة المصرية والحكومة السعودية من أجل زيادة الحصيلة الضريبية من الضريبة على القيمة المضافة.

٥- منهج البحث:

وأهم ما يميز هذه الدراسة إنها تتطرق لبحث القوانين والأنظمة وتعديلاتها في كل من مصر والسعودية التي نصت على خضوع المكلفين للضريبة على القيمة المضافة، مع عقد المقارنة بينهما اعتماداً على المنهج الوصفي المقارن الذي يقوم بتحديد مزايا وعيوب كل منهما، وكذلك أوجه الشبه والاختلاف بينهما، وصولاً إلى تقييم كلاهما ومدى تأثيرهما على حجم الإيرادات العامة في الموازنة العامة المصرية

والسعودية، كذلك الاعتماد على المنهج التحليلي والاحصائي الذي يركز على دراسة هذه الموضوعات المطروحة من خلال تحليلها وتفسيرها في ضوء المؤشرات والبيانات التي تطرحها الحكومتين المصرية والسعودية عن الحصيلة الضريبية من ضريبة القيمة المضافة وحجمها في الميزانية العامة للدولة وأثرها على حجم الإيرادات العامة، وكذلك اعتماداً على المراجع العامة والمتخصصة والأبحاث العلمية والمواقع الالكترونية الرسمية بالدولتين المعنية بتقديم هذه المعلومات.

٦- خطة البحث:

وبناء على ما تقدم، سوف نقسم هذا البحث إلى ثلاثة فصول رئيسية وعدة مباحث فرعية، وذلك على النحو التالي:

الفصل الاول: الأحكام العامة للضريبة على القيمة المضافة، من خلال

مبحثين يتناول الموضوعات التالية: هذه المقارنة تستلزم البدء أولاً: الحديث عن نشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة في كل من مصر والسعودية، وثانياً: التطرق إلي مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة بوجه عام.

الفصل الثاني: القواعد القانونية المنظمة للضريبة على القيمة

المضافة، من خلال ثلاثة مباحث تتناول الموضوعات التالية: نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية، وسعر الضريبة على القيمة المضافة وكيفية تقديم الإقرارات وسداد الفواتير الضريبية في مصر والسعودية، وطرق الاعتراض والطعن على القرارات الضريبية والعقوبات المقررة على مخالفة أحكام الضريبة على القيمة المضافة والتهرب من أدائها في مصر والسعودية.

الفصل الثالث: أثر فرض الضريبة على القيمة المضافة على حجم

الإيرادات العامة، من خلال مبحثين يتناول الموضوعات التالية: الأثر التضخمي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية، والأثر المالي والاقتصادي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية.

الفصل الأول

الأحكام العامة للضريبة على القيمة المضافة

تمهيد وتقسيم:-

شهد فرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر عدة مراحل تاريخية، وإن كان فرضها في البداية لم يأخذ نفس المسمى الذي ينص عليه قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري الحالي، وذلك على عكس النظام السعودي الذي لم يعرف أو يطبق الضريبة على القيمة المضافة إلا منذ عهد قريب جداً، كما أن الضريبة على القيمة المضافة تختلف في مفهومها وخصائصها عن باقي الأنواع الأخرى للضرائب.

ومن هذا المنطلق يمكن لنا تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: نشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الأول

نشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة

يرجع السبب في نشأة الضريبة على القيمة المضافة إلى حاجة الدول إلى زيادة حجم الإيرادات العامة لمواجهة الزيادة المستمرة في حجم النفقات العامة، ولا يمكن للدول أن تسيطر على هذه الزيادة، إلا عن طريق فرض الضرائب بنوعها المباشرة وغير المباشرة، وتعد الضريبة على القيمة المضافة نوعاً من الضرائب الغيرمباشرة والتي تفرض بمناسبة إنفاق المستهلك دخله على شراء السلع والخدمات. وتعتبر فرنسا هي الدولة الأولى في العالم التي قامت بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة وذلك عام ١٩٥٤م، حيث قامت بفرض هذه الضريبة بدلاً من الضريبة على رقم الأعمال، ثم انتشر بعد ذلك تطبيقها في معظم دول العالم سواء في الدول النامية أو الدول المتقدمة^(١)، وذلك لما تحققت هذه الضريبة من مزايا عديدة سوف نقوم بالحديث عنها لاحقاً.

(١) محمد ابراهيم أبو شادي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى

٢٠١٦م، الطبعة الثانية، ٢٠١٩م، ص ١٣-١٥.

وقد بلغ عدد الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة عام ٢٠٢٢م، وذلك وفقاً لآخر تقرير صادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى ١٧٤ دولة، وذلك من واقع ١٩٣ دولة عضو في منظمة الأمم المتحدة، وتطبق الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الضريبة على القيمة المضافة باستثناء دولة واحدة وهي الولايات المتحدة الأمريكية التي مازالت تطبق الضريبة على مبيعات التجزئة^(٢).

أما بالنسبة لنشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة في كلٍّ من مصر والسعودية، فإن هذه النشأة والتطور قد أخذتا طورهما الطبيعي بالنسبة لمصر مثلها في ذلك مثل باقي دول العالم، أما بالنسبة لنشأتها في السعودية فقد تم فرضها بشكل مختلف عن باقي دول العالم نتيجة للتطور الاجتماعي والسياسي والاقتصادي التي شهدته المملكة العربية السعودية مؤخراً.

ويمكننا توضيح هذه التفرقة السابقة بالحديث عن كلا البلدين على حده، بالنسبة لتطور ونشأة الضريبة على القيمة المضافة في مصر فقد أخذت اشكالاً متعددة تندرج ضمن مظلة الضرائب غير المباشرة العديدة التي فرضت في مصر^(٣)، بدءاً من تطبيق الضريبة الجمركية التي تم فرضها على السلع المستوردة أو ما تسمى "بالواردات"، وقد تم تطبيقها على المصريين منذ العصور القديمة إلى أن تم تنظيمها بقانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣م وتعديله الأخير بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥م، وتختص بجبايتها مصلحة الجمارك المصرية، وكذلك ضريبة الدمغة التي

(2) Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends, Consumption Tax Trends 2018, Biennial | ISSN 19990979 (online), <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. OECD (2022), "Countries with VAT" <https://doi.org/10.1787/3305677c-en>. OECD publishing, Paris, 30 Nov 2022, P.265-P.269

(3) مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الاولى ٢٠١٧م، ص ٢٢، ص ٢٣.

فرضتها مصر علي بعض المستندات القانونية الرسمية مثل الفواتير والعقود والشهادات والوثائق الرسمية وينظمها القانون رقم ١١ لسنة ١٩٨٠م وتعديله الأخير بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦م، وتختص بجبايتها مصلحة الضرائب المصرية.

وقد فرضت مصر أيضاً ضريبة الملاهي مقابل دخول أماكن الملاهي والمسارح ودور السينما والأندية وأماكن الترفيه بوجه عام وينظمها القانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٧م وتعديله الأخير بالقانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٩٩م، وتختص بجبايتها مصلحة الضرائب العقارية، وكذلك الضريبة علي رسم الانتاج التي فرضتها مصر على بعض السلع المنتقة مثل الكحوليات والأدخنة والبتروليات والمياه الغازية وكانت تطبقها مصلحة الجمارك المصرية في سبعينيات القرن الماضي.

ثم قامت مصر بفرض الضريبة علي الاستهلاك بدلاً من الضريبة على رسم الانتاج، والتي فرضت علي عدد محدود من السلع المنتجة أو المستوردة بموجب القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١م، والذي أخضع حوالي ١٢٤ سلعة للضريبة، وكانت تقوم بتطبيقها مصلحة الضرائب على الاستهلاك في ثمانينيات القرن الماضي، ولكن تم إلغائها بإصدار قانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، وقد تم تطبيقه كمرحلة أولى على منتجي السلع ومؤدي الخدمات والمستوردين، ثم تم تطبيق المرحلة الثانية والثالثة على تجار الجملة والتجزئة بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١م، وقد قامت بتطبيقها مصلحة الضرائب على المبيعات في تسعينيات القرن الماضي ثم مصلحة الضرائب المصرية في عام ٢٠٠٦م^(٤)، وأخيراً واستجابة لمطالب صندوق النقد الدولي^(٥) كخطوة للإصلاح الاقتصادي طبقت مصرالضريبة على القيمة

(٤) تامر سعيد عبد المنعم: إطار مقترح لتطوير الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد (٥٩)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٩م، ص ١٤٧.

(٥) Adandohin, Kodjo: Tax transition in developing countries: Do value added tax and excises really work? University of Auvergne, October, 2018, Munich Personal RePEc Archive, online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/91522/>, MPRA, Paper No.91522, posted 21 Jan 2019, P.14.

المضافة بموجب القانون الحالي رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وتعديل بعض أحكامه ونصوصه بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م، لتحل محل الضريبة على المبيعات وتعالج عيوبها وتحقق مبدأي عمومية فرض الضريبة والعدالة الضريبية عن طريق إخضاع جميع السلع والخدمات لسعر ضريبي واحد تطبقة مصلحة الضرائب المصرية على كافة الخاضعين للضريبة^(٦).

أما بالنسبة لنشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، فإن أهم ما يميز تطور شكل الضرائب وفرضها بوجه عام علي المجتمع السعودي سواء كانوا مواطنين أم مقيمين من جنسيات متعددة، هو قلة إن لم يكن ندرة التشريعات الضريبية الصادرة بالمملكة^(٧)، وهذا يرجع إلي خضوع المواطنين السعوديين ومواطني دول مجلس التعاون الخليجي الذين يمارسون العمل التجاري باختلاف أنواعه بشكلٍ أساسي إلي نظام جباية الزكاة على الدخل^(٨) بواقع نسبة ٢.٥٪ من وعاء الزكاة أو صافي الربح للسنة الهجرية (تطبيقاً لقواعد الشريعة

(٦) حيث نص القانون على استبدال عبارة "مصلحة الضرائب على المبيعات" أينما وردت في القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها بعبارة "مصلحة الضرائب المصرية".

(٧) اعتمدت السعودية في البداية على رسوم الدمغة والطرق والرسوم العقارية (والتي في حقيقتها ضرائب بالمعنى الفني)، وكان الهدف من فرض هذه الرسوم هو سد احتياجات الدولة من خلال هذه الموارد المالية، ولما تطورت الدولة السعودية أصبحت هذه الرسوم غير كافية لتساعدها على القيام بمهامها نظراً لضآلتها، فأصبحت الدولة في حاجة ملحة لفرض الضرائب بكافة أنواعها المباشرة وغير المباشرة وزاد هذا الاحتياج مؤخراً بعد تغير سياسة دول العالم في استيراد النفط من السعودية.

(٨) تنفرد المملكة العربية السعودية في استخدامها لمصطلحات قانونية مختلفة عن المصطلحات القانونية المألوفة بباقي دول العالم خاصة الدول العربية، فعلى سبيل المثال: تستخدم مصطلح "النظام الاساسي" بدلاً من مصطلح "الدستور"، وكذلك مصطلح "المنظم" بدلاً من مصطلح "المشرع"، وأخيراً مصطلح "نظام" بدلاً من مصطلح "قانون"، وذلك حرصاً منها على تعارض هذه المصطلحات القانونية المألوفة مع قواعد ومصطلحات الشريعة الإسلامية، وتجدر أهمية الإشارة إلي هذه الملاحظة إلي إنه سوف يتم استخدام هذه المصطلحات القانونية الخاصة بالمملكة فقط في صدر هذا البحث عند الحديث عن نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، وكذلك الأنظمة القانونية الأخرى المطبقة في المملكة ولها علاقة بهذا البحث.

الإسلامية (الغراء)، بينما يخضع الأجانب المقيمين الممارسين للعمل التجاري في المملكة إلى نظام الضريبة على الدخل بواقع نسبة ٢٠٪ من الدخل الصافي بعد خصم كافة المصروفات وكذلك ضريبة الاستقطاع التي تفرض على غير المقيمين بالمملكة نتيجة للخدمات المقدمة لهم من قبل المقيمين بالمملكة، ويتراوح سعر ضريبة الاستقطاع ما بين ٥٪ إلى ٢٠٪ عن كل مبلغ يدفع لجهة غير مقيمة في المملكة، وذلك حسب نوع الخدمة المقدمة مثل خدمات الإدارة والاستشارات الفنية والاتصالات وخدمات تذاكر الطيران وغيرها من الخدمات الأخرى (هذا بالنسبة للضرائب المباشرة)^(٩).

أما بالنسبة للضرائب الغير مباشرة فلم تفرض المملكة في البداية سوى الرسوم الجمركية على الصادرات والواردات من السلع التي تحددها السلطة التنفيذية بالدولة (واختيار المملكة لمصطلح الرسوم بدلاً من الضرائب أعفها من التقيد بمبدأ "لا تفرض الضريبة إلا بقانون"، وإن كانت هذه الرسوم في حقيقتها ضريبة بالمعنى الكامل)، والذي يؤكد ذلك هو وجود نظام الجمارك الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٤٢٥) وتاريخ ١٣٧٢/٣/٥هـ، ومن بعده تمت الموافقة على نظام "قانون" الجمارك الموحد

^(٩) هذا بخلاف سعر الضريبة المباشرة على استثمار الغاز الطبيعي وقدرها ٢٠٪ من الربح الصافي، وعلى إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية وقدرها ٥٠٪ من الربح الصافي للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثمارته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال، ونسبة ٦٥٪ من الربح الصافي للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثمارته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على ثلاثمائة مليار ريال وحتى مبلغ ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال، ونسبة ٧٥٪ من الربح الصافي للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثمارته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال وحتى مبلغ ثلاثمائة مليار ريال، ونسبة ٨٥٪ من الربح الصافي للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثمارته الرأسمالية في المملكة مبلغاً لا يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال. ونلاحظ هنا أن سعر الضريبة بالنسبة لإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية قد يكون مرتفع نسبياً مقارنة بأسعار الضريبة على الأنشطة الأخرى، لكن يرجع السبب في ارتفاع هذا السعر إلى ما تتمتع به المملكة من ثروات هائلة من النفط وكذلك لما يحققه هذا النشاط من أرباح هائلة يستفيد بها صاحب هذا النشاط.

لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٤١) وتاريخ ٣/١١/١٤٢٣هـ^(١٠)، ليحل محل نظام الجمارك السعودي المحلي، وكذلك ينص صراحة علي مصطلح الضريبة الجمركية ويحدد نسبها المئوية والنوعية معاً^(١١).

ثم قامت المملكة بعد ذلك بفرض الضريبة الانتقائية وذلك بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ٢٧/٨/١٤٣٨هـ، وقد تم فرض هذه الضريبة لكي تواكب المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، حيث تفرض هذه الضريبة على السلع الضارة بصحة الانسان والبيئة والسلع الكمالية مثل منتجات التبغ والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة ومؤخراً المشروبات المحلاة مثل العصائر^(١٢)، وكذلك فرضت المملكة ضريبة على التصرفات العقارية بواقع نسبة ٥٪ من قيمة العقار الذي يراد بيعه أو نقل حيازته مهما كانت حالته أو شكله، وقد تم فرض هذه الضريبة بموجب الأمر الملكي رقم (أ/٨٤) وتاريخ ١٤٤٢/٢/١٤هـ^(١٣).

^(١٠) راجع المصدر في هذه الأنظمة الصفحة الرسمية لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك:-

<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/default.aspx?catid=2>
<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/ZakatRegulations.aspx>
<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/customs%20law.pdf>
<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/ExciseGoodsTaxLaw.aspx>
<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/default.aspx?catid=9>

^(١١) حيث أن التاريخ الهجري هو التاريخ الرسمي والمعتمد في المملكة العربية السعودية.

^(١٢) يشار إلى أن المملكة بدأت بفرض ضريبة منتقاة في ١١ يونيو ٢٠١٧م بنسبة ١٠٠٪ على منتجات التبغ ومشروبات الطاقة، و ٥٠٪ على المشروبات الغازية، و ١٠٠٪ على أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما شابه ذلك، ويقصد بالضريبة الانتقائية فرض الضرائب على السلع التي لها آثار سلبية على الصحة العامة أو البيئة. وقد تمت الموافقة على الاتفاقية الخليجية الموحدة للضريبة الانتقائية في الحادي والثلاثين من شعبان الموافق ٢٦ مايو ٢٠١٧م.

^(١٣) وتشمل ضريبة التصرفات العقارية الأرض وما يتم إنشاؤه أو تشييده أو بناؤه عليها، وتسدد هذه الضريبة قبل أو أثناء الإفراغ العقاري أو توثيق العقود، وحرصاً على توفير حياة كريمة لأبناء الوطن وتخفيفاً عنهم ومراعاة لظروفهم الاجتماعية والاقتصادية، تم البدء منذ تاريخ ٢٠٢٠/١٠/٤م بتطبيق

وأخيراً فيما يتعلق بالأنظمة الضريبية المطبقة في المملكة، فقد صدر نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ^(١٤)، وكذلك لائحته التنفيذية الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ^(١٥)، وقامت الحكومة السعودية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة على المكلفين بدفعها اعتباراً من ٢٠١٨/١/١م، وذلك في حدود الإطار القانوني للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي والتي انضمت لها المملكة ودخلت حيز التنفيذ بتاريخ ٢٣/٥/٢٠١٧م، ويعتبر هذا التطبيق خطوة جديدة اتخذتها الدولة لتتوسع مصادر الإيرادات العامة وزيادتها بدلاً من الاعتماد الرئيسي علي العائد السنوي من الموارد النفطية^(١٦).

القرار الذي يعفي المبيعات العقارية من الخضوع لضريبة القيمة المضافة بنسبة ١٥٪. راجع في ذلك: إبراهيم عبد الله عبد الرؤوف محمد: انعكاسات سياسات التحول الاقتصادي على تنوع مصادر الدخل، "دراسة تحليلية مع التطبيق على المملكة العربية السعودية"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (٦)، العدد (٢)، جامعة مدينة السادات، كلية الحقوق، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠٢٠م، ص ١٠٢.

^(١٤) تم تعديل هذا النظام بموجب المرسوم الملكي رقم (٥٢/م) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢٨هـ، والأمر الملكي رقم (أ/٦٣٨) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٥هـ.

^(١٥) تم إجراء العديد من التعديلات على هذه اللائحة منذ إصدارها عام ٢٠١٦م، حيث طرأت عليها تعديلات عديدة في الأعوام التالية: ٢٠٢٠، ٢٠١٩، ٢٠١٧، ٢٠٢١.

^(١٦) تم نشر الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي في صحيفة أم القرى بعددها الصادر رقم (٤٦٦٧) وتاريخ ١٤٤٣/٧/٢٤هـ، وتهدف هذه الاتفاقية إلى وضع إطار موحد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي التي تفرض على السلع والخدمات، وقد صدرت موافقة المملكة على الاتفاقية بموجب المرسوم الملكي رقم م/٥١ وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣هـ، الموافق ٢٠١٧/٠١/٣١م، وتضم الاتفاقية كل من الأعضاء التالية: الامارات العربية المتحدة، مملكة البحرين، المملكة العربية السعودية، سلطنة عمان، دولة قطر، دولة الكويت. وتهدف هذه الاتفاقية إلى وضع الإطار القانوني الموحد لاستحداث ضريبة عامة على الاستهلاك في دول مجلس التعاون تسمى (ضريبة القيمة المضافة) تفرض على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

وتكمن الغاية من تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات في المملكة في زيادة الإيرادات العامة في الدولة من أجل تمويل الإنفاق الحكومي، وتخفيف الإنفاق الاستهلاكي بقصد ضبط الإنفاق، ومنع التهرب الضريبي وعقوبة المخالفين لأحكام ونصوص هذا النظام.

المبحث الثاني

مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة

تعددت المفاهيم الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة في الفقه الضريبي، إلا إنه بالرغم من هذا التعدد، تكاد تكون هذه المفاهيم واحدة من حيث المضمون أو نوع الضريبة، وبمعني أدق تقع الضريبة على القيمة المضافة ضمن الضرائب الغير المباشرة وتفرض بمناسبة إنفاق المستهلك دخله على السلع والخدمات^(١٧).

ويصبح هذا المضمون جلياً وواضحاً عند التعرض لبعض هذه المفاهيم، فقد عُرفت الضريبة على القيمة المضافة بأنها: "ضريبة غير مباشرة تفرض على إنفاق المستهلك دخله على السلع والخدمات، ويتحملها المستهلك بطريقة نهائية".

وعُرفت أيضاً بأنها: "الضريبة التي تفرض على الزيادات التي تتحقق في قيمة الانتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع".

كما عُرفت بأنها: "ضريبة تفرض على جميع الاموال والخدمات المستهلكة محلية الصنع كانت أو مستوردة ويتم استيفاء هذه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية (الإنتاج، التوزيع، الاستهلاك)".

وأخيراً عُرفت الضريبة على القيمة المضافة بأنها "ضريبة على الاستهلاك تنطبق على السلع والخدمات بما فيها المستوردة، ويتم تطبيقها في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة بنسبة معينة من قيمتها، بحيث تخصم في كل مرحلة الضريبة المدفوعة في المرحلة التي سبقتها، الأمر الذي يجعلها من الضرائب غير التراكمية".

إلا أن هذه التعريفات السابقة لم تسلم كل منها من النقد، سواء بالنسبة لاقتصار بعضها عن عدم الحديث عن جميع مراحل الانتاج التي تمر بها السلعة، أو عدم

^(١٧) عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة الخامسة، مزينة ومنقحة، القاهرة،

سنة ٢٠١٤م، ص ١٢٤.

الحديث عن مبدأ الخصم الذي يحدث عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للزيادة التي تحدث في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

ولتفادي هذه الانتقادات السابقة، كان لابد من وجود تعريف جامع مانع للضريبة على القيمة المضافة، فقد عرفت بأنها "ضريبة مكملة أو محسنة للضريبة على رقم الأعمال بمراحل مختلفة أو بمرحلة واحدة تفرض على استهلاك السلع والخدمات بما فيها السلع المستوردة، ويتم تطبيقها على الإنتاج في جميع مراحلها، ولا تصيب سوى القيمة المضافة ويتم اعتماد نظام حسم أو خصم الضريبة في كل مرحلة من مراحل الضريبة المدفوعة في المرحلة التي سبقتها"^(١٨).

وأخيراً عرفت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بالمادة الأولى منها الضريبة على القيمة المضافة بأنها "الضريبة التي تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد المفترض".

وبالتالي نستطيع أن نجمل كل هذه المفاهيم السابقة للضريبة على القيمة المضافة في إنها ضريبة غير مباشرة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات (أي حق التصرف في السلعة أو الخدمة من قبل موردها)، وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع إلا ما استثني منها بنص خاص، وهي أيضاً ضريبة تفرض على الاستهلاك يتم دفعها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بداية من شراء المنتج للمواد الخام اللازمة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة ووصولاً لتاجر الجملة ثم تاجر التجزئة الذي يبيعها للمستهلك.

يتضح لنا من طرح المفهوم السابق للضريبة على القيمة المضافة إنها تتميز عن غيرها من الضرائب بعدة مميزات أو خصائص يمكن إيجازها في النقاط التالية:-

أولاً: وضوح التشريعات المنظمة للضريبة على القيمة المضافة:

أهم ما يميز الضريبة على القيمة المضافة أنها ضريبة عامة، حيث يتم فرضها على جميع السلع والخدمات المحلية وكذلك السلع المستوردة إلا ما استثني بنص

^(١٨) راجع جميع هذه المفاهيم المذكورة: ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، الطبعة الأولى،

خاص بالإعفاء من دفعها، وميزة العمومية أهم ما يميز ضريبة القيمة المضافة عن غيرها من الضرائب الغير مباشرة والتي تفرض على بعض أو نوع معين من السلع والخدمات، وهذه العمومية أيضاً تساعد على سن التشريعات القانونية بطريقة واضحة وسهلة، وترتبط بميزة العمومية ميزة أخرى وهي إنها ضريبة غير مباشرة^(١٩)، فيتم فرضها عند استخدام و إنفاق المستهلك دخله على شراء السلع والخدمات وليس عند مجرد حصوله على دخله كما في الضرائب المباشرة^(٢٠)، ويتم نقل عبئها عبر مراحل الانتاج من مكلف إلي آخر (بداية من المنتج ثم تاجر الجملة ووصولاً إلي تاجر التجزئة) حتي يستقر عبئها على المستهلك النهائي أو المستفيد النهائي من الخدمة، وذلك بغض النظر عن طبيعة هذا المستهلك أو المستفيد وطنياً أو أجنبياً، شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، عاماً أو خاصاً^(٢١).

ثانياً: عينية وإقليمية الضريبة على القيمة المضافة:

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عينية، بمعنى أنها تفرض على السلع المحلية والسلع المستوردة بسعر ضريبي واحد وذلك بصرف النظر عن الظروف المالية التي يمر بها المكلف بدفعها، وكذلك بصرف النظر عن التكاليف التي يمكن أن تتحملها السلعة المحلية أو المستوردة، وتكمن هذه الميزة في تحقيق مبدأ أو قاعدة العدالة المعمول بها في كافة أنواع الضرائب الأخرى^(٢٢)، وذلك بتطبيق هذه الضريبة على الخاضعين لها بحسب حجم الانفاق، وخضوعها لسعر ضريبي واحد ونسبة ثابتة على قيمة بيع السلعة أو أداء الخدمة، مما يؤدي إلي انخفاض تكلفة الجباية وسهولة التحصيل عن غيرها من الضرائب الأخرى.

^(١٩) عرفات التهامي إبراهيم: اقتصاديات المالية العامة، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٤م/٢٠٠٥م، ص ٣٥٨.

^(٢٠) Joaquim Miranda Sarmiento: Taxation in Finance and Accounting, An Introduction to Theory and Practice, Springer Texts in Business and Economics, Switzerland, eBook, <https://link.spring.com/book/10.1007/978-3-031-22097-5>, 2023, P.17,P.18.

^(٢١) سيد طه بدوي: الوجيز في المالية العامة، الجزء الثاني "الإيرادات العامة"، دار النهضة العربية،

القاهرة، سنة ٢٠٢٠م، ص ١٧٥.

^(٢٢) Harvey S. Rosen, Ted Gayer: public Finance, Eighth Edition, McGraw-Hill Education, New York, 2008, P.353-P.357.

كما تتميز الضريبة على القيمة المضافة بانها ضريبة إقليمية، أي أنها تفرض على السلع والخدمات المنتجة والمستهلكة داخل حدود اقليم الدولة، بالإضافة إلي فرضها على السلع المستوردة عند دخولها اقليم الدولة، أما الصادرات فلا تخضع لهذه الضريبة (وذلك لخضوعها للضريبة في الدولة التي تستوردها)^(٢٣).

ثالثاً: دورية التحصيل وتطبيق مبدأ الخصم على لضريبة على القيمة المضافة:

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بدورية تحصيلها، بمعنى أنه يتم تحصيل الضريبة من المكلف بها بصفة دورية تختلف مدتها حسب نص القانون، فقد يكون التحصيل شهرياً أو كل شهرين أو ربع سنوي واخيراً قد يكون سنوياً، وأياً كانت مدة التحصيل فميزة الدورية في حد ذاتها يجعل الضريبة على القيمة المضافة متميزة عن غيرها من الأنواع الأخرى، لان هذه الدورية من ناحية تجعلها مورداً مالياً كبيراً ومستقراً ومتجدداً يغطي الانفاق الحكومي للدولة، ومن ناحية أخرى تنتم الضريبة على القيمة المضافة بسرعة السداد والتحصيل والتوريد، لان التأخير في سدادها قد يترتب عليه أن تفرض الدولة غرامات تأخير أو عقوبات أخرى على كل من يتأخر في سدادها في الموعد المحدد للتحصيل^(٢٤).

وميزة دورية التحصيل تجعل الضريبة على القيمة المضافة أقل تكلفة إدارية عن غيرها من الضرائب^(٢٥)، حيث لا تتكبد الدولة نفقات تحصيل مرتفعة عند فرض الضريبة على القيمة المضافة، حيث تنص التشريعات الضريبية على ضرورة التسجيل الاجباري بالنسبة للمشروعات الكبيرة لدى الإدارة الضريبية، وقد تنص أيضاً على حق التسجيل الاختياري بالنسبة للمشروعات الصغيرة وذلك حتى تستفيد من

^(٢٣) راجع في ذلك باسم نعيم عوض: الضريبة على القيمة المضافة (مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة)، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد (٧٦)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٢م، ص ٨٤.

^(٢٤) أحمد عبد الصبور: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مجلة كلية الشريعة والقانون - فرع جامعة الأزهر بطنطا، المجلد (٣٠)، العدد (٣)، جمهورية مصر العربية، يونيو ٢٠١٥م، ص ١٠٦٥.

^(٢٥) Elsayed A. Abdel Khalek: introduction to public Finance and public policy, El Mansoura printer, Egypt, 2010, P.259-P.261.

مزايا الخصم أو رد الضريبة، وكل ذلك يمكن الإدارة الضريبية من متابعة تطبيق نصوص القوانين الضريبية بكل كفاءة وفعالية^(٢٦).

كما تتميز أيضاً الضريبة على القيمة المضافة بتطبيق مبدأ الخصم، وهو المبدأ الذي يعد الأساس الذي تستند إليه الضريبة على القيمة المضافة، ويمثل أعلى درجات تطور الفن الضريبي، ويعني هذا المبدأ حق المكلف بدفع الضريبة باسترداد مبلغ الضريبة الذي سبق أن سدده عند شرائه للسلع والخدمات، وذلك عندما يقوم ببيعها حتى تصل في نهاية مراحل الدورة الاقتصادية إلى المستهلك النهائي، وتتم عملية الخصم في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة أو الخدمة (أي عن طريق المقاصة بين ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات)، وينطبق ذلك على السلع والخدمات المحلية والمستوردة^(٢٧).

رابعاً: عدم التهرب ومنع الإزدواج الضريبي من الضريبة على القيمة المضافة:

يعتمد فرض الضريبة على القيمة المضافة على قيام المكلف بها بتنظيم نشاطه التجاري أمام الإدارة الضريبية، وذلك من خلال استخدام الفواتير الضريبية في عمليات الشراء والبيع التي يقوم بها من أجل إثبات هذه العمليات التجارية في إقراره الضريبي الذي يقوم بتقديمه إلى الإدارة الضريبية، وهذا الإجراء الملزم يساعد الإدارة الضريبية على التحكم في الرقابة الفعالة على المكلفين بدفع الضريبة على القيمة المضافة^(٢٨)، وهذه الرقابة الفعالة تؤدي إلى تحقيق ميزة عدم قدرة المكلفين بدفع

^(٢٦) عبد المولى محمد مرسي: موسوعة التشريعات الضريبية المصرية - التعليق على قانون ضريبة

القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ولأئحته التنفيذية وبرتوكول نقابة المحامين، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٧م، ص ٢٨، ص ٢٩.

^(٢٧) منصور بن عبد الرحمن الحيدري: ضريبة القيمة المضافة: التعريف والمبادئ والتسجيل فيها - دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، العدد (٢٣)، مركز النشر والترجمة - جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، شوال ١٤٤٢هـ، يونيو ٢٠٢١م، ص ١٨٣.

^(٢٨) مما لا شك فيه إن استخدام الفواتير الضريبية يحقق حماية للمستهلك ويستخدم كدليل إثبات من أجل ضمان حقه أمام البائع، ويمكنه في الرجوع على البائع في حالة حدوث أي تلاعب أو غش في بيع السلعة أو تقديم الخدمة.

الضريبة على القيمة المضافة على التهرب منها، ويعتبرهم ما يميز الضريبة على القيمة المضافة هو **منع التهرب الضريبي**، حيث أن تطبيق هذه الضريبة على المكلفين بها والرقابة الشديدة عليهم تمنعهم من التهرب من دفعها، وبالتالي تقضي على أهم إشكالية تواجه الضرائب بوجه عام وهي ظاهرة التهرب الضريبي.

وترتبط بظاهرة التهرب الضريبي، ظاهرة أخرى وهي ظاهرة الازدواج الضريبي، وتعني هذه الظاهرة فرض الضريبة نفسها أو ضريبة مماثلة لها في النوع أو الطبيعة أكثر من مرة (مرتين فأكثر)، على نفس الشخص ونفس المادة الخاضعة للضريبة وعن ذات المدة المستحقة عنها الضريبة، وهذه الظاهرة قد تحدث على المستوى الداخلي وقد تحدث على المستوى الدولي^(٢٩)، والذي يهتما في هذا المقام هو الازدواج الضريبي الداخلي، وهو الذي تتحقق شروطه داخل حدود الدولة الواحدة، وبعبارة أخرى يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي إذا قامت أكثر من سلطة مالية تابعة لدولة واحدة بفرض الضريبة على نفس الشخص وبالنسبة لنفس الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة عن نفس المدة الزمنية أو الواقعة المنشئة للضريبة فتفرض كل منها ضريبة متشابهة، فيخضع الشخص للضريبة مرتين فيحدث الازدواج الداخلي^(٣٠)، وتتميز الضريبة على القيمة المضافة بتقليل حالات الازدواج الضريبي الداخلي إذا تعددت السلطات المالية بالدولة (بين السلطات المركزية والمحلية) في فرض الضرائب على نفس المكلف، حيث أن فرض الضريبة على القيمة المضافة يقوم على مبدأ التسجيل

^(٢٩) يحدث الازدواج الضريبي الدولي إذا خضع الشخص للضريبة من أكثر من سلطة مالية تتبع دولاً مختلفة، وذلك نتيجة لاستقلال كل دولة بتحديد اختصاصها الضريبي دون التقيد بالدولة الأخرى، فقد تقوم دولة بفرض الضريبة على أساس معيار الجنسية، ودولة أخرى تفرض نفس الضريبة وفقاً لمعيار الإقامة أو الموطن، بينما تقوم دولة ثالثة بفرض ضريبة استناداً للمعيار الاقتصادي (موقع المال)، فهنا يحدث ازدواج ضريبي دولي، مما يعني إن الشخص يتعدد التزامه بدفع نفس الضريبة لأكثر من دولة عن نفس المادة الخاضعة للضريبة، ولا يمكن تفادي هذا النوع من الازدواج إلا عن طريق عقد اتفاقيات دولية تعدها الدولة مع غيرها من الدول بهدف تجنب الازدواج الضريبي بينهم، راجع في ذلك: عبد الحفيظ عيد: المالية العامة، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٥م، ص ٢٢٥، ص ٢٢٦.

^(٣٠) زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، سنة ٢٠٠٣م،

الاجباري للمكلفين لدى الادارة الضريبية، وهذا التسجيل يمنع حدوث الازدواج الضريبي بين سلطات الدولة ويمنع تكرار فرض الضريبة علي المكلف بها أكثر من مرة واحدة.

خامساً: تحقيق العدالة وتشجيع الادخار والاستثمار والحد من الاستهلاك بفرض الضريبة على القيمة المضافة:

تعمل الضريبة علي القيمة المضافة على تحقيق العدالة الاجتماعية بين طبقات المجتمع المختلفة، وذلك عن طريق تطبيق هذه الضريبة على السلع الكمالية والخدمات الترفيهية^(٣١)، ويظهر هذا التطبيق بصورة أوضح بالنسبة للسلع المستوردة، حيث تفرض عليها الضريبة الجمركية بالإضافة إلي الضريبة على القيمة المضافة، مما يؤدي إلي زيادة أسعار هذه السلع أمام المستهلك فيحد من استهلاكه لها، وفي مقابل ذلك يتم إعفاء السلع والخدمات الضرورية المحلية وكذلك السلع المصدرة من عبء الضريبة على القيمة المضافة، وهنا نجد أن الضريبة على القيمة المضافة تستخدم كأداة من أدوات التدخل الاقتصادي والاجتماعي من قبل الدولة، وذلك بالحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار والاستثمار، وهي ميزة تتمتع بها الضريبة على القيمة المضافة وتسعي إليها كل دولة من أجل إحداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية بها^(٣٢).

يتضح من العرض السابق لمزايا وخصائص الضريبة على القيمة المضافة، إنها تتميز عن غيرها من الضرائب المشابهة بمجموعة من المزايا جعلت معظم دول العالم تتبناها، ولكن هل معنى ذلك إنها تخلو من أية عيوب؟ الحقيقة فإنه على الرغم من المزايا العديدة للضريبة على القيمة المضافة، إلا إنه يؤخذ عليها عدة عيوب يمكن إيجازها على النحو التالي:

١- أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض بصفة أساسية على الاستهلاك، وأكثر طبقة تنفق جزء كبير من دخلها هي الطبقة المتوسطة والطبقة الفقيرة، وذلك على عكس الطبقة الغنية التي تحاول أن تدخر جزء من دخلها على الادخار

(٣١) غازي عناية: الاقتصاد الإسلامي - الزكاة والضريبة - دراسة مقارنة، دار إحياء العلوم، بيروت،

لبنان، الطبعة الأولى، سنة ١٤١٦هـ، ١٩٩٥م، ص ١٤٠ - ص ١٤٢.

(٣٢) شعبان رأفت حماد: المالية العامة، بدون ناشر، سنة ٢٠١٠م/٢٠١١م، ص ١٤٨.

والاستثمار، ويترتب على ذلك تحمل أصحاب الدخل المنخفضة عبء ضريبي كبير عن أصحاب الدخل المرتفعة^(٣٣)، وتحاول معظم الدول معالجة هذا العيب عن طريق تقرير إعفاءات ضريبية على بعض السلع أو تقديم إعانات اجتماعية لأصحاب الدخل المنخفضة، وأخيراً تخفيض سعر الضريبة على بعض السلع والخدمات.

٢- قد يحدث عند بداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة زيادة في أسعار السلع والخدمات، الأمر الذي قد يؤدي إلى حدوث تضخم في السوق التجاري وقد يتبعه أزمات اقتصادية أخرى، وهو ما يعاب على الضريبة على القيمة المضافة خاصة إذا تم فرضها لأول مرة في أية دولة، لكن بعد إجراء عدة دراسات اقتصادية عن عيب التضخم الذي يتحقق عند فرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات، تبين للباحثين أن هذا الأثر التضخمي لا يحدث إلا مرة واحدة عند بداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أو عند حدوث تعديل جذري في القوانين المنظمة لها، ثم يتلاشى هذا الأثر بعد عدة أشهر من التطبيق أو التعديل، أما بالنسبة للتعديلات البسيطة وغير الجوهرية في القوانين المنظمة للضريبة على القيمة المضافة، فإنه لا يحدث عند تطبيقها أي أثر تضخمي أو ارتفاع في أسعار السلع والخدمات^(٣٤).

٣- قد يصعب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على بعض القطاعات الاقتصادية بالدولة، خاصة القطاعات التي تمارسها المنشآت الصغيرة أو الأفراد بصورة غير منظمة من الناحية التجارية، وأقرب مثال على توضيح ذلك هو القطاع الزراعي الذي يتم من خلاله التهرب الضريبي من قبل المزارعين، حيث تواجه الدول صعوبات عديدة في التحكم في هذا القطاع من أهمها: عدم القدرة على إلزام المزارعين بمسك الدفاتر التجارية المنتظمة والتي من خلالها يتم تحديد وعاء الضريبة، وكذلك القطاع الإسكاني، حيث يصعب على معظم الدول فرض

^(٣٣) بلال صلاح الأنصاري: أحكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة- دراسة تأصيلية مقارنة بين الشريعة والقانون، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى ١٤٣٦هـ، ٢١٠٥م، ص ٢٩٤، ص ٢٩٥.

^(٣٤) سوف نخصص مبحثاً بعد ذلك بهذا البحث للحديث عن هذا الأثر التضخمي بقدرٍ من التفصيل.

ضريبة القيمة المضافة على الوحدات السكنية والعقارات المستأجرة، فيتم إعفائها من الضريبة، لكن تحاول بعض الدول معالجة ذلك عن طريق فرض الضريبة على العقارات الإدارية التي تستخدم لأهداف أخرى غير السكني بها كتمارسه المهن التجارية وغير التجارية المختلفة بها.

وقد يعاب أيضاً عند فرض الضريبة على القيمة المضافة على قطاع الخدمات المالية، حيث يصعب تقدير ضريبة القيمة المضافة على كل معاملة مالية تتم من خلال البنوك وشركات التأمين والبورصة، ولا يكون أمام معظم الدول لمعالجة هذا العيب سوى الاعفاء من الضريبة أو فرضها على بعض المعاملات المالية التي يسهل معها خصم الضريبة على القيمة المضافة من هذه المعاملات، مثل عمليات السمسرة وخدمة تأجير الخزائن في البنوك والتحويلات النقدية للخارج وشراء الأسهم والسندات من السوق المالية، حيث يتم إضافة سعر الضريبة على كل معاملة مالية تتم ولا يمكن إتمامها بدون دفع قيمة الضريبة المقدرة بنسبة محددة من القيمة الاجمالية للمعاملة المالية.

٤- وأخيراً قد يعاب على الضريبة على القيمة المضافة أنه قد ترتفع التكاليف الإدارية التي تتكبدها الإدارة الضريبية من أجل تحصيلها، وذلك نظراً لأنها تفرض في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة، خاصة اذا واجهت الإدارة الضريبية مشكلة عدم الامتثال الضريبي من قبل المكلفين بدفع الضريبة وعدم استجابتهم للتسجيل الاجباري والملزم الذي تنص عليه القوانين المنظمة للضريبة على القيمة المضافة، ولكن تحاول الدول معالجة هذا العيب عن طريق سن قوانين ضريبية خاصة بالضريبة على القيمة المضافة، تنص على ضرورة التسجيل للمكلفين بدفع الضريبة خلال فترة زمنية محددة وإلا تعرضوا لعقوبات شديدة نتيجة هذا التهرب تتمثل في فرض غرامات تأخير وكذلك الحبس في جرائم التهرب العمدي المقصود^(٣٥) (كما سيأتي تفصيل ذلك لاحقاً بهذا البحث).

^(٣٥) راجع في ذلك محمد ابراهيم أبو شادي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق ذكره، ص ٢٠-

الفصل الثاني

القواعد القانونية المنظمة للضريبة على القيمة المضافة

تمهيد وتقسيم:-

بعد أن تعرضنا بالفصل الأول للأحكام العامة للضريبة على القيمة المضافة، نقوم من خلال هذا الفصل بعرض تحديد نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وكذلك سعرها وكيفية تقديم الاقرارات الضريبية وسداد الفواتير الضريبية، وأخيراً طرق الاعتراض والطعن على القرارات الضريبية والعقوبات المفروضة على المتهربين من دفعها وذلك كله وفقاً لأحكام كل من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري وكذلك نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي.

ومن هذا المنطلق يمكن لنا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية.

المبحث الثاني: سعر الضريبة على القيمة المضافة وكيفية تقديم الإقرارات وسداد الفواتير الضريبية في مصر والسعودية.

المبحث الثالث: طرق الاعتراض والطعن على القرارات الضريبية والعقوبات المقررة من التهرب من أداء الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية.

المبحث الأول

نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية

يتحدد نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، من خلال تحديد أولاً: الأشخاص الخاضعون لهذه الضريبة، ثم تحديد ثانياً: السلع والخدمات الخاضعة لهذه الضريبة، وفقاً لكل من القانون المصري والنظام السعودي^(٣٦):

^(٣٦) هذا ويتحدد أيضاً نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالنطاق الزمني والنطاق المكاني، ويقصد بالنطاق الزمني للضريبة على القيمة المضافة تحديد الوقت الذي على أساسه تتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع والخدمات من خلال تعيين الفترة الضريبية لمحاسبة المكلف بدفع الضريبة، وكذلك تحديد الوقت الذي يتم فيه توريد السلع والخدمات، وأخيراً تحديد الفترة الانتقالية اللازمة في حالة إلغاء القانون أو تعديله وتطبيق قانون أو مواد قانونية جديدة، أما بالنسبة للنطاق المكاني للضريبة على القيمة المضافة، فيقصد به فرض الضريبة على القيمة المضافة على

أولاً: الأشخاص الخاضعون للضريبة على القيمة المضافة:

يقصد بالأشخاص الخاضعين للضريبة، الأشخاص الذي يحدددهم القانون إما بوصفهم العام وتعريفهم وإما بتحديد فئاتهم وإما بالأمرين معاً، وفي الغالب يكون الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة هو غير الشخص المتحمل الحقيقي لعبء الضريبة، ويطلق عليه بالشخص الخاضع للضريبة أو المكلف بها من قبل القانون، حيث يتعذر التعرف على المشتري أو المستهلك النهائي الذي يتحمل العبء النهائي للضريبة، فيقوم المشرع بتكليف البائع أو مورد السلعة أو مورد الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها لصالح مصلحة الضرائب، وبالتالي يصبح المكلف بدفع الضريبة هو المكلف القانوني وليس الشخص المتحمل الفعلي لها^(٣٧).

وقد حددت المادة الأولى من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري الصادر برقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، الأشخاص الخاضعون لهذه الضريبة، وذلك بتعريفات عديدة لهؤلاء الأشخاص يمكننا إيجازها على النحو التالي:-

التوريدات من السلع والخدمات التي تتم عبر العالم عندما يقوم بها شخص مسجل في الدولة أو يقيم فيها تطبيقاً لمبدأ العالمية، أو أن يقتصر فرض الضريبة على القيمة المضافة على التوريدات التي تتم داخل إقليم الدولة فقط تطبيقاً لمبدأ الإقليمية، راجع في ذلك بالتفصيل رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقالية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة، مع إشارة خاصة بالقانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولأحكامه التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة ٢٠١٨م، ص ٢٥ وما بعدها، و ص ٦٢ وما بعدها.

^(٣٧) انظر في ذلك رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقالية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة، مع إشارة خاصة بالقانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولأحكامه التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، المرجع السابق، ص ٤٩.

الشخص المكلف "هو الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة^(٣٨)، سواء كان منتجاً، أو تاجراً، أو مؤدياً لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، وبلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكل مستورد، أو مصدر، أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته وكذلك كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو خدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته".
أما الشخص المسجل: "هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون".

والشخص المرتبط: "هو كل شخص يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

- ١- الزوج والزوجة والأصول والفروع.
 - ٢- شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
 - ٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنين الموصون فيها.
 - ٤- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.
 - ٥- رب العمل والعمال التابعون له الذين تربطهم به علاقة عمل".
- أما مورد الخدمة:** "هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة".

والمستورد "هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أيًا كان الغرض من الاستيراد".
والمقيم: "هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيماً في مصر وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل"^(٣٩).

^(٣٨) وفقاً للمادة الثالثة من هذا القانون، أصبحت مصلحة الضرائب المصرية هي المختصة بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من مصلحة الضرائب على المبيعات التي كانت مختصة بتحصيل الضريبة على المبيعات قبل صدور هذا القانون.

^(٣٩) وفقاً لنص المادة الثانية من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

وأخيراً المنشأة الدائمة: "هي المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط مثل: محل الإدارة، الفرع، المكتب، المصنع، أو ورشة العمل، المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التركيب".

يتضح لنا من نص المادة السابقة، أن القانون حدد الأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة بشيء من التفصيل، وذلك منعا لأي لبس قد يحدث عند تطبيق نصوص هذا القانون على الأشخاص الخاضعين لأحكامه، ولكي يصبح هذا التحديد أكثر توضيحا، لا بد من تعريف هؤلاء الأشخاص من أجل التمييز بين كل منهم، وذلك فيما يلي:

الشخص الطبيعي هو: كل انسان توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، سواء كان هذا الشخص ذكرا أم أنثى، بالغاً أم قاصراً، وسواء كان وطنياً أو أجنبياً.

والشخص المعنوي فهو شخص غير طبيعي ليس له وجود مادي، إنما يقر له القانون بذمة مالية مستقلة عن أعضائه ويستطيع التمتع بالحقوق وتحمل الالتزامات، وتوافرت فيه شروط الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، سواء كان هذا الشخص المعنوي وطنياً أو أجنبياً.

أما الشخص المكلف هو كل شخص طبيعي أو شخص اعتباري خاص أو عام مكلف بدفع الضريبة للمصلحة، أي كانت طبيعته التجارية سواء أكان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً للسلعة أو للخدمة الخاضعة للضريبة، وذلك بشرط أن تبلغ مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليها بالقانون، ويخضع كذلك للضريبة كل مستورد، أو مصدر، أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته وكذلك كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو خدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته.

ووفقاً لهذا التعريف السابق، فإن المخاطبين أو المكلفين بدفع ضريبة القيمة المضافة يمكن تصنيفهم على الوجه التالي:

١- المستورد:

هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة أيا كان الغرض من الاستيراد ومهما بلغ حجم مبيعاته.

٢- المصدر:

هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم ببيع سلع أو تقديم خدمات خارج مصر، وفقاً للإجراءات الجمركية وبصرف النظر عن حجم مبيعاته.

٣- المنتج أو المستورد لسلع وخدمات الجدول:

هو كل من يقوم بإنتاج أو استيراد سلعة من سلع الجدول أو مؤدي الخدمات الواردة بالجدول المرافق بالقانون والتي حددها القانون على سبيل الحصر، وذلك مهما بلغ حجم مبيعاته.

٤- المنتج:

هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بإنتاج سلعة غير معفاة، سواء قام بذلك بشكل اعتيادي أو عرضي، وسواء كانت عملية الإنتاج تتم بصفة رئيسية أو تبعية طالما بلغ حجم مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه بالقانون.

٥- مورد الخدمة

هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة غير معفاة وبلغت حجم مبيعاته حد التسجيل.

٦- تاجر الجملة:

هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بالبيع لسلع خاضعة للضريبة بغرض إعادة بيعها أو تصنيعها وبلغت حجم مبيعاته منها حد التسجيل، فيما عدا المتعاملين منهم في سلع وخدمات الجداول الخاضعة لضريبة الجدول البند أولاً فقط.

٧- تاجر التجزئة:

هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بالبيع لما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائي وبلغت حجم مبيعاته منها حد التسجيل، فيما عدا المتعاملين منهم في سلع وخدمات الجداول الخاضعة لضريبة الجدول البند أولاً فقط.

٨- وكيل التوزيع:

هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يرتبط بالمكلف بدفع الضريبة، بعقد وكالة بالعمولة أو بالأجر، ويقوم بمساعدة المكلف في توزيع وبيع السلع والخدمات

الخاضعة للضريبة بنفس سعر البيع وبدون إضافة مقابل العمولة، وذلك مهما بلغت حجم مبيعاته (حيث يكون لوكيل التوزيع نفس رقم تسجيل المكلف الاصيلي لدى مصلحة الضرائب وتصدر فواتير البيع باسمه ووفقاً لإقراره).

٩- الممثل الضريبي:

هو الشخص الذي يقوم بتعيينه شخصاً آخر غير مقيم ليصبح بديلاً عنه، حيث يقوم غير المقيم ببيع سلع أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة داخل مصر ولا يوجد له مقر ثابت بها وغير مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية، وتكون مهمة الممثل الضريبي أو الوكيل عن الشخص غير المقيم هي التسجيل لدى المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وإلا تحملها الشخص المستفيد من السلعة أو متلقي الخدمة المقيم في مصر.

يتضح من التعريف السابق للشخص المكلف أن القانون فرق بالنسبة للشخص المكلف بين مقدم السلعة أو مقدم الخدمة المحلية وبين مقدم السلعة أو مقدم الخدمة المصدرة أو المستوردة من حيث إلزامية التسجيل لدى مصلحة الضرائب، حيث قيد القانون الشخص المكلف بتقديم سلعة أو خدمة محلية ببلوغ حد التسجيل والذي يبلغ خمسمائة ألف جنيه^(٤٠) (ويمثل هذا الحد قيمة إجمالي المبيعات على السلع والخدمات الخاضعة لهذه الضريبة خلال السنة المالية)، بينما لم يحدد القانون حداً أدنى للتسجيل بالنسبة للسلع والخدمات المصدرة والمستوردة الخاضعة للضريبة وذلك مهما بلغت قيمة المبيعات من هذه السلع أو الخدمات المستوردة، بمعنى يصبح التسجيل إجبارياً لدى المصلحة بالنسبة لهذه السلع والخدمات المصدرة والمستوردة.

ويثير التساؤل هنا عن موقف المكلف بالتسجيل الإلزامي إذا لم يتقدم بالتسجيل بطلب التسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية؟ وقد أجابت على هذا التساؤل المادة

^(٤٠) وقد اجازت المادة (١٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري تعديل حد التسجيل بقرار من وزير المالية وذلك في ضوء التغييرات الاقتصادية التي يمكن أن تحدث في السوق الاقتصادي المصري، كذلك اجازت المادة (٢١) من احكام هذا القانون لرئيس مصلحة الضرائب المصرية الحق في إلغاء التسجيل لبعض المسجلين وفقاً للحالات التي حددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون بالمادة (٢٥) وهي: إذا فقد المسجل أحد شروط التسجيل أو بناء على طلبه في حالة توقفه عن ممارسة نشاطه أو إذا ثبت لدى المصلحة أن تسجيل المكلف تم على خلاف الحقيقة.

(١٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، حيث نصت على إنه "في حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل يعد مسجلاً بحكم القانون، وتسري عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات حد التسجيل، مع عدم الإخلال بأحكام المادة (٦٨) من هذا القانون".

ووفقاً لنص المادة السابقة، يصبح التسجيل هنا إجبارياً أي بقوة القانون، وتقوم مصلحة الضرائب بتسجيل المكلف المتعاضد عن التسجيل دون الرجوع إليه ثم تقوم بإخطاره بعد ذلك بأنه أصبح مسجلاً خلال (١٤) يوم من تاريخ التسجيل، ويصبح مقيداً بكافة التزامات المسجلين، مع الأخذ في الاعتبار أعمال نص المادة (٦٨) من القانون التي نصت على حالات التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة والتي من بينها عدم الالتزام بالتسجيل الإلزامي المتعمد وتطبيق العقوبات المنصوص عليها بهذا القانون (كما سيأتي تفصيل ذلك لاحقاً).

يتضح لنا مما سبق أن التسجيل لدى مصلحة الضرائب قد يكون تسجيلاً إلزامياً أو تسجيلاً إجبارياً، فهل معنى ذلك إنه لا يوجد تسجيلاً اختيارياً للشخص المكلف بدفع الضريبة على القيمة المضافة؟ أجابت على هذا التساؤل المادة (١٨) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، حيث نصت على إنه "يجوز للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلي المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقاً للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون".

ووفقاً لنص المادة السابقة، يصبح التسجيل اختيارياً لبعض المكلفين بدفع ضريبة القيمة المضافة، بمعنى يترك له حرية الاختيار بين التسجيل أو عدم التسجيل، ولكن إذا تقدم بطلب التسجيل إلى المصلحة، يعتبر من تاريخ تسجيله ملتزماً بكافة الواجبات التي ملزم بها الأشخاص المسجلين، وقد حددت اللائحة التنفيذية لهذا القانون الضوابط المتعلقة بالتسجيل الاختياري وهي كالتالي:

أ- ألا يقل حجم تعاملاته خلال الإثني عشر شهراً السابقة علي تاريخ تقديم الطلب عن مائة وخمسين ألف جنيه، أو ألا يقل رأس المال المدفوع عن خمسين ألف جنيه.

ب- أن يكون لديه مقر ثابت ومستقل يزاول من خلاله النشاط المسجل عنه.
ج- أن يكون لديه بطاقة ضريبية سارية.

ولا يجوز للمسجل في هذه الحالة أن يتقدم بطلب لإلغاء التسجيل إلا بعد مضي أربعة وعشرين شهراً من تاريخ التسجيل، ما لم يتوقف نهائياً عن ممارسة نشاطه قبل هذا التاريخ، ويثبت ذلك للمصلحة.

ولا تسري أحكام التسجيل في الأحوال التالية:

أ- التجار الذين يقتصر نشاطهم على السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجداول فقط.

ب- المنتجون والمستوردون ومؤدو الخدمات والتجار الذين يقتصر نشاطهم على سلع أو خدمات معفاة فقط.

ج- الشخص الطبيعي غير المكلف الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة حتى وإن بلغت مبيعاته حد التسجيل^(٤١).

وقد تحدثت المادة الأولى عن الشخص المرتبط بشكلٍ مفصلٍ وهو: كل شخص

يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة، مثل علاقة الزوج بزوجه أو علاقة الأصول بالفروع أو علاقة رب العمل بالعمال التابعين له فيما يتعلق بالمعاملات التجارية بينهم ومن بينها السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وكذلك علاقة الشركاء بعضهم ببعض ونسبة المساهمة في قيمة الأسهم التي قد تصل إلي ٥٠% وحقوق التصويت في هذه الشركات، وينطبق ذلك على كافة أنواع الشركات مثل شركات الأموال (شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة)، وشركات الأشخاص (شركات التضامن والتوصية البسيطة) وأخيراً شركات الواقع وهي الشركات التي تتعقد بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء اجراءات الانعقاد أو الشهر، طالما أن نشاط هذه الشركات يتعلق ببيع سلع أو أداء خدمات تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

^(٤١) راجع في ذلك مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون ٦٧ لسنة

٢٠١٦م، المرجع السابق، ص ٥٧- ص ٦١.

أما بالنسبة للشخص المقيم فهو: الشخص الطبيعي الذي له منشأة دائمة في مصر ويعد مقيماً في مصر إذا تجاوزت إقامته ١٨٣ يوم متصلة أو منفصلة في مصر خلال السنة الضريبية، أو الشخص الاعتباري الذي كان مركز الإدارة الرئيسي للشركة في مصر وبغض النظر عن المكان الذي يقيم فيه مؤسسي أو مديري هذه الشركة، فالعبرة باتخاذ قرارات الإدارة اليومية وانعقاد اجتماعات مجلس الإدارة وإقامة ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والشركاء في مصر.

وأخيراً بالنسبة للمنشأة الدائمة فيقصد بها: أي كيان اقتصادي يزاول النشاط الأصلي في الخارج إذا كانت له منشأة دائمة تابعة له أو جزء منه يمارس نشاطه التجاري في مصر، ويخضع هذا النشاط لقانون الضريبة على القيمة المضافة، وبصرف النظر عن الشكل القانوني الذي تتخذه هذه المنشأة الدائمة، فقد أوردت المادة الأولى من أحكامها القانون أمثلة عديدة لذلك الشكل منها: محل الإدارة، الفرع، المكتب، المصنع، أو ورشة العمل، المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية مثل موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التركيب.

وقد تم إضافة بعض التعريفات على المادة الأولى من هذا القانون، وذلك بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م والخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وقانون الضريبة على الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م، وقد تضمنت الإضافة (بالمادة الثانية من هذا القانون الجديد) ما يلي^(٤٢):

"المسجل غير المقيم: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لا يعتبر مقيماً في مصر ويعد ملزماً بالتسجيل بضريبة 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".

^(٤٢) راجع المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لمصلحة الضرائب المصرية:

<https://www.eta.gov.eg/sites/default/files/2022-02/law-03-2022.pdf>

"نظام التكلفة العكسي: نظام يلتزم بمقتضاه المنتفع بالسلعة أو الخدمة بأداء الضريبة مباشرة إلى المصلحة بدلاً من الالتزام الواقع على مورد السلعة أو مقدم السلعة أو مقدم الخدمة غير المقيم، وذلك في الأحوال المقررة في هذا القانون"^(٤٣).

ومعنى ذلك أن يتم انتقال الالتزام الضريبي من على عاتق المورد إلى المشتري، وذلك لمواجهة حالة التجنب الضريبي عندما تستورد منشأة مسجلة لأغراض الضريبة خدمة خاضعة للضريبة، ويلتزم المشتري بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب بدلاً من البائع ويلتزم بكافة الالتزامات التي نص عليها القانون^(٤٤).

هذا بالنسبة للأشخاص الخاضعين لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، أما بالنسبة لتحديد الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة على القيمة المضافة السعودي، فقد نصت المادة الثالثة من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١١/٢ / ١٤٣٨ هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٥٢) بتاريخ ٤/٢٨ / ١٤٤١ هـ والأمر الملكي رقم (أ/ ٦٣٨) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١ هـ على ما يلي: "١- يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل تبعاً لأنشطته الاقتصادية التي يمارسها في المملكة، وذلك بما يتوافق مع الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية. ٢- للشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً وهو غير ملزم بالتسجيل وفقاً لأحكام المنصوص عليها في

^(٤٣) ويقصد بنظام أو مبدأ التكلفة العكسي في قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري: إذا قدم شخص غير مقيم وغير مسجل بمصلحة الضرائب المصرية خدمة داخل مصر لشخص مسجل بالمصلحة، ففي هذه الحالة يلتزم الشخص المسجل والمستفيد من هذه الخدمة بحساب الضريبة المستحقة وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع، وذلك في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه، وكذلك إذا لم يكن هذا الشخص الأخير مسجلاً بنظام تسجيل الموردين المبسط وفقاً للتعديلات والإجراءات التي حددت وفقاً لهذا النظام باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة (سوف يتم توضيح هذه الإجراءات لاحقاً).

^(٤٤) محمود محمد الدمرداش: مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (٦)، العدد (٢)، جامعة مدينة السادات، كلية الحقوق، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠٢٠م، ص ٨٦.

الاتفاقية، التسجيل بشكل اختياري، شريطة أن يستوفي الشروط والضوابط المنصوص عليها في اللائحة".

كما نصت المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ^(٤٥)، على تحديد الشخص الخاضع للضريبة والملزم أو المؤهل للتسجيل في المملكة بأنه: "لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاط اقتصادي مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة ملزماً فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة".

وكذلك نصت المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية على التسجيل الإلزامي وحال تجاوز التوريدات حد التسجيل اللازم أو الإلزامي بأنه "على كل شخص مقيم بالمملكة وغير مسجل لدى الهيئة، أن يقوم في نهاية كل شهر بحساب قيمة توريدهات خلال الاثني عشر شهر السابقة وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وفي حال تجاوزت هذه القيمة حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال ثلاثين (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة الثامنة من هذه اللائحة".

وقد عرفت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الشخص بأنه "أي شخص طبيعي أو اعتباري عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة"^(٤٦).

كما عرفت هذه الاتفاقية الشخص المقيم بأنه "يعد الشخص مقيماً في دولة ما إذا كان لديه محل إقامة فيها، والعكس صحيح بالنسبة للشخص الغير مقيم".

^(٤٥) تم إجراء عدة تعديلات على هذه اللائحة، وذلك في الأعوام: ٢٠١٧، ٢٠١٩، ٢٠٢٠، ٢٠٢١.

^(٤٦) خالد حسن أحمد: التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، مركز الدراسات العربية، جمهورية مصر العربية، الجيزة، الطبعة الأولى، سنة ١٤٤٠هـ، ٢٠١٩م، ص١٥٧- ص١٥٩.

وقد حددت الاتفاقية بالبواب العاشر بالفصل الأول بالمادة (٥٠) شروط التسجيل الإلزامي وهي:

يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل لغايات تطبيق هذه الاتفاقية في حال كان: ١- أ- مقيماً في أي من الدول الأعضاء، ب- يتجاوز أو من المتوقع أن يتجاوز قيمة التوريدات السنوية في تلك الدولة العضو حد التسجيل الإلزامي. ٢- يكون حد التسجيل الإلزامي (٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي) أو ما يعادلها من عملات دول المجلس، ولجنة الوزارة تعديل حد التسجيل بعد ثلاث سنوات من التطبيق.

بينما حددت الاتفاقية بالمادة (٥١) حق التسجيل الاختياري (الطوعي)، حيث نصت على ما يلي:

١- يحق لغير الملزم بالتسجيل، وفقاً لأحكام البند الأول من المادة (٥٠) من هذه الاتفاقية، المقيم في أي دولة عضو، أن يطلب تسجيله فيها شريطة ألا تقل قيمة التوريدات السنوية فيها عن حد التسجيل الاختياري (الطوعي). ٢- يحق للدولة العضو أن تسمح بالتسجيل شريطة أن تتجاوز قيمة المصروفات السنوية لغير الملزم بالتسجيل في هذه الدولة حد التسجيل الاختياري (الطوعي) وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها تلك الدولة. ٣- يكون حد التسجيل الاختياري هو ٥٠% من حد التسجيل الإلزامي^(٤٧). يتضح لنا من خلال عرض المواد النظامية السابقة بأن المملكة العربية السعودية حددت الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة من خلال عدة معايير أو شروط يمكن إيجازها على النحو التالي^(٤٨):

^(٤٧) كما تحدثت الاتفاقية بالمادة الثالثة والخمسين عن ضوابط إصدار رقم التعريف الضريبي للشخص الخاضع للضريبة في كل دولة عضو، وتقوم اللجنة الوزارية بوضع هذه الضوابط، وأعطت الحق للشخص الخاضع للضريبة أن يتقدم بطلب إلغاء تسجيله إذا توافرت أي من الحالات التالية: أ- التوقف عن مزاوله النشاط الاقتصادي. ب- التوقف عن القيام بتوريدات خاضعة للضريبة. ج- انخفاض قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة عن حد التسجيل الاختياري المنصوص عليه بالمادة الواحدة والخمسين من هذه الاتفاقية. وقد حددت اللائحة التنفيذية للنظام الشروط اللازمة للتقدم بطلب إلغاء التسجيل وحالاته، وذلك بالمادة الثالثة عشر.

١- تطبيق المعيار الاقتصادي المتعلق بممارسة الشخص الطبيعي أو الاعتباري (عام أو خاص) لنشاط اقتصادي مستقل يحقق له دخل بالمملكة، ويقصد بالنشاط الاقتصادي ما يمارسه الشخص الطبيعي أو الاعتباري من نشاط يتم بصورة منتظمة ومستمرة (على سبيل الاحتراف)^(٤٩)، ويشمل النشاط التجاري أو النشاط الصناعي أو النشاط الزراعي أو النشاط المهني أو النشاط الخدمي وأي نشاط آخر مماثل لهذه الأنشطة السابقة، ويلزم أيضاً أن يكون هذا الشخص مسجلاً أو بمعنى أدق ملزماً بالتسجيل وفقاً لنصوص وأغراض نظام الضريبة المضافة ولائحته التنفيذية في المملكة^(٥٠).

٢- تطبيق معيار الإقامة في الخضوع لنظام الضريبة على الدخل، وذلك بأن يكون للشخص الطبيعي أو الاعتباري محل إقامة دائم في المملكة، ولم يحدد النظام أو لائحته التنفيذية مفهوم الإقامة، وذلك لأنه تم تحديد هذا المفهوم سابقاً بعدة سنوات من خلال المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/٢٥١٤هـ (والتعديلات اللاحقة عليها بالقرارات الوزارية وآخرها القرار رقم (٢٥٦٨) وتاريخ ١٢/٨/١٤٤٠هـ، والتي نصت علي:

^(٤٨) انظر المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

[https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/VAT%20Final%2030%20Nov%202016\(updated\).pdf](https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/VAT%20Final%2030%20Nov%202016(updated).pdf)

<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/VATLaw.aspx>

<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/Implementing%20Regulations%20of%20the%20VAT%20Law.pdf>

^(٤٩) Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave: Public Finance in Theory and Practice. Fifth Edition, McGraw Hill International Editions ,1989, P.218-P.220.

^(٥٠) صلاح حامد محمد حسنين: تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به- دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة وأحكام القضاء، مجلة كلية الشريعة والقانون- فرع جامعة الأزهر بطنطا، المجلد (٣٦)، العدد(٢)- الرقم المسلسل للعدد(٢)، يونيو ٢٠٢١م، ص١٣٧.

١- يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة خلال السنة الضريبية إذا كان له مسكن دائم في المملكة، وأن يتواجد بالمملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين يوماً متصلة أو متفرقة خلال السنة الضريبية.

كما يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة أيضاً عند تواجده فيها لمدة لا تقل عن مئة وثلاثة وثمانين يوماً متصلة أو متفرقة حتى لو لم يكن له مسكن دائم فيها.

٢- يقصد بالسكن الدائم، المسكن المملوك للشخص الطبيعي، أو المستأجر بعقود إيجار خلال السنة الضريبية لا تقل في مجموعها عن سنة، أو السكن المؤمن للشخص الطبيعي من أي جهة أخرى خلال السنة الضريبية لمدة لا تقل عن سنة.

٣- لا يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص، طبيعي أو اعتباري، غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام وهذه اللائحة بغض النظر عن جنسيته".

أما بالنسبة للشخص الاعتباري فقد حددت مفهومه المادة الأولى من نظام الضريبة على الدخل السالف الذكر بأنه "تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لأشخاص غير سعوديين، وعن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، سواء كانوا لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين. ولا يدخل ضمن حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال المقيمة المدرجة أسهمها في السوق المالية، الحصص التي يتم تملكها من غير السعوديين بقصد المضاربة من خلال التداول في السوق المالية السعودية، ويقصد بالملكية غير المباشرة الملكية حتى المستوى الثاني. ويحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بشكل مستقل عن الوعاء الضريبي للمساهمين أو الشركاء فيها أو الشركات التابعة لها حتى لو تم توحيدها للأغراض المحاسبية. ولا يدخل ضمن الوعاء نصيبها من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استثماراتها التي يتم التصريح عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية، ويقصد

بالشركات التابعة الشركات المملوكة بنسبة تزيد على ٥٠% من رأسمالها أو التي تملك السيطرة على تشكيل مجلس إدارتها.

كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة^(٥١).

٤- بالنسبة لحد التسجيل الإلزامي في المملكة، فقد حددته الاتفاقية بمبلغ (٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي) أو ما يعادلها من عملات دول المجلس، كما حددت حد التسجيل الاختياري بنسبة ٥٠% من حد التسجيل الإلزامي، أي يقدر بمبلغ (١٨٧,٥٠٠ ريال سعودي) أو ما يعادلها من عملات دول المجلس.

٥- كما حددت اللائحة التنفيذية ضوابط التسجيل الإلزامي والتسجيل الاختياري للمقيمين وغير المقيمين (من خلال الممثل الضريبي لهم) في المملكة وحالات إلغاء التسجيل عند التوقف عن مزاوله النشاط الاقتصادي، والمعلومات والشروط الواجب توافرها في طلب التسجيل مثل الاسم الطبيعي أو الاعتباري وبياناته وعنوانه الفعلي وبريده الإلكتروني ورقم السجل التجاري وأية مستندات أخرى قد تطلبها الهيئة لكي تتأكد من صحة هذه المعلومات الواردة في طلب التسجيل.

٦- كذلك حددت المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية مفهوم الأشخاص المرتبطين، وذلك بسرد الحالات التي تحدد إذا كان شخصان أو أكثر سيعاملون كأشخاص مرتبطين لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام وهم على الترتيب التالي^(٥٢):

(٥١) خالد حسن أحمد: التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، المرجع السابق، ص ١٥٣- ص ١٥٥.

(٥٢) وقد عرفت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بالمادة الأولى منها الأشخاص المرتبطون بأنهم: "شخصان أو أكثر يكون لأحدهم سلطة توجيه وإشراف على الآخرين، بحيث تكون له سلطة إدارية تمكنه من التأثير على عمل الأشخاص الآخرين من الناحية المالية أو الاقتصادية أو التنظيمية، ويشمل ذلك الأشخاص الخاضعين لسلطة شخص ثالث تمكنه من التأثير على أعمالهم من الناحية المالية أو الاقتصادية أو التنظيمية".

- أ- يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بأي شخص طبيعي آخر إذا كان ذلك الشخص الآخر هو زوجاً أو صهراً للشخص، أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة.
- ب- يعد الموظفون ورب العمل وشركاءه، والشركاء في أي شراكة أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام.
- ج- الشخص الطبيعي عندما يكون شريك أو مدير أو من يضع الخطط في الشخص الاعتباري.
- د- الشخص الطبيعي الذي يسيطر أو يملك إما منفرداً أو مع شخص مرتبط أو أشخاص مرتبطين وفقاً لهذه المادة على أكثر من خمسين في المئة (٥٠%) من رأس المال أو حقوق التصويت أو قيمة الشخص الاعتباري سواء وفي جميع الحالات سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- هـ- يعد الأشخاص الاعتباريون تحت سيطرة مشتركة مرتبطين، إذا حاز شخص واحد أو أكثر على أكثر من خمسين في المئة (٥٠%) من رأس المال أو يسيطر أو يملك أكثر من خمسين في المئة (٥٠%) من حقوق التصويت أو القيمة بشكل مباشر أو غير مباشر في أي من الحالات السابقة وفي شخصين اعتباريين أو أكثر.
- و- يعد أمين التفليسة وناظر الوقف وأي مستفيدين، مرتبطين لأغراض النظام.
- ٧- أخيراً تحدثت اللائحة بالمادة العاشرة عن كيفية تسجيل المجموعات الضريبية، حيث يجوز لشخصين اعتباريين أو أكثر تقديم طلب تسجيل كمجموعة ضريبية من أجل تطبيق قواعد الضريبة على القيمة المضافة في المملكة، وذلك إذا استوفوا ثلاثة شروط وهي:
- أ- أن يكون كلا منهم مقيماً في المملكة ويمارس نشاطاً اقتصادياً.
- ب- امتلاك خمسون في المئة (٥٠%) أو أكثر من رأس المال لكل شخص اعتباري، أو السيطرة على خمسين في المئة (٥٠%) أو أكثر من حقوق التصويت أو الملكية لكل الأشخاص الاعتبارية المملوكة من نفس الشخص أو المجموعة، وفي أي من الحالات السابقة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- ج- أن يكون أحدهم على الأقل خاضعاً للضريبة.

ثانياً: السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة:

تخضع جميع السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة إلا ما استثني منها بنص القانون سواء في مصر أو السعودية.

ويقصد بالسلع: كل شيء مادي ملموس أي كان طبيعته أو مصدره يحتاجه الإنسان ويستفيد منه مثل المنتجات المختلفة التي يستخدمها الإنسان في حياته سواء كانت هذه المنتجات زراعية أو صناعية أو تجارية.

أما الخدمات فيقصد بها: كل عمل غير مادي وغير ملموس يمكن للإنسان القيام به أو تداوله ولا يدخل ضمن تصنيف السلع التي يستخدمها الإنسان^(٥٣).

وتفصيلاً لذلك يمكننا القول إنه في الاقتصاديات المتقدمة، التي لها خبرات طويلة في تطبيق القوانين الخاصة بالضريبة القيمة المضافة، لا تحدد التشريعات الخاصة بالضريبة بها السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، وذلك بنسبة محددة أو سعر محدد، وإنما تقوم السلطات بإعداد قوائم أو جداول بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر وقوائم بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بالنسبة المخفضة وقائمة بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة، وأية سلعة أو خدمة غير مذكورة بتلك القوائم أو الجداول تعتبر بشكل تلقائي خاضعة للضريبة بنسبة محددة منصوص عليها بالقانون، فمثلاً في المملكة المتحدة هناك قائمة بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر، وتشمل على سبيل المثال: المواد الغذائية (باستثناء الوجبات الجاهزة في المطاعم)، خدمات المياه والصرف الصحي، المواد المطبوعة كالكتب والجرائد والمجلات، والأدوية التي تصرف بوصفة طبية وملابس الأطفال. في حين أن هناك قائمة بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة وتشمل على سبيل المثال: الخدمات المالية (باستثناء الرسوم والخدمات البنكية) والتأمين وخدمات البريد والخدمات الصحية، كما أن هناك قائمة بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بالنسبة

^(٥٣) عرفت المادة الأولى من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري السلع والخدمات بالآتي:

"السلعة: كل شيء مادي أيا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً، ويستترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريف الجمركية المعمول بها، الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً.

المخفضة وتشمل على سبيل المثال: الوقود للاستهلاك المحلي، والخدمات المتعلقة بتركيب أنظمة توفير استهلاك الطاقة والتدفئة المركزية، وتركيب معدات السلامة والأمان في منازل من تتجاوز أعمارهم ٦٠ عاماً^(٥٤).

وقد تأثر بهذا التصنيف السابق جزئياً كل من النظام السعودي والقانون المصري، بالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي ووفقاً لنصوص الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، فإن السلع والخدمات ستكون إما خاضعة لنسبة الصفر أو معفاة أو خاضعة للضريبة بالنسبة المحددة، أي لن يكون هناك سلع وخدمات خاضعة للضريبة بالنسبة المخفضة، وعلى الرغم من أن الاتفاقية المذكورة حددت الإطار العام الذي سيتم من خلاله تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول المجلس، فإنها تركت الباب مفتوحاً أمام كل دولة عضو في المجلس لتحديد القوائم الخاصة بها فيما يتعلق بتحديد السلع والخدمات المعفاة وتلك الخاضعة للضريبة حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة.

ومع الخطوات المتسارعة التي إتخذتها كل من المملكة العربية السعودية ودولة الامارات العربية للمضي قدماً في تطبيق ضريبة القيمة المضافة عام ٢٠١٨م، فقد قامت كل منهما بالإنهاء من إصدار ونشر وتعميم القوانين واللوائح ذات العلاقة بضريبة القيمة المضافة بشكلها النهائي بما فيها القوائم الخاصة بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة، علماً بأن هذه القوائم غير مستفيضة، كما أنه قد يطرأ عليها بعض التعديلات بعد البدء بالتطبيق الفعلي للضريبة، ونعتقد أن قوائم السلع والخدمات في دول المجلس الأخرى، والتي لم تحدد بعد موعداً للبدء بتطبيق الضريبة، ستكون شبيهة إلى حد كبير بهذه القوائم.

أما بالنسبة للقانون المصري فقد نص على خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة، وقد اعتمد القانون على نفس المبدأ المعمول به في السعودية ودول مجلس التعاون الخليجي، ألا وهو خضوع السلع والخدمات لنسبة

(54) Gale, William G.: Raising Revenue with a progressive Value- Added Tax, The Hamilton Project, January 2020, Munich Personal RePEc Archive, online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/99197/> , MPRA, Paper No.99197, posted 25 Mar 2020, P.203.

الصفراً أو تكون السلع والخدمات معفاة أو خاضعة للضريبة بالنسبة المحددة سلفاً والمنصوص عليها بالقانون.

وقد نص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بالمادة الخامسة منه على فرض الضريبة على القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات المحلية والمصدرة بمعرفة المكلفين بها في كافة مراحل تداولها، وكذلك تفرض الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق بنصوص القانون^(٥٥)، وأخيراً تفرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات المستوردة من أي شخص طبيعي أو اعتباري، سواء كانت بغرض الإتجار أو الاستخدام الشخصي أو أي استخدام آخر، وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية إلا ما استثني بنص خاص^(٥٦).

أي أن الواقعة المنشئة للضريبة ومن ثم استحقاقها، تختلف باختلاف طبيعة السلعة أو الخدمة المقدمة، وبمعنى أدق فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على جميع السلع والخدمات وفقاً لمبدأي عمومية وعدالة الضريبة، وفي نفس الوقت يتم تشجيع السلع المصدرة وإخضاعها لسعر الصفراً بهدف تشجيع التصدير إلى الخارج وكذلك تخفيض عجز الموازنة العامة للدولة، وذلك على عكس السلع المستوردة التي يمكن خضوعها للضريبة من أجل الحد من استيرادها^(٥٧).

ويمكننا تفصيل ما تقدم، بتوضيح الوقت الذي تفرض وتستحق فيه الضريبة على القيمة المضافة بحسب طبيعة السلعة والخدمة، فبالنسبة للسلع والخدمات المحلية

^(٥٥) وقد استبدل بالتعديلات على قانون الضريبة على القيمة المضافة (وذلك بالمادة الثالثة من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م) عنوان "الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة" ليصبح على النحو الآتي: "سلع وخدمات الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة"، راجع هذا الجدول بالملاحق المرفقة بنهاية هذا البحث.

^(٥٦) راجع في ذلك مبروك محمد نصير: الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، المرجع السابق، ص ٤٢-٤٥.

^(٥٧) راجع في ذلك أنور محمد عبد الوهاب العليمي: إحلال ضريبة القيمة المضافة لتحديث الضريبة العامة على المبيعات (دراسة مقارنة بين التشريعين المصري واليميني)، رسالة مقدمة للحصول على الدكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، سنة ٢٠٢٠م، ص ٥٨.

تفرض وتستحق الضريبة عند البيع المحلي^(٥٨)، بينما تفرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات المستوردة عند الإفراج الجمركي^(٥٩) لهذه السلع، ويتحقق واقعة تأدية الخدمة إلي متلقيها في مصر أياً كانت الوسيلة التي تؤدي بها، أما السلع والخدمات المصدرة فتفرض وتستحق الضريبة عند إتمام التصدير، وأخيراً بالنسبة للسلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق بنصوص القانون فتفرض وتستحق الضريبة عند الاستيراد أو البيع^(٦٠).

ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة، بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقاً للقواعد المقررة بقانون الجمارك.

وأخيراً فقد حددت المادة السابق الإشارة إليها سلفاً الحالات التي تعتبر في حكم البيع ومن ثم تخضع للضريبة على القيمة المضافة، وتتمثل هذه الحالات في قيام المكلف باستعمال السلعة والاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.

ويترتب على ذلك خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة إلا ما استثنى منها بنص خاص، ويقصد بالاستثناء الوارد بنص خاص جميع الإعفاءات المقررة على السلع والخدمات والواردة على سبيل الحصر بنص القانون، حيث نص القانون على قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة وذلك على سبيل الحصر، وتضمنت هذه القائمة سبعة وخمسين بنداً من السلع والخدمات الضرورية المعفاة من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة تيسيراً وتخفيفاً للأعباء المعيشية للمستهلك، وذلك على النحو التالي^(٦١):

^(٥٨) إبراهيم عبد العزيز النجار: تأملات في الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة "دراسة

مقارنة"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (٤)، العدد (٢)، جامعة مدينة السادات، كلية

الحقوق، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠١٨م، ص ٣.

^(٥٩) وجدير بالذكر أنه بالنسبة للسلع المستوردة يتم تطبيق القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة،

وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون.

^(٦٠) عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة الخامسة، مزيدة ومنقحة، القاهرة،

سنة ٢٠١٤م، ص ١٧٩.

^(٦١) أنور محمد عبد الوهاب العليمي: إحلال ضريبة القيمة المضافة لتحديث الضريبة العامة على

المبيعات، المرجع السابق، ص ١٤٥.

- ١- ألبان الأطفال وألبان ومنتجات صناعة الألبان والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية.
- ٢- محضرات أغذية الأطفال.
- ٣- البيض عدا المبستر.
- ٤- الشاي والسكر والبن.
- ٥- منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج.
- ٦- الخبز بجميع أنواعه.
- ٧- المكرونة عدا المكرونة التي يدخل في صناعتها السيمولينا.
- ٨- الحيوانات والطيور الحية، أو المذبوحة الطازجة أو المبردة أو المجمدة.
- ٩- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحم.
- ١٠- الأسماك والكائنات المائية الطازجة أو المبردة أو المجمدة.
- ١١- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من الأسماك والرنجة المدخنة فيما عدا الكافيار وأبداله وباقي أنواع الأسماك المدخنة.
- ١٢- المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية بما فيها البذور والتقاوي والشتلات عدا التبغ.
- ١٣- الحلاوة الطحينية والطحينة والعسل الأسود وعسل النحل.
- ١٤- الخضر والفواكه المصنعة محلياً عدا البطاطس والعصائر ومركزاتها.
- ١٥- البقول والحبوب وملح الطعام والتوابل المصنعة.
- ١٦- المأكولات التي تصنع أو تباع للمستهلك النهائي مباشرة من خلال المطاعم والمحال غير السياحية التي تتوافر فيها الاشتراطات التي يصدر بتحديدتها قرار من وزير المالية.
- ١٧- تنقية أو تحلية أو توزيع المياه عدا المياه المعبأة.
- ١٨- البترول الخام.
- ١٩- الغاز الطبيعي وغاز البوتين (البوتاجاز).
- ٢٠- المواد الطبيعية بما فيها منتجات المناجم والمحاجر بحالتها الطبيعية.
- ٢١- الذهب الخام والفضة الخام.
- ٢٢- إنتاج، أو نقل، أو بيع، أو توزيع التيار الكهربائي.

- ٢٣- بقايا ونفايات صناعة الأغذية ونفايات الورق.
- ٢٤- أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات علفية) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة.
- ٢٥- ورق صحف وورق طباعة وكتابة.
- ٢٦- الكراسات والكشاكيل والكتب، والمذكرات التعليمية، والصحف، والمجلات.
- ٢٧- الطوابع البريدية والمالية.
- ٢٨- بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية.
- ٢٩- النقود الورقية والمعدنية المتداولة والعملات التذكارية.
- ٣٠- سفن أعالي البحار الواردة قرين البنود المبنية فيما يلي بالتعريف الجمركية المنسقة^(٦٢).
- ٣١- الطائرات المدنية، ومحركاتها، وأجزائها، ومكوناتها، وقطع غيارها، والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية، سواء كانت هي أو محركاتها أو أجزائها، ومكوناتها، وقطع غيارها ومعداتا والخدمات التي تقدم لها، مستوردة أو محلية، وذلك طبقاً للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٣.
- ٣٢- مقاعد ذات عجل وأجزائها وقطعها المنفصلة، وأعضاء الجسم الصناعية وأجزائها، وأجهزة تسجيل السمع للصم وأجزائها، وغيرها من الأجهزة التي تلبس أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة وأجزائها ولوازمها، وأجهزة الغسيل الكلوي وأجزائها ولوازمها بما فيها مرشحات الكلي الصناعية، وحضانات الأطفال.
- ٣٣- العمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانوناً على البنوك دون غيرها.
- ٣٤- بيع وشراء العملة بشركات الصرافة والبنوك.
- ٣٥- خدمات صندوق توفير البريد المصرفية.

^(٦٢) حيث تم إرفاق جدول مع هذا البند يشير إلى رقم المسلسل الخاص بالسفن وبند التعريف الجمركية المعفية من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة.

- ٣٦- الخدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة العامة للرقابة المالية.
- ٣٧- خدمات شركات التأمين وإعادة التأمين.
- ٣٨- خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي.
- ٣٩- الخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية.
- ٤٠- خدمات النقل البري للأشخاص بما في ذلك النقل الذي يتم بواسطة سيارات الأجرة عدا خدمات النقل السياحي والنقل المكيف بين المحافظات وتأجير السيارات الملاكي.
- ٤١- النقل المائي الداخلي غير السياحي للأشخاص، والنقل الجوي للأشخاص.
- ٤٢- الخدمات التي تؤدي لإنشاء وصيانة دور العبادة، والخدمات المجانية التي تؤديها دور العبادة.
- ٤٣- الخدمات المجانية التي يتم بثها من خلال الإذاعة والتلفزيون أو أي وسيلة أخرى.
- ٤٤- خدمات الإنترنت الأرضي (تُعفى لمدة عام من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة).
- ٤٥- الخدمات المكتبية التي تقدمها المكتبات العامة، أو التابعة للمنشآت التعليمية، أو المراكز البحثية أو الثقافية بكل أنواعها.
- ٤٦- خدمات المتاحف التي يصدر بها قرار من الوزير بناء على توصية من الوزير المختص.
- ٤٧- الفنون التشكيلية، وأعمال التوليف والنشر الأدبي والفني بأنواعه.
- ٤٨- خدمات وكالات الأنباء.
- ٤٩- خدمات استزراع واستنبات ورعاية الأرض والمحاصيل، وعمليات الحصاد وتوريد العمالة الزراعية.
- ٥٠- اشتراكات النقابات والهيئات الخاضعة لقانون الهيئات الرياضية بما فيها النوادي الرياضية ومراكز الشباب التي تشرف عليها وزارة الشباب والرياضة، وكذا اشتراكات الجمعيات الأهلية والاجتماعية التي تشرف عليها وزارة التضامن الاجتماعي.

- ٥١- خدمات تجهيز ونقل ودفن الموتى.
- ٥٢- السيارات المجهزة طبياً للمعاقين.
- ٥٣- النفايات المتحصل عليها من تدوير القمامة.
- ٥٤- الأجهزة الناطقة للمكفوفين والأجهزة التي تعمل بطريقة برايل للمكفوفين والبرمجيات والوسائل التعليمية الخاصة بالمكفوفين.
- ٥٥- (أ) الأدوية والمواد الفعالة الداخلة في إنتاجها (محلي).
- (ب) الأدوية والمواد الفعالة الداخلة في إنتاجها (مستورد).
- ٥٦- الخدمات التعليمية التي يقوم بها الأقسام والمدارس والمعاهد والكليات والجامعات التي تقوم بتدريس مناهج ذات طبيعة خاصة (الدولية).
- ٥٧- الخدمات الاعلانية.

هذا بالإضافة لما نص عليه القانون بالمواد (٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦، ٢٨، ٢٩) من إعفاء جهات معينة من الضريبة على القيمة المضافة مثل السفارات والأعضاء الدبلوماسيين والقنصلين بشرط المعاملة بالمثل وعدم التصرف في الأشياء المعدة للاستعمال الشخصي أو الرسمي التي تم إعفاؤها في غير الأغراض التي أُعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة بذلك، كذلك يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية.

وأيضاً يعني من الضريبة ما يلي: العينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية، والمهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف أو ناقص عن وسائل سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضريبة عليها كاملة في حينها، والامتعة الشخصية الخاصة بالقادمين من الخارج، والأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصدّرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.

وتعفي من الضريبة على القيمة المضافة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية في هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي الجمارك من ذلك، وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها، وأخيراً ومع مراعاة حكم المادة الثامنة من هذا القانون لا تسري الإعفاءات

الضريبة المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الإعفاء منها صراحة^(٦٣).

وجدير بالذكر إنه قد تم استبدال نصوص المواد أرقام (٦)، (٧)، (١٧)، (٢٢)، (٢٧)، (٣٠)، (٣١)، (٣٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بنصوص قانونية جديدة، وذلك بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م، حيث نصت المادة الأولى من هذا القانون الجديد على استبدال هذه النصوص، وكانت أبرز ما جاءت بها من تعديلات ما يلي^(٦٤):

١- خضوع السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد أو الواردة إليها لضريبة بسعر (صفر)، وكذلك خضوع السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة والأسواق الحرة إلى خارج البلاد أو الواردة إليها للضريبة بسعر (صفر) ما عدا سيارات الركوب.

٢- تعليق أداء الضريبة المستحقة على آلات ومعدات الإنتاج الصناعي المستوردة أو المحلية لمدة سنة.

٣- إعفاء الخدمات التي تؤديها هيئة قناة السويس للسفن العابرة بها بما فيها مقابل العبور.

٤- رد الضريبة بما لا يجاوز الرصيد الدائن للسلع والخدمات التي يسري بشأنها الخصم الضريبي.

٥- خضوع وسائل تنظيم الأسرة والمستلزمات الطبية شاملة الأدوية والمواد الفعالة في إنتاجها، وكذلك الأمصال واللحقات وأكياس الدم ومشتقات الدم للإعفاء من ضريبة القيمة المضافة.

^(٦٣) وتنص المادة الثامنة على عدم إخلال قانون الضريبة على القيمة المضافة بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية.

راجع المصدر في ذلك:

^(٦٤) <https://m.youm7.com/story/2021/12/13/نشر-تفاصيل-تعديلات-قانون-ضريبة-القيمة-2021-12-13/>
المضافة-إعفاء-خدمات-هيئة/٥٥٧٧٠٢٥%٠

- ٦- إعفاء خدمات الصرف الصحي وخدمات تنقية وتحلية المياه من ضريبة القيمة المضافة.
- ٧- نص القانون على إعطاء حق لمغادري البلاد من الزائرين الأجانب بحد أقصى ثلاثة أشهر باسترداد الضريبة السابق سدادها للبائع المسجل، على ألا تقل مشترياته بالفاتورة الواحدة عن ١٥٠٠ جنيه، وذلك على عكس الحد المنصوص عليه سابقاً والبالغ ٥٠٠٠ جنيه.
- ٨- خضوع بيع الوحدات التجارية والإدارية لضريبة الجدول البالغة ١% بدلاً من خضوعها لضريبة القيمة المضافة البالغة ١٤%^(٦٥).
- ٩- إعفاء سبعة أنواع من الإعلانات من ضريبة القيمة المضافة، وكان من أبرزها إعلانات إعلام أو تنبيه الجمهور والمفقودين وتنظيم العمل.
- ١٠- خضوع الخدمات الإعلانية لضريبة القيمة المضافة بسعر ١٤%، وتلغي المادتان (٦٠)، (٦٤) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م.
- ١١- إلزام كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع سلع وخدمات خاضعة للضريبة بالتسجيل بنظام تسجيل الموردين.
- ١٢- إعفاء الخدمات المقدمة كهيئات أو تبرعات أو هدايا للهيئات العامة.
- ١٣- عدم استحقاق الضريبة على السلع المستوردة إذا ثبت أنه تم تحصيلها بمعرفة المسجل غير المقيم.
- ١٤- إعفاء المنتجات الزراعية مثل البذور والتقاوي والشتلات والخضروات والفواكه المنتجة محلياً من ضريبة القيمة المضافة.
- ١٥- إعفاء مدخلات إنتاج صناعة الورق والأقراص الخام المعدة لسك العملات.
- ١٦- تم إلغاء البند (٥٢) من قائمة السلع والخدمات المعفاة المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة (والمتعلق بإعفاء السيارات المجهزة طبياً للمعاقين من ضريبة القيمة المضافة)، ويلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القانون، وذلك مع

^(٦٥) نصت على ذلك التعديلات الواردة بالمادة الخامسة من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م.

عدم الإخلال بأحكام قانون حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٨م^(٦٦).

وتفصيلاً لما تقدم، يلاحظ أن هذه التعديلات الأخيرة تهدف إلى تشجيع الاستثمار وإقامة المشروعات بالمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، وذلك بعدم تحميل السلع والخدمات الواردة لهذه المشروعات بالضريبة على القيمة المضافة، وكذلك من أجل دعم الصناعة الوطنية، حيث تم إضافة فقرة أخيرة للمادة (٥) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وتتعلق هذه الفقرة بالضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة، حيث نصت على إنه لا تكون الضريبة على السلع المستوردة مستحقة التحصيل عند الإفراج من الجمارك إذا ثبت أنه تم تحصيل هذه الضريبة بمعرفة المسجل غير المقيم.

وتضمن التعديل على المادة (٦) النص على خضوع السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد أو الواردة إليها لضريبة بسعر (صفر)، وكذلك خضوع السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة^(٦٧) والأسواق الحرة إلى خارج البلاد أو الواردة إليها للضريبة بسعر (صفر) ما عدا سيارات الركوب.

وتضمن التعديل على المادة (٧) النص على عدم الإخلال بالمادة (٢/٦) واستحقاق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلى السوق المحلية داخل البلاد.

وبطبيعة الحال يتضح لنا أن الهدف من تعديل المادتين (٦،٧) هو تشجيع الاستثمار بالمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، حيث تم منح السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلى خارج البلاد أو الواردة إليه، ذات المعاملة الضريبية للسلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات

^(٦٦) نصت على ذلك المادة السادسة من القانون الجديد رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م.

^(٦٧) جدير بالذكر أن القانون رقم ٨٣ لسنة ٢٠٠٢م تم صدوره لتنظيم عمل المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة.

المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد أو الواردة إليها لتخضع للضريبة بسعر (صفر).

أيضاً تم اعتبار 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 المحلي داخل البلاد. وكذلك تعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي، وأخيراً أنط القانون للائحة التنفيذية تحديد الحدود والقواعد المنظمة للأحكام المنصوص عليها في هاتين المادتين (٦،٧) من هذا القانون.

وقد تضمن التعديل أيضاً على المادة (١٧) النص على إلزام 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.

وأوجبت الفقرة الثانية من هذه المادة على الأشخاص الاعتباريين الذين لا يبيعون سلعاً أو لا يقدمون خدمات خاضعة للضريبة، ولكنهم يخضعون للالتزام بحساب الضريبة على الخدمات المستوردة وفقاً للفقرة (٢) من المادة (٢٢) من هذا القانون التقدم بطلب للمصلحة من أجل التسجيل لأغراض نظام التكاليف العكسي.

وحددت الفقرة الأخيرة من هذه المادة نطاق سريانها خلال مدة ستة أشهر من تاريخ العمل بنظام التسجيل المبسط المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة، ويسرى على السلع خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا النظام.

ونظراً لكون نظام تسجيل الموردين المبسط المطبق على الأشخاص المكلفين غير المقيمين هو نظام "دفع فقط" حيث إن الضريبة المسددة على المدخلات سددت بالخارج، وبالتالي لا تسري عليها أحكام الخصم المتعلقة بالمقيمين والمنصوص عليها

بالمادة (١/٢٢) والتي تنص على حق المقيم المسجل عند حساب الضريبة أن يخضع منها ما سبق أن قام بسداده من ضريبة على مدخلاته وسبق تحميلها على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل توزيعها، وهذا ما تم توضيحه بالتعديلات على القانون، وذلك بإضافة الفقرة الرابعة للمادة ٢٢، والنص صراحة على عدم سريان الخصم المنصوص عليه بالفقرة الأولى من هذه المادة على حالات تسجيل الموردين المبسط الواردة في الفقرة الأولى من المادة (١٧) من هذا القانون^(١٨).

وجدير بالذكر فقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٢٣، بإصدار الدليل الإرشادي للضريبة على القيمة المضافة للخدمات الرقمية والخدمات الأخرى عن بعد التي يقدمها الأشخاص غير المقيمين من خلال منصات إلكترونية مختلفة، ووفقاً لهذا الدليل يتم تحديد التزامات البائعين غير المقيمين بدفع الضريبة على القيمة المضافة عن الخدمات التي يقدمونها عبر شبكة الانترنت، وتشمل هذه الخدمات توريد المحتوى الرقمي والألعاب والتطبيقات والبرمجيات وتصميم مواقع الويب وخدمات النشر وكذلك تقديم الخدمات القانونية والمحاسبية والاستشارية، ويتم تسجيلهم وفقاً لنظام التسجيل المبسط للموردين، وقد دخل هذا الدليل حيز التنفيذ بتاريخ ٢٢ يونيو ٢٠٢٣م، ويجب على البائعين غير المقيمين الخضوع لأحكام هذا الدليل منعاً لتعرضهم لأيّة عقوبات أو مشكلات قانونية^(١٩).

وجاء من ضمن التعديلات ما نصت عليه المادة (٢٧) على إنه يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع والخدمات من الضريبة في الحالتين الآتيتين:

^(١٨) هذا بالإضافة (كما أشارت المادة ٢٢) إلى عدم سريان الخصم على كلا من: ١- ضريبة الجداول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد نص خاص في هذا القانون. ٢- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة. ٣- السلع والخدمات المعفاة.

^(١٩) راجع الدليل الإرشادي للضريبة على القيمة المضافة للخدمات الرقمية والخدمات الأخرى عن بعد على موقع مصلحة الضرائب المصري:

<https://www.eta.gov.eg/ar/content/egyptian-tax-authority-eta-has-recently-published-value-added-tax-vat-guidelines-digital%0A>

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.

وقد تضمنت المادة (٣٠) تعديلاً يتعلق برد الضريبة التي تم استحقاقها من غير المكلفين بها، وجاء هذا التعديل لمعالجة القصور الذي كشف عنه التطبيق العملي لهذه المادة والمتمثل في عدم إمكانية رد ضريبة الجدول للسلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول والمصدرة للخارج، وكذلك بالنسبة للسلع والخدمات المعفاة المصدرة للخارج، وذلك نظراً لعدم وجود رصيد دائن لهذه السلع والخدمات، لذا فقد تم إضافة عبارة إلى الفقرة الأولى من المادة (٣٠) لتسمح برد الضريبة بما لا يجاوز الرصيد الدائن للسلع والخدمات التي يسري بشأنها الخصم الضريبي.

وقد تم إضافة فقرة جديدة (الفقرة ٥) إلى هذه المادة تجيز رد الضريبة التي يتحملها الشخص غير المقيم المسجل وفقاً لنظام التسجيل المبسط من ضمن حالات رد الضريبة، كما تم تعديل الفقرة رقم (٤) من هذه المادة ليقصر على رد الضريبة السابق سدادها على الأتوبيسات وسيارات الركوب إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة، كما تم تعديل الفقرة الأخيرة من هذه المادة بإضافة عبارة "ما لم يكن سداد الضريبة مثبتة بالنظام الإلكتروني بالمصلحة"، وفي هذه الحالة لا يتطلب الأمر تقديم شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها.

واستحدث التعديل الذي ورد بالمادة (٣١) حكماً جديداً، والذي بمقتضاه 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، وبالتالي يتمكن المسجل من خصم مدخلاته من باقي قيمة الضريبة المستحقة، وحماية للمكلف من

مطالبته بأداء الضريبة أو الرجوع عليه بها نصت هذه المادة على عدم قيام المصلحة بمطالبته بتحصيل ما تم توريده.

كما أشار التعديل إلى سداد الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من مصلحة الجمارك، 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.

وأجازت الفقرة الثالثة من هذه المادة لرئيس مصلحة الإفراج المؤقت لمدة ثلاثة أشهر عن الرسائل الواردة للعملية الإنتاجية أو ممارسة النشاط، وذلك لعدم تحميلها بالغرامات والأرضيات الناتجة عن التأخر في الإفراج عنها من الجمرک لحين بحث مدى تمتعها بالإعفاء عن طريق تقديم المستندات اللازمة للتمتع بالإعفاء من صاحب الشأن إلى المصلحة خلال المدة المذكورة أو سداد الضريبة المستحقة وكذلك الضريبة الإضافية التي تحسب اعتباراً من تاريخ الإفراج عن هذه الرسائل، وذلك مع عدم الإخلال بحكم المادة ٢٨ مكرراً من هذا القانون.

وأخيراً قد جاء التعديل بالمادة (٣٢) من أجل تجنب إلزام الأشخاص المكلفين غير المقيمين بالتسجيل بضريبة القيمة المضافة أو تحصيل ضريبة القيمة المضافة بموجب النظام المبسط للتحصيل من الموردين في حال قيامهم بتقديم خدمات مستوردة للأشخاص الاعتباريين لكون نشاطهم خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة، مع النص على إلزام الأشخاص الاعتباريين الذين يخضعون لنظام التكاليف العكسي الوارد بالفقرة الثانية من المادة ١٧، ويقومون باستيراد الخدمات بحساب 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.

كما نصت المادة الثانية من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م على إضافة المواد

أرقام (١٤)، (٢٨) مكرراً، (٣٠) مكرراً، (٥٠)، (٦٧) مكرراً من القانون المشار

إليه، وذلك على النحو التالي:-

١- تطرقت المادة (١٤) للتقدير الجزافي للضريبة إذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المقرر قانوناً، حيث منحت الحق للمصلحة في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأساس التي استندت إليها في هذا التقدير .

٢- واستحدث حكماً جديداً بالمادة ٢٨ مكرراً، لتعليق 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 أُعفيت من الضريبة المشار إليها، وفي هذه الحالة يحظر التصرف فيها في غير الأغراض التي أُعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالتها وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد.

ونصت الفقرة الثانية من هذه المادة على أنه إذا انقضت المدة المشار إليها في الفقرة الأولى دون استخدام هذه الآلات والمعدات في الإنتاج الصناعي أصبحت الضريبة والضريبة الإضافية واجبة الأداء من تاريخ الإفراج الجمركي أو دخول الآلات والمعدات للبلاد أو شرائها من السوق المحلية بحسب الأحوال وحتى تاريخ السداد، وأسندت الفقرة الأخيرة إلى اللائحة التنفيذية تحديد القواعد والإجراءات المنظمة لذلك.

٣- كما استحدثت المادة (٣٠ مكرراً) حكماً جديداً لتيسير رد الضريبة لمغادري البلاد من الأجانب لتنشيط السياحة الوافدة وحثهم علي اقتناء المنتجات المصرية لدى عودتهم لبلادهم حيث نصت علي أنه يحق لمغادري البلاد 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 ١٥٠٠ جنيه، وعلى أن يتم خروج مشترياته من البلاد بصحبته أو بأي وسيلة أخرى، وتحدد اللائحة التنفيذية ضوابط تطبيق هذه المادة.

٤- وتم إضافة مادة جديدة برقم (٥٠) إلى الأحكام العامة والرقابة بالباب الرابع من القانون، تنص على أن يؤدي المكلف للمصلحة مبلغ يعادل (١%) من قيمة الضريبة وضريبة الجداول المستحقة بما لا يقل عن ١٠٠٠ جنيه ولا يزيد على ١٠.٠٠٠ جنيه، وذلك بالإضافة إلى الضريبة وضريبة الجداول والضريبة الإضافية المستحقة إذا خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون دون أن تكون المخالفة عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها، وعددت الفقرة الثانية هذه المادة حالات المخالفة لأحكام القانون.

وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:-

أ- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك.

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

ج- مخالفة الأحكام أو الإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون. ونصت الفقرة الأخيرة من هذه المادة على مضاعفة مبلغ المخالفة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاثة سنوات، وتهدف هذه المادة إلى السماح للمصلحة بتحصيل مبالغ المخالفات مع زيادة مبلغ المخالفة.

٥- كما تم إضافة مادة جديدة برقم (٦٧ مكرراً) لمواجهة حالة عدم قيام المسجل غير المقيم بالوفاء بأي من الالتزامات التي يقرها هذا القانون، حيث أنطت بالنيابة العامة بناء على طلب من الوزير الأمر بمنع أو تقييد النفاذ إلى السوق المصرية إلى أن يقوم المسجل بالوفاء بهذا الالتزام وما يترتب عليه آثار، وعلى الجهات المختصة تنفيذ هذا الأمر فور صدوره، وذلك كله بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون^(٧٠).

ونصت المادة الثالثة من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م على بعض التعديلات

التي تمت على السلع والخدمات المعفية والمنصوص عليها بالجدول المرافق لهذا القانون، فقد تمثلت هذه التعديلات في النقاط التالية:

^(٧٠) سوف يتم شرح هذه العقوبات بالتفصيل لاحقاً بهذا البحث.

١- تحذف عبارة (صنف مستحدث) الواردة بالمسلسل رقم (١٣) من البند أولاً بالجدول المرافق لقانون 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)، والبند أرقام: (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، والمسلسلات والبند الآتية:

مسلسل رقم (٣):

زيوت نباتية للطعام ثابتة، سائلة، أو جامدة، أو منقاه، أو مكررة، أو مخلوطة، 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 مهدرجه 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):

أجهزة ووحدات تكييف وتبريد الهواء، ووحداتها المستقلة.

٢- كما يستبدل بنصوص البنود أرقام (٥)، و(١٢)، و(١٤)، و(١٥) و(١٧)، و(٢٤)، و(٢٥)، و(٢٩)، و(٣٢)، و(٤١)، و(٥٥) و(٥٧) الواردة بقائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة المرافقة بقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه النصوص الآتية:

البند رقم (٥):

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

البند رقم (١٢):

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

البند رقم (١٤):

الخضر والفواكه المصنعة محلياً عدا العصائر ومركزاتها.

البند رقم (١٥):

البقول والحبوب وملح الطعام والتوابل المصنعة وخدمات النولون^(٧١) على ما يستورد منها.

ويلاحظ أنه تم التجاوز عن الضريبة المستحقة عن هذه الخدمات التي لم يتم تحصيلها قبل تاريخ العمل بهذا القانون، خاصة أن خضوع خدمات النولون للضريبة أدى إلى زيادة تكلفتها على الرغم من أهمية هذه السلع الاستراتيجية، وفي النهاية يتحمل المستهلك النهائي للسلعة عبئها.

البند رقم (١٧):

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

البند رقم (٢٤):

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

البند رقم (٢٥):

الباجاس^(٧٢) وعجائن الورق وورق الصحف وورق طباعة وكتابة.

البند رقم (٢٩):

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

البند رقم (٣١):

الطائرات المدنية، ومحركاتها، وأجزائها، ومكوناتها وقطع غيارها، والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية، سواء كانت هي أو محركاتها أو أجزائها، ومكوناتها، وقطع غيارها، ومعدات والخدمات التي تقدم لها، مستوردة أو محلية، وكذلك تأجير أو استئجار تلك

^(٧١) ويقصد بالنولون: الخدمات المتعلقة بالشحن البحري والبري والجوي للسلع المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

^(٧٢) يقصد بالباجاس: الألياف النباتية أو المادة اللبغية المتبقية بعد إنتاج قصب السكر أو الذرة الرفيعة، ويتم استخدامه في إنتاج الورق والطاقة وكغذاء للماشية.

الطائرات، وذلك طبقاً للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٣م. ولا تدفع ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن خدمات تأجير أو استئجار الطائرات المدنية المنصوص عليها في الفقرة السابقة من هذا القانون التي لم يتم تحصيلها قبل تاريخ العمل به.

البند رقم (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 الغسيل الكلوي وأجزاؤها ولوازمها بما فيها مرشحات الكلى الصناعية، وحضانات الأطفال، والأمصال واللقاحات والدم ومشتقاته وأكياس جمع الدم ووسائل تنظيم الأسرة.

البند رقم (٤١):

النقل المائي غير السياحي للأشخاص، والنقل الجوي للأشخاص.

البند رقم (٥٥):

أ- الأدوية.

ب- المواد الداخلة في إنتاج الأدوية بناء على قرار يصدر من هيئة الدواء المصرية.

البند رقم (٥٧):

- الإعلانات التي تصدر بقصد الإعلام بأوامر السلطة العامة، أو لتبنيه الجمهور إلى تنفيذ القوانين واللوائح، أو للتوعية بصفة عامة، بما في ذلك:-
- الاعلانات 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.

كما نصت المادة الرابعة من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م على إضافة 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.

وواضح من نصوص القانون السابقة أن سلع الجدول هي سلع تكميلية وترفيهية حددها القانون بهذا الجدول، وهي تفرض مرة واحدة عند البيع لأول مرة أو استيرادها، ولا تفرض مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة هذه السلعة، وتنقسم إلى سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط مثل سلع التبغ ومنتجات النفط والزيوت النباتية، وخدمات تخضع لضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة وتخصم ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط مثل أجهزة تكييف وتبريد الهواء والمياه الغازية وخدمات الاتصالات من خلال شبكات المحمول.

أخيراً تم إضافة بند جديد برقم (٥٨) إلى قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة المرافق بقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، ويتعلق بالخدمات 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، وذلك نظراً للأهمية الاستراتيجية لقناة السويس ودورها في التجارة العالمية، وسعيًا لتعزيز الموقف التنافسي للقناة وجذب السفن للمرور بها، حيث سيؤدي إخضاع هذه الخدمات للضريبة بالسعر العام إلى رفع رسوم المرور والخدمات الملاحية، مما قد يؤدي فرض هذه الضريبة إلي عدم رغبة السفن بالعبور بقناة السويس.

وقد صدر قرار وزير المالية رقم (٢٤) لسنة ٢٠٢٣م الخاص بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧م، وذلك حتى تتماشى مع قانون الضريبة على

القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م^(٧٣).

وكان أبرز ما تضمنه هذا القرار النص على استبدال النصوص القانونية الواردة باللائحة التنفيذية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧م بنصوص قانونية جديدة تتماشى مع التعديلات التي تمت على قانون الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك تفسير وتحديد الإجراءات التي تم الإشارة إليها بالقانون وترك سلطة تحديدها إلى اللائحة التنفيذية.

نخلص مما سبق إلي أن التعديلات التي تمت على قانون الضريبة على القيمة المضافة تهدف إلي إعفاء السلع أو الخدمات التي يتم تصديرها إلى الخارج من منتجات مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، لتحفيز تلك المشروعات على العمل والإنتاج، إلى جانب إعفاء المنتجات الزراعية مثل البذور والتقاوي والشتلات، والخضراوات والفواكه المنتجة محلياً، وكذلك مدخلات إنتاج صناعة الورق، كما تشمل الإعفاءات خدمات الصرف الصحي وخدمات تنقية أو تحلية المياه لكونها خدمات حيوية تمس حياة المواطنين. هذا بالإضافة إلى إعفاءات قطاع الدواء والأمصال، واللقاحات، والدم ومشتقاته، وأكياس جمع الدم، لمراعاة تأثير هذه الأصناف على شرائح كبيرة من المرضى، وكذلك الأدوية والمواد الفاعلة الداخلة في إنتاجها بناء على قرار يصدر من هيئة الدواء المصرية، وتماشياً مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية تم تعديل الإعفاء المقرر للخدمات الإعلانية، بحيث يقتصر على بعض الخدمات الإعلانية دون غيرها، ويطبق عليها السعر العام للضريبة ١٤% فقط مما يترتب عليه تخفيض سعر الضريبة وإمكانية خصم المدخلات، والحفاظ على الحصيلة الضريبية الواردة من الخدمات الإعلانية، هذا بالإضافة إلي استحداث نظام تسجيل الموردين المبسط للأشخاص الغير مقيمين بالدولة.

هذا بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وكذلك السلع والخدمات المعفية من الخضوع لها، أما بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة

^(٧٣) راجع المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لمصلحة الضرائب المصرية:

<https://www.eta.gov.eg/sites/default/files/2023-01/VAT-LAW-24-2023.pdf>

للضريبة على القيمة المضافة والمعفية من الخضوع لها في المملكة العربية السعودية، فيمكن الحديث عنها بشيء من التفصيل من خلال النقاط التالية:

١- السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة في السعودية:

نصت المادة الثانية من نظام الضريبة على القيمة المضافة السعودي على ما يلي "١- دون إخلال بما ورد في الفقرة (٢) من هذه المادة، تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة. ٢- تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (١٥%) من قيمة التوريد أو الاستيراد، ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر - بناء على أحكام النظام واللائحة - على التوريد ذاته".

كما نصت المادة (٥/٣) من النظام على ما يلي "تحدد اللائحة ما يأتي أ- الشروط والضوابط والإجراءات اللازمة للتسجيل، والمهل المحددة له، وحالات رفض طلب التسجيل، وآليات إبلاغ المسجل بالقرارات الصادرة عن الهيئة^(٧٤) في هذا الشأن. ب- الشروط والضوابط اللازمة لاستثناء الخاضع للضريبة، الذي يقوم فقط بتوريدات خاضعة للضريبة بنسبة الصفر في المئة، من وجوب التسجيل".

وتنص المادة السادسة من النظام على ما يلي "تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لتطبيق الأحكام ذات الصلة بالتوريد المفترض التي تنص عليها الاتفاقية". كما حددت المادة التاسعة من النظام الحالة التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة - باسمه الخاص - بتوريد أو تلقي سلع وخدمات نيابة عن شخص آخر، حيث يعامل في هذه الحالة وفق نصوص النظام واللائحة، ويعتبر قد قام بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات لنفسه.

كما عرفت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي بالمادة الاولى منها أطراف العلاقة التعاقدية الخاضعة للضريبة على القيمة

^(٧٤) تم تعديل المسمى القانوني للهيئة العامة للزكاة والدخل إلى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وذلك بقرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ، وذلك بالموافقة على دمج الهيئة العامة للزكاة والدخل والهيئة العامة للجمارك في هيئة واحدة باسم (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، تختص بجباية الزكاة والضرائب والجمارك من الخاضعين لأحكام الأنظمة التي تحكم هذه الموضوعات.

المضافة، حيث حددت مفهوم كلا من التوريد والمورد والعميل، فقد عرفت التوريد بأنه "أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وفقاً للحالات المنصوص عليها في الباب الثاني من هذه الاتفاقية"^(٧٥).

أما بالنسبة للمورد فهو الشخص الذي يقوم بتوريد سلع وخدمات، وأخيراً العميل فهو الشخص الذي يتلقى سلع أو خدمات، كما يعد توريداً للخدمات أية معاملة توريد لا تشكل توريداً للسلع وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.

كما نصت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على القيمة المضافة على التوريدات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة في المملكة حيث حددت الحالات التي تفرض عليها الضريبة، حيث تفرض الضريبة على كافة التوريدات الخاضعة للضريبة على السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة من خلال ممارسته للنشاط الاقتصادي، وكذلك تفرض الضريبة على الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وأخيراً تفرض الضريبة على استيراد السلع إلى المملكة.

ويقصد بالاحتساب (التكليف) العكسي كما عرفته الاتفاقية: الآلية التي يكون بموجبها العميل الخاضع للضريبة ملزماً بالضريبة المستحقة نيابة عن المورد، ومسئولاً عن جميع الالتزامات المنصوص عليها في الاتفاقية والقانون المحلي.

أما بالنسبة لاستيراد السلع إلى المملكة فيقصد بها: دخول السلع من خارج إقليم دول المجلس إلى المملكة وفقاً لأحكام نظام الجمارك الموحد.

كما نصت المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للنظام على التوريد المفترض الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، وهو يحدث عند قيام شخص خاضع للضريبة بتوريد سلع وخدمات لقاء مقابل كجزء من نشاطه الاقتصادي^(٧٦)، ويعد

^(٧٥) سوف نوضح هذه الحالات فيما بعد كما نصت عليها اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على القيمة المضافة.

^(٧٦) حددت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي بالمادة الثامنة منها حالات التوريد المفترض وهي:-

١- يعد الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد سلع، عند التصرف في سلع تشكل جزء من أصوله في إحدى الحالات الآتية: أ-التنازل عن السلع، لغير غايات النشاط الاقتصادي، سواء بمقابل أو

التوريد المفترض واقعاً عند توقف النشاط الاقتصادي في تاريخ إلغاء التسجيل وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة للسلع المحتفظ بها في ذلك التاريخ. كما حددت اللائحة التوريدات التي لا تعد توريدات مفترضة وبالتالي لا تخضع للضريبة وهي على النحو التالي:

١- قيام الشخص الخاضع للضريبة بتوريد هدايا وعينات بغرض ترويج نشاطه الاقتصادي، بشرط ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لهذه الهدايا والعينات مبلغ (٢٠٠) ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة، وذلك لكل متلقي خلال السنة التقويمية، ويكون الحد الأقصى لقيمة التوريدات السنوية المعفاة من الضريبة هو مبلغ (٥٠,٠٠٠) ريال.

٢- عدم قيام الشخص الخاضع للضريبة باستعمال السلع في نشاطه الاقتصادي بسبب التلف أو السرقة أو الفقد، فلا يتم اعتبار هذه السلع توريدات مفترضة.

٣- لا يعد التوريد توريداً مفترضاً في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بتوريد

سلع أو خدمات دون مقابل، وذلك إذا سبق وتحمل هذا الشخص ضريبة مدخلات^(٧٧) على التكاليف المباشرة المتعلقة بشراء أو إنتاج أو توريد تلك السلع أو الخدمات مع عدم قيامه بخصم تلك الضريبة ضمن إقراراته الدورية.

دون مقابل، ب- تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة، ج- الاحتفاظ بالسلع بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي، د- توريد السلع دون مقابل ما لم يتم التوريد في سياق العمل كعينات وهدايا ذات قيمة زهيدة وفقاً لما تحدده كل دولة عضو.

٢- يعد الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد خدمات في إحدى الحالتين الآتيتين: أ- استخدامه سلع تشكل جزء من أصوله لغير غايات النشاط الاقتصادي، ب- قيامه بتوريد خدمات دون مقابل.

٣- تطبق أحكام هذه المادة في حال سبق وأن خصم الخاضع للضريبة ضريبة المدخلات المرتبطة بالسلع والخدمات المذكورة في هذه المادة.

٤- للدولة العضو وضع شروط وضوابط تطبيق هذه المادة.

^(٧٧) نصت المادة الأولى من نظام ضريبة القيمة المضافة على ماهية ضريبة المخرجات بأنها "الضريبة المستحقة والمفروضة على أي توريد خاضع للضريبة لسلع أو خدمات، يقوم به شخص خاضع للضريبة".

ويقصد بمبدأ خصم الضريبة كما عرفته الاتفاقية بالمادة (٤٤): أحقية الشخص الخاضع للضريبة أن يخصم من مبلغ الضريبة المستحقة والملزم بسدادها في المملكة قيمة الضريبة القابلة للخصم التي تحملها (ضريبة المدخلات) عند القيام بتوريدات خاضعة للضريبة (ضريبة القيمة المضافة)^(٧٨).

نخلص مما سبق وبعد عرض كافة النصوص القانونية السابقة المتعلقة بتوريد السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، أن قائمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في السعودية هي على النحو التالي:-

- ١- المواد الغذائية^(٧٩).
- ٢- النقل المحلي.
- ٣- خدمات تأجير العقار التجاري.
- ٤- خدمات التعليم الأهلي (بالنسبة للمقيمين من الأجانب فقط).
- ٥- خدمات الرعاية الصحية في المراكز الصحية الخاصة (بالنسبة للمقيمين من الأجانب فقط).
- ٦- قطاع النفط والمشتقات النفطية والغاز المحلي.
- ٧- توريد المعادن المخصصة للاستثمار (الذهب والفضة والبلاتين)، إذا كان مستوى نقائها يقل عن ٩٩%.

^(٧٨) نصت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي على مبدأ خصم الضريبة، وذلك بالمادتين (٤٤،٤٥)، ووفقاً لهاتين المادتين فإنه يحق للشخص الخاضع للضريبة أن يخصم مبلغ الضريبة المستحقة والملزم بسدادها في دولة عضو، قيمة الضريبة القابلة للخصم التي تحملها في هذه الدولة وذلك عند قيامه بتوريدات خاضعة للضريبة، وتطبق الآلية الخاصة بالاحتساب العكسي، وسمحت الاتفاقية لكل دولة عضو وضع ضوابط وشروط خصم الضريبة، كما فرضت الاتفاقية قيوداً على عملية خصم ضريبة المدخلات، وذلك في حالتين وهما: إذا كانت لغير غايات النشاط الاقتصادي وفقاً لما تحدده كل دولة عضو، وكذلك إذا كانت على السلع المحظور تداولها في الدولة العضو وفقاً لأحكام التشريعات النافذة.

^(٧٩) جدير بالذكر أن كافة السلع المتعلقة بالمواد الغذائية خاضعة للضريبة على القيمة المضافة في السعودية، وذلك على عكس القانون المصري الذي أعفى العديد من السلع الغذائية من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، نظراً لأهميتها الاستراتيجية في المجتمع المصري.

- ٨- الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الالكترونية.
- ٩- الخدمات المالية، وتتضمن الرسوم الواضحة والعمولة أو الخصم التجاري، ومنتجات التأمين بما فيها التأمين الصحي.
- ١٠- التأمين العام والصحي وأقساط التأمين وإعادة التأمين، وتشمل التأمين ضد كل من: (الحوادث الشخصية، إصابات العمل، مسؤولية رب العمل، المسؤولية تجاه الغير، المسؤولية العامة، المسؤولية الناتجة عن المنتجات، المسؤولية الطبية، المسؤولية المهنية، السرقة والسطو، خيانة الأمانة، التأمين على الأموال التي في الخزينة وأثناء النقل، تأمينات أخرى تقع ضمن نقاط التأمين على المسؤوليات، التأمين على المركبات، التأمين على الممتلكات، التأمين البحري (هياكل السفن، نقل البضائع)، تأمين الطيران، تأمين الطاقة، التأمين الهندسي، فروع التأمين العام الأخرى، التأمين الصحي الإلزامي.
- ١١- تأمينات الحماية والادخار (أقساط التأمين وإعادة التأمين).
- ١٢- التوريدات أو الحالات الأخرى، وتتضمن العمولة أو أي رسم على الوساطة أو السمسرة، وبيع السلع التي تم استرجاعها كجزء من بوليصة التأمين، بيع أصول الأعمال الأخرى، الخدمات الاستشارية والإدارية.
- ٢- السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة في السعودية:**

نصت المادة (٢٩) من الباب السادس بند الاستثناءات من الاتفاقية على ما يلي: "حق الدول بإعفاء بعض القطاعات أو إخضاعها للضريبة بنسبة الصفر بالمائة -١ لكل دولة عضو أن تعفي أو تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة القطاعات الآتية، وذلك وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها:

- أ. قطاع التعليم،
ب. القطاع الصحي،
ج. القطاع العقاري،
د. قطاع النقل المحلي.

٢- لكل من الدول الأعضاء أن تخضع قطاع النفط والمشتقات النفطية والغاز للضريبة بنسبة الصفر بالمائة، وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها".

كما بينت المادة (٣٠) من هذه الاتفاقية الاستثناء من دفع الضريبة في حالات خاصة، حيث نصت على ما يلي "لكل دولة عضو أن تستثني الفئات أدناه من دفع الضريبة عند تلقي السلع والخدمات في تلك الدولة، كما لكل دولة عضو أن تسمح لهؤلاء الأشخاص باسترداد الضريبة التي تم تحملها عند تلقي السلع والخدمات وذلك وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها، وتشمل هذه الفئات الآتي:

- الجهات الحكومية التي تحددها الدولة.
 - الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام وفقاً لما تحدده كل دولة.
 - الشركات المعفية بموجب اتفاقيات لاستضافة فعاليات دولية.
 - مواطني الدولة العضو عند تشييد منازلهم للاستعمال الخاص.
 - المزارعين والصيادين غير المسجلين للضريبة.
- أما السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة في السعودية وفقاً لنصوص نظام الضريبة على القيمة المضافة ولأحتة التنفيذية، فهي أما معفاة بخضوعها لنسبة الصفر أو لأنها خارج نطاق الخضوع للضريبة أو لأن الدولة تتحمل عبء الضريبة نيابة عن المواطن السعودي وتدفعها عوضاً عنه، ويمكن تعدادها على النحو التالي:-

١- السلع والخدمات التي تخضع للضريبة بنسبة الصفر، وتشمل الآتي:-

- أ- خدمات نقل السلع والركاب من المملكة والخدمات ذات الصلة بالنقل.
- ب- وسائل النقل الدولي المؤهلة بمواصفات خاصة مثل السفينة والطائرة والمركبة.
- ج- قطع الغيار والمواد القابلة للاستهلاك وخدمات الصيانة والإصلاح الخاصة بوسائل النقل المؤهلة بشروط خاصة.
- د- النقل الدولي^(٨٠).
- هـ - قائمة الأدوية والسلع الطبية المؤهلة^(٨١).
- و- توريد المعادن المخصصة للاستثمار (الذهب والفضة والبلاتين) إذا كان مستوى نقائها لا يقل عن ٩٩% وقابلة للتداول في سوق السبائك العالمية.

^(٨٠) ويشمل النقل الدولي: النقل بين دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وكذلك تصدير السلع إلى

خارج دول المجلس، وأخيراً الخدمات الموردة لغير مقيمي دول المجلس.

^(٨١) وتحدد هذه القائمة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بالتعاون مع الهيئة العامة للغذاء والدواء.

٢- السلع والخدمات المعفية والتي لا تخضع للضريبة لأنها خارج نطاق الضريبة، وتشمل الآتى:-

- أ- بيع العقار التجاري والسكنى والعقار السكنى المستخدم (وذلك لخضوعهم لضريبة التصرفات العقارية بنسبة ٥%).
- ب- تأجير العقار السكنى (وهو معنى من ضريبة القيمة المضافة وكذلك لا تنطبق عليه ضريبة التصرفات العقارية).
- ج- التعليم الحكومى.
- د- الرعاية الصحية فى المراكز الصحية العامة.
- هـ- المنتجات المالية القائمة على هوامش الربح.
- و- تشغيل الحسابات الجارية والإيداع والتوفير.
- ز- خدمات التأمين وإعادة التأمين على الحياة.
- ح- الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمنى عن أي شكل من أشكال الإقراض بما فى ذلك بطاقات الائتمان.
- ط - الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمنى عن التمويل بما فى ذلك التمويل التأجيري.
- ي- إصدار أو نقل سندات الدين والأوراق المالية.
- ك- الخدمات العامة التى تقدمها الجهات الحكومية وليست بغرض ممارسة النشاط الاقتصادي مثل تجديد جواز السفر ورخصة القيادة وغيرها من الخدمات الحكومية.
- ل- النشاط الذي يمارسه الموظفون بقدر ما يكونون مرتبطين ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل (مرتبات الموظفين التابعين لرب العمل).
- م- التوريدات التي تتم بين أعضاء المجموعة الضريبية الواحدة.
- ن- التأمين على الممتلكات الواقعة خارج المملكة.
- س- تأمين الحماية للأفراد، وتأمين الحماية مع الادخار للأفراد.
- ع- تأمين الحماية للمجموعات، وتأمين الحماية مع الادخار للمجموعات.
- ف- بيع السلع نيابة عن حامل البوليصه أو باسمه.
- ص- سداد المطالبات النقدية للمؤمن له بموجب بوليصة التأمين.
- ق- استبدال السلع المؤمن عليها بموجب بوليصة التأمين.
- ر- إجراء التصليحات أو الخدمات الأخرى بصفة المورد الرئيسي بالنيابة عن المؤمن له بموجب البوليصه.

ش- استلام مدفوعات من اتفاقية إعادة التأمين.

٣- السلع والخدمات التي تتحمل الدولة عبء الضريبة نيابة عن المواطنين السعوديين وتدفعها عوضاً عنهم، وتشمل الآتي:

أ- المواطنون السعوديون المستفيدون من خدمات التعليم الأهلي الخاص.

ب- شراء المسكن الأول للمواطن السعودي (حيث تتحمل الدولة ضريبة التصرفات العقارية بما لا يزيد عن مليون ريال من سعر شراء المسكن وما زاد عن ذلك يدفع المواطن للدولة ضريبة التصرفات العقارية).

ج- المواطنون السعوديون المستفيدون من الخدمات الصحية الخاصة.

ويمكننا اختصار ما سبق من خلال النموذج التوضيحي رقم (١)، والذي يوضح السلع والخدمات التي لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة أو معفية منها^(٨٢):

سلع والخدمات التي لن يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة عليها



<ul style="list-style-type: none"> المنتجات المالية القائمة على هوامش الربح. تشغيل الحسابات الجارية والإيداع والتوفير. خدمات التأمين وإعادة التأمين على الحياة. الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمنى عن أي شكل من أشكال الإقراض بما في ذلك البطاقات الائتمانية. الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمنى عن التمويل بما في ذلك التمويل التجاري. إصدار أو نقل سندات الدين والأوراق المالية. تأجير العقار السكني. التوريدات التي تتم من قبل شخص غير خاضع للضريبة (فرد يبيع سيارته الخاصة إلى فرد آخر). 	<ul style="list-style-type: none"> بيع العقار السكني الشخصي المستخدم من قبل المالك أو شخص ذو قرابة وثيقة به. الرعاية الصحية في المراكز الصحية العامة. الخدمات العامة التي تقدمها الجهات الحكومية وليست بغرض ممارسة النشاط الاقتصادي مثل تجديد جواز السفر، وخصة القيادة، وغيرها. النشاط الذي يمارسه الموظفون بقدر ما يكونوا مرتبطين ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل (مرتبات الموظفين التابعين لرب العمل). التوريدات التي تتم بين أعضاء المجموعة الضريبية الواحدة. توريدات استثمارات الذهب والبلاتين والفضة، إذا كان مستوى نقائها لا يقل عن 99% ومقابل للتداول في سوق السبائك العالمية. 	<ul style="list-style-type: none"> قل بين دول مجلس ليس التعاون لدول دول مجلس التعاون المملكة والخدمات عواصم خاصة. ستهلاك وخدمات أائل النقل المؤهلة ة الصادرة من وزارة الدواء.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

^(٨٢) يذكر أن سعر الضريبة كان في البداية ٥% كما هو محدد بالرسم التوضيحي، ثم بعد ذلك تم تعديله

ليصبح ١٥%، كما سوف نوضح ذلك لاحقاً، أنظر المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لهيئة الزكاة

والضريبة والجمارك:

https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx#goods_with_vat

هذه أهم السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة في السعودية، علماً بأن هذه القائمة تتغير من حين لآخر تبعاً لتعديل اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على القيمة المضافة من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. من جماع ما سبق، يتضح لنا اختلاف قائمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وكذلك المعفية من الخضوع لها في كل من مصر والسعودية، وذلك تبعاً لاحتياجات المجتمع وأولوياته الاقتصادية في كلا البلدين، والتركيز على إعفاء السلع والخدمات الأكثر احتياجاً لأفراد المجتمع، وكذلك التعديل المستمر لهذه القائمة في كلا البلدين في ضوء ما يطرأ من تغيرات اقتصادية قد تحدث سواء على المستوى المحلي أو حتى على المستوى العالمي، لكن رغم هذا الاختلاف بين البلدين في بنود القائمة يظل هناك قاسم مشترك بينهما وتقارب كبير في عدة بنود قد يشملها أما الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها كما تم توضيح ذلك آنفاً.

المبحث الثاني

سعر الضريبة على القيمة المضافة وكيفية تقديم الإقرارات وسداد الفواتير الضريبية في مصر والسعودية

سوف نتحدث في هذا المطلب عن عدة نقاط تتعلق بسعر الضريبة على القيمة المضافة والكيفية التي يتم بها تقديم الإقرارات الضريبية وكذلك كيفية سداد الفواتير الضريبية في كل من القانون المصري والنظام السعودي وذلك على النحو التالي: -

أولاً: سعر الضريبة على القيمة المضافة:

بالنسبة لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، فقد حددت المادة (٣) من القانون سعر الضريبة وذلك بالنص على السعر العام للضريبة على السلع والخدمات يكون (١٣٪) عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧م، ويكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٤٪) اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨م، ويخصص نسبة (١٪) من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية، واستثناء من هذا السعر يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تادية خدمة (٥٪) وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، وذلك بهدف تشجيع الصناعة، ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها لخارج البلاد ومشروعات المناطق بالمدن الحرة والمناطق الاقتصادية لما

تصدره وتستورده من الخارج، وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويؤدى المكلف للمصلحة مبلغ يعادل ١% من قيمة الضريبة وضريبة الجدول المستحقة بما لا يقل عن ١٠٠٠ جنيه ولا يزيد على ١٠٠.٠٠٠ جنيه^(٨٣). هذا بالنسبة لسعر الضريبة على القيمة المضافة في القانون المصري، أما بالنسبة لسعر الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، فقد نصت اتفاقية مجلس التعاون الخليجي على نسبة أو سعر الضريبة على القيمة المضافة بالمادة (٢٥) وذلك بما يلي "١- تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها ٥% من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية. ٢- دون الاخلال بالالتزامات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية والقوانين المحلية، يجب أن يتضمن السعر المعلن في السوق المحلي للسلع والخدمات ضريبة القيمة المضافة".

ووفقاً للنص السابق التزمت المملكة باعتبارها عضواً بهذه الاتفاقية، بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥% بدءاً من تاريخ ١/يناير ٢٠١٨م، ولكن بتاريخ الأول من شهر يوليو عام ٢٠٢٠م، تم تطبيق قرار رفع نسبة ضريبة القيمة المضافة إلي ١٥% على جميع السلع والخدمات الخاضعة لها، وذلك بعد الإعلان عن الأمر

^(٨٣) وقد تم ذكر كافة السلع والخدمات الخاضعة لسعر الضريبة (صفر) سابقاً بهذا البحث، هذا بخلاف سعر الضريبة الإضافية والتي تبلغ (١.٥%) من قيمة الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد، وكذلك سعر الضريبة على المدخلات التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وأخيراً سعر ضريبة الجدول التي نصت عليها المادة (٣٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وتفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة، ويكون سعر ضريبة الجدول (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ولا تفرض ضريبة الجدول مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة وليس مجرد تعبئة السلعة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية أو الطحن، دون الإخلال باستحقاق الضريبة على السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق، وذلك ما لم ينص في الجدول على خلاف ذلك.

الملكي رقم (٦٣٨/أ) وتاريخ ١١ مايو ٢٠٢٠م، وذلك بتعديل المادة الثانية من نظام ضريبة القيمة المضافة، والذي تتضمن رفع نسبة الضريبة من ٥٪ إلى ١٥٪، وذلك في إطار مجموعة من التدابير الضرورية التي تم اتخاذها بهدف حماية اقتصاد المملكة ولمواجهة التداعيات المالية والاقتصادية غير المسبوقه لجائحة فيروس كورونا بأفضل الطرق الممكنة^(٨٤).

وقد نصت المادة (٢/٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة بعد هذا التعديل الأخير على ما يلي "تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (١٥٪) من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر - بناء على أحكام النظام واللائحة - على التوريد ذاته".

ثانياً: كيفية تقديم الإقرارات الضريبية:

نص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على القواعد المتعلقة بكيفية تقديم الإقرارات الضريبية، حيث نصت المادة الأولى من القانون على تحديد الفترة الضريبية وهي فترة شهر تنتهي في آخر يوم من الشهر الميلادي الذي يقدم عنه المسجل إقراره الضريبي الشهري، كما حددت المقصود بالسنة المالية وهي اثنا عشر شهراً تبدأ مع بداية السنة المالية للمكلف وتنتهي بانتهائها.

كما حددت المادة (١٢) من القانون البيانات التي يجب أن تتضمنها الفاتورة الضريبية، حيث يلتزم المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، ويجب أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، مع إعطاء اللائحة التنفيذية صلاحية تحديد البيانات التي يجب أن تتضمنها الفاتورة الضريبية وإجراءات مراقبتها ومراجعتها، وكذلك منحت وزير المالية حق وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة وضريبة الجداول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع، مع إلزام المسجل في بعض الحالات بعدم إصدار أية فواتير عن سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وضريبة الجداول بدون اعتمادها من المصلحة.

^(٨٤) راجع الدليل الإرشادي الخاص بتعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية إلى ١٥٪، الصفحة الرئيسية لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

<https://zatca.gov.sa/ar/HelpCenter/guidelines/Documents/VAT15.pdf>

وكذلك حددت المادة (١٤) من القانون الوقت الذي يجب على المسجل تقديم إقراره الضريبي الشهري وذلك عن كل من ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجداول من خلال النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية، وبالنسبة لإقرار شهر إبريل فيقدم في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، وفي جميع الأحوال يلتزم المسجل بتقديم إقراره الضريبي حتي ولو لم يحقق أية بيع أو لم يقدم أية خدمات خاضعة للضريبة خلال هذه الفترة الضريبية^(٨٥).

كما حددت المادة آفة الذكر الإجراء المتبع في حالة عدم تقديم المسجل إقراره الضريبي في الموعد المنصوص عليه بهذه المادة، حيث يحق للمصلحة أن تقوم بتقدير الضريبة عن الفترة الضريبية الخاصة بالمسجل مع ضرورة توضيح الأسس التي استندت إليها في هذا التقدير، مع عدم الإخلال بالمساءلة الجنائية.

وأخيراً منحت المادة (١٥) من القانون لمصلحة الضرائب حق تعديل الإقرار الضريبي للمسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بإقراره الضريبي عن أية فترة ضريبية، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي، وفي حالة قيام المصلحة بتعديل الإقرار الضريبي بعد مضي ثلاث سنوات فلا يجوز لها حساب الضريبة الإضافية عن الفترة التالية لانتهاؤ هذه المدة وحتى تاريخ إخطار المسجل بهذا التعديل، ويجب أن يكون هذا الإخطار بخطاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة الكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني، مع إعطاء الحق لصاحب الشأن الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها بهذا القانون.

أما بالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، فقد نصت المواد (٦٠، ٦١، ٦٢، ٦٣) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، على تحديد الفترة الضريبية، ومنحت السلطة التقديرية لكل دولة عضو في تحديد الفترة أو الفترات الضريبية الخاصة بها بشرط ألا تقل هذه الفترة الضريبية عن مدة الشهر، كذلك سمحت لكل دولة عضو وضع الشروط والضوابط

^(٨٥) أنور محمد عبد الوهاب العليمي: إحلال ضريبة القيمة المضافة لتحديث الضريبة العامة على

المبيعات، المرجع السابق، ص ١٢٨.

المتعلقة بتقديم الخاضع للضريبة لإقراره الضريبي وكذلك تحديد البيانات الواجب تضمينها بالإقرار الضريبي وكيفية تعديله من قبل المكلف به بعد تقديمه، وأخيراً سمحت لكل عضو وضع المدد والشروط والضوابط المتعلقة بسداد الضريبة المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة.

وكذلك نصت الاتفاقية بالمادة (٦٤) عن سداد الضريبة عند الاستيراد، حيث تسدد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة في منفذ الدخول الأول^(٨٦)، وتودع في حساب خاص بالضريبة، ويتم تحويلها لدولة المقصد النهائي وفق آلية التحويل الآلي المباشر للرسوم الجمركية المطبقة في إطار الاتحاد الجمركي^(٨٧)، ويجوز للجنة الوزارية اقتراح أي آليات أخرى^(٨٨).

ويجوز لكل عضو وفقاً للضوابط والشروط التي تحددها أن تسمح للشخص الخاضع للضريبة بتأجيل سداد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة لغايات النشاط الاقتصادي، والتصريح عنها في إقراره الضريبي، وتعد الضريبة المستحقة المؤجل سدادها المصرح عنها قابلة للخصم وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.

كما نص نظام ضريبة القيمة المضافة بالمادة الحادية عشر على إعطاء الصلاحية لللائحة لوضع المعايير والفترة الزمنية اللازمة لحساب قيمة التوريدات السنوية المتوقع أن يحققها الخاضع للضريبة، وكذلك نصت المادة الرابعة والعشرون على ترك تحديد الضوابط والشروط المتعلقة بالفترة الضريبية التي يلتزم الخاضع للضريبة بتقديم إقرار عنها إلى اللائحة التنفيذية وبالتالي يقدم الشخص الخاضع للضريبة إلى الهيئة إقراراً ضريبياً عن هذه الفترة الضريبية وفقاً لهذه الضوابط والشروط، وأخيراً إذا حدث للشخص الخاضع للضريبة أي خطأ في إقراره الضريبي

^(٨٦) يقصد بمنفذ الدخول الأول كما عرفته الاتفاقية: أول نقطة جمركية لدخول السلع إلى إقليم دول المجلس من الخارج وفقاً لنظام (قانون) الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادر في يناير عام ٢٠٠٢م.

^(٨٧) يقصد بمنفذ المقصد النهائي كما عرفته الاتفاقية: النقطة الجمركية لدخول السلع في دولة المقصد النهائي في إقليم دول مجلس التعاون.

^(٨٨) يقصد باللجنة الوزارية كما عرفتها الاتفاقية: لجنة التعاون المالي والاقتصادي لدول المجلس.

كان قد قدمه إلى الهيئة، يجب عليه أن يقوم بإبلاغ الهيئة بهذا الخطأ وذلك وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة.

وكذلك نصت المادة الثامنة عشر من النظام على احتساب الضريبة، حيث تكون نسبة الضريبة المستحقة هي النسبة المطبقة في تاريخ التوريد أو تاريخ الاستيراد، وتحدد اللائحة شروط وضوابط مدد احتساب الضريبة.

أما بالنسبة لما نصت عليه اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على القيمة المضافة، فقد تم النص على الضوابط والشروط والمعايير التي منحها النظام لها بالمادة (٦٢)، حيث تم إلزام الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه بتقديم إقراره الضريبي إلى الهيئة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية الفترة الضريبية التي يتعلق بها الإقرار الضريبي، ويعتبر هذا الإقرار بمثابة إقرار تقديري، تقوم الهيئة بعد ذلك بإصدار تقييم بناء على أفضل تقدير للضريبة المستحقة بشكل صحيح عن الفترة الضريبية ذات الصلة، وذلك في الحالات التي يتعذر فيها الشخص الخاضع للضريبة تقديم إقراره الضريبي بشكل صحيح.

ويجب أن يفصح الشخص الخاضع للضريبة عن كافة المعلومات المتعلقة بالفترة الضريبية ذات الصلة، وذلك من خلال النموذج المعتمد من قبل الهيئة، وتتضمن هذه المعلومات ما يلي: القيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع والخدمات الخاضعة للنسبة الأساسية ونسبة الصفر التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة وإجمالي ضريبة المخرجات لهذه التوريدات، وكذلك القيمة الإجمالية لجميع السلع والخدمات التي تم توريدها إلى الشخص الخاضع للضريبة وإجمالي ضريبة المدخلات المخصومة، والقيمة الإجمالية لجميع التوريدات المفترضة من السلع والخدمات، والقيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع والخدمات التي تتم وفقاً لآلية الاحتساب العكسي، والقيمة الإجمالية للضريبة المستحقة على الواردات التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة، والقيمة الإجمالية للتوريدات المعفاة من الضريبة، وقيمة أية توريدات أخرى قام بها الشخص الخاضع للضريبة، وأخيراً قيمة أي تعديلات أجريت على ضريبة المدخلات.

ويحق للشخص الخاضع للضريبة تصحيح إقراره الضريبي في حالة وجود خطأ أو عدم صحة بعض المعلومات وفقاً لنص المادة (٦٣)، ويؤدي هذا التصحيح إلى

نقص في مبلغ الضريبة المستحقة، ويجب عليه في هذه الحالة أن يقوم بإشعار الهيئة بهذا التصحيح وسببه والفترة الضريبية التي تتعلق به وقيمة ضريبة المدخلات وضريبة المخرجات المطلوب تصحيحها، وذلك خلال عشرين يوماً من تاريخ علمه بذلك، أما إذا كان التصحيح يؤدي إلى زيادة في مبلغ الضريبة المستحقة، فيجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يقوم بتصحيح هذا الخطأ في أي وقت وفي أي إقرار ضريبي لاحق لتاريخ اكتشاف هذا الخطأ، وفي جميع الأحوال لا يجوز إجراء تصحيح مرتبط بأي مطالبة استرداد متعلق بفترة ضريبية بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها تلك الفترة الضريبية.

واستثناء من هذه الشروط السابقة المتعلقة بتصحيح الإقرار الضريبي، سمحت المادة (٤/٦٣) من اللائحة للشخص الخاضع للضريبة بتصحيح الخطأ الذي ينتج عنه فرق ضريبي تقل صافي قيمته عن خمسة آلاف ريال عبر تعديل صافي الضريبة، وذلك في الإقرار الضريبي التالي.

وأخيراً نصت المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على القيمة المضافة على إجراءات الفحص والتقييم من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك على الإقرارات الضريبية المقدمة لها وإشعار الشخص الخاضع للضريبة بهذا التقييم عند إصداره، ويجب أن يتضمن هذا الإشعار صافي الضريبة المستحقة وتاريخ سدادها مع إعطائه الحق في استئناف هذا التقييم، مع تقيد الهيئة بنفس مدة التقادم السابق الإشارة إليها سلفاً، فلا يحق لها المطالبة بأي تعديل بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التقويمية ذات الصلة بالفترة الضريبية.

وإذا قدم الشخص الخاضع للضريبة إقراره الضريبي مكتملاً، يجوز سحب التقييم الذي أصدرته الهيئة، ويحق للهيئة إجراء الفحص الضريبي والإطلاع على الدفاتر والمستندات المحاسبية والفواتير والسجلات في مقر العمل الخاص بالشخص الخاضع للضريبة أوفي مقر الهيئة، وذلك بموجب إشعار تصدره الهيئة قبل مدة لا تقل عن عشرين يوماً من تاريخ الفحص، ويجوز للهيئة أن تجري هذا الفحص بدون إخطار مسبق إذا كان لها أسباب منطقية للشك في وجود مخالفة لأحكام النظام واللائحة أو إذا رفض الشخص الخاضع للضريبة التعاون مع الهيئة، ويحق لها في هذه الحالة الأخيرة أن تجري تفتيشاً على أماكن هذه المستندات والفواتير، وذلك لجمع الأدلة المتعلقة بمخالفة النظام واللائحة أو التهرب الضريبي.

ثالثاً: كيفية سداد الفواتير الضريبية:

نص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على القواعد المتعلقة بكيفية تسديد الفاتورة الضريبية، حيث عرفت المادة الأولى من القانون الفاتورة الضريبية بأنها الفاتورة التي تعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من الوزير أو من يفوضه. وحددت المادة (١٢) من القانون القواعد المتعلقة بكيفية تحرير الفاتورة الضريبية، حيث يلتزم المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، ويجب أن تتضمن الفاتورة الضريبية اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي يجب أن تتضمنها الفواتير والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها، ومنحت الوزير سلطة وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة وضريبة الجداول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع، كما يجوز للوزير أو من يفوضه في بعض الحالات إلزام المسجل عدم إصدار أية فواتير عن سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة إذا كانت هذه الفواتير غير معتمدة من المصلحة.

وقد شهدت مصر تطوراً ملحوظاً بالنسبة لإصدار الفواتير الضريبية منذ عام ٢٠٢٠م، وذلك عن طريق تنفيذ منظومة الفاتورة الإلكترونية، وذلك بهدف القضاء على الاقتصاد غير الرسمي وظاهرة الفواتير الوهمية ومكافحة التهرب الضريبي، من خلال التوقيع الإلكتروني على الفاتورة الإلكترونية، حيث صدر قرار وزير المالية رقم (٣٣٧) لسنة ٢٠٢٢م، بشأن ترخيص شركة تكنولوجيا تشغيل الحلول الضريبية E-Tax^(٨٩) كمقدم خدمة لمنظومة الفاتورة الإلكترونية، ويوضح النموذج رقم (٢) الصادر عن مصلحة الضرائب المصرية صيغة طلب إصدار الفواتير الإلكترونية^(٩٠):

^(٨٩) حيث تأسست هذه الشركة بقرار من رئيس مجلس الوزراء رقم (٢٥٩٠) لسنة ٢٠٢٠م.

^(٩٠) راجع المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لمصلحة الضرائب المصرية:

<https://eta.gov.eg/sites/default/files/2022-08/etax-lw.pdf>
portal-form.pdf (eta.gov.eg)

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

Facebook@Tax_Egypt Instagram@Tax_Egypt Youtube@Tax_Egypt

وزارة المالية
مصلحة الضرائب المصرية
قطاع المحصر والقرارات
الإدارة المركزية للتعاملات الإلكترونية

طلب إصدار فواتير عن طريق البورتال
السيد الأستاذ / رنيس مأمورية /
تحية طيبة وبعد ،،،

مقدمة لسيداتكم :-

اسم العميل	رقم التسجيل	العنوان	البريد الإلكتروني	رقم التليفون

www.eta.gov.eg

أقر أنا / رقم قومي /
بأنني المفوض/الوكيل عن العميل / رقم تسجيل /
بتوكيل رسمي رقم مكتب توثيق / بتاريخ /
كما أقر بأن العميل قد قام بالتسجيل على منظومه الفاتورة الإلكترونية طبقا لقرار الآلام وأنه ليس لديه برنامج "ERP SYSTEM" (برنامج إصدار فواتير) كما إن عدد الفواتير لا تتعدى الـ 200 "فاتورة شهريا"
وفي حال توافر برنامج "ERP SYSTEM" (برنامج إصدار فواتير) أو تجاوز عدد الفواتير الـ 200 "فاتورة شهريا" فإن العميل ملزم باستخدام البرنامج ERP في إصدار الفواتير وللصلة الحق في اتخاذ الإجراءات القانونية ضد العميل في حال ظهور ما يخالف ذلك .
لذا نرجوا من سيداتكم التكرم بالسماح باستخدام البورتال الخاص بإصدار الفواتير .

وتفضلوا بقبول وافر التحية والاحترام،،،،
مقدمة لسيداتكم

الاسم /
الصفة /
الرقم القومي /
رقم التليفون /

- في حالة وجود صاحب المنشأة يتم ارفاق ما يثبت صفة كصاحب الشركة
- في حالة وجود المفوض/الوكيل يتم التحقق من شخصيته و التوكيل ساري وبطاقة الرقم القومي

www.eta.gov.eg
Facebook@Tax_Egypt Instagram@Tax_Egypt Youtube@Tax_Egypt

وأخيراً نصت المادة (١٣) من القانون على إلزام المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً يسجل بها العمليات التي يقوم بها، ويجب عليه أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات وصور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بإمساكها والبيانات التي يجب أن تتضمنها والمستندات التي يجب عليه أن يحتفظ بها.

أما بالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، فقد نصت المادة (٥٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي على قواعد إصدار الفاتورة الضريبية من قبل الشخص الخاضع للضريبة وذلك عند توريد السلع والخدمات بما في ذلك التوريد المفترض وكذلك عند استلام المقابل سواء أكان كلياً أو جزئياً قبل تاريخ التوريد، مع حق عدم إصدار هذه الفواتير في حالة التوريدات المعفاة من الضريبة، كما ألزمت كل دولة عضو قبول الفواتير من حيث الشكل سواء

صدرت في شكل ورقي أو إلكتروني، وذلك وفقاً للشروط والإجراءات التي تحددها كل دولة عضو.

كما نصت المادة (٧١) من الاتفاقية على نظام الخدمة الإلكتروني، وألزامت الدول الأعضاء باستحداث نظام خدمة الكتروني من أجل المتطلبات المتعلقة بالضريبة، على أن يتضمن الموقع أو النظام الإلكتروني الموثوق والأمن المعلومات المتعلقة برقم التعريف الضريبي لكل من المورد والعميل، ورقم الفاتورة الضريبية وتاريخها، وأخيراً وصف ومقابل المعاملة، وذلك من أجل التأكد من دقة المعلومات المقدمة في الإقرارات الضريبية^(٩١).

وقد عرفت المادة الأولى من نظام ضريبة القيمة المضافة الفاتورة الضريبية بأنها "فاتورة يتم إصدارها في شأن توريدات خاضعة للضريبة، وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في النظام واللائحة".

ونصت المادة الثالثة والعشرون من النظام على السماح لللائحة بتحديد محتويات وإجراءات قبول الفواتير وشكل الفواتير الضريبية ومهل إصدارها، سواء أخذت الشكل المبسط أو الملخص، وكذلك تحديد الشروط والضوابط المتعلقة باستثناء الشخص الخاضع للضريبة من إصدار الفواتير الضريبية بالنسبة للتوريدات المعفاة من الضريبة، وأخيراً تحديد الشروط اللازمة للموافقة على استعانة الشخص الخاضع للضريبة بغيره في إصدار الفواتير الضريبية نيابة عنه.

وقد نصت المادة الثالثة والخمسون على شروط إصدار الفواتير الضريبية، وتمثل في إلزام الشخص الخاضع للضريبة بإصدار الفاتورة الضريبية باللغة العربية بالإضافة لأي لغة أخرى قد تصدر بها، وأن تتضمن المعلومات المتعلقة بتاريخ إصدارها والرقم التسلسلي الذي يميزها واسم وعنوان كلا من المورد والعميل وكمية

^(٩١) كما حددت الاتفاقية بالمادة التاسعة والخمسين فترة حفظ الفواتير الضريبية والسجلات والمستندات المحاسبية، وذلك لمدة لا تقل عن خمس سنوات من نهاية السنة التي تعود لها الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات، وتمتد هذه الفترة إلى خمسة عشر سنة فيما يتعلق بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات العائدة للعقارات، وذلك دون الإخلال بأي مدة أطول تنص عليها قوانين الدولة العضو.

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

وطبيعة السلع والخدمات التي تم توريدها، بالإضافة إلى المبالغ الخاضعة للضريبة والمعفاة منها ومبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحق بالريال السعودي^(٩٢).

ويمكننا توضيح الفرق بين شكل الفاتورة الضريبية المبسطة بين المنشأة والمستهلك والفاتورة الضريبية بين منشأة ومنشأة أخرى من خلال النماذج التالية:
نموذج رقم (٣): يوضح شكل الفاتورة الضريبية المبسطة بين المنشأة والمستهلك^(٩٣).

مثال على الفاتورة الضريبية المبسطة (Simplified Tax Invoice)
(تصدر غالباً بين منشأة و مستهلك)

أحرص دائماً على إصدار الفواتير الضريبية المبسطة بجميع عناصر الفاتورة الإلكترونية حتى لا تقع في مخالفات الفوترة الإلكترونية (فاتورة)

مثال توضيحي

رقم التسجيل ضريبة القيمة المضافة: 12345678900003
رقم الفاتورة: 12345678900003
تاريخ: 2021/12/12
عنوان المتجر: [اسم المتجر]

الكمية	الوصف	السعر	الضريبة	المجموع
57.5	سلعة 1	1.0	75	82.5
80.5	سلعة 2	1.0	70	150.5
115	سلعة 3	1.0	15	130

إجمالي المبلغ الخاضع للضريبة: 220
ضريبة القيمة المضافة (15%): 33
المجموع مع الضريبة (15%): 253

رقم التسجيل ضريبة القيمة المضافة: 0100

عنوان الفاتورة: [عنوان الفاتورة] (فاتورة ضريبة مبسطة) للمستهلك
تاريخ إصدار الفاتورة:
اسم المتجر:
QR Code (OR Code)

متطلب إضافي على الفاتورة الضريبية المبسطة للفواتير الإلكترونية التي تصدر غالباً بين منشأة ومستهلك للمرحلة الثانية

متطلب إضافي على الفاتورة الضريبية المبسطة للفواتير الإلكترونية التي تصدر غالباً بين منشأة ومستهلك للمرحلة الأولى

^(٩٢) إذا تم استخدام أي عملة بخلاف الريال السعودي عند تطبيق القواعد المنصوص عليها باللائحة التنفيذية، فقد نصت اللائحة على وجوب تحويل المبلغ إلى الريال باستخدام سعر التحويل اليومي المقرر من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي في تاريخ استحقاق الضريبة المرتبطة وفقاً لأحكام الاتفاقية والنظام.

^(٩٣) انظر المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

<https://zatca.gov.sa/ar/E-Invoicing/Introduction/Pages/What-is-e-invoicing.aspx>

نموذج رقم (٤): يوضح شكل الفاتورة الضريبية بين منشأة ومنشأة أخرى^(٩٤).



ويجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يصدر فاتورة ضريبية مبسطة عن التوريدات التي قيمتها تزيد عن ألف ريال، ويجب إصدار الفاتورة الضريبية في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً من الشهر التالي للشهر الذي حدث فيه التوريد، كما يجوز للعميل الخاضع للضريبة-بعد موافقة الهيئة-إصدار الفواتير الضريبية نيابة عن المورد الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالتوريد الذي أجراه للعميل شريطة أن يكون هناك اتفاق مسبق بينهما على ذلك، ويشير بالفاتورة بهذا الأمر، وأن يكون العميل والمورد مسجلين مع الهيئة لأغراض الضريبة، وتعامل الفاتورة المصدرة كفاتورة صادرة عن المورد.

^(٩٤) انظر المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

<https://zatca.gov.sa/ar/E-Invoicing/Introduction/Pages/What-is-e-invoicing.aspx>

وقد تم تحديد الفترة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة، وذلك بالمادة الثامنة والخمسين من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على القيمة المضافة، حيث تكون الفترة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين تتجاوز قيمة توريداتهم السنوية الخاضعة للضريبة مبلغ أربعين مليون ريال، خلال الإثني عشر شهراً السابقة بمدة شهر، بينما تحدد الفترة الضريبية للأشخاص الآخرين الخاضعين للضريبة بمدة ثلاثة أشهر.

أما بالنسبة للوقت المحدد لسداد الضريبة وكيفية تمديده، فقد نصت المادتين (٥٩، ٦٠) من اللائحة التنفيذية على ذلك، حيث يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية بحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية، أما بالنسبة للشخص الخاضع لتقييم الهيئة فيجب عليه السداد قبل التاريخ المحدد في إشعار التقييم.

ويجب أن تسدد الضريبة في الحساب المصرفي الخاص بالهيئة، وفي حال تلقت الهيئة مبلغ من الشخص الخاضع للضريبة يتم قيده في الرصيد المتعلق بالفترة الضريبية ذات الصلة بالسداد، وتستخدم أي زيادة في الرصيد لتغطية أي غرامات أو رسوم مستحقة عن أي فترة ضريبية سابقة أو لاحقة، وللهيئة أن تجري المقاصة بين أي رصيد دائن لضريبة القيمة المضافة وبين أي ضرائب أخرى مستحقة على الشخص الخاضع للضريبة، وعلى الهيئة إشعار الشخص الخاضع للضريبة بذلك^(٩٥).

^(٩٥) نصت المادة الخامسة والستون من اللائحة التنفيذية للنظام على حق الهيئة في أن تطلب من الشخص الخاضع للضريبة تقديم ضماناً نقدياً أو مصرفياً كضمان في الحالات التالية: لضمان أداء التزاماته الضريبية أو عند قيامه باستئناف قراراً ضريبياً وتشك الهيئة في قدرة الشخص الخاضع للضريبة عن السداد، وأخيراً في حالة الإدخال المؤقت للسلع في المملكة من قبل الشخص المستورد، وفي هذه الحالة الأخيرة يعادل الضمان قيمة الضريبة التي سوف تستحق عند استيراد هذه السلع.

فيما يتعلق بتمديد وقت سداد الضريبة، فيجوز للهيئة أن تسمح للشخص الخاضع للضريبة بسداد الضريبة والغرامات والرسوم المستحقة على أقساط، إذا قدم لها المستندات التي تفيد بعدم قدرته على السداد دفعة واحدة، وعلى الهيئة أن تصدر إشعاراً له بقبول طلبه أو رفضه خلال عشرين يوماً من تاريخ استلامه، ويجب ألا تمتد تواريخ جميع الأقساط المستحقة لفترة تزيد عن اثني عشر شهراً، فإذا لم يلتزم الشخص الخاضع للضريبة بسداد الأقساط في موعدها، فالهيئة في هذه الحالة إلغاء قرارها بالسداد على أقساط وإلزامه بسداد الرصيد المتبقي عليه من الضريبة فوراً.

أخيراً نصت المواد (٣١،٣٢،٣٣،٣٤) من النظام علي حق استرداد الضريبة التي تكبدها على السلع والخدمات في المملكة للفئات المنصوص عليها بالاتفاقية وهم الأشخاص غير المقيمين بدول المجلس والحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية والسياح، وأخيراً استرداد الضريبة الصافية القابلة للخصم أو الاسترداد من قبل الشخص الخاضع للضريبة أو ترحيلها لفترات ضريبية قادمة، وأحالت وضع الشروط والضوابط لاستردادها إلى اللائحة التنفيذية.

وقد حددت اللائحة التنفيذية بالمواد (٦٩،٧٠،٧١،٧٢) ضوابط وشروط رد واسترداد الضريبة، حيث يحق للشخص الخاضع للضريبة أن يطلب برد الضريبة المسددة بالزيادة إذا سدد مبلغ زائد عن مبلغ الضريبة الواجب السداد أو عند وجود رصيد دائن لصالحه ويتعلق بضريبة القيمة المضافة، ويحق له طلب الاسترداد من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو في أي وقت آخر خلال خمس سنوات من تاريخ نهاية السنة التقويمية التي حدث فيها الزيادة في سداد الضريبة المستحقة، ويجوز للهيئة رفض طلب الاسترداد إذا كانت هناك أية إقرارات ضريبية واجبة التقديم ولم تقدم للهيئة في الموعد المحدد لتقديمها، أما إذا وافقت الهيئة على طلب الاسترداد سواء كانت الموافقة كلية أو جزئية، يجب أن تتم إجراءات الاسترداد خلال (٦٠) يوماً من تاريخ موافقتها على الطلب عبر تحويل مصرفي لحساب الشخص الخاضع

للضريبة، والهيئة إجراء مقاصة للمبلغ الزائد مقابل أي ضريبة أو أي مبالغ أخرى مستحقة للهيئة.

أما بالنسبة لرد الضريبة للأشخاص المعينين الذين لا يمارسون نشاطاً اقتصادياً، يحق لهم طلب استرداد الضريبة التي يسددونها على توريدات السلع والخدمات المستلمة في المملكة، ويقوم وزير المالية بإصدار قائمة بأسماء الأشخاص المؤهلين لاسترداد الضريبة وتحديثها من وقت إلى آخر، ومن هؤلاء الأشخاص الممثلين للحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية بشرط أن يكون التصرف الذي تم القيام به هؤلاء الأشخاص غير تجاري، ولا يجوز التقدم بطلب الاسترداد عن مبلغ ضريبة يقل عن إجمالي قيمته ألف ريال. وكذلك يجوز رد الضريبة إلى الأشخاص غير المقيمين بدول المجلس ويخضعون لضريبة مماثلة في دولهم ومسجلين بها والخاضعين للضريبة في دول أعضاء أخرى، وأخيراً رد الضريبة للسياح أثناء تواجدهم بالمملكة طالما أنهم اشتروا سلعاً من المملكة ولن تستعمل فيها وسيتم تصديرها إلى مكان خارج إقليم دول المجلس، ويتم تقديم طلب الاسترداد إلي مقدم الخدمة المفوض من قبل الهيئة، وللهيئة سلطة تقديرية في قبول أو رفض طلب الاسترداد وفقاً لاستيفاء شروط أحقية الرد.

والنموذج التالي يوضح كيف تحصل ضريبة القيمة المضافة^(٩٦)، حيث إنها تُفرض ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإمداد، ابتداءً من الإنتاج ومروراً بالتوزيع وحتى مرحلة البيع النهائي للسلعة أو الخدمة، كما هو موضح بالنموذج رقم (٥):

^(٩٦) أنظر المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية لهيئة الزكاة والضرائب والجمارك:

https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx#goods_with_vat



نخلص إلي مما سبق أن القانون المصري والنظام السعودي قد حددا القواعد القانونية المتعلقة بسعر الضريبة واتضح تقارب هذا السعر بينهما، كذلك تم النص على القواعد القانونية المتعلقة بالقرارات والفواتير الضريبية والإجراءات الواجب اتباعها من الخاضعين والمكلفين بدفع الضريبة على القيمة المضافة، وإن كان هناك اختلاف في الخطوات المتبعة لتقديم الإقرارات الضريبية وإصدار الفواتير الضريبية لكن هناك قاسم مشترك بينهما وهو النص على مواعيد محددة يجب الالتزام بها عند تقديم الإقرارات الضريبية والاعتماد على التحول الرقمي والتكنولوجيا الحديثة عند إصدار الفواتير الإلكترونية بهدف عدم التهرب الضريبي من دفع الضريبة.

المبحث الثالث

طرق الاعتراض والطعن على القرارات الضريبية والعقوبات المقررة على مخالفة أحكام الضريبة على القيمة المضافة والتهرب من أدائها في مصر والسعودية

لا شك أن القرارات الضريبية الصادرة عن السلطة المختصة بالدولة قد يشوبها في بعض الأحيان نوعاً من الأخطاء القانونية أو حتى الأخطاء المادية التي قد تحتاج إلي الاعتراض والطعن عليها أمام الجهات القضائية المختصة، وفي نفس الوقت قد يتهرب المكلف بدفع الضريبة من أدائها للدولة وبالتالي لا بد من وجود نصوص قانونية صارمة وعقوبات رادعة تمنع هذا التهرب الضريبي، وهذا ما سوف نوضحه في هذا المبحث من خلال الحديث عن هذه النقاط في كل من القانون المصري والنظام السعودي:

أولاً: طرق الاعتراض والطعن على القرارات الضريبية:

نص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على كيفية الاعتراض على القرارات الضريبية الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية (التظلم الإداري)، حيث حددت المواد القانونية (من المادة ٥٥ حتى المادة ٦٢)، الإجراءات المتعلقة بالطعن على القرارات الضريبية الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية، حيث يحق للمسجل أن يطعن في قرار المصلحة الخاص بربط الضريبة أو في قرار لجنة الطعن وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ الحجز عليه في حالة غلق المنشأة أو غياب المسجل أو في حالة رفض تسلم الإخطار أو لم يستدل على وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان المسجل وتم الإعلان في مواجهة النيابة العامة، وأخيراً إذا تعذر إخطاره بالطرق القانونية المعتادة وكذلك بالوسائل الالكترونية التي لها حجية في الإثبات^(٩٧)، وفي حالة إذا لم يتم المسجل بالطعن خلال هذه المدة القانونية للطعن يعتبر قرار المصلحة بربط الضريبة أو قرار اللجنة نهائياً.

أما بالنسبة للحالات الأخرى التي يتحقق فيها العلم اليقيني بالتعديل أو التقدير، يكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه

(٩٧) وذلك وفقاً لقانون التوقيع الالكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤م.

بذلك، ويتقدم المسجل للمأمورية المختصة بصحيفة من ثلاث صور ويقوم بإيداعها مع تسليمه صورة مؤرخ عليها تاريخ التسليم، ثم تقوم المصلحة بالبت في ذلك الطعن من خلال لجان داخلية يصدر بتشكيلها ويحدد نطاق اختصاصها قرار من رئيس المصلحة، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا توصل الطرفين إلي تسوية لأوجه الخلاف تصبح الضريبة نهائية، أما إذا لم يتم التوصل للتسوية بين الطرفين، تقوم المأمورية المختصة بإخطار المسجل بذلك، ويجب عليها في هذه الحالة أن تقوم بإحالة الخلاف إلي لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت فيه وتقوم بإخطار المسجل بذلك، فإذا لم تقم بإحالة هذا الخلاف خلال هذه المدة، يحق للمسجل في هذه الحالة أن يتقدم بعرض الأمر مباشرة على رئيس هذه اللجنة كتابة أو بكتاب موصي عليه بعلم الوصول، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء هذه المدة المحددة سلفاً، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التقديم أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف المسجل.

وتنظم اللائحة التنفيذية قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها (الجان التوفيق)، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة، حيث يحق للمصلحة والمسجل الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة بالقضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وتتنظر المحكمة المختصة الدعاوى التي ترفع من المسجل أو عليه في جلسة سرية وتقوم بإصدار الحكم على وجه السرعة.

وبطبيعة الحال عدم تقديم الطعن خلال هذه المواعيد المشار إليها سلفاً، يترتب عليه أن تعديل أو تقدير الضريبة من قبل المصلحة يصبح نهائياً.

أخيراً فيما يتعلق بالسلع والخدمات المستوردة التي تخضع لرقابة مصلحة الجمارك، يطبق عليها أحكام وإجراءات التحكيم المنصوص عليها في قانون الجمارك.

أما بالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، فقد نصت المادة الرابعة والسبعون من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون

الخليجي على الاعتراضات والطعون على قرارات الجهة الضريبية المختصة، ويشمل ذلك حق اللجوء إلى المحاكم المحلية المختصة في كل دولة عضو.

كما نصت المادة (٤٩) من نظام الضريبة على القيمة المضافة السعودي على كيفية الاعتراض على قرارات هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، حيث يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

ونصت المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام على القواعد المتعلقة بحق الاستئناف، حيث تقدم الاعتراضات للجهة القضائية المختصة وفقاً لما جاء في المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢ ذو القعدة عام ١٤٣٨هـ ونظام ضريبة الدخل ونظام ضريبة القيمة المضافة، كما يجوز لوزير المالية وضع تنظيم لإجراءات التسوية، لحل الخلافات بين الهيئة والخاضعين للضريبة، وفق مواد يمكن اللجوء إليها عند موافقة الهيئة والشخص الخاضع للضريبة على إجراءات التسوية.

فيما يتعلق بإجراءات التسوية الودية، فيجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه خلال ستين يوماً من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبت في الاعتراض خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديمه، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة التسعين يوماً دون البت فيه، فللمكلف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مضي مدة التسعين يوماً دون البت فيه، القيام بطلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية بالهيئة لغرض التسوية، وفي حال رفض المكلف قرار اللجنة الداخلية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز له التقدم بدعوى تظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل في المنازعات في المخالفات والمنازعات الضريبية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو من مضي المدة المحددة في قواعد التسوية من دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية^(٩٨).

(٩٨) بطبيعة الحال تعتبر هذه المواعيد من النظام العام لا يجوز مخالفتها وإلا يترتب على عدم تقديم الاعتراضات في الموعد المحدد نظاماً اعتباراً قرارات هيئة الزكاة والضريبة والجمارك محصنة ونهائية وغير قابلة للاعتراض عليها أمام أي جهة أخرى.

أما بالنسبة لتقديم الاعتراضات وإقامة دعوى التظلم مباشرة للجهة القضائية المختصة وفقاً للمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) الصادر بتاريخ ٢ ذو القعدة عام ١٤٣٨هـ^(٩٩)، فقد تم تعديل القواعد الخاصة بحق الاعتراض على القرارات الصادرة من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ويعتبر هذا التعديل من أهم التعديلات التي أُدخلت على نظام الضريبة على الدخل السعودي والضريبة على القيمة المضافة، فقد تضمن هذا التعديل تشكيل لجان ضريبية جديدة لنظر كافة الاعتراضات على قرارات الربط والتقييم الضريبي الصادرة عن الهيئة، وتعد هذه اللجان بمثابة لجان شبه قضائية تفصل في كافة الطعون المقدمة لها، وتصبح قراراتها نهائية غير قابلة للاعتراض أمام أي جهة قضائية أخرى.

هذا بخلاف ما كان منصوص عليه قبل هذا التعديل الأخير، حيث كان يحق للشخص الخاضع للضريبة أن يعترض على القرارات الضريبية الصادرة من الهيئة أما بفرض عقوبة أو غرامة عليه أو بالتقدير الجزافي للضريبة المستحقة عليه، أن يعترض عليها أمام اللجان الضريبية الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا اعتبر القرار نهائياً غير قابل للطعن عليه أمام أية جهة قضائية، ويجوز الطعن على قرارات اللجان الضريبية الابتدائية أمام اللجان الاستئنافية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم بالقرار، وكان يحق للشخص الخاضع للضريبة الذي يصدر ضده قراراً من اللجنة الاستئنافية أن يعترض عليه أمام المحاكم الإدارية بديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ العلم به.

لكن بعد صدور المرسوم الملكي آنف الذكر والتعديلات التي نص عليها، لم تعد المحاكم الإدارية بديوان المظالم مختصة بنظر أي منازعة أو خصومة ضريبية، وأصبح ديوان المظالم غير مختص ولأئياً بنظر هذه المنازعات، وتم تغيير مسمى اللجان الضريبية المختصة بنظر المنازعات الضريبية إلي لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بدلاً من مسمى اللجان الابتدائية، وتختص هذه اللجنة بالفصل

^(٩٩) أنظر المصدر في ذلك جريدة أم القرى، العدد (٤٧٠٢)، الجمعة ٢٧ ربيع الأول ١٤٣٩هـ الموافق

١٥ ديسمبر ٢٠١٧م.

في اعتراضات ذوي الشأن علي القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقاً لأحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها، ويتم الاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم بقرار الهيئة، وكذلك تختص بالفصل في المخالفات والمنازعات ودعاوى الحقين العام والخاص الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها، وكذلك تم النص على اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بدلاً من مسمى اللجنة الاستئنافية المعمول به قبل صدور هذه التعديلات الأخيرة، وتختص بالفصل في الاعتراضات المقدمة ضد قرارات لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية ويتم الاعتراض أمامها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم بالقرارات الصادرة عن لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية^(١٠٠).

وتصدر قرارات اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالأغلبية، وتكون قراراتها نهائية ومحصنة وغير قابلة للاعتراض عليها أمام أي جهة قضائية أخرى.

وقد نص المرسوم الملكي آنف الذكر على ضرورة أن يكون أعضاء هذه اللجان الضريبية الجديدة من ذوي الخبرة والتأهيل النظامي أو المحاسبي، ويراعى ألا يكون من بين الأعضاء أي من منسوبي الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية، ويتم تعيين رئيس الدوائر المختلفة لهذه اللجان وأعضاؤها بأمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وعند انتهاء هذه المدة دون إعادة التشكيل أو التجديد للأعضاء، يستمرون في أداء عملهم حتى صدور أمر ملكي بذلك.

^(١٠٠) جدير بالذكر ولكي يتم تسهيل عمل هذه اللجان الضريبية الجديدة، فقد تم تشكيل جهة مستقلة تسمى الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية، تكون مهمتها توفير الدعم القانوني والإداري والفني والمحاسبي للجان الضريبية لتسهيل القيام بأعمالها، وتكون مهماتها قيد الدعاوى وتنظيم سجلاتها وترتيبها وحفظها وأعمال الضبط والمراسلات والمواعيد والتبليغات وأي مهمات أخرى يحددها مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. أنظر المصدر في ذلك الصفحة الرئيسية للأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية:

<https://gstc.gov.sa/ar/committees/Pages/default.aspx>

وتلتزم هذه اللجان الضريبية الجديدة بقواعد نظر الدعوى المنصوص عليها بنظام المرافعات الشرعية ونظام المرافعات أمام ديوان المظالم ونظام الإجراءات الجزائية، وكذلك تلتزم باللوائح والقرارات ذات الصلة.

وفي جميع الأحوال لا تسمع الدعوى في المنازعات الضريبية بعد مضي خمس سنوات من تاريخ استحقاق المبلغ محل المطالبة أو من تاريخ العلم بالواقعة محل النزاع، إلا في حالة وجود عذر تقبله اللجنة.

وأخيراً يمكننا القول بأن هدف المنظم السعودي من تشكيل هذه اللجان الضريبية الجديدة التي تتسم بإنها شبه قضائية، هو الحرص على عدم إطالة أمد النزاع الضريبي بين الهيئة والشخص المكلف بدفع الضريبة أي كانت نوعها، كما كان الوضع قبل صدور المرسوم الملكي، حيث كانت القضايا الضريبية تستغرق عدة سنوات بداية من الاعتراض على القرارات الضريبية الصادرة عن الهيئة أمام اللجان الضريبية ثم بعد ذلك الاعتراض عليها أمام المحاكم الإدارية بدرجاتها المختلفة، وحتى يتم صدور حكم نهائي بات فاصل في الدعوى، مما كان يؤثر ذلك على سداد المبالغ الضريبية في الوقت المحدد لها سلفاً ويؤثر كذلك على حجم الحصيلة الضريبية السنوية، بالإضافة إلي تهرب بعض المكلفين بدفع الضريبة عن طريق إطالة أمد النزاع أمام اللجان الضريبية والمحاكم الإدارية، لذلك حرص المنظم السعودي على تشكيل لجان شبه قضائية مهمتها الفصل في كافة الدعوى الضريبية وإصدار قرارات نهائية وعدم اختصاص المحاكم الإدارية بنظر هذه الدعوى الضريبية.

وكما هو تم توضيحه سلفاً من أن القانون المصري والنظام السعودي حددا إجراءات ومواعيد ودرجات الطعن على القرارات الضريبية، وتشابهت الكثير من القواعد بينهما، ولكن يظل الاختلاف الجوهرى بينهما هو عدم إمكانية الطعن على القرارات الضريبية في السعودية أمام القضاء الإداري المختص.

ثانياً: العقوبات المقررة على مخالفة أحكام الضريبة والتهرب من أدائها:

نص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على العقوبات المقررة على مخالفة أحكام الضريبة وكذلك التهرب من أدائها، حيث نصت المادة (٦٦) على

معاقبة كل من يخالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها بالقانون ولأئحته التنفيذية، بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلاً عن إلزام المخالف بدفع الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجداول والضريبة الإضافية المستحقة، ونص القانون صراحة على أن هذه العقوبات لا تنطبق على أعمال التهرب الضريبي المنصوص عليها بالقانون^(١٠١).

كما حددت هذه المادة الحالات التي تعد مخالفة لأحكام القانون وذلك على سبيل المثال وليس الحصر وهي:

- ١- التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة وضريبة الجداول عن المدة المحددة قانوناً وذلك بما لا يجاوز ستين يوماً.
- ٢- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة عما ورد بالإقرار.
- ٣- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك.
- ٤- عدم إخطار المصلحة بالتغييرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد.
- ٥- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها. وأخيراً أشارت المادة السابقة إلى مضاعفة العقوبة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات من ارتكاب المخالفة الأولى.

^(١٠١) هذا بخلاف امتياز دين الضريبة على القيمة المضافة الذي نص عليه القانون بالمادة (٥١)، حيث نص على يكون للضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجداول والضريبة الإضافية وغيرها من المبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى هذا القانون امتيازاً على جميع المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها للمصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية. راجع في ذلك موضوع امتياز دين الضريبة عن باقي الديون العادية: محمد عماد عبد الوهاب السنباطي: الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة المنصورة، سنة ٢٠١٣م، ص ٥٢٧، ص ٥٢٨.

أما المادة (٦٧) فقد نصت على العقوبة المقررة على كل من يتهرب من الضريبة وضريبة الجدول وهي السجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات، وغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكها لهذا الغرض.

ويحكم على الفاعلين المتضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول والضريبة الإضافية، وتضاعف هذه العقوبة السابقة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات من ارتكاب التهريب الضريبي، وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهريب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.

ونصت المادة (٦٨) من القانون على الحالات التي تعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول وبالتالي يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (٦٧) وهي ما يلي:

- ١- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.
- ٢- بيع السلعة أو الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة.
- ٣- خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.
- ٤- استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك.
- ٥- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها.
- ٦- عدم إصدار المسجل فواتير على مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول.
- ٧- انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها أو سدادها.

- ٨- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول.
- ٩- عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة (١٢) من القانون.
- ١٠- اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها.
- ١١- عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون.
- ١٢- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهربة.
- ١٣- عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي، وتسدّد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل.
- ١٤- عدم الالتزام بأحكام المادة (٤٠) أو المادة (٤٢) من هذا القانون^(١٠٢).
- ١٥- وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها.
- ١٦- قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه، سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الواردة بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر.
- ١٧- حيازة سلع الجدول بقصد الإتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندول) والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها.
- ١٨- التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة.
- ١٩- عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار^(١٠٣).

^(١٠٢) تتعلق هذه الأحكام بكيفية التسجيل لدى المصلحة من قبل المكلفين بدفع ضريبة الجدول.

^(١٠٣) تتعلق هذه الأحكام بقواعد التسجيل الإجباري من قبل المكلفين بدفع الضريبة على القيمة المضافة، وقد ذكرنا هذه الأحكام آنفاً.

واختتمت المادتين (٦٩، ٧٠) من القانون التطرق لمسألة مصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهرب، فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهرب وذلك ماعدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت خصيصاً أو أجرت فعلاً لهذا الغرض، وفي حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال.

وفيما يتعلق بتحديد التاريخ التي تخضع فيه المبيعات المهربة والمخالفة للقانون لفئات الضريبة النافذة قانوناً، فقد نصت المادة التاسعة من القانون على ما يلي: "مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التي تتم بالمخالفة للقواعد المقررة قانوناً لفئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة، فإذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة".

وأخيراً تحدثت المادة (٧٢) من القانون عن الآلية التي يتم من خلالها رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات تتعلق بجرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون، حيث يجب أن تتم بناء على طلب الوزير أو من يفوضه، ويجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في هذه الجرائم المشار إليها سلفاً، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة على المخالف على حسب الأحوال، وذلك بالإضافة إلي تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه في المادة (٦٦)، هذا بالنسبة للتصالح في الجرائم المنصوص عليها بها، أما إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب الضريبي، فيعادل التعويض نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها^(١٠٤).

^(١٠٤) هذا بالإضافة إلى ما نصت عليه المادة (٥٠) من القانون على إنه يجوز إسقاط الديون المستحقة على المسجل وذلك في الأحوال الآتية: ١- إذا قضي نهائياً بإفلاسه وأقفلت التقلية. ٢- إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً. ٣- إذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدى

أما بالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي فقد نصت المادة (٣٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة على حالات توفر جريمة التهرب الضريبي، وتتضمن حالتين: الحالة الأولى وهي الحالة التي يتم تقديم مستندات، أو إقرارات، أو سجلات، أو معلومات غير صحيحة، أو مزورة، أو مصطنعة، يقصد بها التهرب من تأدية الضريبة المستحقة أو تخفيض قيمتها، أو استردادها دون وجه حق، ويقع على عاتق الخاضع للضريبة عبء إثبات انتفاء القصد الجنائي لارتكاب جريمة التهرب الضريبي.

أما الحالة الثانية التي تتوفر فيها جريمة التهرب الضريبي، فهي عندما يتم إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، بالمخالفة للأنظمة القانونية السارية بالمملكة، وذلك دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر. كما نصت المواد (٤٠، ٤١، ٤٢، ٤٣، ٤٤، ٤٥، ٤٦، ٤٧، ٤٨) من النظام على العقوبات التي تفرض على المتهرب من الضريبة أو المخالف لأحكام النظام، ويمكننا توضيح هذه العقوبات حسب نوع المخالفة المرتكبة من الشخص الخاضع للضريبة من خلال الجدول التالي^(١٠٥):

المدین.٤- إذا توفي عن غير تركة. وتختص بهذا الإسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير أو من يفوضه وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة، ويجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح.

^(١٠٥) المصدر: الصفحة الرئيسية للهيئة العامة للزكاة والضرائب والجمارك:

https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx#goods_with_vat.

جدول رقم (١): يوضح أنواع المخالفات والعقوبات المفروضة عليها

الغرامة المقررة نظاماً	وصف العقوبة أو المخالفة المرتكبة من الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة
يعاقب المخالف بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد على ثلاث أمثال قيمة السلع والخدمات محل التهرب.	-تقديم مستندات، أو إقرارات، أو سجلات، أو معلومات غير صحيحة، أو مزورة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو تخفيض قيمتها أو استردادها دون وجه حق.
يعاقب المخالف بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد على ثلاث أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب.	- إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها بالمخالفة للأنظمة السارية دون سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر.
يعاقب المخالف بغرامة قدرها (١٠,٠٠٠) عشرة آلاف ريال.	- عدم التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة خلال المدة النظامية.
يعاقب المخالف بغرامة لا تقل عن 5% ولا تزيد عن 25% من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها.	- عدم تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة النظامية.
يعاقب المخالف بغرامة تعادل 5% من قيمة الضريبة غير المسددة، وذلك عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة.	- عدم سداد الضريبة المستحقة خلال المدة النظامية.
يعاقب المخالف بغرامة تعادل 50% من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة، ويجوز للهيئة الإعفاء من هذه العقوبة أو تخفيضها وفقاً للضوابط المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة.	-تقديم إقرار ضريبي خاطئ أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه أو تقديم أي مستند إلي الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق.
يعاقب المخالف بغرامة لا تزيد على (50,000) خمسين ألف ريال.	-عدم حفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية خلال المدة النظامية.

يُعاقب المخالف بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) خمسين ألف ريال.	منع أو عرقلة موظفي الهيئة أو أي من العاملين لديها من أداء واجباتهم الوظيفية.
يُعاقب المخالف بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) خمسين ألف ريال.	مخالفة أي حكم آخر من أحكام نظام ضريبة القيمة المضافة أو لائحته التنفيذية.

واختتم النظام الاحكام المتعلقة بالعقوبات، بالحديث عن حالة تكرار المخالفة نفسها خلال ثلاث سنوات من تاريخ ثبوت المخالفة وصدور قرار نهائي بالعقوبة السابقة، ففي هذه الحالة يجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حق المخالف بموجب هذا القرار.

كما حدد النظام بقيام الهيئة بفرض هذه العقوبات المنصوص عليها في النظام، وذلك وفقاً لتصنيف المخالفات والعقوبات المحددة لها، بشرط أن يصدر القرار من مجلس إدارة الهيئة ويوقعه محافظ الهيئة أو من يفوضه مجلس الإدارة بذلك، ويجب أن يراعى فيه التناسب بين المخالفة والعقوبة، ويجوز تضمين القرار الصادر بالعقوبة النص على نشر منطوقه علي نفقة المخالف في صحيفة محلية تصدر في محل إقامته أو أقرب منطقة إليه، أو نشره في أي وسيلة أخرى مناسبة، وذلك على حسب نوع المخالفة المرتكبة وجسامتها وآثارها، بشرط اكتساب القرار الصفة القطعية والنهائية.

وجدير بالذكر أن الحكومة السعودية حاولت إلغاء الغرامات وتخفيف بعض العقوبات المالية على المكلفين بشروط محددة، من خلال إطلاق مبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية وذلك اعتباراً من يونيو ٢٠٢٢م ولمدة ستة أشهر قابلة للتمديد عند الحاجة لذلك، وتعتبر هذه المبادرة امتداداً لمبادرات هيئة الزكاة والضريبة والجمارك السابقة التي أطلقتها بهدف التخفيف من الآثار الاقتصادية والمالية الناتجة عن جائحة كورونا وتداعياتها، فقد دعت الهيئة جميع المكلفين الخاضعين للأنظمة الضريبية إلى المسارعة للاستفادة من مبادرة "إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية"، وذلك قبل انتهاء مدتها.

وأوضحت الهيئة أن المبادرة تتضمن إعفاء المكلفين من غرامات التأخر في التسجيل بجميع الأنظمة الضريبية، والتأخر في السداد، والتأخر في تقديم الإقرار في جميع الأنظمة الضريبية، إضافة إلى غرامة تصحيح الإقرار لضريبة القيمة المضافة،

وغرامات مخالفات الضبط الميداني المتعلقة بتطبيق أحكام الفوترة الإلكترونية، والأحكام العامة الأخرى لضريبة القيمة المضافة.

وأضافت أنه يُشترط للاستفادة من المبادرة، أن يكون المكلف مسجلاً في النظام الضريبي، وأن يتم تقديم جميع الإقرارات واجبة التقديم للهيئة، وسداد كامل أصل دين الضريبة المتعلق بالإقرارات الضريبية المستحقة، مع إمكانية التقدم للهيئة بطلب تقسيطها، شريطة أن يتم تقديم الطلب أثناء سريان المبادرة وأن يتم الالتزام بسداد جميع الأقساط المستحقة خلال مواعيد استحقاق سدادها وفق خطة التقسيط المعتمدة من الهيئة، مؤكدةً أن المبادرة لا تشمل الغرامات المرتبطة بمخالفات التهرب الضريبي، والغرامات التي سُددت قبل تاريخ سريان هذه المبادرة.

وحثت الهيئة المكلفين إلى الاطلاع على التفاصيل من خلال الدليل الإرشادي المبسط الخاص بالمبادرة، المتاح عبر موقعها الإلكتروني، والمتضمن شرحاً مفصلاً لأبرز ما تناوله قرار تمديد مبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية، بما في ذلك إيضاح أنواع الغرامات المشمولة وشروط الإعفاء منها، وخطوات تقسيط المستحقات المالية، إلى جانب التعريف بمخالفات الضبط الميداني التي تشملها المبادرة، مع ذكر أمثلة توضيحية لذلك، كما دعت الهيئة إلى التواصل معها عند وجود أي استفسارات حول المبادرة عبر وسائل التواصل الاجتماعي المختلفة التابعة للهيئة^(١٠٦).

نخلص إلى مما سبق بأن القانون المصري والنظام السعودي حرصا على تشديد العقوبات التي تفرض على المخالفين لأحكام القانون المتعلقة بفرض الضريبة وكذلك بالنسبة للمتهربين من دفعها، وذلك بهدف تحقيق الردع العام والخاص وعدم تكرار هذه الجرائم والمخالفات، وكذلك من أجل تحقيق الهدف الاقتصادي من فرض هذا النوع من الضرائب غير المباشرة وهو زيادة حصيلة الضريبة لسد أي عجز قد تواجهه الدولة لتغطية نفقاتها العامة أو من أجل البحث عن موارد مالية جديدة تزيد من حجم الإيرادات العامة

(١٠٦) المصدر: الصفحة الرئيسية للهيئة العامة للزكاة والضرائب والجمارك:

https://zatca.gov.sa/ar/MediaCenter/News/Pages/News_922.aspx.

الفصل الثالث

أثر فرض الضريبة على القيمة المضافة على حجم الإيرادات العامة

تمهيد وتقسيم:

بعد أن تعرضنا إلى تحديد نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كلا من مصر والسعودية، وكذلك سعرها وكيفية تقديم الإقرارات الضريبية وسداد الفواتير الضريبية، وطرق الاعتراض والطعن على القرارات الضريبية والعقوبات المفروضة على المخالفين والمتهربين من دفعها، سوف نستعرض في هذا الفصل إلى أثر فرض الضريبة على القيمة المضافة على حجم الإيرادات العامة سواء بالنسبة للأثر التضخمي أو بالنسبة للأثر المالي والاقتصادي، وذلك في ضوء الوضع الاقتصادي الراهن في كل من مصر والسعودية.

ومن هذا التمهيد السابق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الأثر التضخمي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية.

المبحث الثاني: الأثر المالي والاقتصادي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية.

المبحث الأول

الأثر التضخمي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية

أولاً: الأثر التضخمي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر:

يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كثير من بلدان العالم إلى إحداث أثر تضخمي يتمثل في زيادة أسعار السلع والخدمات، ولكن هذه الزيادة الملحوظة قد تحدث عند بداية تطبيق القانون أو مع أي تعديلات جذرية له، ثم بعد ذلك قد يختفي هذا الأثر التضخمي ويحدث استقرار في أسعار السلع والخدمات، خاصة إذا تم زيادة

أجور الطبقات ذات الدخل المحدودة من أجل مواجهة هذا الارتفاع في الأسعار^(١٠٧).

لكن هناك عوامل أخرى قد تحدث ويستمر معها الأثر التضخمي لفرض الضريبة على القيمة المضافة على المواطنين، حيث يؤدي الارتفاع في أسعار السلع والخدمات التي فرضت عليها الضريبة والتي يتحملها المستهلك إلى تقليل حجم القوة الشرائية لهذه السلع والخدمات، الأمر الذي يترتب معه التغيير في مستوى الدخل الحقيقي وتراجع الطلب الكلي عليها وكذلك التأثير السلبي على حجم كلا من الإنتاج والادخار والاستثمار^(١٠٨).

ولكن الذي يهمنا في هذا المبحث هو التركيز على الأثر التضخمي لفرض الضريبة دون التطرق إلى العوامل والمتغيرات الأخرى، وقد حددت وزارة المالية المصرية مقدار الزيادة الفعلية والمتوقعة في معدل التضخم نتيجة فرض الضريبة على القيمة المضافة، وذلك من خلال التقرير المالي الشهري "ابريل عام ٢٠٢٣م"، حيث أشار التقرير إلى معدلات التضخم السنوية في الأرقام القياسية للأسعار المحلية منذ عام ٢٠١٨م وحتى عام ٢٠٢٣م، وتمثل هذه الفترة محل الدراسة بعد تطبيق قانون الضريبة المضافة بعامين في مصر وكذلك مروراً بالتعديلات التي طرأت على القانون عام ٢٠٢٢م، والجدول التالي يوضح هذه المعدلات بشئ من التفصيل^(١٠٩):

^(١٠٧) عاطف صدقي، محمد أحمد الرزاز: المالية العامة، بدون ناشر، سنة ١٩٩٥م، ص ٣٠٤.

^(١٠٨) راجع في ذلك سماح منصور أبو المجد: ضريبة القيمة المضافة ومعوقاتها وأثرها في الإيرادات العامة وأسعار المستهلكين بجمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية " دراسة مقارنة وتطبيقية"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة المنوفية، العدد ٤٧، سنة ٢٠١٨م، ص ٢٣٧.

^(١٠٩) المصدر: التقرير المالي الشهري الصادر عن وزارة المالية شهر ابريل عام ٢٠٢٣م، مجلد رقم

(١٨)، العدد (٦)، ص ١٧، وذلك من خلال الموقع الإلكتروني لوزارة المالية:

تقارير - شهرية / <https://mof.gov.eg/ar/archive/monthlyFinancialReport/general/>

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

معدلات التضخم السنوية في الأرقام القياسية للأسعار المحلية : ٢٠٢٣/٢٠٢٠

بيان ملخص
٢٠٢٣ - ٢٠١٨

الأسعار المحلية	٢٠٢٣		٢٠٢٢		٢٠٢١		٢٠٢٠								
	رقم القياسي	معدل التضخم													
	أسعار المستهلكين	أساسي إجمالي													
يناير	٣١,٢	٢٦,٥	٢٥,٨	١٩,٩	٦,٣	٨,٠	٧,٣	٠,٨-	٣,٦	٤,٨	٤,٣	٤,٠	٢,٧	٦,٨	٧,٢
فبراير	٤٠,٣	٣٢,٩	٣١,٩	٢٤,٣	٧,٢	١٠,٠	٨,٨	٦,٣	٣,٦	٤,٩	٤,٥	٢,٤-	١,٩	٤,٩	٥,٣
مارس	٣٩,٥	٣٣,٩	٣٢,٧	٣٣,٦	١٠,١	١٢,١	١٠,٥	١٨,٣	٣,٧	٤,٨	٤,٥	١٢,١-	١,٩	٤,٦	٥,١
أبريل				٣١,٧	١١,٩	١٤,٩	١٣,١	٢٦,٤	٣,٣	٤,٤	٤,١	١٨,٨-	٢,٥	٥,٩	٥,٩
مايو				٣٢,٤	١٣,٣	١٥,٣	١٣,٥	٢٢,٩	٣,٤	٤,٩	٤,٨	١٥,٢-	١,٥	٥,٠	٤,٧
يونيو				٣٢,٣	١٤,٦	١٤,٧	١٣,٢	١٨,٤	٣,٩	٥,٣	٤,٩	٧,١-	١,٠	٦,٠	٥,٦
يوليو				٢٧,٧	١٥,٦	١٤,٦	١٣,٦	١٧,١	٤,٦	٦,١	٥,٤	٧,٥-	٠,٧	٤,٦	٤,٢
أغسطس				٢٥,٢	١٦,٧	١٥,٣	١٤,٦	١٥,٢	٤,٥	٦,٤	٥,٧	٤,٥-	٠,٨	٣,٦	٣,٤
سبتمبر				٢٠,٩	١٨,٠	١٥,٣	١٥,٠	١٩,٠	٤,٨	٨,٠	٦,٦	٦,٩-	٣,٣	٣,٣	٣,٧
أكتوبر				١٨,٨	١٩,٠	١٦,٣	١٦,٢	٢٤,٨	٥,٢	٧,٣	٦,٣	٤,٨-	٣,٩	٤,٦	٤,٥
نوفمبر				٢٠,٤	٢١,٥	١٩,٢	١٨,٧	٢٤,١	٥,٨	٦,٢	٥,٦	٤,٣-	٤,٠	٦,٣	٥,٧
ديسمبر				٢٤,٤	٢١,٩	٢١,٣	١٨,٥	٦,٠	٦,٥	٥,٩	٣,٨-	٣,٨	٦,٠	٥,٤	٥,٤

المصدر: الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء.

١/ قام الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء بإستحداث سلسلة جديدة للأرقام القياسية لأسعار المستهلكين بدءاً من سبتمبر ٢٠١٩، وذلك بإستخدام عام ٢٠١٩/٢٠١٨ سنة أساس للسلسلة الجديدة، وإستخدام أوزان جديدة للمجموعات السلعية الرئيسية مستخرجة في ضوء نتائج بحث الدخل والإنفاق والإستهلاك لعام ٢٠١٨/٢٠١٧. كما، وتجدر الإشارة إلى أن سلسلة أسعار المستهلكين ما قبل أغسطس ٢٠١٩ مبنية على أساس شهر يناير ٢٠١٠، كما إضحت الأوزان السابقة على بحث الدخل والإنفاق والإستهلاك للعام المالي ٢٠٠٩/٢٠٠٨.

٢/ قام الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء بإصدار رقم قياسي لأسعار المستهلكين بدءاً من سبتمبر ٢٠٠٧، وذلك بإستخدام أسعار السلع والخدمات للثقة المالية (٢٠٠٥-٢٠٠٤) كفترة أساس لسلسلة الأرقام القياسية، كما تم إستخراج الأوزان بإستخدام متوسط عامي (٢٠٠٣-٢٠٠٢، ٢٠٠٢-٢٠٠١، ٢٠٠١-٢٠٠٠) للقيم الإجمالية للإنتاج الصناعي والزراعي والخدمي. وتجدر بالفتح أن السلسلة الزمنية لمعدلات التضخم لأسعار المستهلكين للفترة ما قبل سبتمبر ٢٠٠٧ غير متاحة بعد.

٣/ قام البنك المركزي المصري بإصدار مؤشر التضخم الأساسي (Core Inflation)، وهو مشتق من الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين مستخدماً منه بعض السلع التي تتحدد أسعارها إدارياً (وتمثل ١٩,٤% من السلة السلعية للمستهلكين)، بالإضافة إلى بعض السلع التي تتكرر بصدمات مؤقتة من جانب العرض (الخضراوات والفاكهة وتمثل ٨,٨% من السلة السلعية للمستهلكين).

جدول رقم (٢) يوضح معدلات التضخم السنوية في الأرقام القياسية للأسعار

المحلية في مصر منذ عام ٢٠١٨م وحتى عام ٢٠٢٣م.

ويوضح الجدول السابق معدلات التضخم السنوية في الأرقام القياسية للأسعار المحلية، وذلك من خلال بيان ملخص لخمس أعوام منذ عام ٢٠١٨م وحتى عام ٢٠٢٣م، ويشير البيان إلي بلوغ معدل التضخم الأساسي في ديسمبر ٢٠٢٠م إلي ٣,٨%، بينما بلغ معدل التضخم الأساسي في ديسمبر ٢٠٢١م إلي ٦,٠%، ليرتفع معدل التضخم في ديسمبر ٢٠٢٢م إلي ٢٤,٤%، وأخيراً يسجل معدل التضخم الأساسي في مارس ٢٠٢٣م نسبة ٣٩,٥%، وبهذه النسبة الأخيرة يسجل التضخم

أعلى نسبة تضخم شهدتها مصر خلال العامين ٢٠٢٢ و٢٠٢٣م، ويمكن تفسير هذه الطفرة الهائلة في ارتفاع نسبة التضخم إلي الأحداث الأخيرة التي مر بها العالم، بداية من جائحة "كوفيد-١٩" والآثار الاقتصادية التي تبعتها، ثم بعد ذلك الحرب بين روسيا وأوكرانيا وارتفاع سعر الدولار الأمريكي^(١١٠).

وقد أعلنت الحكومة المصرية عن مجموعة من التدابير الاقتصادية لمواجهة هذه الأحداث الأخيرة ومعالجة حالة التضخم وارتفاع الأسعار وأثره على الطبقات محدودي الدخل، وقد تمثلت في مجموعة من تدابير الحماية الاجتماعية والأمن الغذائي من خلال تخصيص مبلغ ١٣٠ مليار جنيه مصري (ويمثل ١.٧٪ من الناتج المحلي الإجمالي) للمستفيدين من برنامج تكافل وكرامة مع تقديم دعم إضافي لهم شمل حوالي مليون أسرة، بالإضافة إلى تقديم زيادة مؤقتة في الإعانات لحاملي بطاقات التموين الأشد فقراً بالمجتمع المصري^(١١١).

هذا عن معدلات التضخم بشكل عام، أما بالنسبة لمعدلات التضخم لأسعار المستهلكين ونسبة التغير في شراء السلع والخدمات، فقد حدثت أيضاً طفرة كبيرة في هذه المعدلات خلال العامين ٢٠٢٢م و٢٠٢٣م، حيث بلغ معدل التضخم السنوي لأسعار المستهلكين في ديسمبر ٢٠٢٢م نسبة ٢١,٣٪، بينما بلغ معدل التضخم السنوي لأسعار المستهلكين في مارس ٢٠٢٣م نسبة ٣٢,٧٪، وهذه الزيادة الكبيرة تؤكد مدى تأثير المجتمع المصري بالأحداث العالمية والارتفاع الهائل في أسعار

⁽¹¹⁰⁾ Clemens Breisinger, Mariam Raouf, Manfred Wiebelt, Ahmed Kamaly, and Mouchera Karara: Impact of COVID-19 on the Egyptian economy: Economic sectors, jobs, and households, MIDDLE EAST AND NORTH AFRICA(IFPRI), Ministry of Planning and Economic Development, REGIONAL PROGRAM POLICY NOTE 06, JUNE 2020.

⁽¹¹¹⁾ INTERNATIONAL MONETARY FUND: ARAB REPUBLIC OF EGYPT, REQUEST FOR EXTENDED ARRANGEMENT UNDER THE EXTENDED FUND FACILITY, IMF Report No.23/2, Washington, D.C, December 2,2022, P.6.

المصدر: التقرير المالي الشهري الصادر عن وزارة المالية شهر ابريل عام ٢٠٢٣م، المجلد السابق، ص١٨، وذلك من خلال الموقع الالكتروني لوزارة المالية:

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

السلع والخدمات العالمية والذي بدوره يؤثر حتماً على أسعار السلع والخدمات المحلية.

والجدول التالي يوضح معدل التضخم لأسعار المستهلكين ونسبة التغير الذي مر بها عامي ٢٠٢٢م، ٢٠٢٣م على شراء العديد من السلع والخدمات بشيء من التفصيل^(١١٢):

معدل التضخم السنوي لأسعار المستهلكين^١
(نسبة التغير)

	بيانات ربع سنوي ^٢				بيانات ربع سنوي ^٣			
	يناير-مارس ٢٠٢٣	أبريل-يونيو ٢٠٢٣	يوليو-سبتمبر ٢٠٢٣	أكتوبر-ديسمبر ٢٠٢٣	يناير-مارس ٢٠٢٢	أبريل-يونيو ٢٠٢٢	يوليو-سبتمبر ٢٠٢٢	أكتوبر-ديسمبر ٢٠٢٢
معدل التضخم لأسعار المستهلكين	٣٢,٧	٣١,٩	٢٥,٨	٢١,٣	٣٠,١	١٨,٧	١٤,٤	٨,٩
الطعام والشراب	٦٢,٩	٦١,٨	٤٨,٠	٣٧,٢	٥٧,٦	٣٠,٣	٢٢,٤	١٦,٦
المشروبات الكحولية والتبغ	١٣,٠	١٤,٧	١٤,٥	١٤,٦	١٤,١	١٤,٣	١٠,٤	٢,٦
الملابس والأحذية وأغطية للتم	٢١,٣	٢٠,١	١٨,٢	١٦,٥	١٩,٩	١٥,٧	١١,٥	٤,١
السكن والمياه والكهرباء و الوقود	٨,٣	٧,٨	٦,٦	٦,٥	٧,٦	٦,٥	٥,٧	٤,٥
الأثاث والمعدات المنزلية و الصيانة	٣٨,٣	٣٤,٦	٣٠,٢	٢٦,٥	٣٤,٤	٢٣,٦	١٦,٠	٤,٢
الرعاية الصحية	١٦,٩	١٦,٠	١٤,١	١٢,٣	١٥,٧	١٠,٥	٥,٩	٢,٩
النقل والمواصلات	٢٠,٢	١٨,٩	١٨,٩	١٨,٠	١٩,٣	١٧,٨	١٧,٦	٥,٦
الاتصالات الشبكية والاتصالات	١,٣	١,٢	٠,٨	٠,٧	١,١	٠,٨	٠,٩	٠,٨
الثقافة والترفيه	٢٥,٠	٣٧,٤	٢٧,٥	٢٤,٩	٣٠,٠	٢٧,١	٢٣,٠	١٩,٢
التعليم	١١,٣	١١,٣	١١,٣	١١,٣	١١,٣	١١,٣	١٢,٧	١٢,٧
المطاعم و الفنادق	٤٦,١	٥٠,٢	٤٢,٢	٣٣,٢	٤٦,٢	٣٠,٨	٢١,٧	٦,١
خدمات متنوعة	٢٩,٠	٢٦,٠	٢٢,٩	١٨,٧	٢٦,٠	١٦,٨	١١,٨	٤,٥

المصدر: الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء.

١- غير متاح.

٢١ في حيدر الجهورية.
٢٢ التغير في الرقم القياسي عن الفترة السابقة في العام السابق يبدأ من الفترة يوليو-سبتمبر ٢٠١٠ تعكس البيانات التسلسل الجديدة لأسعار المستهلكين والتي تستخدم شهر يناير ٢٠١٠ كسنة أساس، بالإضافة إلى استخدام أرقام جديدة للمجموعات السكانية الرئيسية مستخرجة في ضوء نتائج بحث الدخل والإنفاق والإستهلاك لعام ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

٢٣ التغير في الرقم القياسي عن الشهر السابق في العام السابق يبدأ من يناير ٢٠٠٩ تعكس البيانات التسلسل الجديدة لأسعار المستهلكين والتي تستخدم شهر يناير ٢٠١٠ كسنة أساس.
٢٤ قام الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء باستخدام سلسلة جديدة لأرقام القيمة لأسعار المستهلكين يبدأ من سبتمبر ٢٠١٩ ، وذلك باستخدام عام ٢٠١٨/٢٠١٩ سنة أساس للسلسلة الجديدة، وباستخدام أرقام جديدة للمجموعات السكانية الرئيسية مستخرجة في ضوء نتائج بحث الدخل والإنفاق والإستهلاك لعام ٢٠١٧/٢٠١٩. هذا، واتخذ الإحصاء إلى أن سلسلة أسعار المستهلكين ما قبل أغسطس ٢٠١٩ مبنية على أساس شهر يناير ٢٠١٠، كما وضعت الأوزان السلسلة على بحث الدخل والإنفاق والإستهلاك للعام المالي ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

(112) [تقارير شهرية/https://mof.gov.eg/ar/archive/monthlyFinancialReport/general/](https://mof.gov.eg/ar/archive/monthlyFinancialReport/general/)

جدول رقم (٣) يوضح معدلات التضخم لأسعار المستهلكين ونسبة التغير في

شراء العديد من السلع والخدمات التي مرت بها مصر عامي ٢٠٢٢م، ٢٠٢٣م.

ومما لا شك فيه إن الارتفاع الكبير في أسعار السلع والخدمات، مع فرض الضريبة على القيمة المضافة على معظم السلع والخدمات، ساهم بشكل كبير في هذا الارتفاع الملحوظ في معدلات التضخم، على الرغم من أن الضريبة ليست هي السبب الوحيد في هذا الارتفاع، إلا إنها أحد الأسباب الأساسية في ارتفاع معدلات التضخم، حيث توجد أسباب إقتصادية أخرى ساهمت بشكل أساسي في زيادة معدلات التضخم والتي من أهمها استمرار انخفاض سعر صرف الجنيه المصري مقابل الدولار بسبب انخفاض موارد مصر من النقد الأجنبي.

ثانياً: الأثر التضخمي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في

السعودية:

بعد انحسار أثار جائحة "كوفيد-١٩" على الاقتصاد العالمي خلال عام ٢٠٢١م، شهد عام ٢٠٢٢م العديد من التطورات التي أثرت على نمو الاقتصاد العالمي نتيجة التبعات التي تركتها الجائحة، حيث حدث تباطؤ في نمو الاقتصاد العالمي خلال عام ٢٠٢٢م، وقد انعكس ذلك على ارتفاع في أسعار الغذاء والطاقة مما أدى إلي ارتفاع معدلات التضخم بشكل ملحوظ لدى العديد من دول العالم، وقد أشار البنك الدولي في تقريره عن الاقتصاد العالمي الصادر في يونيو ٢٠٢٢م إلى هذا التباطؤ الملحوظ في نمو الاقتصاديات المتقدمة والدول النامية مع الاستمرار في ارتفاع مستويات التضخم وارتفاع الأسعار.

وبناء على هذه التطورات الاقتصادية قام صندوق النقد الدولي بنشر تقريره في يوليو ٢٠٢٢م الصادر بعنوان آفاق الاقتصاد العالمي بتخفيض توقعاته المتعلقة بنمو الاقتصاد العالمي لتصل النسبة إلي ٣,٢% في عام ٢٠٢٢م ونسبة ٢,٩% في عام ٢٠٢٣م، وذلك بانخفاض عن تقديراته السابقة، وتشير توقعات صندوق النقد الدولي إلي ارتفاع معدل التضخم العالمي ليصل إلي ٨,٣% عن عام ٢٠٢٢م، كما يتوقع أن

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"
د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

يصل معدل التضخم نحو ٦,٦ ٪ باقتصاديات الدول المتقدمة و ٩,٥ ٪ باقتصاديات الأسواق الصاعدة والدول النامية بالنسبة لعام ٢٠٢٢م، وأخيراً توقع الصندوق أن يصل التضخم العالمي إلي ٥,٧ ٪ في عام ٢٠٢٣م، حيث يصل معدل التضخم باقتصاديات الدول المتقدمة إلي نسبة ٣,٣ ٪، ونسبة ٧,٣ ٪ باقتصاديات الدول النامية والأسواق الصاعدة.

ووفقاً لتقرير صندوق النقد الدولي المشار إليه سلفاً، فقد وصل معدل النمو في السعودية بالنسبة لعام ٢٠٢١م إلى ٣,٢ ٪، بينما توقع التقرير أن يرتفع معدل النمو في السعودية إلى ٧,٦ ٪ بالنسبة لعام ٢٠٢٢م، وأخيراً توقع التقرير أن ينخفض معدل النمو بالسعودية إلى ٣,٧ ٪ في عام ٢٠٢٣م.

والجدول التالي الصادر عن صندوق النقد الدولي يوضح معدلات النمو الاقتصادي في مختلف اقتصاديات دول العالم المتقدمة والنامية وكذلك نسب التضخم العالمي ومعدلات النمو في السعودية عبر عدة سنوات (قبل الجائحة كنسب فعلية وبعد انتهاء الجائحة كتوقعات محتملة الحدوث):

معدلات النمو	2020	2021	*2022 توقعات	*2023 توقعات
الاقتصاد العالمي	3.1-%	6.1%	3.2%	2.9%
اقتصادات الدول المتقدمة	4.5-%	5.2%	2.5%	1.4%
اقتصادات الأسواق الصاعدة والدول النامية	2.0-%	6.8%	3.6%	3.9%
الولايات المتحدة الأمريكية	3.4-%	5.7%	2.3%	1.0%
الصين	2.2%	8.1%	3.3%	4.6%
اليابان	4.5-%	1.7%	1.7%	1.7%
الهند	6.6-%	8.7%	7.4%	6.1%
منطقة اليورو	6.3-%	5.4%	2.6%	1.2%
المملكة العربية السعودية	4.1-%	3.2%	7.6%	3.7%
التضخم العالمي	3.2%	4.7%	8.3%	5.7%
التضخم في اقتصادات الدول المتقدمة	0.7%	3.1%	6.6%	3.3%
التضخم في الأسواق الصاعدة والدول النامية	5.2%	5.9%	9.5%	7.3%

المصدر: *تقرير صندوق النقد الدولي (أفاق الاقتصاد العالمي) لشهر يوليو 2022م.

جدول رقم (٤) الصادر عن صندوق النقد الدولي والذي يوضح معدلات النمو الاقتصادي في مختلف اقتصاديات دول العالم المتقدمة والنامية وكذلك نسب التضخم العالمي ومعدلات النمو في السعودية من عام ٢٠٢٠م إلى عام ٢٠٢٣م.

ومما لاشك فيه أن التراجع في معدلات النمو أثناء الجائحة بالسعودية كان محدوداً مقارنة بدول العالم بداية من عام ٢٠٢٠م، كما يتوقع الاستمرار في تحقيق معدلات نمو إيجابية في مختلف الأنشطة الاقتصادية خلال عام ٢٠٢٣م، ويرجع السبب في ذلك إلى التدابير الاحترازية التي اتخذتها الحكومة السعودية والتي تضمنت دعم وتعزيز النشاط الاقتصادي وتخفيف الأعباء المعيشية من خلال سياسات وإجراءات للحد من معدلات التضخم العالمية كتحديد الحد الأقصى لأسعار البنزين بالإضافة إلى وفرة السلع الغذائية في الأسواق المحلية، وزيادة خدمات المطاعم والفنادق وكذلك زيادة معدلات الحجاج والمعتمرين مما أثر ذلك على الحفاظ على عاملين مهمين للنمو الاقتصادي وهما الاستثمار والاستهلاك، وقد ساهمت الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على السلع والخدمات في الحد من نسب التضخم حيث تم الاعتماد عليها خلال هذه الفترة كبديل للإيرادات النفطية التي تم تقليصها خلال فترة الجائحة، مما ساعد على سهولة تنفيذ الخطط الاستراتيجية لتحقيق رؤية المملكة ٢٠٣٠ (١١٣).

وقد شهد التضخم في شراء السلع والخدمات في المملكة ارتفاعاً عن العام الماضي بنسبة ٣,١٪ في شهر سبتمبر ٢٠٢٢م، ويرجع السبب في هذا الارتفاع إلى ارتفاع أسعار الأغذية والمشروبات وأنواع من الوقود الأخرى، وكذلك ارتفاع أسعار خدمات السكن والكهرباء والغاز والمياه وهو ما يوضحه التقرير التالي رقم (١) الصادر عن الهيئة العامة للإحصاء السعودية من خلال توضيح مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك، ونسب التغير في مستوى الأسعار (١١٤):

(113) INTERNATIONAL MONETARY FUND: SAUDI ARABIA, STAFF REPORT FOR THE 2021 ARTICLE IV CONSULTATION, IMF Report No.21/149, Washington, D.C, June 24,2021, P.11.

المصدر: الهيئة العامة للإحصاء السعودية من خلال الموقع الإلكتروني:

(114) <https://www.stats.gov.sa/sites/default/files/CPI%20Sep%202022%20-AR.pdf>:

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

الرقم القياسي لأسعار المستهلك لشهر سبتمبر 2022م

الهيئة العامة للإحصاء
General Authority for Statistics

التضخم السنوي يشهد ارتفاعاً بنسبة 3.1% في شهر سبتمبر عام 2022م

ارتفع مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك لشهر سبتمبر 2022م بنسبة 3.1% مقارنة بنظيره من العام الماضي سبتمبر 2021م، وتعزى هذا الارتفاع إلى ارتفاع أسعار الأغذية والمشروبات بنسبة (4.3+)، وأسعار السكن والمياه والكهرباء والغاز وأنواع وقود أخرى بنسبة (3.2+).



المنهجية

يعكس مؤشر أسعار المستهلك (CPI) التغيرات في الأسعار التي يدفعها المستهلكون مقابل سلة إ篮子 من السلع والخدمات تتكون من 490 عنصرًا. وتم اختيار هذه السلة بناءً على نتائج مسح الإنفاق والحدل الذي أجري في عام 2019م، والذي على ضوئه تم تحديد البنود وأوزانها، وتجميع الأسعار المعيّنة من خلال التيارات الميدانية لنطاق البيع، ويتم نشر إحصاءات مؤشر أسعار المستهلك على أساس شهري. للتزيد حول المنهجية انج الرابط [المهني](#)

الأغذية والمشروبات هي المؤثر الأكبر في زيادة التضخم لشهر سبتمبر 2022م مقارنة بشهر سبتمبر 2021م

سجل قسم الأغذية والمشروبات ارتفاعاً بنسبة 4.3%؛ متأثراً بارتفاع أسعار الأغذية بنسبة (4.6%)، والتي تأثرت بدورها بارتفاع أسعار اللحوم والدواجن بنسبة (6.5+)، وكان لارتفاع هذا القسم تأثير كبير في ارتفاع التضخم السنوي في شهر سبتمبر 2022م نظراً لوزنه في المؤشر (18.8%). كما سجل قسم السكن والمياه والكهرباء والغاز وأنواع وقود أخرى ارتفاعاً بنسبة 3.2%؛ متأثراً بارتفاع أسعار إيجارات السكن بنسبة (3.6+)، وكذلك سجل قسم النقل ارتفاعاً بلغت نسبته 3.8%؛ متأثراً بارتفاع أسعار شراء المركبات بنسبة 4.6%.

كما سجل قسم السلع والخدمات الشخصية المتنوعة ارتفاعاً بلغت نسبته 1.6%؛ متأثراً بارتفاع أسعار استئجار صالات الأفران بنسبة (18.8+). وسجل قسم المطاعم والفنادق ارتفاعاً بنسبة 7.5%؛ متأثراً بارتفاع أسعار خدمات تقديم الوجبات بنسبة 7.6%.

وسجل قسم التعليم ارتفاعاً بنسبة 5.7%؛ متأثراً بارتفاع أسعار التعليم المتوسط والثانوي بنسبة 10.1%.

في حين انخفضت أسعار قسم الملابس والأحذية بنسبة 1.0%؛ متأثرة بانخفاض أسعار الملابس الجاهزة بنسبة (1.9-).

ارتفاع الأسعار بنسبة 0.3% مقارنة بشهر أغسطس 2022م

سجل مؤشر أسعار المستهلك لشهر سبتمبر 2022م ارتفاعاً طفيفاً بنسبة 0.3% مقارنة بشهر أغسطس 2022م. وقد تأثر مؤشر التضخم الشهري بارتفاع أسعار الأغذية بنسبة 1.0%.

كما ارتفعت أسعار كل من: قسم السكن والمياه والكهرباء والغاز وأنواع وقود أخرى بنسبة 1.0%؛ وذلك نتيجة لارتفاع أسعار إيجارات السكن بنسبة 1.3%، وقسم النقل بنسبة 0.1%، وقسم المطاعم والفنادق بنسبة 0.2%، وقسم التبغ بنسبة 0.1%.

من جانب آخر انخفضت أسعار كل من: قسم السلع والخدمات الشخصية المتنوعة بنسبة 0.8%، وقسم الملابس والأحذية بنسبة 0.8%، وقسم الترفيه والثقافة بنسبة 1.0%، وقسم الاتصالات بنسبة 0.2%، وقسم تأثيث وتجهيزات المنزل بنسبة 0.4%.

من ناحية أخرى، لم تسجل أسعار خدمات: الصحة، والتعليم، أي تغير نسبي يذكر في شهر سبتمبر 2022م.

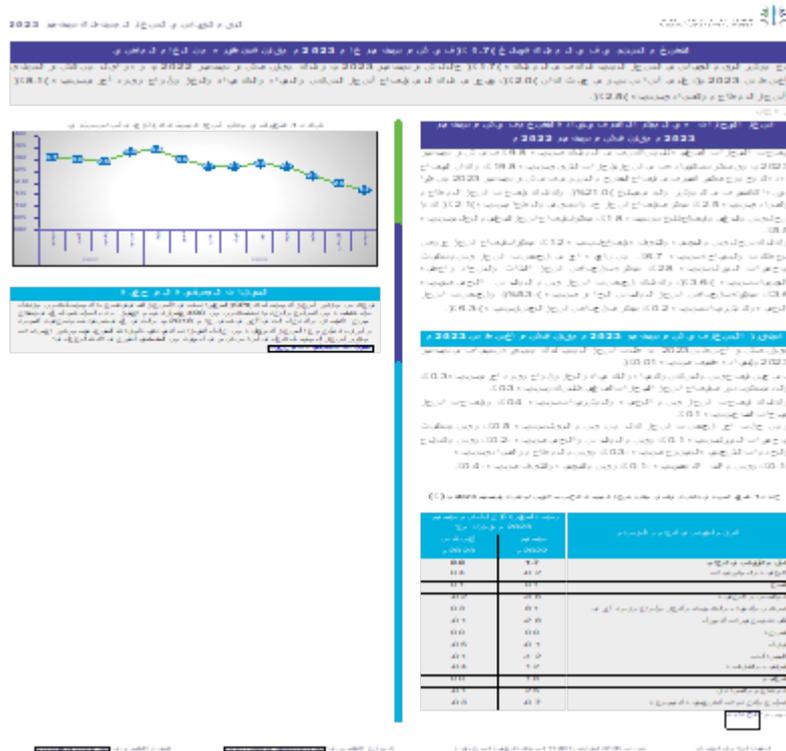
جدول 1. التغيير السنوي والشهري في مؤشر أسعار المستهلك حسب الأقسام، لشهر سبتمبر 2022م

الرقم القياسي العام والأقسام	نسبة التغير (%) خلال شهر سبتمبر 2022م مقارنة مع أغسطس 2022م	نسبة التغير (%) خلال شهر سبتمبر 2022م مقارنة مع سبتمبر 2021م
الرقم القياسي العام	0.3	3.1
الأغذية والمشروبات	1.0	4.3
التبغ	0.1	0.3
الملابس والأحذية	-0.8	-1.0
السكن والمياه والكهرباء والغاز وأنواع وقود أخرى	1.0	3.2
تأثيث وتجهيزات المنزل	-0.4	1.2
الصحة	0.0	0.7
النقل	0.1	3.8
الاتصالات	-0.2	0.2
الترفيه والثقافة	-1.0	3.5
التعليم	0.0	5.7
المطاعم والفنادق	0.2	7.5
السلع والخدمات الشخصية المتنوعة	-0.8	1.6

المصدر: [البيانات](#)

كما سجل التضخم في شراء السلع والخدمات في المملكة نسبة 1,7% في شهر سبتمبر 2023م، ويرجع السبب في هذه النسبة إلى ارتفاع أسعار الأغذية والمشروبات

وأنواع من الوقود الأخرى، وكذلك ارتفاع أسعار خدمات السكن والكهرباء والغاز والمياه وهو ما يوضحه التقرير التالي رقم (٢) الصادر عن الهيئة العامة للإحصاء السعودية من خلال توضيح مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك، ونسب التغير في مستوى الأسعار^(١١٥):



يتضح لنا بعد العرض السابق للأثر التضخمي للضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية، أن الأثر التضخمي كان أكثر وضوحاً وبنسب عالية في مصر عن السعودية، ويرجع السبب في ذلك إلى عدة عوامل خارجية تأثر بها الاقتصاد المصري كما سبق ذكرها آنفاً، هذا بخلاف العامل الأساسي في إحداث الأثر التضخمي وهو حداثة تطبيق القانون، وعلى الرغم من أن عامل الحدأة قد شهدته الاقتصاد السعودي، إلا أن الحكومة السعودية حاولت التغلب على ذلك والحد من هذا الأثر التضخمي بحزمة من الإجراءات والتدابير الاحترازية التي تم الإشارة إليها سابقاً.

(115) https://www.stats.gov.sa/sites/default/files/CPI%20SEP2023-AR_0.pdf

المبحث الثاني

الأثر المالي والاقتصادي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر والسعودية

أولاً: الأثر المالي والاقتصادي لفرض الضريبة على القيمة المضافة في

مصر:

لاشك أن الحديث عن تحديد الأثر المالي والاقتصادي الذي يمكن أن يحدث من فرض الضريبة بوجه عام، لا يمكن أن يكون واضحاً إلا بعد استقرار هذه الضريبة، وهذا الاستقرار لا بد أن تسبقه مرحلة تأثير الضريبة في التوزيع الفعلي للعبء المالي بين المكلفين بها ومحاولة نقل العبء الضريبي وانتشارها أو التهرب من دفعها، وبمجرد تحديد الاستقرار المباشر وغير المباشر للضريبة من خلال تحديد المكلف القانوني بدفعها وكذلك تحديد المكلف الفعلي بدفع الضريبة إذا قام المكلف القانوني بنقل عبء الضريبة إلي شخص آخر، يمكن تحديد الآثار المالية والاقتصادية من فرض الضريبة على حجم الإيرادات العامة^(١١٦).

ويتمثل الأثر المالي بوجه عام من فرض الضريبة على القيمة المضافة في زيادة الحصيلة الضريبية للدولة التي تتحقق عن طريق فرضها على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص خاص يحدد الإعفاءات الضريبية وجعل سعرها بنسبة الصفر (كما سبق أن أوضحنا ذلك)، أما الأثر الاقتصادي الذي يمكن أن تحدثه الضريبة على القيمة المضافة فيتمثل في تحقيق الخطط التنموية للدولة، وتتضمن هذه الخطط تحرير التجارة الداخلية والخارجية من أجل زيادة الناتج والدخل القومي، وأيضاً تشجيع انتقال رؤوس الأموال بين الدول وتطبيق مبدأ الخصم الضريبي بهدف زيادة الاستثمارات المحلية والأجنبية والقضاء على مشكلة البطالة، مما يؤدي تطبيق هذه

^(١١٦) عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة ٢٠٠٦م، ص ١٨٧، ص ١٨٨.

الضريبة إلي إحداث آثار إيجابية على الاقتصاد القومي ككل متمثلاً في التوازن الاقتصادي بين حجم كل من الاستهلاك والادخار والاستثمار^(١١٧).

أما بالنسبة لتحديد الأثر المالي والاقتصادي من فرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر، فقد حقق النمو الاقتصادي خلال الربع الأول من العام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣م نسبة ٤,٤٪، حيث حدث نمو في الصادرات المصرية بلغت نسبتها ٢٦,٧٪ وذلك خلال العام المالي ٢٠٢١/٢٠٢٢م، وكذلك حدث نمو في إجمالي الاستهلاك بنسبة ٦,٧٪، ونمو في الواردات بلغ نسبة ١,١٪ مساهماً في معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي بنسبة ٢,٢ نقطة مئوية.

هذا بالنسبة لجانب الطلب، أما بالنسبة لجانب العرض، فقد سجل قطاع الإنتاج معدل نمو قدره ٧٪ (مدفوعاً بشكل أساسي بالنمو في قطاع السياحة وقطاع الاتصالات وخدمات قناة السويس وقطاع التجارة الجملة والتجزئة وقطاع النقل)، وسجل قطاع الخدمات الاجتماعية معدل نمو قدره ٣,٨٪ (مدفوعاً بشكل أساسي بالنمو في قطاع التعليم وقطاع الصحة وقطاع الخدمات الشخصية)، بينما سجل القطاع السلي معدل نمو بنسبة ٢,٧٪ (مدفوعاً بشكل أساسي بالنمو في قطاع الزراعة والغابات وصيد الأسماك)، بينما سجل قطاع الصناعات التحويلية معدل نمو بنسبة ١,٣٪ (مدفوعاً بشكل أساسي بالنمو في قطاع التشييد والبناء وقطاع تكرير البترول)، وذلك خلال الربع الأول من العام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣م. بينما ارتفع صافي الاحتياطيات الدولية ليسجل ٣٤,٤٪ مليار دولار خلال شهر مارس ٢٠٢٣م، مقارنة بصافي الاحتياطيات الدولية الذي بلغ نحو ١٣,٤٪ مليار دولار في نهاية مارس ٢٠١٣م.

^(١١٧) راجع في ذلك محمد صالح مهدي الزهيري: الآثار الاقتصادية الناجمة عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة بين التشريعين المصري والعراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة القاهرة، سنة ٢٠١٨م، ص ١٧٨ وما بعدها.

أما بالنسبة للقطاع المالي فقد قامت الحكومة المصرية بالعديد من الإجراءات الإصلاحية على مدار خمس سنوات، أي منذ عام ٢٠١٨م وحتى عام ٢٠٢٣م، وكان الهدف من هذه الإجراءات هو تصحيح مسار الاقتصاد المصري ورفع كفاءة العديد من الخدمات المقدمة للمواطن المصري، وقد حقق الميزان المالي الكلي للموازنة العامة للدولة نسبة قدرها ٥,١٪ كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة يوليو- فبراير من العام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣م، وبلغ الفائض الأولي نحو ٤١,٨ مليار جنيه، وهو ما يمثل حوالي ٠,٤٣٪ من الناتج المحلي، ويرجع السبب في هذا الفائض إلي ارتفاع الإيرادات بنحو ١٨,١٪ وارتفاع المصروفات بنحو ٢٤,٦٪، وكذلك التزام الحكومة المصرية بزيادة مخصصات قطاع الصحة والتعليم، والاستثمارات الممولة من الخزانة العامة، بالإضافة إلي زيادة الأجور ومخصصات برامج الحماية الاجتماعية.

وقد بلغ إجمالي الإيرادات العامة نحو ٨٠٧ مليار جنيه خلال الفترة يوليو- فبراير من العام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣م، وهو ما يمثل نسبة نمو حوالي ١٨,١٪، حيث تساهم المتحصلات من الإيرادات الضريبية بنحو ٨٠٪ من إجمالي الإيرادات، بينما تمثل الإيرادات غير الضريبية نحو ٢٠٪ من إجمالي الإيرادات.

ويوضح التقرير التالي رقم (٣) الصادر عن وزارة المالية المصرية الأداء المالي خلال الفترة يوليو ٢٠٢٢/٢٠٢٣م، ومقارنة الزيادة التي حدثت في الإيرادات والمصروفات خلال هذا العام مع نفس الفترة خلال العام السابق ٢٠٢١/٢٠٢٢م، وذلك على النحو التالي:

التقرير المالي الشهري - أبريل ٢٠٢٣

الأداء المالي خلال الفترة يوليو-فبراير ٢٠٢٣/٢٠٢٢

(مليار جنيه)

يوليو - فبراير		البيان
٢٠٢٢/٢١	٢٠٢٣/٢٢	
٦٨٣,٣٧١	٨٠٦,٩٠٤	الإيرادات
٥٣١,٣٧٥	٦٤٥,١٢٥	الضرائب
٢,٧٢٠,٠	٢,٢٥٦,٦	المنح
١٤٩,٢٧٦	١٥٩,٥٢٣	الإيرادات الأخرى
١,٠٥٣,٥٨١	١,٣١٢,٨٨٠	المصروفات
٢٣٦,١٠٩	٢٥٨,٧٥٣	الأجور وتعويضات العاملين
٥٥,٤٦٠	٦٨,٣٦٠	شراء السلع والخدمات
٣٨٩,٦٩٠	٥٤٣,٣٢٠	القوائد
١٧١,٩١١	٢٠٧,٧٤٦	الدعم والمنح والمزايا الإجتماعية
٦٩,٨٥٥	٧٧,٩٥٠	المصروفات الأخرى
١٣٠,٥٥٥	١٥٦,٧٥١	شراء الأصول غير المالية (الإستثمارات)
-٣٧٠,٢٠٩	-٥٠٥,٩٧٦	الميزان النقدي
-٢,٠٧٣	-٤,٤٩٤	صافي حيازة الاصول المالية
-٣٦٨,١٣٧	-٥٠١,٤٨٢	الميزان الكلي
٠,٢٧%	٠,٤٣%	الميزان الأولى (% من الناتج المحلي الإجمالي)
-٤,٦٤%	-٥,١٠%	الميزان الكلي (% من الناتج المحلي الإجمالي)

فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، فقد أشار التقرير المالي الصادر عن وزارة المالية المصرية إلي ارتفاع المتحصلات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة على السلع بنحو ٤٩,٤% مليار جنيه (وذلك بنسبة زيادة قدرها ١٨,٤%) بحوالي ٢٧,٧ مليار جنيه (حيث تمثل هذه الحصيلة زيادة قدرها ٢١,٨% لتحقق ١٥٤,٩ مليار جنيه)، وكذلك ارتفاع الحصيلة من ضريبة القيمة المضافة على الخدمات بحوالي ٤,٣ مليار جنيه (حيث تمثل هذه الحصيلة زيادة قدرها ١٢% لتحقق ٤٠,٧ مليار جنيه)، وأخيراً حدث ارتفاع في الحصيلة من الضرائب على سلع جدول رقم (١) المحلية بحوالي ٧,٢ مليار جنيه (حيث تمثل هذه الحصيلة زيادة قدرها ٩,٧% لتحقق ٨١ مليار جنيه)، وقد حدث هذا الارتفاع من هذه المتحصلات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة يوليو- فبراير من العام المالي ٢٠٢٣/٢٠٢٢ م.

حجم الإيرادات العامة وزيادتها في مصر وكذلك علي ميزانيتها العامة، وذلك في ضوء التعديلات الأخيرة التي أجريت علي قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصري. ولاشك أن زيادة الحصيلة الضريبية بالنسبة للضريبة علي القيمة المضافة مرتبط بشكل أساسي بتطوير وتحسين الكفاءة الإدارية لمصلحة الضرائب المصرية، خاصة بالنسبة للقائمين علي تحصيل الضريبة، وذلك من خلال استخدام أفضل الوسائل التكنولوجية والحديثة في التحصيل، وإلا سوف تحدث آثار سلبية في حالة عدم قدرة الإدارة الضريبية علي ملاحقة الملتزمين بدفع الضريبة علي القيمة المضافة.

ثانياً: الأثر المالي والاقتصادي لفرض الضريبة علي القيمة المضافة في السعودية:

أصدرت وزارة المالية السعودية البيان التمهيدي للميزانية العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٣م، وذلك بهدف تطوير منهجية إعداد الميزانية العامة للدولة في إطار مالي واقتصادي متكامل مع تحقيق المزيد من الشفافية والإفصاح المالي، وقد تضمن هذا التقرير الإفصاح عن جهود الحكومة السعودية في تنفيذ الإصلاحات الهيكلية التي تهدف إلي تنويع الاقتصاد وتعزيز الإيرادات غير النفطية المرتبطة بطبيعتها بالنشاط الاقتصادي مثل الضرائب، وقد ساهمت هذه الإصلاحات والتحويلات الهيكلية بالإضافة إلي الجهود المبذولة في تطوير الإدارة الضريبية وكفاءة وتطور إجراءات التحصيل في نمو نسبة الإيرادات غير النفطية إلي الناتج المحلي غير النفطي، وذلك منذ بداية تطبيق برامج رؤية المملكة ٢٠٣٠، حيث بلغت نسبتها بنهاية عام ٢٠٢١م ١٨,٤٪ مقابل نسبة ٩,٣٪ في عام ٢٠١٥م^(١١٩).

ووفقاً لتقديرات الهيئة العامة للإحصاء السعودية، فقد ارتفع الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي بنسبة ١,٢٪ في الربع الثاني من عام ٢٠٢٣م، وذلك مقارنة بالربع المماثل من عام ٢٠٢٢م، وأيضاً بالمقارنة مع الربع الأول من عام ٢٠٢٣م، وقد حققت الأنشطة غير النفطية ارتفاعاً بلغ قدره ٦,١٪ على أساس سنوي، و١,٦٪ على أساس ربعي، على عكس الأنشطة النفطية التي شهدت انخفاضاً على أساس سنوي قدره ٤,٣٪ و١,٥٪ على أساس ربعي، والتقرير التالي رقم (٥) يوضح هذه النسب بشيء من التفصيل^(١٢٠):

^(١١٩) المصدر: البيان التمهيدي للميزانية العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٣م، وزارة المالية السعودية من

خلال الموقع الإلكتروني:

<https://www.mof.gov.sa/budget/2023/Documents/BTM-Bud-A%202023.pdf>.

^(١٢٠) المصدر: الهيئة العامة للإحصاء السعودية من خلال الموقع الإلكتروني:

وتشير التقديرات الأولية لعام ٢٠٢٣م إلى نمو الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي بمعدل ٣,١٪ مصحوباً بالنمو في الناتج المحلي الإجمالي للأنشطة غير النفطية، حيث يساعد الاستثمار والاستهلاك الخاص على زيادة هذا النمو، وفي الوقت نفسه يقل معدل التضخم ليصل إلى ٢,١٪، وهي نسبة أقل عن معدلاتها التي حدثت في عام ٢٠٢١م، والتقرير التالي رقم (٦) يوضح هذه التقديرات المتعلقة بأبرز المؤشرات الاقتصادية على المدى المتوسط بداية من عام ٢٠٢١م الفعلي وتوقعات وتقديرات منذ عام ٢٠٢٢م وحتى عام ٢٠٢٥م، بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي ونسب التضخم بالمملكة:

تقديرات أبرز المؤشرات الاقتصادية على المدى المتوسط					
(نسبة مئوية مالم يذكر غير ذلك)					
تقديرات**	تقديرات**	تقديرات**	توقعات**	فعلي*	
2025	2024	2023	2022	2021	
المؤشرات الاقتصادية					
4.5%	6.0%	3.1%	8.0%	3.2%	نمو الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي
4,247	3,966	3,879	3,927	3,126	الناتج المحلي الإجمالي الإسمي (مليار ريال)
2.0%	2.1%	2.1%	2.6%	3.1%	التضخم

* المصدر: الهيئة العامة للإحصاء
** تقديرات أولية

ويشير بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٣م (نتيجة التطور في الأداء المالي في عام ٢٠٢٢م) إلى توقع أن يبلغ إجمالي الإيرادات العامة حوالي ١,٢٣٤ مليار ريال بارتفاع نسبته ٢٧,٨٪ مقارنة بالعام ٢٠٢١م ونسبة ١٨,٠٪ مقارنة بالمقدر في الميزانية، ويرجع السبب في ذلك التوقع إلى زيادة النمو الاقتصادي المحلي والعالمية على المدى المتوسط، وكذلك الجهد المبذول من الحكومة من خلال تنويع الاقتصاد من أجل تعزيز حجم الإيرادات وتطوير الإدارة الضريبية وتحسين

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"
د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

إجراءات التحصيل، بالإضافة إلي التطورات التي شهدتها أسواق البترول حيث وصل متوسط أسعار العقود الآجلة لخام برنت إلي نحو ١٠١,٧ دولار للبرميل الواحد حتي شهر أكتوبر ٢٠٢٢م مقارنة بحوالي ٦٩,٥ دولار للبرميل خلال نفس الفترة من العام السابق.

بينما يتوقع أن يستمر إجمالي الإيرادات في النمو في عام ٢٠٢٣م حوالي ١,١٣٠ مليار ريال ليصل إلى ١,٢٠٥ مليار في عام ٢٠٢٥م، وتتميز هذه التوقعات بالتحفظ الذي يتفق مع توجهات الحكومة السعودية في وضع تقديرات للإيرادات النفطية وغير النفطية بالميزانية، مع الوضع في الحسبان أية تطورات قد تطرأ على الاقتصاد المحلي والعالمي، والتقارير التالي رقم (٧) يوضح التقديرات المتعلقة بأبرز المؤشرات الاقتصادية على المدى المتوسط بداية من عام ٢٠٢١م وحتى عام ٢٠٢٥م، بالنسبة لحجم الإيرادات العامة والنفقات العامة، وكذلك نسب العجز والفائض بالميزانية وحجم الدين العام^(١٢١):

المالية العامة على المدى المتوسط

(مليار ريال مالم يذكر غير ذلك)

تقديرات	ميزانية			ميزانية		إجمالي الإيرادات
	2025	2024	2023	2022	2021	
	1,205	1,146	1,130	1,234	1,045	965
	1,134	1,125	1,114	1,132	955	1,039
عجز / فائض الميزانية	71	21	16	102	90	73-
كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	%1.7	%0.5	%0.4	%2.6	%2.5	%2.3-
الدين العام	962	959	951	985	938	938
كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	%22.6	%24.2	%24.6	%24.9	%25.9	%30.0

المصدر: وزارة المالية

تم تقرب الأرقام التي تظهر في الجدول لأقرب فاصلة عشرية

^(١٢١) المصدر: بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٣م، وزارة المالية السعودية من خلال الموقع الإلكتروني:

<https://www.mof.gov.sa/budget/2023/Pages/default.aspx>.

كما يتوقع أن تبلغ إيرادات الضرائب نهاية عام ٢٠٢٢م حوالي ٣١٥ مليار ريال، وهي مبالغ مقاربة لعام ٢٠٢١م التي بلغت ٣١٧ مليار ريال، بينما بلغت الإيرادات الضريبية في ميزانية ٢٠٢٢م حوالي ٢٨٣ مليار ريال، وبلغت الحصيلة في ميزانية عام ٢٠٢٣م حوالي ٣٢٢ مليار ريال، ويرجع السبب في ارتفاع حجم الإيرادات الضريبية إلي الجهود والمبادرات التي قامت بها الحكومة التي تشمل البرنامج الوطني لمكافحة التستر التجاري للحد من حجم تعاملات الاقتصاد الخفي وتعزيز المنافسة العادلة، وكذلك التطور الملحوظ في استخدام الوسائل الحديثة في تحصيل الإيرادات الضريبية من خلال الفوترة الإلكترونية.

كما سجلت الضرائب على السلع والخدمات (الضريبة على القيمة المضافة) نحو ٢٢٣ مليار ريال في ميزانية ٢٠٢٢م، ويتوقع أن تزيد إلي ٢٤٥ مليار ريال بنهاية عام ٢٠٢٢م، بينما سجلت الضرائب على السلع والخدمات في عام ٢٠٢٣م حوالي ٢٥٤ مليار ريال، ويرجع السبب في هذا الارتفاع إلي نمو النشاط الاقتصادي ومؤشرات الاستهلاك والاستثمار انعكاساً للجهود المبذولة من أجل تحقيق الإصلاحات الهيكلية تنفيذاً لرؤية المملكة ٢٠٣٠، والتقاريرالتالي رقم (٨) يوضح التقديرات المتعلقة بميزانية عام ٢٠٢٢م وميزانية عام ٢٠٢٣م وتقديرات المدى المتوسط لحجم الإيرادات العامة من كافة أنواع الضرائب وغيرها من الإيرادات الأخرى، وكذلك حجم النفقات وعجز وفائض الميزانية وحجم الدين العام والأصول من الاحتياطيات الحكومية لدى البنك المركزي السعودي^(١٢٢):

^(١٢٢) المصدر: بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٣م، وزارة المالية السعودية من خلال

الموقع الإلكتروني:

<https://www.mof.gov.sa/budget/2023/Pages/default.aspx>

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"

د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

ميزانية عام 2023م وتقديرات المدى المتوسط

تقديرات ميزانية 2023م

(مليار ريال مالم يذكر غير ذلك)

ميزانية 2023	توقعات 2022	ميزانية 2022	
الإيرادات			
1,130	1,234	1,045	إجمالي الإيرادات
322	315	283	الضرائب
22	22	16	الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية
254	245	223	الضرائب على السلع والخدمات
18	18	18	الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية
28	30	26	ضرائب أخرى
808	919	763	الإيرادات الأخرى
النفقات			
1,114	1,132	955	إجمالي النفقات
957	981	863	المصروفات (النفقات التشغيلية)
514	506	498	تعويضات العاملين
218	238	160	السلع والخدمات
39	32	33	نفقات تمويل
22	27	24	الإعانات
2	2	2	المنح
67	70	63	المنافع الاجتماعية
96	105	83	مصروفات أخرى
157	151	92	الأصول غير المالية (النفقات الرأسمالية)
عجز / فائض الميزانية			
16	102	90	عجز / فائض الميزانية *
0.4%	2.6%	2.5%	كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي
الدين والأصول			
951	985	938	الدين العام
24.6%	24.9%	25.9%	كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي
399	394	381	الاحتياطيات الحكومية لدى البنك المركزي السعودي

المصدر: وزارة المالية

* سيتم توجيه مبالغ الفوائض المتحققة في الميزانية حسب آلية التعامل مع الفوائض وذلك لتعويض الاحتياطيات الحكومية ودعم الصادرات الوطنية والنظر في إمكانية التسريع في تنفيذ بعض البرامج والمشاريع الاستراتيجية ذات الأبعاد الاقتصادية والاجتماعي في المدى المتوسط وسداد جزء من الدين العام حسب ظروف السوق.

تم تقريب الأرقام التي تظهر في الجدول لأقرب فاصلة عشرية.

نخلص إلي مما سبق، أن فرض الضريبة علي القيمة المضافة على السلع والخدمات خلال العام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣م كان له أثراً مالياً واقتصادياً كبيراً على حجم الإيرادات العامة وزيادتها في السعودية وكذلك علي ميزانيتها العامة، خاصة مع تنوع الاقتصاد السعودي ونمو الاقتصاد غير النفطي والإيرادات الضريبية خاصة الضريبة علي القيمة المضافة.

الخاتمة

تناول هذا البحث أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية، وقد تمكنت الباحثة من خلال هذا البحث الوصول إلى بعض النتائج والتوصيات، يمكن إيجازها على النحو التالي:

أولاً: النتائج:

- ١- أن تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر كان نتيجة طبيعية لمحاولة الدولة المصرية القضاء على العيوب والمثالب التي واجهت قانون الضريبة على المبيعات الملغي، بينما نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي كان بمثابة طفرة قانونية جديدة لم تسبقها قوانين مماثلة، حاولت الدولة السعودية من خلال فرض هذه الضريبة على المواطنين والمقيمين بها البحث عن موارد مالية جديدة لتغطية نفقاتها العامة بدلاً من الاعتماد فقط على إيراداتها من النفط المتغيرة بسبب حدوث انخفاض أو زيادة في أسعار النفط.
- ٢- أن الضريبة على القيمة المضافة تلعب دوراً مهماً في الإصلاح الاقتصادي والمالي للدولة، وتمثل مورداً رئيسياً لزيادة حجم الإيرادات العامة في كل من مصر والسعودية.
- ٣- أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كان يستلزم حتماً زيادة مستوى دخل الفرد بالنسبة للفقراء وأصحاب الدخل المحدودة خاصة في مصر، وذلك بهدف زيادة الطلب العام على السلع والخدمات وانتعاش النشاط الاقتصادي.
- ٤- أن التعديلات الأخيرة التي أدخلت على قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر ونظام ضريبة القيمة المضافة في السعودية، كانت لها أثر إيجابي كبير في معالجة العيوب والسلبيات التي حدثت نتيجة تطبيقهما.
- ٥- أن تزايد الحروب والأزمات المالية العالمية بالإضافة إلى انتشار الأوبئة والفيروسات في الفترات الأخيرة، كان له أثر في تغيير الاعتماد على فرض الضرائب العادية والاعتماد على فرض الضريبة على القيمة المضافة كمورد جديد لزيادة إيرادات الدولة، خاصة في السعودية التي كانت تعتمد سابقاً على النفط فقط في تغطية النفقات العامة للدولة.

٦- أن خضوع بعض السلع والخدمات للضريبة بسعر الصفر وكذلك إعفاء العديد من السلع والخدمات من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة واستردادها من قبل المنتج أو المصدر في كل من مصر والسعودية، كان له أثراً إيجابياً في تشجيع الصادرات وزيادة الطلب على السلع والخدمات المعفاة مما أدى ذلك إلي زيادة الاستثمارات وتنمية الاقتصاد القومي، هذا بالإضافة إلي تطبيق مبدأ الخصم الضريبي علي المدخلات المباشرة والمدخلات الغير مباشرة مثل تكاليف الإنتاج والتشغيل الغير مباشرة وكذلك تكاليف البيع والتوزيع والمصروفات العمومية والإدارية.

٧- أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كل من مصر والسعودية، قد واجهه في البداية بعض العقبات والتحديات سواء بالنسبة للسلطة التشريعية التي صاغت هذا القانون أو النظام وكذلك بالنسبة للسلطة التنفيذية التي قامت بتطبيقه علي الخاضعين لأحكامه وأخيراً التحدي الأكبر كان في تحديد الأشخاص الخاضعين والمكلفين بدفع هذه الضريبة، خاصة في السعودية حيث لم يكن معتاداً أن تفرض الدولة السعودية على المواطنين والمقيمين بها أية ضريبة على السلع والخدمات باستثناء الضريبة الجمركية، وذلك على عكس الدولة المصرية حيث كانت تطبق الضريبة على المبيعات لفترة طويلة نسبية وحتى صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة، وكان من أهم هذه العقبات ارتفاع أسعار السلع والخدمات دون تغيير في مستوى الدخل وكذلك قلة الوعي الضريبي بين الخاضعين للضريبة والإدارة الضريبية، لذلك كانت حكومة الدولتين أمام تحدٍ كبير يتمثل في العمل على ضبط المستوى العام للأسعار مع إمكانية زيادة الدخل وكذلك العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى الأشخاص الخاضعين للضريبة، وذلك عن طريق نشر كافة القواعد المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة بكافة وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، وكذلك استخدام كافة وسائل التواصل الاجتماعي.

٨- أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة قد يؤثر على حجم الإيرادات العامة في بداية تطبيقها خاصة مع ارتفاع أسعار السلع والخدمات وحدث حالة من

التضخم قد تؤثر على الدخل الفردي وحجم الادخار والاستثمار بالدولتين المصرية والسعودية، لكن هذا الأثر اتسم بأنه وقتي أو مؤقت وغير مستمر وبمجرد أنه تم استقرار وتنفيذ القواعد المتعلقة بالضريبة أدى ذلك إلى زيادة حجم الإيرادات العامة وانتعاش الأسواق المالية والاقتصادية.

٩- تزامن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كلا من مصر والسعودية مع حدوث طفرة تكنولوجية كبيرة باستخدام وسائل تكنولوجية حديثة لم تكن متوفرة سابقاً، حيث أصبحت هناك صفحات إلكترونية تابعة لمصلحة الضرائب المصرية وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك السعودية تقدم خدماتها لكافة الممولين والمكلفين بدفع الضريبة، والتي من بينها تقديم الاقرارات وتحصيل الضريبة وإصدار الفواتير الإلكترونية، مما أدى إلى تقليل الجهد والوقت وتكلفة تقديم هذه الخدمات.

١٠- مما لا شك فيه أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتبعه حتماً حدوث خلافات أو منازعات بين الإدارة الضريبية والأشخاص الخاضعين لها، وكلما كانت إجراءات حل هذه المنازعات واضحة وفعالة وسريعة، كلما أدى ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبية وعدم التهرب من دفعها، والحقيقة أن هذه الإجراءات اتسمت بوضوحها وفعاليتها وتغيرها خاصة في المملكة العربية السعودية، حيث تم تغيير القواعد المتعلقة بحل هذه المنازعات وقصرها على لجان ضريبية شبه قضائية متخصصة دون حق اللجوء للقضاء الإداري مما كان له أثراً كبيراً في عدم إطالة أمد النزاع وعدم التهرب من دفع هذه الضريبة.

ثانياً: التوصيات:

في إطار النتائج السابق عرضها آنفاً توصي الباحثة بالآتي:

١- أن يتم زيادة الإعفاءات الضريبية على بعض السلع والخدمات الضرورية التي تقدم لشريحة كبيرة من المجتمع في مصر والسعودية قد لا يسمح دخولهم بتحمل عبء الضريبة على القيمة المضافة، ومن أمثلتها السلع الضرورية والخدمات العامة الأساسية، وإعادة النظر في السلع والخدمات المعفاة من الضريبة والسلع والخدمات الخاضعة لسعر الصفر، حيث أن قواعد التمييز بينهما تؤدي إلى كثرة صور التجنب الضريبي المقنن.

- ٢- أن تحرص الإدارة الضريبية في مصر والسعودية على زيادة الوعي الضريبي للممولين، وذلك من خلال تطبيق نصوص القانون بكل شفافية وعلانية وصارمة، والعمل على تحقيق مبدأ العدالة والمساواة على المكلفين بدفع الضريبة من أجل تحسين الالتزام بدفع الضريبة بصورة طوعية أكثر منها جبرية.
- ٣- أن تقوم الإدارة الضريبية بتبسيط إجراءات الفحص والربط والتحصيل، وذلك باستخدام أساليب الفحص الحديثة، مع تطبيق قواعد عادلة للأجور والمكافآت للعاملين بالقطاع الضريبي وضرورة اختيار الكفاءات وذوي الخبرة الضريبية التي بدورها تساعد على التطبيق الأمثل للضريبة على القيمة المضافة في كل من مصر والسعودية.
- ٤- أن يتم العمل بصفة مستمرة على إدخال التعديلات اللازمة لمواجهة التطورات الاقتصادية التي قد تحدث على قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر ونظام ضريبة القيمة المضافة في السعودية، ومن ضمن هذه التعديلات النظر بصفة دورية في حد التسجيل الإلزامي والاختياري للخضوع للضريبة بما يتماشى مع نسب التضخم في البلدين ومن أجل تخفيف العبء الضريبي على الممولين.
- ٥- أن يعاد النظر في نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، وذلك بإضافة نص جديد يسمح بتسجيل المجموعات الضريبية كما نص عليها بنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، وذلك بهدف تشجيع الاستثمار ودعم المشروعات الاقتصادية المختلفة.
- ٦- أن يتم إعادة النظر في نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، وذلك بتعديل قواعد الطعن علي القرارات الضريبية من خلال تشكيل لجان شبه قضائية متخصصة ومستقلة عن وزارة المالية، من أجل البت في المنازعات الضريبية بصفة عامة والضريبة على القيمة المضافة بصفة خاصة، تضم في عضويتها أعضاء من القضاء وكذلك أعضاء من ذوي الخبرات الفنية والأكاديمية للفصل في هذه المنازعات بصورة نهائية في مواعيد محددة ومنصوص عليها بالقانون، وذلك دون حق اللجوء إلي القضاء كما نص على ذلك بكافة الأنظمة الضريبية السعودية، من أجل عدم أطالة أمد النزاع والحفاظ على الحصيلة

- الضريبية ومنع التهرب الضريبي وتوفير الوقت والمال والجهد المبذول في إجراءات المنازعات الضريبية.
- ٧- أن يتم التوسع في سياسة التحول الرقمي وتطوير المنظومة الإلكترونية في البلدين من أجل تحقيق الشمول المالي والإصلاح الضريبي بوجه عام ومن بينه الضريبة على القيمة المضافة، وذلك بهدف تحقيق التنمية المستدامة وزيادة الحصيلة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي من خلال تطبيق أنظمة الدفع والتحويل الإلكتروني والفواتير الإلكترونية.
- ٨- أن تطبق العقوبات المفروضة على المخالفين لأحكام القانون في البلدين بصورة صارمة، وذلك من أجل تحقيق أهداف العقوبة وهي الردع العام لكافة الخاضعين للضريبة والردع الخاص لمن خالف أحكام القانون منعاً لتكرار هذه المخالفة، وكذلك حتى يتم زيادة الحصيلة الضريبية وضمان عدم التهرب من دفعها.
- ٩- أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في البلدين وضمان فعاليتها والاستفادة من حصيلتها، يستلزم حتماً التدخل المستمر للحكومتين المصرية والسعودية في الأسواق المحلية للمحافظة على استقرار الأسعار، وذلك باستخدام أدوات السياسة المالية والنقدية منعاً لحدوث التضخم وزيادة الطلب الكلي على السلع والخدمات.
- ١٠- أن يتم زيادة التعاون بين الجامعات والمؤسسات المهنية المتخصصة مع الإدارة الضريبية في الدولتين المصرية والسعودية، بهدف تسليط الضوء على إشكاليات التطبيق الفعلي للضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات، والعمل على تقديم مقترحات وإجراءات محددة تعمل على حل هذه الإشكاليات.

الملاحق

وتتضمن جدول بالسلع والخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري (ضريبة الجدول):

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"
د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

مدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦ ٣٩

ت الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة		الصنف
وحدة التحصيل	فئة الضريبة	
مات تخضع لضريبة الجدول فقط :		
القيمة	(١٠٠٪) بحد أدنى ٤٠ جنيهاً على الكيلو جرام (صافي)	غ خام أو غير مصنوع ، وفضلاته - تمباك
القيمة	(٧٥٪) بحد أدنى ١٦ جنيهاً على الكيلو جرام (صافي)	- غيره (٢ ، ١)
القيمة	(٢٠٠٪) بحد أدنى ٥٠ جنيهاً لكل كجم مصنع	مصنوع خلاصات وأرواح تبغ : - سيجار ، وتبغ الغليون ، ومكبوس ...
القيمة	(٢٠٠٪) بحد أدنى ٣٥ جنيهاً لكل كجم مصنع	- سيجار توسكاني (السيجار متخدم في صناعته الأدخنة السوداء مواة بالنار)

المضافة

:

النهائي

المستهلك

المستهلك

جنيتها

المستهلك

الحد الأدنى

(والرسوم)

في كميات

ربية الجدول

الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦ ٤١

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الوصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	قناة الضريبة
٤ - تابع ١/ب ودخسان الشعير المخلوط وغير المخلوط	المعدل والتشويق والمدغنة	القيمة	(/١٥٠)
٥ - خلاصات وأرواح التبغ		القيمة	(/٥٠)
٦ - غيرها ... (٢٠١)		القيمة	(/٥٠) بحد أدنى ١٦ جنيهاً عن الكيلو جرام (صافي) من الدخان الحام الداخل في صناعتها

الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦ ٤١

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الوصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	قناة الضريبة
٤ - تابع ١/ب ودخسان الشعير المخلوط وغير المخلوط	المعدل والتشويق والمدغنة	القيمة	(/١٥٠)
٥ - خلاصات وأرواح التبغ		القيمة	(/٥٠)
٦ - غيرها ... (٢٠١)		القيمة	(/٥٠) بحد أدنى ١٦ جنيهاً عن الكيلو جرام (صافي) من الدخان الحام الداخل في صناعتها

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"
د. رانيا محمود عبد العزيز عماره

٤٢ الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الوصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٢	منتجات النفط : (أ) بنزين :	اللتر	جنيه
			١ - بنزين ٨٠ أوكتين (مستورد)
			٢ - بنزين ٨٠ أوكتين (محلي)
			٣ - بنزين ٩٠ أوكتين (مستورد)
			٤ - بنزين ٩٠ أوكتين (محلي)
			٥ - بنزين ٩٢ أوكتين (مستورد)
			٦ - بنزين ٩٢ أوكتين (محلي)
			٧ - بنزين ٩٥ أوكتين (مستورد)
٨ - بنزين ٩٥ أوكتين (محلي)			
-	(ب) كيروسين (ج) سولار (د) ديزل أويل (هـ) فويل أويل (مازوت)	اللتر	٣٦.٠
			٣٦.٠
			٠.٨
			٥٠.٠

٤٣ الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الوصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٣	زيوت نباتية للطعام ثابتة، سائلة أو جامدة أو متفافة أو مكرونة... (١)	القيمة	٠.٥٪
٤	زيوت وشحوم حيوانية أو نباتية مهدرجة جزئياً أو كلياً أو مجمدة أو متفافة بأية طريقة أخرى وإن كانت مكرونة ولكن غير محضرة أكثر من ذلك ...	القيمة	٠.٥٪
٥	المقرمشات والمنتجات المصنعة من دقيق الحنظل من عجين عذاء الحيز بجميع أنواعه	القيمة	٥٪
٦	البطاطس المصنعة (الشيبس وأبداله)	القيمة	٥٪
٧	الأسمدة، والمبيدات الزراعية	القيمة	٥٪
٨	الحبس	القيمة	٥٪
٩	المقاوالت وأعمال التشبيد والبناء (٢)	القيمة	٥٪
١٠	الصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي (صنف مستحدث)	القيمة	٥٪
١١	الفلل المكيف بين المحافظات (أنريس - سكة حديد)	القيمة	٥٪
١٢	الخدمات المهنية والاستشارة (٣)	القيمة	١٠٪
١٣	الإنتاج الإعلاني والبرامجي، والأفلام السينمائية، والتلفزيونية، والتسجيلية والرقائقية وأعمال الدراما التلفزيونية، والإذاعة والسرحة (صنف مستحدث)	القيمة	٥٪

(١) يتم تسوية ضريبة الجدول المحصلة عن هذا الصنف في حالة هدرته ضمن المنتجات الواردة بالسلسل (٤) من هذا الجدول.

(٢) المقصود بالقيمة هي قيمة المستهلك المعتد من الاستشاري ويتم تسوية ضريبة الجدول السابق سدادها بمعرفة مقاول الباطن من ضريبة الجدول المسددة بمعرفة المقاول العام عن ذات الأعمال وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية تلك الخدمة والقواعد والشروط والأوضاع التي تنظمها .

(٣) المقصود بالقيمة هي القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة ولا يشمل هذا البند خدمات الحرفيين.

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
ثانياً : سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتخضع ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط			
١	مياه غازية صودا أو مياه غازية معطرة ومحللة أو غير محللة معبأة في زجاجات أو أوعية أخرى، وبالنسبة للمحلات التي تعمل بنظام الحافظ (البوست ميكس) فتحصل الضريبة مسبقاً من الشركات المنتجة للمشروبات المستخدم في هذا النظام على أساس ما ينتج من كميات مياه غازية يتم تحديدها وفقاً للمعايير التي تضعها الجهات الفنية المختصة، ويصدر وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص قوائم بتحديد أسعار المنتج من المياه الغازية تتخذ أساساً لربط الضريبة. (٢٠١)	القيمة	(٨٪)
٢	الجمعة (البيرة) غير الكحولية (١) ، (٢)	القيمة	(٨٪)
٣	(أ) كحول إثيلي نقي غير محلول مهتما بلغت درجته الكحولية (٣) (ب) كحول محلول من أي درجة للرقود... (ج) نبيذ عنب طازج وعصير عنب أوقف اختباره بإضافة الكحول (بما في ذلك المستل) وفرموت وأنبذة أخرى، مشروبات مخمرة... (د) مشروبات روحية ومشروبات كحولية محللة، معطرة، مشروبات كحولية أخرى، محضرات كحولية مركبة، مقطرات طبيعية....	القيمة القيمة القيمة	١٥ جنيهاً جنيه واحد (١٥٠٪) بحد أدنى ١٥ جنيهاً عن اللتر السائل (١٥٠٪) بحد أدنى ١٥ جنيهاً عن اللتر السائل

- (١) المقصد بالقيمة هي سعر بيع المستهلك النهائي .
(٢) تحصل الضريبة وضريبة الجدول عن إجمالي قيمة سعر بيع المستهلك النهائي من المنتج أو المستورد عند الإخراج الجمركي .
(٣) يلتزم المستورد والمنتج ببيان الجهات التي تم البيع لها أو كيفية التصرف في الكميات المباعة وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه البيع .

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٤	الجمعة (البيرة) الكحولية	القيمة	٢٥٠٪ بحد أدنى ٥٠٠ جنيه عن الهيكولتر
٥	محضرات عطور أو نظرية أو تجميل ومنتجات معدة للعناية بالجلد أو الشعر	القيمة	(٨٪)
٦	التليفزيونات (أكبر من ٣٢ بوصة) الثلاجات (أكبر من ١٦ قدم) الديب فريزر	القيمة	(٨٪)
٧	أجهزة تكثيف الهواء ووحدها المستقلة	القيمة	(٨٪)

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"
د. رانيا محمود عبد العزيز عمارة

٤٦ الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الوصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٨	سيارات خاصة لنقل الأشخاص في ملاعب الجولف، سيارات مماثلة	القيمة	(١٠٪)
٩	سيارات ركوب حتى ١٦٠٠ سم ^٣ أو ذات المحركات الدوارة فيما عدا المركبات ذات الثلاث عجلات التي تعمل بمحرك دراجة نارية .	القيمة	(١٪)
١٠	سيارات ركوب سعة السلندرات ١٦٠١ سم ^٣ حتى ٢٠٠٠ سم ^٣ أو ذات المحركات الدوارة، وسيارات نقل البضائع والأشخاص معاً وسيارات الجيب وسيارات رحلات ومعسكرات مجهزة للمعيشة ومقطورات مجهزة للرحلات .	القيمة	(١٥٪)
١١	(أ) سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم ^٣ أو ذات المحركات الدوارة (محل).	القيمة	(١٥٪)
		القيمة	(٣٠٪)
١٢	خدمات الاتصالات عن طريق شبكات المحمول(١)	القيمة	(٨٪)

(١) المقصود بالقيمة هي قيمة الفاتورة أو قيمة الخدمة .

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١- الكتب:

- بلال صلاح الأنصاري: أحكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة- دراسة تأصيلية مقارنة بين الشريعة والقانون، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى ١٤٣٦هـ، ٢٠١٥م.
- خالد حسن أحمد: التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، مركز الدراسات العربية، جمهورية مصر العربية، الجيزة، الطبعة الأولى، سنة ١٤٤٠هـ.
- ذو الفقار علي رسن الساعدي: الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٥م.
- رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقالية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة، مع إشارة خاصة بالقانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة ٢٠١٨م.
- زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، سنة ٢٠٠٣م.
- سيد طه بدوي: الوجيز في المالية العامة، الجزء الثاني "الإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة ٢٠٢٠م.
- شعبان رأفت حماد: المالية العامة، بدون ناشر، سنة ٢٠١٠م/٢٠١١م.
- عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة ٢٠٠٦م.
- عاطف صدقي، محمد أحمد الرزاز: المالية العامة، بدون ناشر، سنة ١٩٩٥م.
- عبد الحفيظ عيد: المالية العامة، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٥م.
- عبد المولى محمد مرسي: موسوعة التشريعات الضريبية المصرية - التعليق على قانون ضريبة القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ولائحته التنفيذية وبروتوكول نقابة المحامين، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٧م.

- عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة الخامسة، مزيدة ومنقحة، القاهرة، سنة ٢٠١٤م.
 - عرفات التهامي إبراهيم: اقتصاديات المالية العامة، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٤م/٢٠٠٥م.
 - غازي عناية: الاقتصاد الإسلامي - الزكاة والضريبة - دراسة مقارنة، دار إحياء العلوم، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، سنة ١٤١٦هـ، ١٩٩٥م.
 - مبروك محمد نصير: الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م.
 - محمد إبراهيم أبو شادي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى ٢٠١٦م، الطبعة الثانية، ٢٠١٩م.
- ٢- الأبحاث والمقالات العلمية:**
- إبراهيم عبد الله عبد الرؤوف محمد: انعكاسات سياسات التحول الاقتصادي على تنوع مصادر الدخل، "دراسة تحليلية مع التطبيق على المملكة العربية السعودية"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (٦)، العدد (٢)، جامعة مدينة السادات، كلية الحقوق، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠٢٠م.
 - إبراهيم عبد العزيز النجار: تأملات في الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (٤)، العدد (٢)، جامعة مدينة السادات، كلية الحقوق، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠١٨م.
 - أحمد عبد الصبور: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مجلة كلية الشريعة والقانون - فرع جامعة الأزهر بطنطا، المجلد (٣٠)، العدد (٣)، جمهورية مصر العربية، يونيو ٢٠١٥م.
 - باسم نعيم عوض: الضريبة على القيمة المضافة (مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة)، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد (٧٦)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٢م.
 - تامر سعيد عبد المنعم: إطار مقترح لتطوير الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد (٥٩)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٩م.
 - سماح منصور أبو المجد: ضريبة القيمة المضافة ومعوقاتها وأثرها في الإيرادات العامة وأسعار المستهلكين بجمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية "دراسة مقارنة

- وتطبيقية"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة المنوفية، العدد ٤٧، سنة ٢٠١٨م.
- صلاح حامد محمد حسنين: تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به- دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة وأحكام القضاء، مجلة كلية الشريعة والقانون- فرع جامعة الأزهر بطنطا، المجلد (٣٦)، العدد(٢)- الرقم المسلسل للعدد(٢)، يونيو ٢٠٢١م.
- محمود محمد الدمرداش: مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (٦)، العدد(٢)، جامعة مدينة السادات، كلية الحقوق، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠٢٠م.
- منصور بن عبد الرحمن الحيدري: ضريبة القيمة المضافة: التعريف والمبادئ والتسجيل فيها دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، العدد(٢٣)، مركز النشر والترجمة- جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، شوال ١٤٤٢هـ، يونيو ٢٠٢١م.
- ٣- الرسائل العلمية:
- أنور محمد عبد الوهاب العليمي: إحلال ضريبة القيمة المضافة لتحديث الضريبة العامة على المبيعات (دراسة مقارنة بين التشريعين المصري واليميني)، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة القاهرة، سنة ٢٠٢٠م.
- محمد صالح مهدي الزهيرى: الآثار الاقتصادية الناجمة عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة بين التشريعين المصري والعراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة القاهرة، سنة ٢٠١٨م.
- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي: الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر(دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة المنصورة، سنة ٢٠١٣م.
- ٤- القوانين والأنظمة والاتفاقيات:
- الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، صحيفة أم القرى، العدد رقم (٤٦٦٧)، تاريخ ٢٤/٧/١٤٤٣هـ، المملكة العربية السعودية.
- الدليل الإرشادي الخاص بتعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية إلى ١٥٪، الهيئة العامة للزكاة والدخل، سنة ٢٠٢٠م، المملكة العربية السعودية.

- القانون رقم (١٦) لسنة ٢٠١٧م بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ مكرر (ج) بتاريخ ٧ سبتمبر ٢٠١٦م، جمهورية مصر العربية.
- القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وقانون الضريبة على الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م، جمهورية مصر العربية.
- المرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ الخاص بإصدار نظام ضريبة القيمة المضافة، العدد (٤٦٨١)، الصفحة (٨) جريدة أم القرى العدد (٤٧٠٢)، الجمعة ٢٧ ربيع الأول ١٤٣٩هـ الموافق ١٥ ديسمبر ٢٠١٧م، المملكة العربية السعودية.
- المرسوم الملكي رقم (م/ ٥٢) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢٨هـ، والأمر الملكي رقم (أ/ ٦٣٨) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٥هـ بتعديل بعض أحكام نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ، المملكة العربية السعودية.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Adandohin, Kodjo: Tax transition in developing countries: Do value added tax and excises really work? University of Auvergne, October, 2018, Munich Personal RePEc Archive, online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/91522/>, MPRA, Paper No.91522, posted 21 Jan 2019.
- Clemens Breisinger, Mariam Raouf, Manfred Wiebelt, Ahmed Kamaly, and Mouchera Karara: Impact of COVID-19 on the Egyptian economy: Economic sectors, jobs, and households, MIDDLE EAST AND NORTH AFRICA(IFPRI), Ministry of Planning and Economic Development, REGIONAL PROGRAM POLICY NOTE 06, JUNE 2020.
- Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends, Consumption Tax Trends 2018, Biennial | ISSN 19990979 (online), <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. OCED (2022), "Countries with VAT" OECD publishing, Paris, 30 Nov 2022, <https://doi.org/10.1787/3305677c-en>.
- Elsayed A. Abdel Khalek: introduction to public Finance and public policy, El Mansoura printer, Egypt, 2010.
- Gale, William G.: Raising Revenue with a progressive Value-Added Tax, The Hamilton Project, January 2020, Munich Personal RePEc Archive, online at <http://mpra.ub.uni->

muenchen.de/99197/ , MPRA, Paper No.99197, posted 25 Mar 2020.

- Harvey S. Rosen, Ted Gayer: public Finance, Eighth Edition, McGraw-Hill. Education, New York, 2008.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND: ARAB REPUBLIC OF EGYPT, REQUEST FOR EXTENDED ARRANGEMENT UNDER THE EXTENDED FUND FACILITY, IMF Report No.23/2, Washington, D.C, December 2,2022.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND: SAUDI ARABIA, STAFF REPORT FOR THE 2021 ARTICLE IV CONSULTATION, IMF Report No.21/149, Washington, D.C, June 24,2021.
- Joaquim Miranda Sarmiento: Taxation in Finance and Accounting, An Introduction to Theory and Practice, Springer Texts in Business and Economics, Switzerland, eBook, <https://link.spring.com/book/10.1007/978-3-031-22097-5>, 2023.
- Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave: Public Finance in Theory and Practice. Fifth Edition, McGraw Hill International Editions, 1989.

ثالثاً: التقارير والمواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت:

- <https://www.eta.gov.eg/ar/content/egyptian-tax-authority-eta-has-recently-published-value-added-tax-vat-guidelines-digital%0A>
- <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/default.aspx?catid=2> -
- <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/ZakatRegulations.aspx>-
- <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/customs%20law.pdf>-
- <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/ExciseGoodsTaxLaw.aspx>-
- <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/default.aspx?catid=9>-
- [https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/VAT%20Final%2030%20Nov%202016\(updated\).pdf](https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/VAT%20Final%2030%20Nov%202016(updated).pdf)
- <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/VATLaw.aspx>

الضريبة على القيمة المضافة وأثر تطبيقها على حجم الإيرادات العامة في مصر والسعودية "دراسة مقارنة"
د. رانيا محمود عبد العزيز عمارة

- <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/Implementing%20Regulations%20of%20the%20VAT%20Law.pdf>
- <https://www.eta.gov.eg/sites/default/files/2023-01/VAT-LAW-24-2023.pdf>
- https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx#goods_with_vat
- <https://zatca.gov.sa/ar/HelpCenter/guidelines/Documents/VAT15.pdf>
- [https://eta.gov.eg/sites/default/files/2022-08/etax-lw.pdf_portal-form.pdf \(eta.gov.eg\)](https://eta.gov.eg/sites/default/files/2022-08/etax-lw.pdf_portal-form.pdf)
- <https://zatca.gov.sa/ar/E-Invoicing/Introduction/Pages/What-is-e-invoicing.aspx>
- https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx#goods_with_vat
- <https://gstc.gov.sa/ar/committees/Pages/default.aspx>
- https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx#goods_with_vat
- <https://www.stats.gov.sa/sites/default/files/CPI%20Sep%202022%20-AR.pdf>
- https://www.stats.gov.sa/sites/default/files/CPI%20SEP2023-AR_0.pdf
- <https://www.mof.gov.sa/budget/2023/Documents/BTM-Bud-A%202023.pdf>
- <https://www.stats.gov.sa/sites/default/files/GDP%20Q022023A4%20%281%29.pdf>
- <https://www.mof.gov.sa/budget/2023/Pages/default.aspx>
- <https://mof.gov.eg/ar/archive/monthlyFinancialReport/general/>
- <https://www.eta.gov.eg/sites/default/files/2022-02/law-03-2022.pdf>
- <https://m.youm7.com/story/2021/12/13/-نشر-تفاصيل-تعديلات-قانون-ضريبة-القيمة-المضافة-إعفاء-خدمات-هيئة/٥٥٧٧٠٢٥>

الفهرس**فهرس النماذج والجداول والتقارير:**

- نموذج رقم (١) يوضح السلع والخدمات التي لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة أو معفية منها في السعودية.
- نموذج رقم (٢) يوضح صيغة طلب إصدار الفواتير الإلكترونية في مصر
- نموذج رقم (٣) يوضح شكل الفاتورة الضريبية المبسطة بين المنشأة والمستهلك في السعودية.
- نموذج رقم (٤) يوضح شكل الفاتورة الضريبية بين منشأة ومنشأة في السعودية
- نموذج رقم (٥) يوضح كيفية تحصيل ضريبة القيمة المضافة في السعودية
- جدول رقم (١) يوضح أنواع المخالفات والعقوبات المفروضة عليها في السعودية
- جدول رقم (٢) يوضح معدلات التضخم السنوية في الأرقام القياسية للأسعار المحلية في مصر من عام ٢٠١٨م حتى عام ٢٠٢٣م
- جدول رقم (٣) يوضح معدلات التضخم لأسعار المستهلكين ونسب التغير في شراء العديد من السلع والخدمات في مصر عامي ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م
- جدول رقم (٤) يوضح معدلات النمو الاقتصادي في دول العالم والسعودية من عام ٢٠٢٠م حتى عام ٢٠٢٣م.
- تقرير رقم (١) يوضح مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك ونسب التغير في مستوى الأسعار في السعودية عام ٢٠٢٢م.
- تقرير رقم (٢) يوضح مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك ونسب التغير في مستوى الأسعار في السعودية عام ٢٠٢٣م.
- تقرير رقم (٣) يوضح الأداء المالي للزيادة في الإيرادات والمصروفات في مصر عامي ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م.
- تقرير رقم (٤) يوضح نسب الإيرادات العامة (الضريبية) في مصر عام ٢٠٢٣م.
- تقرير رقم (٥) يوضح نسب الأنشطة غير النفطية في السعودية عام ٢٠٢٣م.
- تقرير رقم (٦) يوضح تقديرات أبرز المؤشرات الاقتصادية على المدى المتوسط بالنسبة للنتائج المحلي الإجمالي في السعودية من عام ٢٠٢٢م حتى عام ٢٠٢٥م.
- تقرير رقم (٧) يوضح حجم الإيرادات العامة والنفقات العامة على المدى المتوسط في السعودية من عام ٢٠٢١م حتى عام ٢٠٢٥م.
- تقرير رقم (٨) يوضح ميزانية عام ٢٠٢٣م وتقديرات لحجم الإيرادات العامة والنفقات العامة على المدى المتوسط في السعودية.