

**الضريبة علي القيمة المضافة بين الواقع والمأمول  
في ظل المتغيرات الاقتصادية "دراسة مقارنة"  
Value added tax between reality and  
hope In Under economic variables  
"A comparative study"**

**إعداد**

**د / هيثم محمد حرمي شريف**  
دكتوراه في المالية العامة والتشريع الضريبي

**Dr. Haytham Mohamed Hermi Sharif**  
*PhD in public finance and tax legislation*

## الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول في ظل المتغيرات الاقتصادية "دراسة مقارنة"

### ملخص عربى

تستمر الضرائب الوسيطة الرئيسية لتحقيق أهداف الدولة، ليس فقط باعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل، ولكن لأنها وثيقة الصلة وطيدة العلاقة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية وتتطور بتطورها

التطبيق العملى للضريبة العامة على المبيعات في مصر اسفر عن صعوبات بالاضافة عن عجزها عن تحقيق الأهداف المرجوة منها ونظرا لأن متطلبات تحرير التجارة، ومنظمة التجارة العالمية، والتكتلات الاقتصادية، تستلزم تخفيض الضرائب الجمركية.

علاوة على أن الدول النامية في محاولة لعلاج مشكلاتها الاقتصادية، وزيادة معدلات التنمية، وتشجيع الإستثمارات المحلية والخارجية تقرر الكثير من المزايا والإعفاءات الضريبية، مما يكون له تأثير مباشر على حصيلة الضرائب على الدخل.

من هنا أصبحت الحاجة ملحة لفرض الضريبة على القيمة المضافة ويرمز لها اختصاراً (VAT) والتي أثبتت أنها أكثر فاعلية، وذات تكلفة تشغيل منخفضة، لأنها لا تتطلب مجهود كبير فى حصر وعانها، وتحديد مجتمعها فحصر المكلفين بأداء الضريبة (المستوردون، والمنتجون، وتجار الجملة، وتجار التجزئة، وموردوا الخدمات) أمر أيسر من حصر ممولي الضريبة على الدخل، ويقوم بتحصيلها

المنتجون، ومصلحة الجمارك ( بالنسبة للسلع المستوردة)، وتجار الجملة وتجار التجزئة، وموردوا الخدمات نيابة عن الإدارة الضريبية، وتعتبر أقل عرضة للتهرب، وتساعد في الحد من الاستهلاك الزائد للخدمات، وهو عامل رئيسي في السيطرة على النفقات الجارية للحكومة، والمساهمة أيضاً في إيجاد مصدر إضافي للإيرادات.

## Abstract

Taxes continue to be the main means for achieving the goals of the state, not only as one of the main sources of financing, but because they are closely related to economic and social conditions and develop with their development.

The practical application of the general tax on sales in Egypt resulted in difficulties in addition to its inability to achieve its desired goals, given that the requirements of trade liberalization, the World Trade Organization, and economic blocs require a reduction in customs taxes.

In addition, developing countries, in an attempt to cure their economic problems, increase development rates, and encourage domestic and foreign investments, decide many advantages and tax exemptions, which has a direct impact on the proceeds of income taxes.

From here, there became an urgent need to impose value-added tax (VAT), which proved to be more effective and has a low operating cost, because it does not require great effort in limiting its container, defining its community, and limiting those charged with performing the tax (importers, producers, wholesalers, retailers, etc.). and service suppliers) is easier than

counting the taxpayers on income, and it is collected by producers, the customs authority (for imported goods), wholesalers, retailers, and service suppliers on behalf of the tax administration, and it is considered less vulnerable to evasion, and helps in reducing excessive consumption of services, which is A major factor in controlling the government's current expenditures, and also contributing to finding an additional source of revenue.

## تمهيد وتقسيم

تستمر الضرائب الوسيلة الرئيسية لتحقيق أهداف الدولة، ليس فقط باعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل، ولكن لأنها وثيقة الصلة وطيدة العلاقة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية وتتطور بتطورها<sup>(١)</sup>

وفكرة الضريبة لم تكن دائما واحدة في مراحل التاريخ المختلفة، فهي اليوم غيرها بالأمس، وفي ظل الإنخفاض المستمر للإيرادات الضريبية، نتيجة سعى الدول لإنشاء أسواق مشتركة علاوة على اتفاقية التجارة الحرة التي سوف تؤثر بشكل كبير على إيرادات الضريبة الجمركية، والتدبب المستمر في أسعار النفط والغاز العالمية وادراك الدول أخيراً المخاطر المرتبطة بالإعتماد عليها بصورة شبة كاملة<sup>(٢)</sup>

وما أسفر عنه التطبيق العملي للضريبة العامة علي المبيعات في مصر من صعوبات وعجزها عن تحقيق الأهداف المرجوة منها نظراً لأسباب متصلة بنظام الضريبة، رغم مرورها بأكثر من مرحلة ( المرحلة الأولى التي طبقت فيها الضريبة على المنتجين، والصناعيين ومؤدي الخدمات ابتداء من السنة المالية

١- د/جلال الشافعي: إطار مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، بحث قدم إلى المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، من ١٩-٢٢ يونيو، دار الدفاع الجوي القاهرة مصر ٢٠٠٦ ص٣

٢- بلغ عجز الموازنة في دولة الكويت عن العام المالي ٢٠١٦ (٢,٢) مليار دينار كويتي ما يعادل ٤٠,٢ مليار دولار امريكي ما يوازي ٦٤% من إجمالي المصروفات المقدرة)

انظر: دولة الكويت وزارة المالية - تمت الزيارة يوم الخميس ٢٨/١/٢٠١٨  
www.mof.gov.kw

١٩٩١، أو في المرحلة الثانية والثالثة التي توسعت لتشمل تجار الجملة والتجزئة وطبقت في العام المالي ٢٠٠١/٢٠٠٢ (١)، إلا أنها عجزت عن تعويض النقص الحاصل في إيرادات الضريبة الجمركية نتيجة تحرير التجارة العالمية، فالدول الاعضاء في منظمة التجارة العالمية مقيدة طبقاً لملاحق "اتفاقية الإعانات والإجراءات المتبادلة ، The Agreement on Subsidies and Countervailing Measures"

في منح إعانات تصدير أو فرض ضرائب على الواردات أعلى من العبء الذي تفرضه على مثيلاتها من السلع المحلية.<sup>(٢)</sup>  
ويؤكد ذلك الجدول الآتي:

١- د/ابراهيم العيسوى: الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، معهد التخطيط القومي القاهرة مصر العدد (١) يناير ٢٠١٤ ص ٣

٢- المواد ٦ و ١٦ و ٢٤ من اتفاقية منظمة التجارة العالمية التي تستمد أصلها من المادة ١٦ من اتفاقية التعريفات والتجارة عام ١٩٩٤ ، والتي تنص على أن " سوف توقف كل دولة عضو منح أى شكل مباشر أو غير مباشر من الإعانات لتصدير أى منتج باستثناء المنتجات الأولية التي تؤثر إعاناتها في سعر بيعها للتصدير بثمن أقل مقارنة بالسعر المحدد لمثيلاتها في السوق المحلي "

"Contracting parties shall cease to grant either directly or indirectly any form of subsidy on the export of any product other than a primary product which subsidy results in the sale of such product for export at a price lower than the comparable price charged for the like product to buyers in the domestic market"

النصيب النسبي المتوسط لكل من الضرائب الجمركية والمبيعات ونسبتهما من إجمالي الإيرادات الضريبية.

م	الفترة	ضرائب جمركية	ضرائب الإستهلاك	ضرائب على المبيعات	نسبة الضرائب الجمركية والمبيعات من إجمالي الإيرادات الضريبية
١	قبل فرض الضرائب على المبيعات ١٩٩٠/١٩٨٧	%٢٦,٤٧	%٢٣,٣٢		%٤٩,٧٩
٢	المرحلة الأولى للضريبة العامة المبيعات ١٩٩٤/١٩٩١	%١٨,٩٣		%٢٥,٥٨	%٤٤,٥١
٣	عقب امتداد الضريبة إلى تجار الجملة والتجزئة ٢٠١٠/٢٠٠٧	%٩,٩		%٣١,٠١	%٤٠,٠١
٤	عقب امتداد الضريبة إلى تجار الجملة والتجزئة ٢٠١٢/٢٠١١	%٨,٢١		%٣٢,٤٩	%٤٠,٧

البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، أعداد مختلفة، والبنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، العدد 1 من المجلد 48 ، 1995 ، والمجلد 50 ، 1997 ، ومن: وزارة المالية، التقرير المالي الشهري، يوليو 2013 ، [www.mof.gov.eg](http://www.mof.gov.eg)

الواضح من الجدول السابق أن الأثر التعويضي للضرائب على المبيعات لتعويض النقص في حصيله

الضرائب الجمركية، لم يتحقق في المرحلة الأولى حيث حققت الضرائب الجمركية عجز بلغ ٧,٥% وكانت الزيادة في حصيله الضرائب على المبيعات عن



الضرائب الإستهلاك ٢,٣%، مما أدى إلى نقص نسبة الضرائب الجمركية والمبيعات في الإيرادات الضريبية بحوالى ٥%

ولم تستطع ضرائب المبيعات تعويض النقص في حصيللة الضرائب الجمركية في ٢٠١٠/٢٠٠٧ علاوة على هبوط حصيللة الجمارك تقريبا إلى نصف ما كانت عليه في أوائل التسعينات من ١٨,٩٣% إلى ٩,٩%، بينما لم تزد الضرائب على المبيعات إلا بنسبة ٥,٤%، وهو ما أدى إلى هبوط مجموع الحصتين في الإيرادات الضريبية من ٤٠% إلى ٤٠% ومع توسيع الفترة الأخيرة لتشمل ٢٠١٠/٢٠٠٧ يظل من الواضح أن الزيادة في حصة المبيعات ٧% كانت أقل من النقص في حصة الضرائب الجمركية ١١%.

بالإضافة إلى أن التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، أقل بكثير من فرص التهرب من الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على مرحلة واحدة هي مرحلة البيع بالتجزئة، ففي هذه المرحلة تتم أغلب المعاملات خاصة في الدول النامية بدون فواتير، وتفرض الضريبة على إجمالي قيمة المبيعات وبالتالي يستطيع التاجر التهرب من الضريبة عن طريق إخفاء جزء كبير من مبيعاته، والأمر مختلف في الضريبة على القيمة المضافة، فهي تفرض على عدة مراحل (مرحلة التصنيع، ومرحلة تاجر الجملة، ومرحلة تاجر التجزئة)، ومن ثم لو فرضنا ان تاجر الجملة استطاع التهرب من الضريبة، فسوف يكون تاجر التجزئة مطالب بسداد الضريبة كاملة وبالتالي لا يؤثر على الحصيللة الضريبية.<sup>(١)</sup>

وهنا تتحقق رقابة ذاتية في كل مراحل تداول السلع منعاً للتهرب من أداء

الضريبة حتى لا يتحملها شخص

١- د/عبد الستار سلمي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر: مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، مجلد ١٠ عدد ١٩، كلية الحقوق جامعة المنوفية، مصر ٢٠٠١ ص ٢٩٥

واحد فقط، علاوة على ضمان استمرار تدفق الإيرادات طوال السنة لأنها تفرض في كافة المراحل التي تمر بها السلعة.

من هنا أصبحت الحاجة ملحة لفرض الضريبة على القيمة المضافة (Value Add Tax) ويرمز لها اختصاراً (VAT) والتي أثبتت أنها أكثر فاعلية،<sup>(١)</sup> وذات تكلفة تشغيل منخفضة، لأنها لا تتطلب مجهود كبير في حصر وعائنها، وتحديد

١ - تعد ضريبة القيمة المضافة ضريبة جديدة نسبياً، وهي من إبداعات رجل الأعمال الألماني سيمنز عام ١٩١٨، إذ اهتم .. سيمنز Siemens في ألمانيا بمشكلة الضرائب المتتابعة التي نتجت لتطبيق الضريبة على إجمالي رقم الأعمال في ألمانيا gross turnover taxes ، وحاول تطويرها من خلال ما أسماه الضريبة المهذبة على رقم الأعمال the refined turnover tax. وعبر عنها الاقتصادي الأمريكي آدمز Thomas. Adams في كتاباته عام ١٩١٠-١٩٢٠، حيث ناقش آدمز فكرة القيمة المضافة value added concept في الولايات المتحدة عام ١٩٢١، بهدف تخفيض الضريبة على المبيعات بخصم الضريبة التي دفعت فعلاً على المدخلات، لتجنب تأثير فرض ضريبة على ضريبة ولنقل الحافز إلى المنشآت المتكاملة رأسياً، ويكون أثر هذه الضريبة المحسنة على رقم الأعمال واضحاً على مجموعة الأنشطة أو المشروعات غير المتكاملة. بحيث تفرض هذه الضريبة وتحصل في كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع السلع والخدمات، ولكن صافي الالتزام الضريبي في كل مرحلة يتمثل في فرض الضريبة على القيمة التي أضيفت عن طريق البيع في تلك المرحلة. وذلك بمنح خصم أو انتمان للضريبة المدفوعة على السلع والخدمات المشتراه يسمى الانتمان الضريبي للمدخلات ويكون وعاء الضريبة في كل مرحلة محدداً بصورة أساسية بالقيمة المضافة التي تحققت بتشغيل رأس المال والعمل، وفي إطار سعي فرنسا لإعادة اقتصادها بعد الحرب العالمية الثانية رأت أن تستخدم الفن الضريبي لتشجيع الصادرات من خلال تمكين المصدرين من استرداد الضرائب التي تحملوها على صادراتهم، ورأت أنه لتحقيق ذلك ينبغي الاستغناء عن الضريبة على رقم الأعمال إلى ضريبة القيمة المضافة التي تسمح بخصم الضريبة السابق دفعها في المراحل السابقة سواء في مراحل الإنتاج والتداول، وبدأ تطبيقها عام ١٩٥٤، وينسب تطبيقها هناك إلى نائب مدير الإدارة الضريبية وقتها موريس لوريه Maurice Laure والذي يعرف بأبي الضريبة على القيمة المضافة (father of VAT)، حيث بدأ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على المشروعات الكبيرة، (أو في مرحلة التصنيع) اعتباراً من ١٠ أبريل ١٩٥٤، ثم امتد تطبيقها بمرور الوقت على كافة القطاعات الاقتصادية.

انظر:

=

مجتمعها فحصر المكلفين بأداء الضريبة (المستوردون، والمنتجون، وتجار الجملة، وتجار التجزئة، وموردوا الخدمات) أمر أيسر من حصر ممولى الضريبة على الدخل، ويقوم بتحصيلها المنتجون، ومصلحة الجمارك ( بالنسبة للسلع المستوردة)، وتجار الجملة وتجار التجزئة، وموردوا الخدمات نيابة عن الإدارة الضريبية، وتعتبر أقل عرضة للتهرب، وتساعد في الحد من الاستهلاك الزائد للخدمات، وهو عامل رئيسي في السيطرة على النفقات الجارية للحكومة، والمساهمة أيضاً في إيجاد مصدر إضافي للإيرادات.

تعد الضريبة على القيمة المضافة، ضريبة غير مباشرة، تم تطبيقها نتيجة عجز في موازنة العديد من الدول ( الأمر الذي يعكس الحاجة إلى تغيير موارد إيراداتها التقليدية ) ، ورغبة دول أخرى في تطوير التشريعات الضريبية والأنظمة المالية بما يتواءم مع الإصلاحات الاقتصادية العالمية

فهي تطبق حالياً في ١٦٠ دولة حول العالم وتمثل إيراداتها أكثر من ٢٠% من الإيرادات الضريبية العالمية. وتشكل هذه الضريبة الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب من ٥% من جملة الناتج المحلي الإجمالي. فالدول الأعضاء في المنظمتين الدوليتين (صندوق النقد الدولي- والبنك الدولي) (٤٦%) منها تطبق الضريبة على القيمة المضافة، و جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكتين ومعظم الدول الآسيوية ، وبدأت الدول الإفريقية الناطقة بالفرنسية فى تطبيق هذه الضريبة على القيمة المضافة (ساحل العاج )، فى بداية الستينات . وتسارع انتشارها فى بقاع

=

- Jacques Grosclaude, et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, 6e édition 2007,p : 309.

العالم المختلفة، منذ عقد الثمانينات من القرن الماضي فى الدول المتقدمة والنامية على حد سواء. (١)

وأصبح الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة شرطاً من شروط قبول عضوية الدولة فى الاتحاد الأوروبى . كما يدعمها بقوة كل من البنك الدولى (WB) و صندوق النقد الدولى (IMF) ، ويعتبرها عنصراً مهماً من عناصر الإصلاح الضريبى الفعال فى الدول التى تحتاج إلى مشورته، وبدأت أغلب الدول العربية تطبقها مثل (مصر-السودان، تونس، الجزائر، المغرب، الأردن- دول مجلس التعاون الخليجي) . (٢)

ولكن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليس بالأمر البسيط، ويتطلب معالجة فى غاية الموضوعية والواقعية ومزيد من الجهود التنظيمية والترتيبية والتحضيرات البنيوية .

1 - Allastair McGillivray, VAT: the perfect solution to the taxation of consumption ? taxation in Australia in , vol 52(10), 2018 p:555

2- يراجع هنا:

- د/ نبيل عبد الرؤوف : الضريبة على القيمة المضافة التنظيم الفنى آليات التطبيق، المؤتمر العلمى الضريبى المشترك: الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق فى مصر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وجامعة عين شمس - كلية التجارة، نوفمبر ٢٠١٥ م ص ٢
- د./ منصور بن عبد الرحمن الحيدري: ضريبة القيمة المضافة: التعريف والمبادئ والتسجيل فيها- دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمع، العدد (٢٣) المملكة العربية السعودية شوال ١٤٤٢ هـ - يونيو ٢٠٢١ م، ص ١٧٧

اشكالية الدراسة

تحقيق حصيلة ضريبية دورية ذات تكلفة منخفضة تساهم فى تحقيق خدمات إضافية للمجتمع وفي تنفيذ البرامج الإصلاحية، فى ظل المشاكل التى أسفر عنها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، ونقص الموارد فى الخزينة العامة للدولة.

أهداف الدراسة

- توضيح مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وآلية تطبيقها.
- تحقيق الإنتظام للمجتمع الضريبي نتيجة الإعتماد على الفواتير كأساس لخصم وتحصيل الضريبة .
- الإصلاح المالي للتشريعات الضريبية، لى تنسجم مع التطورات الاقتصادية العالمية من جهة، ومع توجهات الدول نحو التحديث والتطوير للنظم الضريبية من جهة أخرى.

ولتحقيق هذه الأهداف تأتي منهجية الدراسة :

اعتمد الدراسة منهجاً علمياً موضوعياً يتلخص فى الآتى:

- المنهج الوصفي : وصف وشرح واقع الضرائب غير المباشرة، واسلوب وطريقة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .
- المنهج التحليلي الإحصائي: تحليل الجداول والاحصائيات التي تظهر واقع الضرائب غير المباشرة كمصدر تمويلي للخزانة العامة، وجداول توضح نسب الضريبة على القيمة المضافة .

خطة الدراسة : فقد جاءت فى فصلين وخاتمة على النحو التالى:

فى ضوء ماتقدم سوف يتم تقسيم هذا البحث إلى:

الفصل الأول: (ماهية الضريبة على القيمة المضافة ويشمل: مبحثين

المبحث الأول: تعريف الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثانى: مشروعية الضريبة على القيمة المضافة.

الفصل الثانى: الضريبة على القيمة المضافة والعدالة الإجتماعية ويشمل: مبحثين

المبحث الأول: سعر الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثانى: تقييم الضريبة على القيمة المضافة.

الخاتمة: وتشمل أهم النتائج والتوصيات



## الفصل الأول

### ماهية الضريبة على القيمة المضافة

إن الحصول على أكبر حصيلة مالية لم يعد الهدف الوحيد للضرائب فحسب، وإنما توسعت هذه الأهداف وامتدت إلى تشجيع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية<sup>(1)</sup>، وكذا تحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي للاقتصاد الوطني، إضافة إلى توزيع الدخل الوطني، وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة.

وبالتالي فالضريبة تعد انعكاسا حقيقيا للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه، وتتغير حجما ووعاءا وغرضا بتغير هذه الأوضاع.

ونرى قبل بيان ماهية ضريبة القيمة المضافة غير المباشرة، التعرف أولا على معيار تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة .

#### أولا: تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة:

يجرى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة على أساس أن الضريبة

المباشرة **direct taxes**

"تفرض على مال أو نشاط أو دخل الفرد الذي يقوم بدفع هذه الضريبة" ،

بينما تفرض الضرائب غير المباشرة **indirect taxes** " على السلع قبل أن

1 - Zemrani Ben saleh M la fiscalité face au développement économique et social du Maroc .Rabat 1981.p 19



تصل إلى المستهلك الذي يدفع الضريبة في النهاية " وهذا القول على بساطته ، محور  
جدل كبير بين الكتاب ، على النحو التالي: (١)

❖ من الناحية النظرية :

يذهب بعض الباحثين إلى تقسيم الضرائب تبعاً للشخص الذي يتحمل الضريبة ، فإن كان من يدفع الضريبة هو من يتحملها اعتبرت الضريبة مباشرة كضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، حيث تفرض الضريبة على الربح الذي يحققه التاجر أو الصانع ، وهو نفسه الذي يدفعها مباشرة للإدارة الضريبية ، بخلاف ضريبة القيمة المضافة، حيث يدفع المنتج أو البائع الضريبة ثم يقوم بنقل عبأها إلى المستهلك النهائي لهذه السلعة فيكون البائع قد دفع الضريبة بطريقة غير مباشرة نيابة عن المستهلك النهائي ، ولذلك تدخل ضريبة القيمة المضافة ضمن الضرائب غير المباشرة. (2)

وهذا التقسيم محل نقد للآتي:

١. ضريبة المرتبات، وهي من الضرائب المباشرة التي تفرض على دخل العامل يمكن أن ينقل عنها إلى صاحب العمل عندما يكون في حاجة لخدمات هذا العامل بالذات. (٣)

1- 'Atkinson, A.B. (1977) "Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy, "Canadian Journal of Economics, 10, 590-606

٢- د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصرى والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠١٧ م ، ص ٥

٣- المرجع السابق مباشرة ص ٦

٢. الضريبة على السلع والخدمات، هي من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها المستهلك النهائي يمكن أن يتحملها البائع بدلاً من المستهلك عندما تكون السلعة راكدة - مثلاً - ويرغب البائع في سرعة البيع وتحمل قيمة الضريبة .

من هنا ذهب ميل S.Mill ، وهو من الاقتصاديين التقليديين<sup>(١)</sup>، إلى أن التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة تقوم على أساس النظر فيما إذا كان الشخص الذي يقوم بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية يتعرض إلى تخفيض في دخله بسبب الضريبة التي دفعها أم لا ؟ فإن كانت الإجابة بنعم فإن هذا يعني ان أثر الضريبة وقع على نفس الشخص الذي حقق الدخل ودفعها فالضريبة هنا مباشرة ، بخلاف ما إذا كان العبء الضريبي قد انتقل لغيره فتأثر به الدخل الحقيقي لشخص آخر ، فتعتبر الضريبة في هذه الحالة غير مباشرة.

إلا أن ما ذهب إليه ميل يمكن الرد عليه بالآتي(أن كلا النوعين من الضرائب مباشرة - أو غير مباشرة يؤثر في صاحب الدخل سواءً فرض عليه عند الحصول عليه ، أو عند استعماله بشراء سلع أو خدمات).

- التقسيم الأكثر قبولاً عند علماء المالية .

التقسيم الأكثر قبولاً هو : الضريبة المباشرة تفرض على الدخل ورأس المال عند الحصول عليه أو تملكه ، الضريبة غير المباشرة : تفرض على الدخل أو رأس المال عند استعماله أو استهلاكه .

1 - Atkinson, A.B. (1977) "Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy, "Canadian Journal of Economics, 10, 590-606

فالأجر الذي يستحق للعامل عن عمله لدى الغير يخضع لضريبة مباشرة ، هي الضريبة على المرتبات عند حصوله على هذا الأجر ، وعندما يستعمل العامل هذا الأجر في شراء سلع وخدمات تفرض ضريبة غير مباشرة ، هي الضريبة على الاستهلاك أو غيرها.<sup>(١)</sup>

#### ❖ الناحية العملية :

ظهرت ضرائب تخط بين النوعين<sup>(٢)</sup>، إذ تتخذ من الاستهلاك وعاء لها فتشبه الضريبة غير المباشرة ، ويدفعها الشخص دون وسيط كالضريبة المباشرة ، ومن أمثلة هذه الضريبة على الإنفاق الشخصي **personal expenditure tax** التي استعملت بصورة محدودة في (الهند، وسري لانكا) ، واقترحها عام ١٩٩٥ بعض الباحثين لتطبيقها في الولايات المتحدة<sup>(٣)</sup> .

وعلى أية حال : فإن للضرائب غير المباشرة التي تتخذ من الاستهلاك وعاء لها أن تفرض بأشكال وصور مختلفة ، منها : الضرائب النوعية على الإنتاج ، **selective excise taxes** ، والضريبة على رقم الأعمال **a turnover tax** ، والضريبة على المبيعات ذات المرحلة الواحدة **a single stages sales** ، والضريبة على القيمة المضافة **value added** .

١- د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصرى والمقارن، مرجع سابق ، ص ٧

2- World Bank: Lessons of Tax Reform, 1991, at Box 2 on pp. 24-25). On consumption. tax, and see the in-depth discussion in Fried, "Fairness and the Consumption Tax," 44 Stanford Law Review. No. 961 (1992)

3- See Section.722, USA Tax Act of 1995, 104th Cong., 1st Sess., 141 Cong. Rec. S.5664 (Apr. 24, 1995).

علما بأن: التفرقة بين نوعى الضرائب المباشرة وغير المباشرة أقل حدة مما قد يعتقد الباحثون، فكلما النوعين ( سواء المباشرة التي تفرض على الدخل أو الأرباح، أو تلك غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك ) يؤثر في الثمن الذي هو محور اهتمام الناس وعليه تتحدد حساباتهم ، وبالتالي فإن الاعتماد على أى من النوعين لا يعني تأثيراً كبيراً أو مختلفاً على حوافز العمل أو مستوى التشغيل<sup>(١)</sup>.

### ثانياً: تاريخ الضرائب غير المباشرة في مصر

وترجع أصول<sup>(٢)</sup> هذه الضريبة في مصر إلى عهد الخديوي عباس حلمي حين قرر عام ١٩٠١ فرض رسم دخول على الدخان الوارد إلى القطر المصري ، تحصيل رسم على المصنوعات القطنية المشغولة في القطر المصري ، ثم عرفت مصر ضريبة الإنتاج على نطاق واسع ابتداءً من عام ١٩٢١ حيث فرضت الرسوم على الإنتاج لبعض السلع ، وأهمها الرسوم على إنتاج الكحول النقي ، والبنزين ، والسكر ، وزيت التشحيم والبيرة ، والكحول الحول ، وورق اللب ، والنيذ ، ثم البن .<sup>(٣)</sup>

١- د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق ص ١٣

٢- إمام كامل : بعض المشاكل التطبيقية للضريبة على المبيعات ، أحد أبحاث المؤتمر الضريبي السابع الذي نظمته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب تحت عنوان : تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة ، ما يو ٢٠٠٢ ، ص ٤ .

٣- د/جلال الشافعي: إطار مقترح لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة الشامل في مصر، مرجع سابق ص ١٦

ويعتبر القانون رقم ٤ لسنة ١٩٣٢ هو أول تشريع ينظم فرض رسوم الإنتاج وتعديلها بمرسوم ، ويسرى ذلك على الحاصلات الزراعية والصناعية ، سواء كانت محلية أم مستوردة<sup>(١)</sup>

وأخذت هذه الضريبة في مراحلها الأولى صوراً ومسميات مختلفة ، فجاناب تسميتها رسوماً كما أسلفنا سميت الإتاوة عام ١٩٦٣ ، حيث فرضت على أجهزة التليفزيون المنتجة محلياً تعويضاً للخزانة العامة ، وتعويضاً عن الإعفاءات - التي تقرر بالقرار الجمهورى رقم ١٤٧ لسنة ١٩٦٠ المعدل بالقرار الجمهورى رقم ٢١٤ لسنة ١٩٦٠ - من الرسوم الجمركية للأجهزة وقطع الغيار المستوردة بمعرفة الشركات .

تقرر في عام ١٩٦٥ نظام فروق الأسعار ، والتي تمثل الفروق بين أسعار السلع بعد قرار رفعها ، وأسعارها قبل قرار الرفع لتكون بمثابة ضريبة على السلع - مثل الأسمدة والشاي والسكر والسجائر والأقمشة ، التي أوصى الاتحاد الاشتراكي بزيادتها لدعم الخزانة العامة.

كما فرضت ضريبة الجهاد - بموجب القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٧٣ - بفرض ضريبة إضافية على بعض الأصناف سواء كانت منتجة محلياً أو مستوردة . وهذه السلع ، مثل المشروبات الكحولية والسجائر والدخان المسلم لمصانع القطاع

١- هي ضريبة تفرض جبراً على السلع المصنعة ، والمستوردة ، والخدمات التي تؤدى للأفراد إلا ما استثنى بنص خاص (لاضريبة ولا إعفاء إلا بنص) ، فهي تختلف عن الضرائب المباشرة التي تصيب الدخول بشكل مباشر عند الحصول عليها أو اكتسابها  
انظر: د/ سيد محمد عبد الوهاب : الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية وروية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية ، مجلة مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامى ، جامعة الأزهر الشريف ، مجلد ٥ العدد ١٥ القاهرة مصر ٢٠٠١ ص ٣٤٥

الخاص والبنزين ، خاضعة أصلاً لرسوم الإنتاج أو فروق الأسعار لمواجهة ظروف الحرب.

وبذلت الجهود لتوحيد القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم السلعية ، وتوجت بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ ، إذ ألغى هذا القانون جميع القوانين والقرارات الصادرة بفرض أى ضريبة أو رسم على الإنتاج أو الاستهلاك ، ومنها الرسوم وفروق الأسعار وضريبة الجهاد والإتاوة

وقد أسفر تطبيق القانون هذا القانون عن كثير من العيوب والمشكلات ، منها<sup>(١)</sup> :

- تباين فئات الضريبة وتعددتها حيث تراوح سعر الضريبة ما بين ٢% و ٥% للمنتج المحلى إلى ما بين أقل من ٢% إلى أكثر من ٣٢% للسلع المستوردة .
- ازدواج الضريبة ، وقصر مدة سدادها حيث تسدد كل عشرة أيام ، ويستحق بعضها قبل إتمام الإنتاج ، أى عند سحب السلعة من المخازن وقبل إتمام البيع .

الأمر الذي تطلب الانتقال إلى الضريبة العامة على المبيعات التي صدرت بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

ليخضع للضريبة على المبيعات كافة السلع إلا ما استثنى بنص خاص، بينما لا تخضع للضريبة الخدمات إلا ما استثنى بنص خاص ، وقد ترتب على ذلك الأتي :

- ازدواجية في المعاملة بين السلع والخدمات لا تحقق العدالة الضريبية ، وتجعل الضريبة غير محايدة ( لأنها تنحاز لصالح الخدمات مهما كان حجمها للضريبة ).

١- د/سليمان محمد مصطفى .ود/ صلاح الدين عبد العليم إبراهيم : دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي لجمعية خريجي كلية التجارة جامعة بنها، المنعقد تحت عنوان : تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والضرورات والمخاطر ، ١٧ مايو ٢٠١٤ لسنة ١٤ ، صـ و.

▪ صعوبة رد أو خصم ضريبة المدخلات على بعض السلع الخاضعة للضريبة لكثرة الإعفاءات وتعددتها ، مما يزيد من تكلفة المنتج من ناحية ، ولا يحقق منفعة للتصدير. (١)

ثم اقترب قانون الضريبة على المبيعات كثيراً من ضريبة القيمة المضافة ، حين فرض بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ - على مبيعات السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص ( كالسلع الرأسمالية وبعض المشروبات) كما فرضت على ١٧ خدمة فقط مبينة بالجدول رقم (٢) المرفق بالقانون، وفرضت الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج. ويتحمل هذه الضريبة المستهلك النهائي حيث تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع والخدمات المفروضة عليها، ويلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها لمصلحة الضرائب في مواعيد حددها القانون.

ولكن هذا الاقتراب لم يمنع من تراكم المشكلات الفنية والقانونية على نظام ضريبة المبيعات ، إذ ظل قانون الضريبة على المبيعات يعاني من انخفاض حد التسجيل ، مما يشكل عبئاً على كل من الإدارة الضريبية والمكلفين يقلل من فعالية تطبيق القانون. فضلاً عن افتقاد هذا القانون لنظام إجرائى محكم يضمن حقوق كل من المكلف والخزانة العامة كما أن انتقاء خدمات بعينها لتفرض عليها الضريبة كالخدمات البترولية والسياحية والخدمات المهنية دون غيرها من الخدمات يخلق نوعاً من عدم العدالة ويثير التساؤل عن السبب في اختيار هذه الخدمات دون غيرها من الخدمات

١- د/ عبد المنعم لطفى : الضريبة على القيمة المضافة فى مصر ، ورقة عمل مقدمة إلى المركز المصرى للدراسات الاقتصادية ، الورقة رقم ١٨٣ ، القاهرة ، مارس ٢٠١٦ ، ص ٥ - ٨.

الأخرى، وقد تتعرض هذه الخدمات لهزات اقتصادية تستدعى خروجها من جدول الخضوع مما يجعل الضريبة على المبيعات غير مستقرة وغير محايدة .

ونتيجة لذلك فقد نادى معظم قطاعات الأعمال في مصر ، والهيئات العلمية المتخصصة كالجامعات والجمعيات الضريبية بالانتقال إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة ، كطريق للإصلاح الضريبي في مصر كما أوصت به المنظمات العالمية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي .

وأخيراً صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة<sup>(١)</sup> في ضوء ماتقدم سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الضريبة على القيمة المضافة وآلية التطبيق

المبحث الثانى: مشروعية الضريبة على القيمة المضافة .

١- نشر في الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦ ، ويعمل به اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره .





## المبحث الأول

## ماهية الضريبة على القيمة المضافة وآلية التطبيق

سوف نحاول إلقاء الضوء على تعريف الضريبة عند أهل اللغة وعماء المالية العامة على النحو التالي:

أولاً: تعريف الضريبة على القيمة المضافة عند أهل اللغة

تناول اللغويون معنى الضريبة في كتبهم بشكل متشابه، ونختار منها ما قاله الجوهري: "الضريبة: الطبيعة والسجية، تقول: فلان كريم الضريبة، ولثيم الضريبة... والضريبة: واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد والجزية ونحوها. ومنه ضريبة العبد، وهي غلته"<sup>(١)</sup>

وأما القيمة فلها عند أهل اللغة معان متعددة منها أنها "ثمن الشئ بالتقويم. يقال تقاوموه فيما ينهم"<sup>(٢)</sup>.

رغم أن المعنى المراد من الإضافة في سياق الضريبة هي المبالغ التي تزداد عن قيمة السلعة إلا أن المعنى اللغوي لا يخدم هذا الاستخدام، مع أن بعض المعاصرين عد الإضافة بمعنى الزيادة.<sup>(٣)</sup>

١- أبو نصر إسماعيل بن حماد الجوهري الفارابي: كتاب الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية، تحقيق: أحمد عبد الغفور عطار، دار العلم للملايين - بيروت، الطبعة الرابعة ١٤٠٧ هـ - ١٩٨٧ م الجزء الخامس ص٢٠١٧

٢- الخليل بن أحمد بن عمرو بن تميم الفراهيدي، العين، المحقق: مهدي المخزومي - إبراهيم السامرائي، دار ومكتبة الهلال، القاهرة، الجزء الخامس ص٢٣٣

٣- د أحمد مختار عبد الحميد عمر: معجم اللغة العربية المعاصرة، عالم الكتب الطبعة: الأولى، الرياض ١٤٢٩ هـ - ٢٠٠٨ م، الجزء الثاني ص١٣٦٧

وقد يكون سبب ذلك أن المضيف يزيد ضيفه إكراما بعد إكرام فانتقل هذا المفهوم إلى الاستخدام بمعنى الزيادة. في ضريبة القيمة المضافة ومن ثم فيمكن أن نعرف ضريبة القيمة المضافة اصطلاحا أنها: "مال مفروض على ثمن سلعة زيادة عن ثمنها الأساسي."

### ثانيا : تعريف الضريبة على القيمة المضافة عند علماء المالية

لم يتفق المتخصصون في علم المالية العامة على تعريف موحد للضريبة المضافة؛ إلا أنه يمكن أن يختار من التعاريف بانها: ما يضيفه أي نشاط اقتصادي على إنتاج معين من قيم قابلة للتقييم النقدي ، وذلك من خلال مراحل التصنيع أو التسويق . فإن إنتاج كل سلعة يتطلب استعمال مادة أولية أو أكثر ويمر إنتاج هذه السلعة في عدة مراحل تصنيعية قبل أن تصبح بشكلها النهائي كبضاعة جاهزة للبيع .

إذ أن عملية إنتاج معينة تستلزم المواد والخدمات كما يقتضي تدخل عدة أشخاص بحيث يضيف كل منهم على السلعة المنتجة قيمة معينة . لذلك فإن التحديد الاقتصادي للقيمة المضافة يتكون من الفرق بين قيمة المواد المنتجة وقيمة المشتريات من المواد الاستهلاكية والخدمات التي يتطلبها إنتاج هذه السلعة .

وعلى هذا فإن القيمة المضافة = قيمة الإنتاج - الاستهلاك الوسيط.<sup>(١)</sup>

القضاء المصري عرف الضرائب غير المباشرة بأنها: الضريبة التي تفرض

عند تداول السلع وأداء الخدمات ويقع عبئها في النهاية على عاتق المستهلك<sup>(٢)</sup>

١- سمير الرواشدي، العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة ومقاييس الأداء التقليدية بعوائد الأسهم.

رسالة ماجستير الجامعة الاردنية كلية الدراسات العليا ، الأردن: ٢٠٠٦ ، ص ١٦ .

٢- حكم النقض في الطعن رقم ٧٤٨ لسنة ٦٨ جلسة ٢٨ / ٦ / ٢٠١٠ .

اتفاقية منظمة التجارة العالمية قامت بتعريف الضرائب غير المباشرة بأنها:  
 (١) مثل المبيعات والإنتاج ورقم الأعمال والقيمة المضافة والامتيازات Franchise  
 والدمغة والتحويلات Transfer والضرائب على المخزون والمعدات Inventory  
 and equipment taxes و border taxes والضرائب الحدود ، وفرائض الاستيراد  
 import charges. وغيرها من الضرائب التي لا تعد مباشرة.

ويرى البعض أن ضريبة القيمة المضافة: ضريبة متعددة المراحل تفرض  
 على القيمة المضافة للسلع والخدمات " (٢)

وينظر لها من جانب آخر بأنها ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل  
 مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، وتطبق وفقا لكمية الاستهلاك ، وبمعنى آخر تلحق  
 القيمة التي يدفعها المستهلك من أجل الحصول على الأموال أو على الخدمات. (٣)

إذا فهي ضريبة تسري على الإنتاج في جميع مراحلها لكنها لا تصيب سوى  
 القيمة المضافة إلى قيمة الإنتاج، أي إنها ضريبة تفرض على الفرق بين السعر الذي

2- Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (SCM), Annex I  
 (Illustrative List of Export Subsidies), item (e), footnote 58. The SCM is  
 Annex 1A to the WTO. Item (e) treats as an export subsidy (t)he full or  
 partial exemption, remission, or deferral specifically related to exports,  
 of direct taxes or social welfare charges paid or payable by industrial or  
 commercial enterprises, and footnote 58 to the term "direct taxes"  
 includes the definitions in the text

2-VALUE ADDED TAX;PRACTICAL ASPECTS, [www.eurunion.org/legislat/VATweb.htm](http://www.eurunion.org/legislat/VATweb.htm),access25/8/2011

٣- حبيقة، لويس " ضريبة القيمة المضافة : ماذا تضيف " ، مجلة المقاول ، العدد ٦٠ ، لبنان ، أيلول  
 ٢٠٠٠ ، ص ٩

تباع به السلع والخدمات المنتجة وبين تكاليف المستخدمة الإنتاجية التي استخدمت في إنتاج هذه السلع والخدمات وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

و الضريبة على القيمة المضافة لا يعبر اسمها عن حقيقتها ، فهي لا تفرض على مجرد القيمة المضافة إلى المنتج سلعة كان أم خدمة ، بل هي ضريبة استهلاك حيث تفرض على واقعة استهلاك السلعة أو الخدمة ، ولكن حسابها يتحدد بالقيمة التي طرأت على السلعة أو الخدمة عند استهلاكها أو انتقالها من يد إلى يد ، فيخصم من قيمة السلعة التي انتقلت من يد المنتج، إلى يد تاجر الجملة ما سبق أن دفعه المنتج من ضريبة ، ثم يخصم من قيمة السلعة أو الخدمة بعد انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ما سبق أن دفعه تاجر الجملة من ضريبة .<sup>(١)</sup>

أو بعبارة أخرى<sup>(٢)</sup> فإن المقصود من الضريبة على القيمة المضافة أنها ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي ، ويقع عبئها على المستهلك النهائي ، وتحدد قيمة الضريبة بإجمالي قيمة الإنتاج المبيع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التداول ، ثم تخصم الضريبة التي سبق دفعها في المراحل السابقة .

أى إن الوعاء الغالب لضريبة القيمة المضافة هو الاستهلاك الشخصي للأفراد ، والذي يقاس بالثمن المدفوع مقابل السلع والخدمات .

1-Liam Ebrill and Others: The Modern VAT, IMF publications, Washington D.C., 2001, p.1.

٢- د. عابد فضلية : آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة ، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٦ ، العدد الثاني ، ٢٠١٠ ، ص

كما تم تعريفها بأنها: الزيادة التي تفرض على قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج حتى تصل إلى المستهلك النهائي<sup>(١)</sup>

### خلاصة الأمر:

فالقصد الحقيقي من الضريبة على القيمة المضافة هو أن تكون ضريبة على (الاستهلاك)، في إطار آلية تمكن من فرض الضريبة في كل مرحلة من مراحل تداول السلع والخدمات وتوزيعها مع خصم الضريبة التي دفعت عن المرحلة السابقة، فالضريبة على القيمة المضافة هي نوع من ضرائب الاستهلاك التي تشبه الضريبة على مبيعات التجزئة Retail Sales ولكنها تحصل على الإضافات increments التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية.

وتشير الضريبة على الاستهلاك إلى الضريبة التي تفرض على السلعة أو الخدمة التي تستخدم للاستهلاك فيتحملها الأفراد المستهلكون، بينما لا تفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات التي تشتريها المنشآت بغرض الإنتاج.

ولا يعني ذلك أن الضريبة يتحملها الشخص لحظة استهلاك السلعة أو الخدمة بالفعل، إنما المقصود أنه يتحملها المستهلك النهائي لها، سواء استهلك السلعة أو الخدمة في الحال، مثل راكب السيارة الأجرة، أو ليستهلكها بعد فترة كمشتري المأكولات الجاهزة، أو حتى لو استهلكها خلال فترات طويلة كالاشتراك في خدمة الإنترنت مثلاً.<sup>(٢)</sup>

١- د/محمد أحمد أمين، د/ محمد عبد العزيز خليفة: الضريبة العامة على المبيعات، الإطار النظري- التطبيق العملي مكتبة جامعة عين شمس، القاهرة الطبعة الأولى ٢٠٠٠م ص ٢٣٦

2- OECD: Consumption Tax Trends 2016, Paris P.20

ويعتبر اصطلاح الضريبة على القيمة المضافة VAT (١) حديثاً نسبياً لتزامنه مع بدء الاستخدام الحديث لهذه الضريبة منذ عام ١٩٥٤ ، وقد يتم تطبيق الضريبة على السلع المعدة للاستهلاك المحلي فقط ، أما السلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة إلى خارج البلاد. فيفرض عليها بمعدل صفر: Zero Rating. (٢)

والضريبة بمعدل صفري تعني ان الضريبة المفروضة على المبيعات تكون صفر ، وبالتالي يحق للمنشأة ان تسترد كامل المبالغ المسددة على مدخلات عملياتها الإنتاجية

وبذلك يتضح الخلاف بين المعدل الصفري: Zero Rating وبين الإعفاء من الضريبة Exemption

لانه في حالة الإعفاء من الضريبة لا يجوز استرداد المبالغ المسددة على مدخلات العملية الإنتاجية للمنشأة(٣)

والأصل ان تفرض على كل السلع والخدمات ، ولكن يمكن أن تفرض على السلع فقط دون الخدمات ، ويمكن أيضا تحديد السلع والخدمات التي تفرض عليها

1-Dvid Williams: Value -Added Tax in: Victor Thuronyi (ed.): Tax law Design and Drafting, Vol.1, Chap.6, IMF Publications,, Washington D.C., 1996, p. 4.

٢- المادة (٩) قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ باصدار اللائحة التنفيذية قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ ، المنشور بالوقائع المصرية العدد ٥٥ تابع (أ) في ٧ مارس ٢٠١٧ م .

٣- د/أحمد عبد الصبور الدجاوي: جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، عدد ديسمبر الكويت ٢٠٢٠ م، ص٥٤٨

بواسطة إعداد قوائم لها، بحيث تكون السلع والخدمات التي لم تدرج في القائمة لا تخضع للضريبة، ويمكن النص على خضوع كل السلع والخدمات فيما عدا ما يتم النص على عدم خضوعه للضريبة<sup>(١)</sup>

وفي ضوء ما سبق سوف يتم تقسيم المبحث إلى

المطلب الأول: خصائص الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثاني: التسجيل لأغراض الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الثالث: آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

## المطلب الأول

### خصائص الضريبة على القيمة المضافة

بالرغم من اختلاف وتعدد صور تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العالم إلا أنها تشترك جميعها، تقريباً، في الخصائص الآتية:

١. ضريبة عامة على السلع والخدمات.

القيمة المضافة ضريبة عامة لأنها تفرض من حيث الأصل على جميع السلع والخدمات إلا ما يستثنيه المشرع بنص خاص.

---

١- كنانى هانى، الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ١٩٩٩م ص ٤



وقد يكون هذا الاستثناء بإعفاء بعض السلع والخدمات من الضريبة لأسباب اقتصادية أو اجتماعية ، أو يضيق المشرع من تعريف السلع والخدمات التي تفرض عليها الضريبة فتخرج باقى السلع والخدمات التي لا ينطبق عليها هذا التعريف من نطاق الخضوع للضريبة وتعد غير خاضعة لأحكام القانون.<sup>(١)</sup>

كما أنها ضريبة يلتزم بها المكلفون في جميع أنحاء الدولة ، ولا تستثنى منطقة منها ، وبهذا المدى تكون ضريبة مركزية تصب مواردها فى الخزنة العامة للدولة .

وأحياناً ما يتسع هذا النطاق الجغرافى ليتجاوز حدود الدولة إلى عدد من الدول ، كما هو الحال بالنسبة لنظام الضريبة على القيمة المضافة الذي تطبقه دول الاتحاد الأوربي .

ومع ذلك فقد يضيق النطاق الجغرافى لهذه الضريبة فيستبعد المشرع مناطق معينة من أن تخضع لها ، كاستثناء المناطق الحرة من الخضوع لأحكام هذه الضريبة ، أو أن تكون هذه الضريبة محلية تفرض على مستوى المحافظة أو الولاية ، بحيث يكون لكل وحدة محلية أن تفرض هذه الضريبة لتصب مواردها في خزانتها ، ولهذا النوع من الضرائب تطبيق فى كثير من الدول مثل الولايات المتحدة والهند.

1 - Cabaltica Benedict. Comparing. The value Added Tax to the Retail Sales Tax. The Tax Adviser .Sep 2008,39,10,pro Qest; Central

## ٢. ضريبة غير مباشرة :

لأنها تفرض على المستهلك، ويتحمل عبأها المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة ، ولكن يكلف بأدائها نيابة عنه شخص آخر هو من يبيع هذه السلعة أو الخدمة خلال المراحل المختلفة لإنتاج السلعة أو أداء الخدمة .<sup>(١)</sup>

وإذا تعذر إلزام هذا المكلف بالضريبة ، كأن يكون البائع للسلعة أو الخدمة غير مقيم في الدولة التي تستهلك فيه السلعة أو الخدمة ، ارتد الالتزام إلى الممول الأصلي وهو المستهلك النهائي ، حيث تستخدم الضريبة على القيمة المضافة آلية التكلفة العكسي ، التي توجب على مستهلك السلعة أو متلقى الخدمة أن يدفع الضريبة التي يتعذر وجود مكلف يقوم بهذا الالتزام نيابة عنه .

ويسمى الفقه الضريبي هذه الحالة بالتكليف العكسي **reverse charge** ، على أساس أنها عكس القاعدة التي يسير عليها المشرع في تكليف غير المستهلك بأداء الضريبة نيابة عنه .

وذلك في حقيقة الامر يعد إرجاع الالتزام إلى صاحبه الأصلي ، فالمستهلك هو من يتحمل في النهاية عبء الضريبة وهو الذي يدفعها حقيقة ، ومن ثم فإنه كان يجب إلزامه بذلك منذ البداية ، ولكن لتعذر الوصول إليه في مراحل تداول السلعة المختلفة فقد عكس الالتزام ليصبح المكلف بالضريبة هو بائع السلعة أو الخدمة وليس مستهلكها ، فإذا عاد المشرع وألزم المستهلك بالضريبة في حالات التكلفة العكسي فإنما يكون

١ - د/إسراء المغازي : الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات الاطر القانونية والكفاءة الفاعلية الاقتصادية في الممارسات الدولية ، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠١٥، ص ١٥٦

ذلك بمثابة عودة الالتزام إلى صاحبه ، على عكس ما سار إليه المشرع في الحالات الأخرى.<sup>(١)</sup>

### ٣. ذات وعاء ضريبي واسع

فهي على خلاف ضرائب الإنتاج التي تفرض على منتجات معينة . ومن الشائع أن توسع الدولة وعاء الضريبة من خلال تحديد هذا الوعاء على نحو يمنع تجنب الضريبة ، ودون اللجوء إلى زيادة السعر إلى الحد الذى تزيد معه معدلات التهرب من الضريبة.

وتعاني الدول النامية التي تطبق هذه الضريبة من مشكلة ضيق وعاء الضريبة بسبب اضطرارها إلى إعفاء السلع الضرورية من الضريبة ، أو إعفاء الجهات التي لا ترمى إلى الربح التي تساعد الدولة فى القيام ببعض وظائفها الاجتماعية.

### ٤. تحصل ضريبة القيمة المضافة على مراحل

تحصل الضريبة في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو الخدمة وتداولها إلى أن تصل إلى المستهلك النهائي ، وتكون على أساس قيمة السلعة أو الخدمة في كل مرحلة من هذه المراحل ، مع حق المكلف بخصم ضريبة المدخلات على مشترواته وحساب الضريبة على مخرجاته.<sup>(٢)</sup>

1-Hellerstein, Stark, Swain, Youngman : State and Local Taxation. St. Paul, MN: West. 2009, p. 701

٢- د/ منصور بن عبد الرحمن الحيدري: ضريبة القيمة المضافة: التعريف والمبادئ والتسجيل فيها، مرجع سابق ص١٧٩

وتأخذ كل منشأة تعمل في سلسلة البيع أو الإنتاج دورها في الرقابة وتحصيل الضريبة ورد ما يناسبها من ضريبة بالفرق بين ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات في كل مرحلة تمر بها السلعة.

٥. ضريبة حيادية ليس فيها ازدواجية

المبدأ الأساسي لهذه الضريبة هو إعفاء عملية التصدير من الضريبة على القيمة المضافة وإخضاع عمليات الاستيراد لها، وانطلاقاً من هذا المبدأ نجد أنه من المستحيل أن تخضع سلعة مصدرة إلى الخارج لضريبة داخل البلد المصدر ولضريبة أخرى لبلد المستورد وذلك نتيجة لإعفاء عمليات التصدير من هذه الضريبة.

ملاحظة: في أول مرحلة تطبيق لهذه الضريبة، سيكون هناك ازدواجية ضريبية لفترة مؤقتة، فيما يتعلق بعمليات الاستيراد، وستخلق هذه الازدواجية تراكمية ضريبية واضحة؛ إذ ستكون هذه العمليات خاضعة وفقاً للسلع المستوردة لضريبة جمركية بالإضافة لضريبة القيمة المضافة. (في حال خضوعها لها) ومن ثم الضريبة الجمركية المدفوعة على البضائع المستوردة. ستدخل في الوعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، "الوعاء بكامله" ومن ضمنه قيمة الضريبة الجمركية الذي دفع مع غيره من الضرائب والرسوم: وبالتالي سيكون هناك تراكمية في قيمة الضريبة<sup>(١)</sup>

١ - د/ باسم نعيم عوض : الضريبة على القيمة المضافة (مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة) المؤتمر الضريبي السابع عشر تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، القاهرة من ٥ - ٧ يوليو ٢٠١١م، ص ١١

## ٦. ضريبة شاملة :

فهي تفرض بنسبة موحدة وبمعدل واحد في معظم الدول (وبعض الدول تطبق نسبا متعددة)

## ٧. ضريبة إقليمية :

الضريبة على القيمة المضافة تطبق إقليميا داخل حدود الدولة وتسرى على عمليات الاستيراد وكل عملية تسليم أموال أو تقديم خدمة خاصة تتم داخلها. إما عمليات التصدير خارج إطار حدود الدولة فهي معفاة من الضريبة.

## ٨. تشكل حافزا مهماً للاستثمار:

تشكل حافزا للاستثمار للاتي :<sup>(١)</sup>

- فرضها على الإنفاق الاستهلاكي وليس الاستثماري.
- عدم زيادة تكاليف الاستثمار بفضل إمكانية استرجاع المبالغ المدفوعة ضريبياً.
- زيادة سيولة المستثمر الناتجة من المحافظة على الأموال المحصلة بعد خصم ما تم تأديته.

## ٩. ضريبة قابلة للمقاصة :

حيث يتمكن البائع أو مقدم الخدمة الذي يقوم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة من المطالبة بما دفعه هو من ضريبة قيمة مضافة عبر المقاصة بين ما حصل وبين ما دفع أو بعبارة أخرى المقاصة بين ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات .

١ - محمد علي سكير : موسوعة الضريبة علي القيمة المضافة "في ضوء الفقه والتشريع والقضاء"، المصرية للنشر والتوزيع، ٢٠١٧م ص٤٣

## المطلب الثاني

## التسجيل لأغراض الضريبة على القيمة المضافة

تختلف الأنظمة في نطاق التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فتفرض بعض الدول مثل بلجيكا على جميع التجار التسجيل ودول أخرى تضع حدا أدنى للتسجيل لدى السلطات الضريبية، ولذلك فإن عدد المسجلين يختلف باختلاف نظام الدولة والأشخاص الخاضعين للضريبة فيها. وسوف نتناول ذلك على النحو التالي: <sup>(١)</sup>

أولاً: دولة المغرب:

يستخدم القانون المغربي مصطلح التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، <sup>(٢)</sup> وإن تطلب تقديم إقرار بالشرع في العمل. وقد نص على أنه على الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة أن يتقدم بإقرار بالشرع في العمل خلال الشهر التالي لشرعه في العمل، ولم يفرق القانون بين من كان خضوعه إلزامياً ومن كان خضوعه اختيارياً؛ إذ يلزم الجميع تقديم الإقرار بالشرع في العمل لأنه يصدق عليهم أنهم خاضعون فأما من يجب عليه الخضوع لهذه الضريبة، فإنه يتقدم بعد ذلك بالإقرارات الضريبية، وأما من لا يجب عليه الخضوع لهذه الإختيارياً فإنه غير مطالب بتقديم الإقرارات الضريبية.

1 -Alain A. Tait.Value Added:International Practice and Problems International Monetary Fund Washington D.C 1988 P:271

٢ - قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم ٨٥ ز ٣٠ بتاريخ ١٤٠٦/٤/٧هـ.

ثانيا : فرنسا

في فرنسا حد التسجيل هو تحقيق رقم أعمال يساوي (١١٠٠٠) يورو تقريبا في العام أما من لم يصل إلى هذا الحد فيكون التسجيل اختياري، ولا يطبق حد التسجيل على المعاملات التجارية المتعلقة بالأموال والعقارات الثابتة،<sup>(١)</sup>

ثالثا : دولة الإمارات العربية المتحدة

حدد قانون الضريبة على القيمة المضافة بدولة الإمارات العربية المتحدة حد التسجيل الإلزامي ، وضوابط التسجيل الاختياري على النحو الآتي:

التسجيل الإلزامي

١. يكون حد التسجيل الإلزامي (٣٧٥,٠٠٠) ثلاثمئة وخمسة وسبعين ألف درهم.<sup>(٢)</sup>
٢. يتعين على الشخص الملزم بالتسجيل الضريبي وفقاً لأحكام المرسوم بقانون تقديم طلب التسجيل الضريبي إلى الهيئة خلال (٣٠) يوماً من نشوء ذلك الالتزام
٣. إذا كان على الشخص التسجيل الضريبي ولم يتم بتقديم طلب لذلك تقوم الهيئة بتسجيله اعتباراً من تاريخ نشوء ذلك الالتزام وتفرض عليه الغرامات المرتبطة بذلك
٤. إذا تجاوزت توريدات شخص وفقاً للمرسوم بقانون حد التسجيل الإلزامي خلال فترة (١٢) الاثني عشر شهراً السابقة تقوم الهيئة بتسجيل الشخص اعتباراً من

١- أحمد نصر ابو العباس: الضريبة على القيمة المضافة التطور التشريعي للضرائب غير المباشرة في مصر، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول، المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الإقتصاد والإستثمار-مصر القاهرة ستمبر ٢٠١٢ ص٤٨٩

٢- المادة (٨) اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة

أول يوم في الشهر التالي للشهر الذي أصبح الشخص ملزماً بالتسجيل فيه سواء قام بتقديم طلب التسجيل الضريبي أم لم يقدّم أو من أي تاريخ اسبق يتم الاتفاق عليه بين الهيئة والشخص.

٥. إذا توقع شخص أن تجاوز توريداته وفقاً للمرسوم بقانون حد التسجيل الإلزامي خلال (٣٠) يوماً قادمة تقوم الهيئة بتسجيله ابتداءً من تاريخ نشوء أسباب معقولة للاعتقاد بأنه على الشخص التسجيل الضريبي كما هو محدد في هذا البند، سواء قام بتبليغ الهيئة بالتزامه بالتسجيل الضريبي أم لا، أو من تاريخ اسبق يتم الاتفاق عليه بين الهيئة والشخص.

٦. إذا كان شخص ليس لديه مكان إقامة في الدولة ملزماً بالتسجيل وفقاً لأحكام المرسوم بقانون تقوم الهيئة بتسجيله ابتداءً من تاريخ البدء بالقيام بتوريدات في الدولة سواء قام بتبليغ الهيئة بالتزامه بالتسجيل الضريبي أم لا أو من تاريخ اسبق يتم الاتفاق عليه بين الهيئة والشخص.

٧. يكون الخاضع للضريبة الذي تأخر عن التسجيل الضريبي لأغراض الضريبة وفقاً لأحكام هذه المادة مسؤولاً عن احتساب و سداد الضريبة المستحقة للهيئة عن كافة عمليات التوريد والاستيراد الخاضعة للضريبة التي قام بها قبل تسجيله.

#### ضوابط التسجيل الاختياري

١. يكون حد التسجيل الاختياري (١٨٧,٥٠٠) مئة وسبعة وثمانين ألفاً وخمسة مئة درهم<sup>(١)</sup>

١ - المادة (٩) اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة.



٢. إذا قام شخص بتقديم طلب التسجيل الضريبي اختياريًا بناءً على أحكام المرسوم بقانون، تقوم الهيئة بتسجيله اعتباراً من أول يوم في الشهر التالي للشهر الذي قام فيه بتقديم الطلب، أو من أي تاريخ سابق بناءً على طلب الشخص وموافقة الهيئة.
٣. إذا قام شخص بتقديم طلب التسجيل الضريبي اختياريًا بناءً على توقعه إن تجاوزت توريداته وفقاً للمرسوم بقانون حد التسجيل الاختياري خلال ٣٠ يوماً قادمة، فعليه تقديم ما يثبت القيام بتوريدات خاضعة للضريبة أو تكبده لنفقات خاضعة للضريبة بما يجاوز حد التسجيل الاختياري.
٤. لا يجوز للشخص التسجيل الضريبي اختياريًا إلا إذا أثبت للهيئة قيامه بممارسة الأعمال في الدولة.

#### رابعاً : جمهورية مصر العربية

عرف المشرع المصري الشخص الخاضع للضريبة أنه : كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها مبلغ ٥٠٠ خمسمائة ألف جنيهاً مصرياً.

والشخص الخاضع للضريبة إما أن يكون تسجيله إلزامياً، وإما أن يكون تسجيله اختياريًا بإرادته للاستفادة من الخصم الضريبي، وفيما يأتي بيان حالتي التسجيل الاختياري والإلزامي:

#### ■ التسجيل الإلزامي:

١. يتعين على الشخص البالغ إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها مبلغ ٥٠٠ "خمسمائة ألف جنيهاً مصرياً" أن يتقدم

إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل.

٢. وعلى كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع، أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته. (١)

وتلتزم مصلحة الضرائب المصرية بإخطار المكلف بالتسجيل خلال الأربعة عشر يوما التالية لتاريخ طلب التسجيل، وفي حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل يعد مسجلا بحكم القانون وتسري عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات حد التسجيل.

ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الآتي:

١. المنتجون، المستوردون، التجار الذي يقتصر نشاطهم على سلع معفاة من الضريبة (٢)
٢. لتجار الذين يقتصر نشاطهم على السلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول فقط.
٣. الشخص الطبيعي غير المكلف الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة.

الشخص غير المقيم :

حدد القانون موقف الشخص غير المقيم بجمهورية مصر وغير مسجل بالمصلحة، ويقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وضريبة

١ - المادة (١٦) قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م .

٢ - المادة (٢٠) قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ ،

الجدول لشخص غير مسجل داخل البلاد ولايمارس نشاطا في مقر ثابت في مصر ، حيث اشترط ضرورة أن يعين ممثلا أو وكيلًا عنه في الدولة يكون مسئولًا عن القيام بجميع التزامات المكلف بها ، ( التسجيل ، وسداد الضريبة الإضافية والغرامات المفروضة )<sup>(١)</sup>.

وإذا تبين أن الشخص غير المقيم لم يقم بذلك ، يلتزم المقيم المتعامل معه بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقا لاحكام هذا القانون إلى المصلحة دون اخلال بحقه في الرجوع على الشخص غير المقيم.

#### ■ ضوابط التسجيل الإختياري

يجوز للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لم يبلغ إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل المنصوص عليه في القانون أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته وذلك وفقا للضوابط والشروط التالية:

أ- ألا يقل حجم تعاملاته خلال الاثني عشر شهرا السابقة علي تاريخ تقديم الطلب عن ١٥٠٠٠٠ مائة وخمسين ألف جنيه أو أن لا يقل رأس المال المدفوع عن ٥٠٠٠٠٠ خمسين ألف جنيه.

ب- أن يكون لديه مقر ثابت يزاول من خلاله النشاط المسجل عنه.

ج- أن يكون لديه بطاقة ضريبية سارية.

١ - المادة (١٧) قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م .

ولا يجوز إلغاء التسجيل إلا بعد مضي أربعة وعشرين شهرا من تاريخ التسجيل ما لم يتوقف المسجل نهائيا عن ممارسه النشاط ويثبت ذلك للمصلحة.

#### ويلاحظ هنا:

١. من خلال الإطلاع على تجارب الدول عند تطبيقها لنظام ضريبة القيمة المضافة، تبين أن قسما من تلك الدول قد وضعت حدود مفرطة في الانخفاض، فتواجه صعوبات كبيرة عندما يتبين لإداراتها الضريبية إنها في وضع لا يمكنها من إدارة العدد الكبير من الخاضعين للضريبة الناتج عن تطبيق حدا منخفضا للتسجيل بالضريبة، أما عند وضع حد تسجيل مرتفع، فإن ذلك يحقق زيادة في الإيرادات مقابل تكلفة بسيطة من الموارد.

٢. نصوص المواد السابقة، تشير إلى أن الشخص الذي يصل رقم أعماله إلى حد التسجيل يلتزم بسداد الضريبة طبقا للفترة المحددة للسلعة أو للخدمة، ثم يضيف مبلغ الضريبة على سعر السلعة، أو الخدمة أما الشخص الذي لم يبلغ حد التسجيل يكون بإستطاعته بيع نفس السلعة بمبلغ أقل لأنه لم يسدد عنها ضريبة، مما يؤثر على المركز التنافسي لمن بلغ حد التسجيل، ويترتب على ذلك زيادة حالات التهرب الضريبي نتيجة المحاولات المستمرة من قبل الممولين لخفض حجم رقم أعمالهم الحقيقي عن مصلحة الضرائب لكي يظلوا دون حد التسجيل.<sup>(١)</sup>

#### ١ - يراجع هنا

- د/ جلال الشافعى : نظرية المحاسبة الضريبية للضرائب على الدخل، بدون ناشر، عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥م، ص ٨١
- د/ حسن محمد كمال، د/ سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات، بدون ناشر، عام ٢٠٠٠ص ١١٠

## المطلب الثالث

## آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

توفر الضريبة على القيمة المضافة موارد كبيرة ومستقرة بفضل اتساع قاعدتها وتعدد مراحل تحصيلها، ولكن يتعين ملاحظة أن فرص تحقق هذه الميزة تضيق مع انكماش قاعدة هذه الضريبة ومع تزايد الإعفاءات التوسع في تطبيق الأسعار المخفضة للضريبة.

بالرغم من استمرار الجدل حول جوانب مختلفة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، إلا أنه مما لا شك فيه هو تمتع هذه الضريبة بمقدرة تحصيلية عالية، وأنه كقاعدة عامة ويفرض ثبات العوامل الأخرى تحصل الدول التي تطبقها على إيرادات ضريبية أكبر نسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي من تلك التي لا تطبق هذه الضريبة. ولعل هذه الميزة قد دعت بعض معارضيها في الولايات المتحدة إلى وصفها بأنها ماكينة لضخ النقود (money) machine،<sup>(١)</sup> وبالتالي تقوم بدور مهم في تحقيق الاستقرار المالي للحكومة، وبخاصة فيما يتعلق باستقرار وانتظام المصروفات نتيجة لاستقرار وانتظام الإيرادات.

١- يراجع هنا

- M. Keen, and B. Lockwood, The Value Added Tax: Its Causes and Consequences, IMF Working Papers, no. 183, July 2007, and M. Keen, Taxation and Development, IMF Working Papers, no. 220, Sept. 2012, p.11
- The Economist, "The VAT of the land", The Economist, 3 May 2012, www.economist.com

وبالرغم من أن هناك اختلافات عديدة في هيكل ضريبة القيمة المضافة وكيفية تطبيقها، إلا أن هناك اتفاق عام دولي على بعض القضايا الأساسية مثل جعل الاستهلاك هو الوعاء النهائي لهذه الضريبة، ولا تؤدي هذه الضريبة على القيمة المضافة التي تتطلب رد الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية، أو تشوه في الأسعار كالذي يواجه المنتجين عند الشراء والبيع من بعضهم لبعض، ومن ثم فهي تتميز بسمعة مرغوبة هي الحفاظ على كفاءة الإنتاج (أي أن الضريبة لا تخرج بالاقتصاد عن حدود إمكانياته الإنتاجية)، ونظرا لأن هذه الضريبة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، فإن ضمان تحميلها على الاستهلاك فقط يتطلب أيضا رد الضريبة المسددة على مدخلات الإنتاج بالكامل وخلو سلسلة ضريبة القيمة المضافة من أي انقطاعات في تسلسل مراحلها. ويؤدي إعفاء مدخلات الإنتاج إلى حدوث مثل هذا الانقطاع. وهناك عدة طرق يمكن بواسطتها تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وتتمثل في الآتي: (١)

#### أولا: طرق فرض الضريبة على القيمة المضافة

##### ❖ الخصم المباشر:

تفرض الضريبة على الفرق بين قيمة المدخلات وقيمة المخرجات خلال فترة معينة، ومن أهم مميزات تلك الطريقة الآتي:

١. السهولة في التطبيق، وعدم الاختلاف بين المكلف والإدارة الضريبة نظرا لإرتكازها على (الفواتير) ومن ثم تقل المنتزعات ومشاكل التطبيق

١- د/طارق محمود عبد السلام: ضوابط فرض ضريبة القيمة المضافة مقدمة لعلاج المشكلات العملية لضريبة المبيعات في مصر، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، مصر يونيو ٢٠١٠ م، ص ٣٨

٢. لا تستلزم نظم محاسبية متقدمة اذ يمكن احتساب الضريبة بأسهل الطرق في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع للسلعة  
يمكن تحديد الضريبة على القيمة المضافة باستخدام الطريقة السابقة كما يلي:

## ❖ طريقة الخصم المباشر:

المرحلة الاقتصادية	ثمن المنتج	القيمة المضافة	الفرق بين المدخلات والمخرجات معدل الضريبة X
المصنع	٢٠٠	٢٠٠	$10\% \times 200$
تاجر الجملة	٢٥٠	٥٠	$2,5\% \times (250 - 200)$
تاجر التجزئة	٣٠٠	٥٠	$2,5\% \times (300 - 250)$
الإجمالي		٣٠٠	١٥

أهم عيوبها الآتي:

١. في حالة وجود إعفاءات ضريبية بالنسبة لرقم الأعمال السابق يصبح من الصعوبة تحديد سعر الضريبة على السلع المستوردة لكي تعادل السلع الوطنية.

٢. في حالة تصدير السلع الوطنية للخارج يصبح من الصعوبة معرفة الضريبة التي ترد إلى المصدرين لعدم معرفة الإعفاءات السابقة بالنسبة لهذه السلعة المصدرة.

## ❖ الخصم غير المباشر

يتم فرض الضريبة بسعر محدد على مدخلات ثم يتم فرض ضريبة بسعر محدد مرة أخرى على المنتج النهائي، ويتم خصم الضريبة التي تم تحصيلها على المدخلات من الضريبة المستحقة على المنتج النهائي وتعد هذه الطريقة الأكثر شهرة ويعتمد عليها الإتحاد الأوروبي ومن أهم مميزات تلك الطريقة: (١)

١- د/رمضان عبد الحميد الميهي: الضريبة على القيمة المضافة كأداة لتحقيق العدالة الضريبية في مصر، نظرة محاسبية، مجلة أفاق جديدة، تجارة المنوفية، السنة العاشرة، العدد الأول يناير ١٩٩٨، ص ١٢٨

١. سهولة إجراءات ربط الضريبة نظراً لأن معرفة الضريبة التي سددت على المشتريات وخصمها من الضريبة التي سددت على المبيعات والتوصل للضريبة المستحقة في كل مرحلة تمر بها السلعة.
٢. الحد بشكل كبير من التهرب الضريبي حيث تسعى الوحدة الاقتصادية المشتريّة التأكد من أن السلعة التي قامت بشرائها قد سددت الضريبة حتى تتمكن من خصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة عليها.
٣. القدرة على احتساب العبء الضريبي بدقة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع ، وكذلك بالنسبة للسلع المستوردة والمصدرة

## طريقة الخصم غير المباشر

المرحلة الاقتصادية	ثمن المنتج	القيمة المضافة	خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة المستحقة على المنتج النهائي
المصنع	٢٠٠	٢٠٠	$١٠ = ٥ \times ٢٠٠$
تاجر الجملة	٢٥٠	٥٠	$٢,٥ = ١٠ - (٥ \times ٢٥٠)$
تاجر التجزئة	٣٠٠	٥٠	$٢,٥ = ١٢,٥ = (٥ \times ٣٠٠)$
الإجمالي		٣٠٠	١٥

أهم عيوبها الآتي: (١)

١. صعوبة تطبيقها في المنشآت التي لا تمسك حسابات منتظمة وكذلك عند الشراء بدون فواتير حيث لا يمكن معرفة الضريبة السابق سدادها على المشتريات حتى يمكن خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات

١ - د/ أكرم منير حشيش: اطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق ص ١٨



٢. تحتاج تلك الطريقة لإظهار الضريبة المسددة في كل مرحلة على الفاتورة، مما قد يفتح باب التلاعب بين البائع والمشتري بغرض التهرب من العبء الحقيقي للضريبة.

٣. لا تمثل ضريبة على القيمة المضافة ، ولكنها طريقة لإحتساب الضريبة على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، أو التوزيع عن طريق حساب الضريبة المستحقة على هذه السلعة في شكلها النهائي ثم خصم ماسدد منها قبل ذلك ، فهي في حقيقة الأمر تكون ضريبة على المبيعات ويمكن تحديد الضريبة على القيمة المضافة باستخدام الطريقة السابقة كما يلي:

❖ طريقة الجمع

يتم فرض الضريبة بسعر محدد على كل المدخلات في العملية الإنتاجية من أجور، وأرباح<sup>(١)</sup>، وطبقا لهذه الطريقة يتم احتساب الضريبة على كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو توزيع السلعة على أساس تجميع عناصر القيمة المضافة أهم مميزات تلك الطريقة:

١. التعرف على نصيب عوامل الإنتاج المختلفة من القيمة المضافة في كل مراحل السلعة
  ٢. تعتمد على بيانات دقيقة مؤيدة بالمستندات كالأجور، الإيجار..... مما يساعد للوصول للقيمة المضافة الفعلية، وتحديد الوعاء الحقيقي للضريبة
- أهم عيوبها الآتي:

١. ضرورة توافر نظام محاسبي على درجة عالية من الكفاءة والفاعلية

١ - د/رمضان عبد الحميد الميهي: الضريبة على القيمة المضافة كأداة لتحقيق العدالة ، مرجع سابق ص ١٢٨

٢. اتباع تلك الطريقة يحتاج إلى الانتظار إلى نهاية العام، ووضع الحسابات الختامية للوصول إلى القيمة المضافة مما يجعل الضريبة سنوية، مما يؤثر على أحد أهم أهداف الضريبة المتمثل في الحصول على إيرادات بصفة دورية ومنتظمة، ويتم فرض الضريبة بسعر محدد على كل المدخلات في العملية الإنتاجية من أجور، وأرباح وفقاً للآتي

## أ:- مرحلة التصنيع

مكونات قيمة المنتج	قيمة مكونات قيمة المنتج	القيمة المضافة في كل مرحلة
منتج وسيط	٢٥	٢٥
أجور	١٠٠	١٠٠
إيجار	٢٥	٢٥
فوائد	٢٥	٢٥
أرباح	٢٥	٢٥
الإجمالي	٢٠٠	٢٠٠

## ب:- مرحلة تاجر الجملة

مكونات قيمة المنتج	قيمة مكونات قيمة المنتج	القيمة المضافة في كل مرحلة
منتج وسيط	٢٠٠	—————
أجور	٢٥	٢٥
أرباح	٢٥	٢٥
الإجمالي	٢٥٠	٥٠

## ج-مرحلة تاجر التجزئة

مكونات قيمة المنتج	قيمة مكونات قيمة المنتج	القيمة المضافة في كل مرحلة
منتج وسيط	٢٥٠	—————
أجور	٢٥	٢٥
أرباح	٢٥	٢٥
الإجمالي	٣٠٠	٥٠

اجمالي القيمة المضافة في المراحل السابقة  $300 = 50 + 50 + 200$

الضريبة المستحقة على مجموع القيمة المضافة  $14\% \times 300 = 42$ .

الضريبة المضافة واحدة في كل الطرق السابقة ، ولكن تبقى طريقة الخصم غير المباشر هي الأفضل نظرا لسهولة فهمها من قبل الممولين ، وسهولة اجراءات ربط الضريبة ، ويمكن التغلب على عيوبها المتمثلة في عدم وجود دفاتر منتظمة في حالة تجارة التجزئة بواسطة تفعيل العقوبات علي عدم التعامل بالفواتير

صدر قرار وزير المالية مصر رقم ١٧٢ لسنة ٢٠٢٠ ، المادة الأولى " يلتزم المسجلون بتقديم بيانات الفواتير الضريبية الخاصة بالمبيعات والمشتريات خلال الفترة الضريبية وفق الإقرار الإلكتروني المقدم من المسجل عبر البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية " .

المادة الثانية " : لا يعتد بالإقرار الإلكتروني المقدم من المسجل غير المصحوب ببيانات فواتير المبيعات والمشتريات ، ويعد تهربا يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (٦٧) من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>(١)</sup>

الفاتورة الألكترونية : نسخة الكترونية من الفاتورة الورقية التقليدية ، يتم إرسالها وإنشائها وتلقيها بشكل الكتروني بواسطة برنامج الفواتير المتاح بمصلحة الضرائب المصرية، رقم الكتروني لا يتكرر على مر السنين ، كود موحد للسلعة والخدمة.<sup>(٢)</sup>

١ - نشر بجريدة الوقائع المصرية- العدد (٦٥) تابع في ١٥ من مارس ٢٠٢٠م

٢ - محمود خليل : الفاتورة الضريبية الإلكترونية : التشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية مايو ٢٠٢١ ، ص ١١٠

## المبحث الثاني

### مشروعية الضريبة على القيمة المضافة

أثيرت الكثير من الشبهات حول مدى مشروعية الضريبة على القيمة المضافة، ومن أهمها شبهة تحميل المكلف عبء الضريبة والزامه بتحصيلها وتوريدها نيابة عن مصلحة الضرائب، لكن كانت الأحكام القضائية حاسمة في هذا الشأن حيث بينت " وإن كان الأصل أن يتحمل المستهلك عبء الضريبة بأن يتم تحصيلها منه مباشرة باعتبارها أنها في حقيقتها ضريبة على الاستهلاك، إلا أن الأصل يتعدى تطبيقه من الناحية العملية لكثرة المستهلكين، وصعوبة تحصيل الضريبة منهم، وزيادة نفقاته، لذا كان من المنطقي أن يتجه المشرع إلى تحديد ملتزم آخر بأدائها وهذا التعديل يهدف إلى سرعة وسهولة وضبط عملية التحصيل، وضمان توريدها للخزانة العامة بما يحقق الغرض المقصود منها، وهو الحصول على الإيرادات لمواجهة أعباء الإنفاق العام الناتج عن التوسع في المشروعات العامة.<sup>(١)</sup>

وفي ضوء ما سبق سوف يتم تقسيم المبحث للمطالب الآتية :

المطلب الأول: المفهوم الاقتصادي للضريبة على القيمة المضافة .

المطلب الثاني: مدى مشروعية الضريبة على القيمة المضافة في العصر الحديث.

المطلب الثالث: مشروعية الضريبة على القيمة المضافة في ظل أحكام الشريعة الإسلامية .

١- القضية رقم ٥٠ لسنة ٣٠ دستورية جلسة ٢٠٠٩/١٠/١١ الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية مصر [www.sccourt.gov.eg](http://www.sccourt.gov.eg) تمت الزيارة ٢٠٢٢/١٢/١٤م

## المطلب الأول

### المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة

يتضح مما سبق : أن القيمة المضافة ذات أثر بالغ في المجتمع فهي المعيار الصحيح للدخل القومي الصافي للدول، وهي التعبير الصادق عما أضافه المجتمع في فترة معينة عادة ما يعبر عنها بسنة، ولكن يجب ملاحظة أن القيمة المضافة في مرحلة الإنتاج أكبر من القيمة المضافة في مرحلة تداول السلعة، ففي المرحلة الأولى: تنتج هذه القيمة عن عمليات التحويل التي جرت عليها والتي غيرت من طرق الانتفاع بها. المرحلة الثانية: الفرق الناتج من عملية تداولها من دون أي تغيير في طرق منفعتها، لذا فإن الدول الصناعية اعتمدت على التصنيع في تقدمها نتيجة القيمة المضافة الكبيرة التي حققتها ضمن مجتمعتها من هذه العملية، وهذا هو التحدي الذي تحاول الدول النامية القيام به من أجل زيادة قيمة الناتج المحلي الإجمالي فيها.

فالقيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية : الفرق بين قيمة المنتجات وقيمة العناصر الداخلة في إنتاجها المشتراة من وحدات اقتصادية أخرى.<sup>(١)</sup>

و القيمة المضافة على مستوى الاقتصاد القومي : جميع القيمة المضافة من المشروعات المكونة لقطاع معين، ثم تجمع القيم المضافة إلى جميع القطاعات الاقتصادية التي يتكون منها الاقتصاد القومي لبلد ما فيتم الحصول على القيمة المضافة على مستوى الاقتصاد القومي كله .

١ - د/عابد فضلية: آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦ العدد الثاني- ٢٠١٠ ص ١٦٠

وبالتالي فهي قيمة الإنتاج الكلي الجاري لمختلف الوحدات الاقتصادية مطروحاً منها قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف هذه الوحدات ضمن اقتصاد البلد.<sup>(١)</sup>

حيث يتم استبعاد قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية أو المشروعات من مجموع قيمة الانتاج الكلي.

فهي تعبر عن القيمة الإنتاجية التي اضافتها الوحدة الاقتصادية وأسهمت بها مع غيرها من الوحدات في الإنتاج القومي بمعنى أنها تساوي:

القيمة المضافة = قيمة الناتج القومي (بتكلفة عوامل الإنتاج) - (قيمة السلعة والخدمات المشتراة من المشروعات الأخرى + إهلاك الأصول الثابتة)

وتظهر أهمية القيمة المضافة على المستوى القومي في تحديد الأهمية النسبية التي تتمتع بها مختلف الأنشطة الاقتصادية، حيث تفصل مساهمات كل نشاط في المراحل الإنتاجية المختلفة، فلو اقتصر حسابات الدخل القومي على المنتج النهائي فقط، فقط يترتب على ذلك إغفال أهمية الصناعات المغذية للمنتجات النهائية، مثال (تجاهل صناعة الصلب المغذية لصناعة السيارات)

ويعد مؤشر القيمة المضافة من أهم مؤشرات الاقتصاد الكلي كونه نتاج عنصر العمل العضلي والفكري والعلمي والتنظيمي، ومن جهة أخرى التعبير الكمي عن حجم الرواتب والأجور والفوائد والأرباح والتأمينات التي تؤول إلى الأفراد

١- د/أكرم منير حشيش: اطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي التاسع عشر تحت عنوان النظام الضريبي وحتمية التغير، القاهرة ٢٥-٢٧ يونيو ٢٠١٣ المجلد الثالث ورشة العمل السادسة

والمؤسسات، أي تعكس مستوى دخل أعضاء المجتمع، لأن القيمة المضافة هي الوعاء الذي تطله الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فهي المنهل الحقيقي لخزينة الدولة .

مجموع القيم المضافة لكافة الوحدات الاقتصادية العاملة في المجتمع خلال فترة زمنية معينة تمثل إجمالي قيمة الناتج على المستوى القومي خلال هذه الفترة .

نخرج مما سبق بالنتائج التالية :

أن المفهوم الضريبي للقيمة يتفق مع مفهومها الاقتصادي في أن كلا منهما يسمح بخصم إهلاكات رأس المال المسؤول عن توليدها، إلا أن نطاق هذا الخصم يكون أقل في المفهوم الضريبي، لذا توصف الضريبة في هذه الحالة بأنها على القيمة المضافة الصافية الإجمالية، ويختلفان في ما يلي: (١)

أ - تشكل الصادرات جزءاً من القيمة المضافة للاقتصاد القومي، في حين تسقط من وعاء الضريبة على القيمة المضافة، بعكس الواردات.

ب - لا تدخل بعض النفقات الحكومية ضمن وعاء الضريبة، في حين تكون جزءاً منها على المستوى الاقتصادي، فمشتريات بعض المؤسسات والوزارات تعفى من الضريبة.

١- غسان فوزي القباني: نظام الضريبة على القيمة المضافة وامكانية الأخذ بها في سوريا، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق جامعة الزقازيق مصر ١٩٨٣ ص ٨-٨.

## المطلب الثاني

## مدى مشروعية الضريبة على القيمة المضافة في العصر الحديث

أولاً: مصر

تم الاعتراض على ضريبة الجدول باعتبارها ضريبة ذات عبء متزايد يقيد حق المكية الذي يحميه الدستور.

وقد حكمت المحكمة الدستورية العليا بمصر برفض الدعوى وقضت بدستورية ضريبة الجدول<sup>(١)</sup>، واستندت في حكمها بدستورية الضريبة على الآتي:

قضية رقم ٢٩٥ لسنة ٢٥ د سورية عليا جلسة ٥/٧/ ٢٠١٦

"متى أعمل المشرع سلطته التقديرية في شأن تحديد وعاء الضريبة وسعرها والملتزم بها ، بأن حدد السعر على أساس موحد بالنسبة لكمية ونوع السلعة الخاضعة للضريبة ، وفق اسس موضوعية لا تقيم في مجال تطبيق النص المذكور تمييزاً منهياً عنه بين المخاطبين به ؛ بأن حدد السلعة الخاضعة للضريبة تحديداً دقيقاً ، معينا ماهية السلعة بعبارة واضحة لا يشوبها لبس أو غموض ، كما بين وحدة التحصيل وفئة الضريبة على نحو يقيني وجلي يتحقق به إحاطة الممولين بالعناصر التي تقيم البنيان القانوني لهذه الضريبة ، متوخياً في ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ويتخذها مضمونا وإطاراً له ، منظور إليها من زاوية طبيعة تلك السلع والفئات والجهات التي تقوم على ابتياعها بوصفها المحملة اصلاً بعينها، ذلك أن

١- المجموعة الدستورية - الجزء الخامس عشر ص ١٥٩٦، الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية مصر [www.sccourt.gov.eg](http://www.sccourt.gov.eg)، تاريخ الزيارة في ٢٠٢٢/١٢/١٤



هذا النوع من الضرائب غير المباشرة يفرض على تداول السلع؛ تم وضع اسعار خاصة لتلك السلع راعى فيها المشرع أهمية السلعة وضرورتها الاجتماعية ، وهي أمور تخضع للكثير من العوامل المتداخلة ؛ مثل العرض والطلب على السلعة وعناصر تكلفتها وضرورتها واستخدامتها وطبيعتها ، وما إذا كانت كمالية أو ضرورية ، ومدى وجود بدائل لها سواء كانت محلية أو مستوردة ، وكلها مقاييس تدخل في السلطة التقديرية للمشرع أصلاً.

فضلاً عن أن هذا التحديد لسعر الضريبة ووعائها قد جاء بقانون صادر عن السلطة التشريعية التي تملك بيدها زمام الضريبة العامة ووضع القواعد الأساسية لتحصيل الأموال العامة وإجراءات ، صرفها ، ومن ثم لا يخل النص المطعون فيه بمبدأ العدالة الاجتماعية ولا يهدر الأركان الشكلية والموضوعية للضريبة" .

وحيث إن من المقرر أن الملكية لم تعد حقاً مطلقاً يستعصى على التنظيم التشريعي، ومن ثم غداً سائناً تحميلها بالقيود التي تقتضيها وظيفتها الاجتماعية التي يتحدد نطاقها ومرماها بمراعاة الموازنة التي يجريها المشرع ، في ضوء أحكام الدستور بين طبيعة الأموال - محل الملكية - والأغراض التي ينبغي توجيهها إليها على النحو الذي يحقق الصالح العام للمجتمع؛ تقديراً بأن القيود التي تفرضها الوظيفة الاجتماعية على حق الملكية للحد من إطلاقه لا تُعتبر مقصودة لذاتها، وإنما غايتها تحقيق الخير المشترك للفرد والجماعة.

مما مؤداه أن الدستور يكفل الحماية للملكية الخاصة التي لا تقوم في جوهرها على الاستغلال، ويرد انحرافها كلما كان استخدامها متعارضاً مع الخير العام للشعب ويؤكد دعمها بشرط قيامها على أداء الوظيفة الاجتماعية التي يبين المشرع حدودها؛ مراعيًا أن تعمل في خدمة الاقتصاد القومي وفي إطار خطة التنمية.

ولئن كانت كافة الفرائض المالية، تمثل في حقيقتها عبئاً مالياً على الممولين؛ إذ هي في كافة صورها تشكل اقتطاعاً لقيمتها من أموال الممولين وتقتضيها الدولة منهم بما لها من سيادة، إلا أن هذه الفريضة في الوقت ذاته تُعد من أهم موارد الدولة المالية التي تعينها على أداء مهامها ووظائفها الحيوية في مختلف أوجه الأنشطة الموكولة إليها، ومن هنا وجب على المشرع التوفيق دائماً بين حماية الملكية الخاصة ومبدأ ضرورة الضريبة، وذلك في إطار من المبادئ الدستورية التي لا حول عنها، ولا تحلل منها، ومن أهمها ألا يكون القصد من فرضها مجرد جباية الأموال في حد ذاتها، وأن يكون الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة، وألا تكون رؤوس الأموال وعاء لها بصورة استثنائية.

ولئن كانت تلك المبادئ الدستورية قد تفررت في شأن الضرائب المباشرة، إلا أنه يمكن تسريتها على الضرائب غير المباشرة، بحيث يمكن القول بأن الأخيرة يتعين ألا تتمخض في نهاية أمرها عن عدوان على الملكية الخاصة للممول؛ مما يقتضى بالضرورة أن يُقابل حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، وإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، بحق الملتزمين أصلاً بها والمسئولين عنها في تحصيلها منهم، وفق تلك الأسس الموضوعية التي يكون إنصافها نائياً لتحيفها، وحيدتها ضماناً لاعتدالها؛ إذ إن الضريبة؛ وإن مثلت - في حقيقتها - اقتطاع جزء من ملكية الممول إلا أن ذلك يأتي واقعا في إطار الدور الاجتماعي لحق الملكية، بحسبان الضريبة العامة هي ضرورة اجتماعية أيضاً لكي تنهض الدولة بمسئولياتها الملقاة على عاتقها في شتى مجالات الخدمات التي تقدمها من صحة وتعليم ومرافق وغيرها.

وحيث إنه متى كان ما تقدم، وكانت الضريبة العامة على المبيعات ضريبة غير مباشرة تقوم الشركة المدعية، بتوريدها بعد تحصيلها من المستهلك؛ وهي بحسبانها ضريبة غير مباشرة بتحمل المستهلك عبئها النهائي، وتبعاً لذلك؛ تنتفى

شبهة المساس بحق الملكية. وحيث إنه متى كان ما تقدم، فإن النص المطعون فيه لا يُعد مخالفاً لأحكام الدستور

ثانياً: كندا

قضى المجلس الخاص الكندي بأن الضريبة على مبيعات التجزئة ضريبة تفرض لأغراض دستورية.

**Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon 551 A.C. 550, at [1943]**

في كندا،<sup>(١)</sup> حيث لدى كل من الحكومة الفيدرالية والحكومات الإقليمية سلطة دستورية فى فرض ضرائب المبيعات. إذ يجرى النص على أن للحكومة الفيدرالية سلطة واسعة في زيادة إيراداتها عن طريق أى طريقة أو نظام من الضرائب، ولكن تخول حكومات الإقاليم سلطة فرض أى ضرائب مباشرة، ومع أن الضرائب على المبيعات تعتبر من الضرائب غير المباشرة فإن قضاء المجلس الخاص الكندي قضى عام ١٩٤٣ - بأن الضريبة على مبيعات التجزئة التي تفرضها المقاطعة تعتبر "من الضرائب المباشرة لأغراض دستورية لأن " عملية الشراء التي يقوم بها وكيل يعمل نيابة عن الأصيل تجعل الضريبة مباشرة، لأنها دفعت عن طريق الوكيل ولكن الذى تحمل بها فعلاً الأصيل

1 -when the purchase is made by an agent acting for his principal the tax nevertheless remains 'direct,' "being paid by the agent for and on behalf of his principal who really bears it.

راجع:

N.Brooks, The Canadian Goods and Services Tax: History, Policy, and Politics 141 (Australian Tax Foundation 1993).

## المطلب الثاني

### مشروعية الضريبة علي القيمة المضافة في ظل أحكام الشريعة الإسلامية

يختلط لدى كثير من عامة المسلمين مفهومي الزكاة، كعبادة مالية وفريضة وركن من أركان الإسلام ، وبين الضريبة كنظام مالى وضعى ، فقد يفهم البعض أن الضريبة زكاة، وأن الزكاة ضريبة، كما يعتقد البعض أن الزكاة تغنى عن الضريبة ، وعلى النقيض يعتقد البعض أن الضريبة تغنى عن الزكاة .

خاصة أن أصحاب الأموال أصبحوا يدفعون للحكومة من الضرائب النسبية والتصاعدية مقادير ربما تفوق مقادير الزكاة ، وهذه الأموال تذهب إلى خزانة الدولة التي تنفقها فى مصارفها المبينة فى ميزانيتها ، ولا شك أن بعض النفقات فى الميزانية تعد من مصارف الزكاة مثل ما كان لإعانة العاجزين وتشغيل العاطلين ، وإيواء المشردين واللقطاء ونحو ذلك مما تقوم عليه وزارة الشؤون الاجتماعية وغيرها مثل مجانية التعليم وعلاج الفقراء .. الخ

فهل تغنى هذه الضرائب التي يدفعها المسلمون عن الزكاة وتصبح الحكومة هي المسئولة عن سداد حاجات الفقراء وتغطية مصارف الزكاة بوجه عام ؟

هناك اختلاف بين الزكاة والضريبة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

• أوجه التباين بين الزكاة والضريبة

الزكاة	الضريبة	موطن الخلاف
تدل على النماء والبركة و الزيادة	عبء وتكلفة	دلالة المصطلح
يؤمن المزمى أن ما فى حوزته من مال هو ملك لله ويجب أن ينفقه حسب أحكام وشريعة الله، فهي عبادة وشعيرة و ركن إسلامي	التزام مدني خال من معاني العبودية	. العبادة و القربة
ثابتة لا تتغير	تتغير حسب رؤية ولي الأمر	الانصبه والمقادير
يتم إنفاقها في مصارفها الشرعية المحدد "إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَأَبْنِ السَّبِيلِ ۗ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ ۗ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ" التوبة ٦٠	يتم صرفها لتغطية النفقات العامة	. الإنفاق
علاقة بين الشخص والخالق سبحانه وتعالى	علاقة بين الشخص والسلطة التنفيذية	العلاقة
قد تكون نقدية أو عباره عن زروع وثمار، أو أنعام	تكون غالباً نقدية	طريقة السداد
المسلم فقط	المسلم وغير المسلم	المكلف
لا يمكن أن يحدث فيها ازدواج ذلك لقول النبي صلى الله عليه وسلم "لا تتنى الصدقة" (١) .	يمكن أن يحدث حالات ازدواج للضريبة المستحقة	الازدواج
لا يجوز الاعتراض على الزكاة، لأنها عبادة	أجاز القانون الاعتراض على الضريبة أمام جهات محددة	الاعتراض

١- أبو محمد عبدالله بن أحمد بن محمد بن قدامه : المغنى و يليه الشرح الكبير - دار الكتاب العربي - بيروت ١٤٠٣ هـ - ١٩٨٣ م. ج٢ ص ٦٢٩

■ الأدلة على جواز فرض الضريبة على القيمة المضافة  
أولاً: القرآن الكريم:

ولقد تناول الفقهاء والعلماء هذه المفاهيم السابقة بشيء من التفصيل  
 وخلصوا إلى أنه فى مجتمع معاصر

يعيش فيه المسلمون وغير المسلمين ، الزكاة شيء ، والضريبة شيء آخر ،

بدليل: (١)

(١) قول الحق تبارك وتعالى: ( لَيْسَ الْبِرَّ أَنْ تُوَلُّوا وُجُوهَكُمْ قِبَلَ الْمَشْرِقِ وَالْمَغْرِبِ  
 وَلَكِنَّ الْبِرَّ مَنْ آمَنَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَالْمَلَائِكَةِ وَالْكِتَابِ وَالنَّبِيِّينَ وَآتَى الْمَالَ عَلَى  
 حُبِّهِ ذَوِي الْقُرْبَى وَالْيَتَامَى وَالْمَسَاكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ وَالسَّائِلِينَ وَفِي الرِّقَابِ وَأَقَامَ  
 الصَّلَاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ وَالْمُوفُونَ بِعَهْدِهِمْ إِذَا عَاهَدُوا وَالصَّابِرِينَ فِي الْبَأْسَاءِ  
 وَالضَّرَّاءِ وَحِينَ الْبَأْسِ أُولَئِكَ الَّذِينَ صَدَقُوا وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُتَّقُونَ ) (البقرة من  
 الآية: ١٧٧)

فقوله تعالى: وَآتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ " جاء مع ذكر الزكاة مما يدل على أن فى

المال حق غير الزكاة.

١ - يراجع هنا

- د/ عصام عبد الهادي نصر: طبيعة الضريبة فى الفكر المالى الإسلامى، بحث منشور على  
 الانترنت فى ٢٠١٦/٧/٢٠ ieopedia.com
- د/ حسين حسين شحاته: التكامل والتوفيق بين نظامى الزكاة والضرائب فى مجتمع معاصر مع  
 التطبيق على مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى الثالث عشر، كلية التجارة جامعة عين  
 شمس، القاهرة مصر ٢٠٠١م. ص٤

### ■ ثانياً : قواعد الشريعة

إن من أهداف الإسلام في الاجتماع والاقتصاد: "ألا تنحصر ثروة الأمة في أيدي فئة قليلة من أبنائها، فضلاً عن الأجانب عنها، ولهذا يعمل الإسلام على توزيع الثروة على أكبر عدد مستطاع، وإزالة الفوارق الكبيرة، وتقريب المستويات بعضها من بعض، ولهذا علل الله توزيع الفيء

بقوله تعالى: ( كَيْ لَا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الْأَغْنِيَاءِ مِنْكُمْ ) الحشر: من الآية ٧.

فإذا لم توجد وسيلة غير الضرائب ، تؤدي إلى هذه النتيجة: ألا يكون المال دُولَةً بين الأغنياء وخدامهم، وأن ينزل الغني درجة، ويرتفع الفقير درجة، ويقترب كلا الفريقين من الآخر، فهذا أمر يباركه الإسلام ويؤيده.

هذا مع وجوب مراعاة الجانب الشخصي من إعفاء نفقات المعيشة والأعباء

العائلية والديون، وغير ذلك (١)

### ■ التضامن الاجتماعي:

الجميع متفقون على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة عامة بعد الزكاة وجب

سدها، مهما استغرق ذلك من الأموال، حتى الذين يقولون: "ليس في المال حق سوى

الزكاة" يقررون ذلك في وضوح. (٢)

١- د/ عبد العزيز العلي النعيم ، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقها في المملكة العربية السعودية ، ط ٢ ، مكتبة جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، ١٩٧٥ ، ص ١٩١ .

٢- د/ يوسف القرضاوي: فقه الزكاة دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن والسنة، مؤسسة الرسالة الطبعة الثانية ، بيروت لبنان ٥١٣٩٣ م ١٩٧٣ ، ج ٢/ص ٩٦١

### ■ مصارف الزكاة محدودة ونفقات الدولة كثيرة:

فقد عرفنا أن الزكاة ذات صبغة خاصة وأهداف معينة: أهداف اجتماعية وأخلاقية ودينية وسياسية، كما بيّنا فيما سبق، وليس هدفها الهدف المالي فقط، أعني مجرد جمع المال للإنفاق على مرافق الدولة.

و مصارف الزكاة محصورة في الأصناف الثمانية التي حددها القرآن، ويجمعهم وصفان: من كان محتاجاً من المسلمين كالفقراء والمساكين وفي الرقاب والغارمين لأنفسهم وابن السبيل، ومن يحتاج إليهم المسلمون: كالمجاهدين في سبيل الله والمؤلفة قلوبهم والعاملين عليها، والغارمين لمصلحة المجتمع.

ولهذا كان للزكاة بيت مال خاص، أي ميزانية مستقلة، ولم يُجوز الفقهاء أن يُخلط مالها بأموال الموارد الأخرى، تُصرف في مصارفها الشرعية المنصوصة، وتقوم بمهمتها الأولى في إقامة التكافل الاجتماعي.

ومن أجل ذلك قال أبو يوسف: لا ينبغي أن يُضمَّ مال الخراج إلى مال الصدقات؛ لأن الخراج فيء لجميع المسلمين، والصدقات لمن سمي الله عز وجل<sup>(١)</sup>

ولهذا أيضاً قالوا: "لا تُصرف الزكاة إلى بناء الجسور، وتمهيد الطرق، وشق الأنهار، وبناء المساجد والربط والمدارس والسقايات، وسد البثوق"<sup>(٢)</sup>.

١ - أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم : كتاب الخراج - تحقيق: طه عبد الرؤوف سعد، سعد حسن محمد - المكتبة الأزهرية للتراث

القاهرة ١٩٩٩ص-١٢٠

٢ - أبو محمد عبدالله بن أحمد بن محمد بن قدامه : المغنى، مرجع سابق ج ٢ /ص٦٦٧



ولكن هذه الأمور ضرورية للدولة الإسلامية ولأي دولة، فمن أين تنفق على هذه المرافق، وإقامة هذه المصالح إذا لم يجز لها الصرف من الزكاة؟  
والجواب: أنه لا سبيل لإقامة مصالح الأمة إلا فرض ضرائب أو وظائف على ذوي المال، بقدر ما يحقق المصلحة الواجب تحقيقها، وفقاً لقاعدة: "ما لا يتم الواجب إلا به فهو واجب".

#### ■ درء المفسدة مقدم على جلب المصلحة :

"درء المفسدة مقدم على جلب المصلحة"، "تفويت أدنى المصلحتين تحصيلاً لأعلاهما"، "يتحمل الضرر الخاص لدفع ضرر عام"

ولا ريب أن تحكيم هذه القواعد الشرعية لا يؤدي إلى إباحة الضرائب فحسب، بل يحتم فرضها وأخذها، تحقيقاً لمصالح الأمة والدولة، ودرءاً للمفاسد والأضرار والأخطار عنها، ما لم تكن عندها موارد أخرى كافية كالبتترول، ولو تركت دولة الإسلام العصرية دون ضرائب تنفق منها، لكان من المحتم أن تزول بعد زمن يسير من قيامها، وينخر الضعف كيانه من كل نواحيه، فضلاً عن الأخطار العسكرية عليها.

ولهذا أفتى علماء المسلمين في عصور مختلفة بوجوب إمداد بيت المال بما

يلزمه من ضرائب يفرضها

الحاكم المسلم لدرء خطر أو سد حاجة، وفقاً لقاعدة: "وجوب تحمل الضرر

الأدنى لدفع ضرر أعلى وأشد".<sup>(١)</sup>

■

١- د/ يوسف القرضاوي: فقه الزكاة دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن والسنة، مرجع سابق ج ٢/ص ١٠٦٧

■ الجهاد بالمال وما يتطلبه من نفقات هائلة:

إنّ الإسلام قد فرض على المسلمين الجهاد في سبيل الله بأموالهم وأنفسهم. في مثل قوله تعالى: (انْفِرُوا خِفَافًا وَثِقَالًا وَجَاهِدُوا بِأَمْوَالِكُمْ وَأَنْفُسِكُمْ فِي سَبِيلِ اللَّهِ) التوبة: من الآية: ٤١.

ولا شك أن الجهاد بالمال الأمور به واجب آخر غير فريضة الزكاة، ومن حق أولي الأمر في المسلمين أن يحددوا نصيب كل فرد قادر من عبء الجهاد بالمال.

ولقد أصبح التسليح ونفقات الجيوش في عصرنا مما يحتاج إلى موارد هائلة من المال، ومع هذا لم تعد القوة مقصورة على السلاح والجيوش؛ إذ لا بد من القوة والتفوق في شتى جوانب الحياة العلمية والصناعية والاقتصادية، وكل هذا يفتقر إلى أمداد غزيرة من المال، ولا سبيل إلى ذلك إلا بفرض الضرائب باعتبارها نوعاً من الجهاد بالمال، ليقوّي الفرد أمته، ويحمي دولته، فيقوّي بذلك نفسه، ويحمي دينه ودمه وماله وعرضه.

■ العُرمُ بالغُرم:

إنّ الأموال التي تُجبي من الضرائب تُنفق في المرافق العامة التي يعود نفعها على أفراد المجتمع كافة، كالمدافع والأمن والقضاء والتعليم والصحة والنقل والمواصلات والري والصرف، وغيرها من المصالح التي يستفيد منها مجموع المسلمين، من قريب أو من بعيد.

وإذا كان الفرد يستفيد من وجود الدولة وسيطرتها، ويتمتع بالمرافق العامة في ظل إشرافها وتنظيمها وحمايتها للأمن الداخلي والخارجي، فعليه أن يمدها بالمال اللازم لتقوم بمسئوليتها.

وكما يستفيد الفرد ويغنم من المجتمع وأوجه نشاطه المختلفة ممثلاً في الدولة، ففي مقابل هذا يجب أن يغرم ويدفع ما يخصه من ضرائب والتزامات، تطبيقاً للمبدأ الذي قرره الفقهاء وهو "الغرم بالغنم".

### ثالثاً: آراء الفقهاء والأئمة في مشروعية فرض الضرائب .

قال بهذا الحق الصحابي الجليل أبو ذر الغفاري ، ذلك أنه لما تدفق المال في عهد الفتوح الإسلامية التي بدأت في عهد أبي بكر الصديق ثم استمرت في خلافة عمر وعثمان ، ونشأت الظاهرة الاجتماعية المعروفة وهي انقسام المجتمع إلى طبقتين طبقة الأغنياء وطبقة الفقراء ، قام أبو ذر الغفاري بدعوة عامة في هذا الشأن واجه بها الأغنياء ، وقامت هذه الدعوة على أساس أن الزكاة ليست كل واجب الأغنياء نحو الفقراء ، وكان يستند في دعوته إلى الآيات التي تنهي عن كنز المال وعدم إنفاقه في سبيل الله بعد أداء الزكاة (١)

ومن أنصار هذا الفريق الإمام مالك الذي قال : يجب على كافة المسلمين فداء أسراهم وإن استغرق ذلك أموالهم.(٢)

وذهب إلى ذلك أيضا جماعة من التابعين كالنخعي والشعبي وعطاء ومجاهد ، حيث قال الشعبي بعد أن

قيل له هل في المال حق سوى الزكاة(١) ؟ قال : نعم أما سمعت قول الله تعالى

( وَأَتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ ) البقرة من الآية: ١٧٧

١- قطب إبراهيم محمد : النظم المالية في الإسلام ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، الطبعة الرابعة ، ١٩٩٦ م ، ص ٥٥

٢- ابن العربي : أبو بكر محمد بن عبد الله المعروف بابن العربي : أحكام القرآن ، تحقيق/ علي محمد البجاوي ، دار الفكر ، بدون سنة طبع ، ج١ ، ص ٥٩ .

وقد أيد هذا الرأي وأفاض في الاستدلال عليه الإمام محمد بن حزم ، والذي قال : وفرض على الأغنياء من أهل كل بلد أن يقوموا بفقرائهم ، ويجبرهم السلطان على ذلك ، إن لم تقم الزكوات بهم ، ولا في سائر أموال المسلمين بهم ، فيقام لهم بما يأكلون من القوت الذي لا بد منه ، من اللباس للشتاء والصيف بمثل ذلك ، وبمسكن يكتفون من المطر .<sup>(١)</sup>

يستند ابن حزم في دعواه بأن في المال حق سوى الزكاة إلى عدد من الأدلة:

١- القرآن الكريم : ( وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا وَبِذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَالْجَارِ ذِي الْقُرْبَىٰ وَالْجَارِ الْجُنُبِ وَالصَّاحِبِ بِالْجَنبِ وَابْنِ السَّبِيلِ وَمَا مَلَكَتْ أَيْمَانُكُمْ ۗ إِنَّ اللَّهَ لَأَنَّ اللَّهَ لَا يُحِبُّ مَنْ كَانَ مُخْتَالًا فَخُورًا ) النساء من الآية ٣٦

فالمولى سبحانه وتعالى أوجب الحقوق لذى القربى واليتامى والمساكين وأبناء السبيل وأمر بالإحسان إلى الوالدين وغيرهم ، وما الإحسان إلا القيام بشئونهم ورعاية أحوالهم.

٢- السنة النبوية : وما رواه عبد الله بن عمر أن النبي صلى الله عليه وسلم قال : " المسلم أخو المسلم لا يظلمه ولا يسلمه " أي من ترك مسلم يجوع ويعرى وهو قادر على إطعامه وكسوته فقد أسلمه .<sup>(٢)</sup>

١- الإمام أبي حامد محمد بن محمد الغزالي : إحياء علوم الدين ، تحقيق : أبي حفص سيد بن إبراهيم بن صادق بن عمران ، دار الحديث ، القاهرة ، ١٤١٩ هـ - ١٩٨٨ م ، ج ١ ، ص ٣٠١  
٢- ابن حزم : أبو محمد علي بن أحمد بن سعيد بن حزم : المحلى ، تحقيق : أحمد محمد شاكر ، دار التراث ، القاهرة ، بدون سنة طبع ، ج ٦ ، ص ١٥٦  
٣- حمد بن إسماعيل بن إبراهيم بن المغيرة بن بردزبة : صحيح البخاري ، الناشر مكتبة صلاح الدين القاهرة ، ١٤١٩ هـ - ١٩٩٨ م ، كتاب المظالم ، باب لا يظلم المسلم ولا يسلمه ، حديث رقم ٢٤٤٢ ، ج ٢ ، ص ١٠٦

٣- وأما من الآثار : ما روي عن علي بن أبي طالب قال : إن الله تعالى فرض على الأغنياء في أموالهم بقدر ما يكفي فقراءهم فإن جاعوا أو عروا فيمنع الأغنياء ، وحق على الله أن يحاسبهم يوم القيامة ويعذبهم عليه.<sup>(١)</sup>

---

١- د/ نزيه عبد المقصود محمد مبروك : فرض الضرائب في ضوء الشريعة الإسلامية مع إشارة خاصة لى حكم فرض الضرائب على العقارات المبنية ، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، عدد ٣٧ ، مصر ٢٠٢٢ م ، ص ٢٨٥

## الفصل الثاني

### ضريبة القيمة المضافة والعدالة الاجتماعية

غالبا ما ينظر إلى الضريبة على أنها عبء يتحمله الملزمون بأداء الضريبة، إلا أنها تعتبر ضرورة ملحة في بلد يعتمد على الضرائب بالدرجة الأولى كمورد أولى وهام لخزينة الدولة، تمكن الحكومة من الإنفاق على البنية الأساسية وتوفير الخدمات الأساسية للمواطنين.

لذلك، يعتمد تقبل المواطنين بشكل عام للضرائب إلى حد كبير على مدى اتسام النظام الضريبي بالعدالة والإنصاف. ، وتحمل العدالة الضريبية حيزا مهما في إصلاح المالية العامة كونها ذات تأثير قوي على تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال تقليل مستويات التفاوت في توزيع الدخل والثروة والفوارق الطبقيّة. فتحقيق العدالة الضريبية مرتبط بتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، ومنع التهرب الضريبي، ومراعاة العدالة في تصميم النظام الضريبي.

لذلك، فالسؤال الرئيسي المرتبط بأي نظام ضريبي هو مدى ارتباطه بوجود عدالة اجتماعية، الحديث عن العدالة الاجتماعيّة يقتضي توزيع الثقل الإجمالي للضريبة على مختلف طبقات الدخل ، مع مراعاة القدرة التكليفية لكل فرد، لكن الخوف ان يختلف الأمر عند فرض الضريبة على القيمة المضافة فيتم زيادة سعرها بشكل مستمر على المستهلك ، بحثا عن زيادة الإيرادات دون مراعاة لأي اعتبارات أخرى،.

المانيا رفعت من سعر الضريبة على القيمة المضافة عام ٢٠٠٧ من ١٦% إلى ١٩% لسد العجز في ميزانية الدولة ، مما كان له مردود سئ وأدى إلى إضعاف القوة الشرائية للمواطنين. (١)

وفي فرنسا حاول الرئيس الفرنسي Nicolas Sarkozy تبني فكرة الضريبة المضافة الاجتماعية

VAT Social ، بحيث قام برفع الضريبة من ٧,٥% إلى ٩,٥% بهدف تمويل الخدمات الاجتماعية التي تقدمها الدولة وخاصة الرعاية الصحية، إلا أن ذلك لاقى معارضة شديدة لأنه يتنافى مع العدالة الاجتماعية التي سميت بها الضريبة، علمًا بأن عائدات الضريبة على القيمة المضافة تمثل ٥٢% من قيمة الإيرادات الجبائية في فرنسا (٢)

من هنا تعد السياسات الضريبية من أهم الآليات الفاعلة في إعادة توزيع الدخل والثروات بين الأفراد، وبالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من التفاوت الاجتماعي، لأن النظام الضريبي يتحكم في الفوارق الاجتماعية والاقتصادية من خلال توفير الخدمات والفرص العادلة عن طريق الإنفاق العام.

فالنظام الضريبي غير العادل يزيد من حدة وتفاقم ظاهرة عدم المساواة، كمثال على ذلك الملاذات الضريبية، وهي بصفة عامة شكل من أشكال التهرب الضريبي، والتي تساهم بشكل فعلي وقوي في زيادة التهرب الضريبي. فأصحاب الثروات

تمت الزيارة في ٢٠٢٣/٢/١٨ : 1- blog.korte-law.com

2- Social VAT, despoiled sur le site de : Wikipedia .projet de loi de finance français.

تمت الزيارة في ٢٠٢٣/٢/١٨

والشركات المتعددة الجنسيات زادت في أرباحها وفي نسبة ثروتها بواسطة هذه الملاذات الضريبية، وبسبب هذه الظاهرة فالعديد من الدول خسرت أكثر من ١٥٦ مليار يورو من الإيرادات الضريبية، ويقدر بأن ٣٠% من الموارد المالية لإفريقيا توجد بالخارج<sup>(١)</sup>

### نظام التقدير الذاتي وقانون الضريبة على القيمة المضافة

الأنظمة الضريبية الحديثة وإداراتها تقوم على مبدأ الالتزام الطوعي، الذي يعني إن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية، مع تدخل محدود من جانب الموظفين المعنيين بالضريبة، ويتحقق ذلك الالتزام الطوعي عمليا من خلال نظام " التقدير الضريبي الذاتي " Self- Assessment

حيث يقوم المكلفون ومع المشورة المحدودة من الإدارة الضريبية، بحساب التزاماتهم الضريبية واستكمال إقراراتهم الضريبية وتقديمها والمبالغ المترتبة عليهم بموجبها إلى الإدارة الضريبية، وقد يخضعون بعد ذلك للتدقيق والفحص الضريبي، وفي معظم البلدان غالبا ما ترتبط نشأة التقدير الذاتي بنشأة ضريبة القيمة المضافة.

والسبب الذي يزيد أهمية التقدير الذاتي في مجال الضريبة على القيمة المضافة، يتمثل في الآتي

- عدم الحاجة إلى خدمات موظفي الضرائب لحساب التزامات كل مكلف .

١- الملاذات الضريبية : مننطقة لا تفرض أي ضرائب على الإطلاق أو هي دول تتمتع أنظمتها المصرفية بقوانين صارمة لتحافظ على سرية حسابات عملائها الأجانب فتساعدهم على التهرب من دفع الضرائب في بلادهم الأصلية.  
انظر : د/يونس مليح : العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل المتنازعة ، الطبعة الأولى المغرب ٢٠٢١ م، ص١٨



- يمكن لموظفي الضرائب أن يتفرغوا للتركيز على الأقلية من المكلفين الذين تحتاج معاملاتهم إلى مراجعة مستمرة
  - تنخفض تكاليف الإذعان الضريبي مع تقلص الحاجة إلى التفاعل الدائم بين المكلفين والإدارة الضريبية
- التقدير الذاتي في قانون الضريبة على القيمة المضافة بمصر

تضمن قانون الضريبة على القيمة المضافة نصوص تلزم المسجل بتقديم اقرار شهري لمصلحة الضرائب مع أداء حصيله الضريبية ( القيمة المضافة ) دوريا وفق إقراره الشهري .<sup>(١)</sup>

وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقا للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، وتلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي على مسئولية الممول<sup>(٢)</sup>.

وفي جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة أو ضريبة الجدول أو تعديل الإقرار المقدم من المسجل الا بناء على بيانات أو مستندات متاحة لديها، وخلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الاقرار عن الفترة الضريبية.<sup>(٣)</sup>

وهناك صعوبات يمكن أن تواجه التقدير الذاتي تتمثل في أمية صغار التجار، وعدم توافر الثقة في الإدارة الضريبية من قبل المكلفين ، كما أن أداء تدقيق الحسابات

١- المادة ٣١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦

٢- المادة ٨٢ قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

٣- المادة ٤٨ من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦

يعد أحد جوانب الضعف الشديد في إدارة ضريبة القيمة المضافة ، كما تشير إلى ذلك التقارير حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة في بلدان كثيرة ولاسيما النامية وبلدان التحول الاقتصادي ، ويتبين منها إلى أن العديد من البلدان النامية في السنوات العشر إلى الخمس عشرة الماضية ليس لديها بعد برامج فعالة لتدقيق الحسابات ، وبدون التدقيق الفعال يتدهور مستوى الإذعان لضريبة القيمة المضافة ، وتضعف مصداقية الإدارة الضريبية ، وهكذا فإن تعزيز عملية التدقيق يمثل تحدياً رئيساً، ويمكن مواجهة ذلك التحدي من خلال تصميم برنامج تدقيقي محكم ومتكامل.<sup>(١)</sup>

وفي ضوء ما سبق سوف نتقوم بتناول هذا الفصل من النحو التالي :

المبحث الأول : : سعر الضريبة على القيمة المضافة .

المبحث الثاني: تقييم الضريبة على القيمة المضافة.

---

Duncan Administration Issues From European Experience Tax Review  
1-,2009,p.5.



## المبحث الأول

## سعر الضريبة على القيمة المضافة

يمكن لضريبة أن تحقق العدالة الاجتماعية المنشودة من خلال تصاعد الضريبة من خلال فرض ضريبة بسعر أعلى على السلع التي تعد من الكماليات، وضريبة بسعر أقل على السلع التي تعد ضرورية وان كان تعدد معدلات الضريبة المضافة لا يعد قرينة على تحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك أن نية الإستهلاك لا تختلف بارتفاع الدخل، لأن السلع الضرورية يستخدمها أصحاب الدخل المرتفع والمنخفض سواء، بل قد يستفيد منها أكثر أصحاب الدخل المرتفع رغم انهم في حقيقة الأمر غير مستهدفين<sup>(١)</sup> بهذا التخفيض في الضريبة، وبالتالي لا تحقق العدالة الاجتماعية المنشودة وهي العدالة الرأسية الهادفة إلى مراعاة القدرة التكليفية لكل مكلف بأداء الضريبة<sup>(٢)</sup>

وهناك من يتمسك بضرورة تطبيق الضريبة بسعر واحد للآتي:

- أ- سهولة التحكم في سلم الأسعار بواسطة تطبيق سعر واحد للضريبة.
- ب- تطبيق الضريبة التصاعديّة يوجد الكثير من الصعوبات الإدارية مقارنة بسعر واحد.

١- مادة (٣) من قانون الضريبة على القيمة المضافة بمصر (يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣%) العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ (١٤%) العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، ويخصص نسبة ١% من الضريبة للانفاق على برامج العدالة الاجتماعية  
- انظر: الجريدة الرسمية العدد ٣٥ مكرر (ج) ٧ ستمبر ٢٠١٦ م

2 - resume du 21ème rapport du conseil des impôts de la république française, juin;], 2011.

وعموماً إذا كانت فكرة السعر الواحد الذي يطبق على جميع السلع والخدمات دون إستثناء لم تحظ بالقبول في دولة متقدمة كالمملكة المتحدة التي تتوافر لديها إمكانات أفضل لتطبيق برامج الاستهداف وتطبق بعضها فعلا كما تتوافر لديها نظم جيدة للتحويلات، فمن المتوقع أن تواجه هذه الفكرة بمقاومة أشد كثيرا في الدول النامية التي تفتقر إلى هذه المزايا،<sup>(١)</sup>

يتضح مما تقدم أن ثمة اعتبارات اجتماعية وسياسية وعملية تدعو إلى تجاوز فكرة تطبيق الضريبة

بسعر واحد، وأنه لا مناص من تطبيق أسعار متعددة لهذه الضريبة، مع مراعاة عدم المبالغة في هذا التعدد وذلك لأغراض تتصل بكفاءة الإدارة الضريبية وتخفيف عبء الامتثال الضريبي .

#### توزيع معدلات ضريبة القيمة المضافة

معدل واحد	معدلان	ثلاثة معدلات	اربعة معدلات	خمسة معدلات	سنة معدلات
٥١	٣٠	١٣	٥	١	صفر

الخلاصة: الدول تختلف حيث أن 51% من دول العالم التي تُطبقها تستخدم معدل واحد للضريبة 30% منها تستخدم معدلين اثنين و 13% من هذه الدول تستخدم

1 - T. Mkandawire, Targeting and Universalism in Poverty Reduction, UNRISD, Social Policy and Development Programme Paper, no. 23, Dec. 2005.

ثلاثة معدلات و ٥% منها أربعة معدلات، والباقي أي ١% من الدول تستخدم خمسة معدلات. (١)

### مستوى سعر الضريبة The level of tax rate

وقد تفاوتت الاقتراحات بشأن مستوى السعر العام للضريبة، وبشأن مدى التعدد في أسعارها، فهناك من يرى التطبيق بسعر عام 10% ،.. وهناك من يرى الهبوط بالسعر إلى 6% أو 7,5% أو 8% . وفيما يتعلق بعدد الفئات السعرية، (٢) فإلى جانب السعر العام الذي يقترح معظم الباحثين تطبيقه على عدد كبير من السلع والخدمات، وإلى جانب إعفاء الضروريات، هناك من يرى تطبيق أسعار مخفضة تبدأ من 3% على السلع ذات الأهمية في الاستهلاك الشعبي وتطبيق فئة سعرية مرتفعة في حدود 15% - 12% على الكماليات، وهناك من يرى إدماج الفئتين 10% و 25% في فئة واحدة تتراوح بين 5% و 10% مع إلغاء الفئات المرتفعة، وهناك من اقترح تطبيق سعر مرتفع واحد 25% على الكماليات، كما تضمنت الاقتراحات زيادة سعر الضريبة بنقطتين منويتين عند البيع من جانب مسجلين إلى غير مسجلين للحد من التهرب. (٣)

١ - وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول القيمة المضافة، روما (١٥/١٦-٣-٢٠٠٥) تم الإشارة إليه في د/عابد فضيلة، مرجع سابق ص ١٦٩

٢ - د/ابراهيم العيسوي: الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق ص ٤٦

3 -S.Sujjapongse, "Tax Policy reform in Asian countries: Thailand perspective", Journal of Asian Economics, no.16,2005,p.1023

سعر الضريبة على القيمة المضافة فى بعض الدول

الدولة	سعر الضريبة
منطقة آسيا وحوض الباسفيك (سنغافورة، تاوان.)	٣-٥%
دول شمال غرب أوروبا (النرويج، الدنمارك، السويد)	٢٠-٢٥%
مصر	١٤%
المغرب	٢٠%
الأردن	١٦%
إيران	٦%
الإمارات	٥%
أمريكا	٥-٧%
كوريا	١٠%
روسيا	١٨%
المانيا	١٩%

Source:Annual Council Cooperation° How and Now:Countries GCC the in Reforms Policy Tax,IMF,1,2015,10 Novmber,Qatar,Doha,Governors

BANK Central and Finance of Ministers of Meeting p.p 12-13 www Ey.com./gl/en/services/Tax/worldwide-va

وفى ضوء ماسبق سوف يتم تقسيم المبحث على النحو التالى:

المطلب الأول: ضريبة الجدول.

المطلب الثانى .: السياسة العقابية للتهرب الضريبي.

المطلب الثالث: الأثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة.

## المطلب الأول ضريبة الجدول

تعرف ضريبة الجدول في مصر بأنها ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرفق بالقانون ، وذلك بخلاف الضريبة على القيمة المضافة ، ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك<sup>(١)</sup>

ومن هذا التعريف نستطيع ان نتبين الخصائص الآتية لهذه الضريبة :

١- ضريبة انتقائية : تفرض على سلع وخدمات محددة ، ومبينة بالجدول المرفق للقانون ، ومن ثم فإن ما لم يدرج بهذا الجدول لا يخضع للضريبة . ولا يجوز القياس أو التوسع في تفسير معانى ونطاق السلع والخدمات الواردة بالجدول ليضم إليها سلع أو خدمات أخرى غير محددة أو مبينة وصفاً أو مسمى بذلك الجدول ، ولا يجب الاعتماد فقط على مسميات السلعة وإنما العبارة بمكونات المنتج للتحقق<sup>(٢)</sup>

٢- ضريبة تكميلية : الأصل أن ضريبة الجدول ضريبة تكمل وتضاف إلى الضريبة الأصلية : ضريبة القيمة المضافة . ما لم يخرج المشرع المصرى من هذا الأصل بنص خاص ، حيث تنقسم السلع والخدمات المبينة بالجدول إلى نوعين : النوع الأول سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط ، والنوع الثاني: سلع

١ - المادة (٣٦) القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

٢- مصلحة الضرائب المصرية التعليمات رقم (١٠) لسنة ٢٠١١ .



وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة مع السماح بخصم ضريبة المدخلات.<sup>(١)</sup>

٣- ذات سعر وأحكام خاصة : يضع المشرع لضريبة الجدول سعر خاص ، بأسعار خاصة لكل نوع منها ، وذلك وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها .

٤- لا يشترط لها حد تسجيل : ألزم القانون كل منتج أو مودى أو مستورد لسلعة أو خدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرفق للقانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه .<sup>(٢)</sup>

#### ❖ السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول

يقسم المشرع السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول في مصر إلى قسمين : الأول سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط ، والثاني سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة.

القسم الأول : سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط

1 - Gisbert Bulk: Indirect Tax in 2016, A review of global indirect tax developments and issues, Ernst & young (EY) publication, Feb. 2016, p. 6 .

٢- المادة (٤١) القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

## جداول المرافق لقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ (١)

السلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
التبغ خام أو غير مصنوع وفضلاته ١ - تمباك ٢ - غيره	القيمة	١٠٠ % بحد أدنى ٤٠ جنيهاً على كجم (صافي) ٧٥ % بحد أدنى ١٦ جنيهاً على كجم (صافي)
تبغ مصنوع خلاصات خلاصات أرواح: ١ - سجائر - تبغ الغليون - مكبوس ٢ - سيجار توسكاني ٣ - السجائر	القيمة القيمة *** لكل ٢٠ سجارة والعبوات الآخرى بذات النسبة	* ٢٠٠ % بحد أدنى ٥٠ جنيهاً لكل كجم مصنع ** ٢٠٠ % بحد أدنى ٣٥ جنيهاً لكل كجم مصنع *** ٥٠ % من سعر بيع المستهلك النهائي بالإضافة إلى: - ٢٧٥ قرش للعبوة التي تقل عن سعر البيع النهائي عن ١٣ جنيه. - ٤٢٥ قرش لكل عبوة أعلى من ١٣ جنيه وأقل من ٢٣ جنيه. - ٥٢٥ قرش لكل عبوة أعلى من ٢٣ جنيه.
٤ - المعسل والنشوق والمدغمة ودخان الشعر المخلوط وغير المخلوط	القيمة	١٥٠ %
٥ - خلاصات وأرواح التبغ	القيمة	٥٠ %
٦ - غيرها... (٣,٤)	القيمة	٥٠ % بحد أدنى ١٦ جنيهاً عن كجم صافي من الدخان الخام في صناعتها.
منتجات نפט: (أ) بنزين: 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)	اللتر اللتر اللتر اللتر اللتر اللتر اللتر اللتر	قرش جنيه — — — — — — ١ ١ — ٣,٠ ١٨,٠ ٤٨,٠ ٦٣,٠ ٤٨,٠ ٦٥,٠ ٣,٠ ٠,٨

١ - يراجع هنا:

- الإدارة العامة لبحوث سلع الجدول بالملف رقم ١٠١/١/١١
- كتاب مبلغ رقم ٨ لسنة ٢٠١٢ بتوقيع مدير عام بحوث السلع العامة والمستوردة.

فئة الضريبة		وحدة التحصيل	السلعة
-	٣٦,٠	اللتر	ب- كيروسين
-	٣٦,٠	اللتر	ج- سولار
-	٠,٨	طن	د- ديزل أويل
-	٥٠,٠		هـ - فويل أويل (مازوت)
%٠,٥		اللتر	٣ - زيوت نباتية ثابتة ، سائلة ، جامدة ، منقاة ، او مكررة
%٠,٥		القيمة	٤ - زيوت وشحوم حيوانية او نباتية مهدرجة جزئياً او كلياً او مجمدة او منقاة بأية طريقة أخرى وإن كانت مكررة ولكن غير محضرة أكثر من ذلك
%٥		القيمة	٥ - المقرمشات والمنتجات المصنعة من دقيق والحلوى من عجين عدا الخبز بجميع انواعه
%٥		القيمة	٦ - البطاطس المصنعة (الشيبسي وأبداله)
%٥		القيمة	٧ - الأسمدة ، والمبيدات الزراعية (١)
%٥		القيمة	٨ - الجبس
%٥		القيمة	٩ - المقاولات وأعمل التشييد والبناء(توريد و تركيب) (٢)
%٥		القيمة	١٠ - الصابون و المنظفات الصناعية للإستخدام المنزلي (صنف مستحدث)
%٥		القيمة	١١ - النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد) (٣)
%١٠		القيمة	١٢ - الخدمات المهنية والإستشارية (٤)
%٥		القيمة	١٣ - الإنتاج الإعلاني والبرامجي ، وأفلام السينمائية والتليفزيونية والتسجيلي والوثائقية وأعمال السدراما التليفزيونية والإذاعة والمسرحية (صنف مستحدث)

- ١- الطعن بالنقض رقم ١٨٤٤ لسنة ٧٣ ق جلسة ٨ / ٥ / ٢٠٠٨ ، والطعن بالنقض رقم ٩٨٨ لسنة ٦٨ ق جلسة ١٤ / ١٢ / ٢٠٠٩ .
- ٢- المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦
- ٣- الطعن بالنقض رقم ٤١٩٦ لسنة ٦٧ جلسة ١٠/١٢/١٩٩٨
- ٤- المادة (٧٧) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

القسم الثانى : سلح وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة ١٤% وتخصم ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط<sup>(١)</sup>

م	السلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
١	- مياه غازية صودا أو مياه غازية معطرة ومحلاة أو غير محلاة معبأة فى زجاجات أو أوعية أخرى	القيمة	٨%
٢	الجبعة (البيرة) غير الكحولية	القيمة	٨%
٣	الجبعة (البيرة) الكحولية	القيمة	٢٥٠% بحد أدنى ٥٠٠ جنيهاً عن الميكوتولتر
٤	محضرات عطور أو تطرية أو تجميل ومنتجات معدة لعناية بالجلد والشعر	القيمة	٨%
٥	- أجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة	القيمة	٨%
٦	(أ) كحول إثيلي نقى غير محول مهما بلغت درجته الكحولية . (ب) كحول محول من أى درجة للوقود.... (ج) نبيذ عنب طازج وعصير عنب أوقف إختماره بإضافة الك (بما فى ذلك المستلا) وفرموت وأنبذة أخرى ، مشروبات مخمرة... (د) مشروبات روحية ومشروبات كحولية محلاة ، معطرة ، مشروبات كحولية أخرى ، محضرات كحولية مركبة ، مقطرات طبيعية.	اللتر الصرف اللتر السائل القيمة القيمة	١٥ جنيهاً جنيه واحد ١٥٠% بحد أدنى ١٥ جنيهاً عن اللتر السائل ١٥٠% بحد أدنى ١٥ جنيهاً عن اللتر السائل
٧	- التليفزيونات (أكبر من ٣٢ بوصة) الثلاجات (أكبر من ١٦ قدم) الديب فريزر	القيمة	٨%
٨	- سيارات خاصة لنقل الأشخاص فى ملاعب الجولف ، سيارات مماثلة.	القيمة	١٠%
	سيارات ركوب حتى ١٦٠٠ سم ٣ أو ذات المحركات	القيمة	١%

١- تعليمات رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٩.

م	السلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٩	الدوارة فيما عدا المركبات ذات الثلاث عجلات التى تعمل بمحرك دراجة نارية.		
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	سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم ٣ أو ذات المحركات الدوارة (محلّى) ب سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم ٣ أو ذات المحركات الدوارة (مستوردة)	القيمة القيمة	١٥% ٣٠%
١٢	خدمات الاتصالات عن طريق شبكات المحمول	القيمة	٨%

## المطلب الثاني

### السياسة العقابية للتهرب الضريبي

عرف التهرب بأنه "كل وسيلة يلجأ إليها الممول فى سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه"<sup>(١)</sup> ، درج الفقهاء على تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لتأثير الفعل من قبل المشرع، أو عدم تأثيمه إلى: تهرب مشروع، وتهرب غير

١- د/ حسن صادق المرصفاوى: التجريم فى تشريعات الضرائب - طبعة دار المعارف القاهرة ١٩٦٣م ص ٣٤٦ .

مشروع. علماً بأن الواقع لا يقر بوجود ما يسمى بالتهرب المشروع، فإذا أطلق التهرب على فعل فإنه لابد من أن يكون غير مشروع<sup>(١)</sup>.

ولكن بالنسبة للحالات التي يستطيع فيها الممول التخلص من الضريبة نهائياً أو جزئياً مستغلاً ثغرات فى القانون فيمكن أن يسمى ذلك التهرب المشروع (التجنب الضريبي).

هذا ويختلف التجنب الضريبي عن التخطيط الضريبي على الرغم من أنهما يتشابهان فى كثير من الأمور أهمها عدم دفع الضريبة إلا أن التجنب ينطوي دائماً عن سوء قصد من الممول هادفاً التحايل على التشريع الضريبي حتى وإن إتفق تصرفه مع نص القانون، ولكنه فى حقيقة الأمر مخالف تماماً لروح القانون مما يعنى أن تجنب الضريبة لا يكون إلا من قبل الممول إذ لا يعقل أن تهدف الدولة لفقد حصيلة الضرائب.

أما بالنسبة للتخطيط الضريبي فالأمر مختلف؛ لأنه يمكن أن يكون من قبل الدولة بهدف تحقيق أهداف اقتصادية وتنموية يفوق العائد منها حصيلة الضرائب، كما يمكن أن يكون من الممول لكن يجب توافر حسن النية.

أولاً: مظاهر التي تندرج تحت التجنب الضريبي.

• نقل عبء الضريبة

والذى يمكن اعتباره إحدى الحالات التي يلجأ إليها الممول، لتجنب دفع

الضرائب المستحقة عليه من

١- د/ محمود محمد عارف: التخطيط بين التدخل الحكومى والتحرير الاقتصادى، الطبعة الثانية، مكتبة المدينة بالقازيق ١٩٩٧م ص ١١٩.

خلال استغلال القصور الموجود فى النصوص القانونية ويعرف بأنه: " قيام الممول القانوني الملتزم بدفع الضريبة بإلقاء عبئها على شخص آخر وذلك من خلال قوى السوق علماً بأنه يمكن أيضاً لهذا الآخر أن يسلك نفس الطريق إلى أن تستقر الضريبة على الممول النهائي"<sup>(١)</sup> ويعرف الممول النهائي بالمول الفعلى، ويطلق على تلك الحالة فى الفقه المالي اصطلاح انعكاس الضريبة Tax Shifting ويعد التوزيع العادل للعبء الضريبي أحد أهم أسباب الحد من ظاهرة نقل العبء الضريبي، وكذلك يعد هدف الإدارة الضريبية والمشرع<sup>(٢)</sup>.

وإن كانت الخزانة العامة لا تتأثر بلجوء الممول إلى نقل عبء الضريبة؛ لأنه فى نهاية الأمر يتم دفع الضريبة المقررة، ولكن ليس من قبل المكلف أساساً بأدائها ومع ذلك فإنه بلاشك تعد عملية نقل عبء الضريبة إحدى حالات التجنب الضريبي والتي يجب التصدى لها والحد منها، ومثال ذلك ( قيام رجل أعمال بشراء مجموعة من الاصول الرأسمالية، والتي تقوم الدول برد ضريبة القيمة المضافة عليها تشجيعاً لرجال الاعمال وبعد استرداد الضريبة مباشرة يقوم بإنهاء النشاط أو الانتقال إلى نشاط آخر، ويذلك يكون قد استفاد من استرداد الضريبة المدفوعة على مراحل سابقة، دون خضوعه لأي ضريبة)

لكى تتحقق تلك الظاهرة لا بد من توافر الآتي:

أ- وجود علاقة تجارية بين الملتزم بأداء الضريبة، وبين الممول الفعلى.

١- د/ رفعت المحجوب: المالية العامة دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٩٠م ص ٣٤٦.  
٢- ريتشارد موسجرىف بيجى موسجرىف : المالية العامة فى النظرية والتطبيق - دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية - الرياض ١٤١٢ هـ / ١٩٩٢م ص ٢٦٥.

ب- إمكانية التحكم في سعر المادة المفروضة عليها الضريبة<sup>(١)</sup>.

من هنا يستطيع الملتزم بدفع الضريبة نقل العبء إما في اتجاه الأمام " المستهلك"، أو للخلف " في حالة تمكن المنتج من تخفيض تكاليف الإنتاج، سواء على مستوى خفض أجور العمال أو موارد الخام المستعملة في إنتاجه، وذلك تعويضاً لقيمة الضريبة المؤداة دون تغيير سعر المنتج عما كان عليه.<sup>(2)</sup>

نقل عبء الضريبة لا يلحق بخزينة الدولة أية خسارة مالية. إلا أنه يؤدي على مستوى الملزمين إلى تغيير الشخص الذي يتحمل الضريبة قانونياً بشخص سيتحملها واقعياً، ويجب ملاحظة الآتى:<sup>(3)</sup>

- ١- نقل عبء الضريبة يكون كلياً " حينما يتخلص الملتزم بدفعها منها نهائياً، ويكون جزئياً عن طريق تخلصه من جزء من الضريبة المفروضة عليه.
- ٢- أن عملية نقل العبء الضريبي في الضرائب غير المباشرة أسهل من نقلها في ظل الضرائب المباشرة، وذلك لأن الأولى تتعلق بعمليات إنتاج السلع وتداولها.
- ٣- كلما انخفض سعر الضريبة، وكان ملائماً كلما تضاءلت رغبة الممول في نقل الضريبة، والعكس أيضاً صحيح.

3--Seligman: The shifting and incidence of Taxation, op .ct pp.202-214

٢- صخر عبدالله الجندي ، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والتوزيع الأردن، ٢٠٠٥ ص: ١١٩

4 -Harriet Strahan. Marry o Malley Borg: "Horizontal Equity Implications of the lottery Tax"

National Tax Journal {March 1998} opcit, p 71.



## • استهلاك الضريبة

وتتم تلك العملية حينما يقوم المشتري بإنقاص الثمن، بهدف تعويض الضرائب المفروضة على المال الذى ينوى شرائه. ومثال ذلك حينما نجد من يأتي للسؤال عن الضريبة السنوية لسيارة ما وبسؤاله عن السبب وراء هذا الاستفسار، علماً بأنه لا يملك سيارة - نجد أن لديه رغبة فى شراء سيارة ويحدد الضريبة المستحقة عليها لى يحاول تخفيض ثمنها لى يتحملها المالك الأول .

## شروط عملية استهلاك الضريبة:

أ- أن يكون المال المشتري متصفاً بالثبات والاستقرار مثل: العقارات، والأسهم، والسندات، وحيث أن استهلاك الضريبة يتم بالنسبة للمستقبل مما يتطلب أيضاً أن يكون هذا المال ذا إيراد متجدد.

ب- أن تكون الضريبة هى الأخرى متجددة خلال مدة حياة هذا المال وليس ضريبة تفرض مرة واحدة.<sup>(١)</sup>

ج- أن تكون الضريبة المفروضة ضريبة خاصة بهذا المال لأنه يكون للمشتري حرية اختيار المال الذى لا يخضع إيرادة للضريبة، وتحت تأثير ذلك فإن البائع يقبل خصم قيمة الضريبة من ثمن البيع

١- د/ جمال فوزى شمس : ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس ١٩٨٢م، ص ٤٥ .

• رسملة الضريبة أو تجميد الضريبة

هى الظاهرة العكسية لاستهلاك الضريبة، وتتحقق عندما يتمكن بائع أحد الأموال التى تتمتع بقدر من الثبات والاستقرار، من زيادة ثمن بيعه بسبب إعفائه من الضريبة. أو معاملته معاملة ضريبية ممتازة، بمعنى أن ينجح فى خفض الضريبة المفروضة عليه عن طريق تحميل المشتري جزء منها، وأيضاً هنا لا تتضرر [أمنها الخزانة العامة<sup>(١)</sup>].

• تعويض الضريبة، أو تحويل الضريبة

وهنا يقوم منتج السلعة الذى لا يستطيع نقل عبء الضريبة إلى المستهلك بضغط فى عناصر نفقة إنتاجه عن طريق إدخال تحسينات، وتجديدات على عمليات الإنتاج، بهدف تعويض نقصان ربحه المتوقع نتيجة تحمله الضريبة. وهذه الحالة تعود بالنفع على الاقتصاد الوطنى حيث تساعد على زيادة الإنتاج، علاوة على خفض نفقاته، وبالتالي زيادة وعاء الضريبة<sup>(٢)</sup>

ومما سبق يؤكد: أن التهرب الضريبي لا بد من أن يتضمن استخدام الممول لأساليب وطرق احتيالية مخالفة للقانون، مع توافر النية لديه لخداع مصلحة الضرائب، وعدم سداد الضرائب المستحقة عليه. لكن الأمر يختلف فى التجنب الضريبي؛ حيث يلجأ الممول إلى استخدام الطرق القانونية، مستغلاً بعض الثغرات فى قوانين الضرائب،

١- د/ السيد عبد المولى: المالية العامة - دار الفكر العربى ١٩٧٦م ص ٣٣٣.

٢- للمزيد يراجع هنا:

• د/ أحمد ماهر عز: التهرب الضريبي فى القانون المصرى - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق جامعة القاهرة ١٩٨٠م ص ٤٩.

• د/ عبد الهادى مقل: نظرية الضريبة - مكتبة جامعة طنطا ٢٠٠٣م ص ٢٥٨.

هادفاً من وراء ذلك إلى التخلص، أو تخفيض الضريبة. لذا فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية، ولكن غير مقبول من الناحية الموضوعية، وهذا ما دفع بعض الفقهاء إلى إطلاق اسم التهرب المشروع عليه (لأنه لا يترتب على لجوء الممول إليه أية عقوبة أو تجريم).

### ثانياً: صور التهرب من الضريبة على القيمة المضافة

التهرب متصور وقوة في الضريبة على القيمة المضافة حينما يلجأ المكلفين بأدائها للتوصل منها بكافة الوسائل غير المشروعة سواء كان المكلف شركة او شخص، ويمكن أن يأخذ الصور الآتية:<sup>(١)</sup>

١. عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.

تعد هذه الحالة حينما يكون نشاط المكلف يدخل ضمن نطاق الضريبة على القيمة المضافة، وفقاً لحكام القانون لكنه لا يقوم بالتسجيل<sup>(٢)</sup>

٢. خصم الضريبة كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم

الضريبة على القيمة المضافة تسمح بخصم الضريبة المسددة عن السلعة في المراحل السابقة عن المرحلة التي يتم المحاسبة عليها، وقد يقوم المكلف على غير الحقيقة بإثبات مبالغ وهمية تزيد عن الضريبة المسددة بالفعل، من خلال اختلاق بعض الفواتير الكاذبة مثلاً.

1 -Alan A.Tait” Value Added Evasion and Tax Avoidance Undermine anational Retail Sales Tax :op .cit, pp 63-69

نقلا عن:د/عبد الستار سلمي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر مرجع سابق ص ٣١٥

2- مادة (٦٨) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦

٣. عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول

لكي تتم المحاسبة على الضريبة لابد أن يقوم التاجر بأصدار فاتورة للمشتري، وتسجيل تعاملاته في دفاتر، وقد يحدث أن يقوم التاجر بعدم تسجيل تعاملاته في دفاتر وعدم إصدار فواتير وما يصعب الأمر أكثر إذا كان التاجر قد اشترى بضاعته أيضا بدون فواتير.<sup>(١)</sup>

٤. المطالبة باسترداد مبالغ عن فواتير صادرة من تاجر غير مسجلين

يمكن استرداد قيمة الضريبة من المبالغ المستحقة في مرحلة البيع بالتجزئة بشرط أن تكون السلعة مشتراه من شخص مسجل لدى مصلحة الضرائب، أما إذا كان الشخص غير مسجل فإنه لا يجوز الحصول على الإئتمان الضريبي، وإذا تم الادعاء بأن السلعة مشتراه من شخص مسجل واستردت الضريبة فيعد الشخص متهرباً.

٥. المطالبة باسترداد مبالغ عن سلعة معفاه

قد يقوم التاجر ببيع سلع معفاه من الضريبة ويطالب باسترداد الضريبة على القيمة المضافة، والتي لم تسدد أصلاً لأن السلعة معفاه، مما يعد إحدى صور التهرب من الضريبة.

١- د/عبد المنعم لطفي: الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية ورقة عمل رقم ١٨٣، مارس ٢٠١٦ م، ص ٥

## ٦. السلع المهربة

التعامل في السلع المهربة يعد من إحدى صور التهرب من الضريبة، حتى ولو قام التاجر بسداد الضريبة المضافة المستحقة عليها، حتى لا يساهم في ضياع حق الدولة من الضريبة الجمركية.

٧. تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة، للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها

من الصور الشائعة ان يلجأ الشخص الخاضع للضريبة بتقليل قيمة الفواتير المتعلقة بتعاملاته على خلاف الحقيقة، بهدف التهرب جزئياً من الضريبة المستحقة عليه

٨. بيع السلعة أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة

قد يحدث ان يقوم الشخص الخاضع للضريبة بتجميعها على أساس توريدها لمصلحة الضرائب في المواعيد المحددة لكنه لايقوم بذلك، مما يعد إحدى صور التهرب من الضريبة

٩. إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول

من المعلوم ان الضريبة على الصادرات صفر مما يعنى الحق في استرداد الضريبة المسددة في كافة المراحل السابقة، فإذا ادعى الشخص القيام بتصدير سلع على خلاف الحقيقة لإسترداد الضريبة يعد متهرباً.

- ٩- عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر حسابية منتظمة
- ١٠- عدم تقديم إقرار ضريبي نهائى ، وتسديد كامل الضريبة المستحقة خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل .
- ١١- تشغيل مصانع و معامل إنتاج سلع الجدول دون إخطار المصلحة .
- ١٢- وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها .
- ١٣- قيام الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول بسعر أعلى من السعر الذى تم احتساب الضريبة عليه، سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير .
- ١٤- حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندول) والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها. (١)

١- "البندول"، ملصق صغير يدون عليه مجموعة من وسائل التأمين - العلامة المائية المانعة للتهرب من الضرائب - والتي يصعب تزويرها، ويلصق على المنتج ويحتوى على كود سرى للدلالة على دفع الضريبة، وبه "باركود"، ويتم الكشف عن تلك العلامات التأمينية بإجراءات فنية وأجهزة خاصة، وبه أرقام تتوافق مع قواعد بيانات مصلحة الضرائب.

انظر : تصريحات رضا عبد القادر، رئيس مصلحة الضرائب المصرية، جريدة أخبار اليوم، مصر في ٢٠٢٢/٧/١م

ثالثاً: العقوبات المقررة للتهرب الضريبي

حدد المشرع العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي على النحو التالي:

١. مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.
  ٢. يحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما والضريبة المضافة والضريبة الإضافية، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض .
  ٣. وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال الثلاث سنوات.
- وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال، وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة<sup>(١)</sup>

١- مادة (٦٦-٦٧) من قانون الضريبة على القيمة المضافة قانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦

### المطلب الثالث

#### الأثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة

الأثار التي تحدثها الضريبة على الاقتصاد الوطني ، من حيث الكميات الاقتصادية (وهي الاستهلاك والادخار والإنتاج) وكذا تأثير الضريبة في الأسعار وإعادة توزيع الدخل الوطني، له أثر كبير من الناحية الاجتماعية على الدخل الحقيقي للأفراد، ويكون لها الأثر المباشر في حث المكلفين في مختلف المجالات الاقتصادية إلى إعادة النظر في مخططاتهم الإنتاجية والتمويلية .

وبصفة عامة فإن تأثير الضريبة في الكميات الاقتصادية إما أن تعمل على تخفيض الدخل النقدي أو تخفيض الدخل الحقيقية، وللضرائب غير المباشرة أثر كبير في ارتفاع الأثمان وذلك لكونها جزء من سعر بيع السلعة وفي ضوء ماسبق نعرض لبعض الأثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة.

#### أولاً: الأثار التي تحدثها ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد الوطني

##### • أثر الضريبة على الأسعار

فإن أثر ضريبة القيمة المضافة على الاسعار يختلف من دولة إلى أخرى حسب الظروف المحيطة بها، ويمكن التاكيد على أنه في حالة فرض ضريبة القيمة المضافة دون إجراء تخفيضات في الضرائب الأخرى وبنفس سعر الضريبة على المبيعات، فإن الأسعار لن تنخفض، بل على العكس يتوقع بادي الأمر أن يقوم التجار باستغلال الفرصة ورفع الاسعار، ولكن اذا كان سعر الضريبة المضافة أعلى من سعر الضريبة الملغاة فسوف ترتفع الأسعار على السلع.



ومع ذلك فإن مقدرة بائع السلعة أو مورد الخدمة على نقل عبء الضريبة إلى المستهلك النهائى تتوقف على درجة مرونة العرض والطلب *relative elasticity of the supply and demand* على السلعة أو الخدمة ، ففي السلع البديلة كالشاي والبن فإن ارتفاع سعر الشاي مثلاً بسبب فرض الضريبة عليه قد يقلل الطلب على الشاي ويتجه الناس إلى البن، مما يضطر منتج الشاي إلى تحمل عبء الضريبة فلا يزيد من سعر سلعته ، أو على الأقل يتحمل جزءاً من هذه الضريبة ويرفع سعر سلعة الشاي قليلاً ، حتى لا ينصرف عدد كبير من المستهلكين عنه إلى البن ..... وهكذا .

ونفس الأمر : إذا كانت تلك السلع والخدمات ذات الطلب المرن، وبصورة أقل إذا كانت السلع والخدمات ذات طلب غير مرن، ويؤدى انخفاض الطلب إلى انخفاض الاسعار، وهنا يجب أن تتدخل الدولة خشية حدوث ركود اقتصادي، باستخدام أدوات السياسة المالية التوسعية، لزيادة الطلب الكلي فيمكن أن تقوم الدولة بزيادة الأجور والمرتببات<sup>(١)</sup>

#### • أثر الضريبة في عملية التنمية

لقد كان التقليديون يرون بأن الهدف الأساسى للضريبة هو توفير الأموال من أجل تغطية النفقات العادية المعروفة آنذاك، في حين يعتبرون الآثار الاقتصادية للضريبة هي ثانوية تترتب بطريقة غير إرادية.

أنصار النظرية المالية الحديثة يرون في الضريبة الوسيلة والأداة للتأثير في المجالات الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة للدور التقليدي وهو الدور المالي.<sup>(٢)</sup>

١ - د/عاطف حسن النقلي: مبادئ الاقتصاد المالي ، مكتبة النصر الزقازيق مصر ٢٠٠١ ص ١٣٨/١٤٨

2- يراجع هنا

=

• أثر الضريبة في توجيه الاستثمار:

الاستثمار محور التنمية الاقتصادية الأساسي، فهو أداة لتحقيق النمو الاقتصادي بحيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي وتؤثر الضريبة في الميل للاستثمار.

فعندما تفرض الضريبة على قطاع اقتصادي ما بمعدل منخفض أو يكون الإعفاء فيه واسع يوجه المكلفون استثماراتهم نحو هذا القطاع لأنه ذو ربحية أكبر، كذلك تكون الضريبة أداة فعالة لمنع توظيف رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع.

• أثر الضريبة في الادخار:

إن فرض الضريبة سيؤدي إلى تخفيض الدخل المتاحة للادخار لدى الأفراد، وهذا يعني أنه سيؤدي إلى إنقاص مدخراتهم، ولكن فرض الضرائب على الطبقات الفقيرة لا يؤثر على ادخارها لأنها لا تمتلك فائضا تدخره بل وعلى العكس من ذلك فإن الطبقة ذات الدخل المرتفع سوف تضحي بجزء من مدخراتها لكي تحافظ على مستوى معيشتها.

=

- د/ محمد خالد المهاني: دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق - المجلد - 19 العدد الثاني 2003 ص ٢٢
- د/ عصام بشور المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثانية 1997 ص ٢٣٠، ٢٠٧

• أثر الضريبة على الإنتاج والعمالة:

تؤثر الضريبة في القوة الشرائية للفرد وبالتالي في مستوى معيشتة، وتؤثر في إنتاجيته، كما تؤثر الضرائب في الرغبة في العمل، كما أنها تؤدي إلى التحفيز على العمل لزيادة الإنتاج والدخل والمحافظة على مستوى معيشي معين، وهذا ما يطلق عليه "بالضريبة المحفزة" وقد تخفض الضرائب من كميات الإنتاج، لأنها تزيد من كلفة الإنتاج، وهذا ما يؤدي إلى التقليل من الإنفاق الاستثماري، مما يؤثر على حجم العمالة.

في حين أن الإعفاء الضريبي يزيد من كمية الإنتاج ويساعد على تنشيط المجال الاقتصادي ويزيد من حجم الإنفاق الاستثماري، مما يؤدي إلى زيادة العمالة، وهذا ما تتبعه بعض الدول باتخاذ سياسة ضريبية من شأنها إعفاء أرباح بعض النشاطات من الضرائب وذلك للحد من ظاهرة البطالة.

وخير مثال على ذلك اعتماد الجزائر لسياسة ضريبية جديدة يتم من خلالها إعفاء الأرباح الناتجة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تدخل في إطار تشغيل الشباب، بالإضافة لإعفاءات ضريبية أخرى.

• أثر الضريبة على إعادة التوزيع<sup>(١)</sup>

تقوم الدولة باستخدام الادوات المالية بهدف تغيير الأوضاع الاقتصادية لمختلف أفراد المجتمع والادوات المتاحة للدولة تتحدد على أساس ثلاث معايير وهي:

١- د/عبد الستار سلمي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - كلية الحقوق جامعة المنوفية مجلد ١٠، عدد ١٩ ٢٠٠١ م ص ٣١٥

## أ- معيار الدخل

يتحدد المعيار الاقتصادي وفقا لما يحصل عليه الفرد من دخل ، وتتدخل الدولة لإعادة التوزيع على مختلف الأفراد حتى تتحقق العدالة في توزيع الدخل

## ب- معيار الإستهلاك

يتحدد هذا المعيار على أساس ما ينفقه الشخص من أموال على السلع والخدمات، وتتدخل الدولة لإعادة توزيع الإستهلاك على مختلف الأفراد حتى تتحقق العدالة في توزيع الإستهلاك.

## ج- معيار الثروة

يتحدد على أساس ما يملكه الشخص من ثروة ، وتتدخل الدولة لإعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع، ومن المعلوم أن الضرائب غير المباشرة ، يمكن أن تؤدي إلى سوء إعادة توزيع الدخل والثروات إذا أصابت الطبقات الفقيرة في المجتمع أكثر من الطبقات الغنية.<sup>(١)</sup>

ويمكن أن تؤدي الضريبة على القيمة المضافة إلى انخفاض الإستهلاك الحقيقي للفئات محدودة الدخل مقارنة بالفئات ذات الدخل المرتفع، بإفترض عدم تدخل الدولة<sup>(٢)</sup>

١ - د/ عبد الرؤف أحمد الحنفي: البطالة ودورها في التأثير على الأمن الجمعي، المجلة العلمية ، كلية الشريعة والقانون تفهنا الاشراف جامعة الازهر الشريف، العدد ٢٤ ، مصر ٢٠٢٢ م ، ص٨

2 - Alan A. Tait “Value added Tax” op. cit, p 214.

خلاصة الامر :

أن إعادة التوزيع بواسطة الضريبة على القيمة المضافة لا يتحقق فقط بواسطة الأثر المباشر للضريبة على الدخل والثروة والإستهلاك، ولكن يتحدد بواسطة الإجراءات المالية وغير المالية التي تتخذها الدولة لحماية الفئات محدودة الدخل في المجتمع.

## المبحث الثاني

### تقييم الضريبة على القيمة المضافة

وفي ضوء ما تفرزه المتغيرات التي يمر بها العالم العربي، فإنه من الممكن إحداث تغييرات في الهيكل الضريبي باعتماد ضرائب ذات فاعلية تحقق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، وفي مقدمة هذه الضرائب وأكثرها أهمية ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax.

وعلماً بأنه لا تكاد تخلو منشأة تعمل فى التجارة الدولية من تأثير الضريبة على القيمة المضافة حتى وأن كانت هذه المنشأة تنتمى إلى دولة لا تفرضها، فالمنشآت الأمريكية لا تخضع لضريبة فيدرالية على القيمة المضافة باستثناء بعض صور ضريبة المبيعات التي تفرضها بعض الولايات، ولكن هذه المنشآت تتأثر بضريبة القيمة المضافة عندما تتعامل مع دول تطبق هذه الضريبة. وبالتالي تؤثر هذه الضريبة في حركة وحجم التجارة الخارجية تبعاً لنوع الضرائب ومدى العبء الذي تفرضه، وما إذا كانت ضرائب حيادية، أم أنها تنحاز لصالح السلع والخدمات المحلية على حساب السلع والخدمات المستوردة.

وفي ضوء ما سبق سوف يتم تقسيم المبحث على النحو التالي:

المطلب الأول : مزايا الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثاني : سلبيات الضريبة على القيمة المضافة.

## المطلب الأول

## مزايا الضريبة على القيمة المضافة

يسوق المناصرون لضريبة القيمة المضافة والمؤيدون لها العديد من المزايا التي تتحقق عند فرض هذا النوع من الضرائب، ومن أهم هذه المزايا الآتي: (١)

١. تقليل الفجوة بين السعر الذي يدفعه المستهلك للسلعة والسعر الذي يستلمه البائع من بيعه لها، وخلافا للرأي الشائع، فإن عبء الضريبة في هذه الحالة لا يقع على المستهلك وحده بل يتحمل البائع جزءاً منه.

٢. تتيح الضرائب غير المباشرة على السلع المختلفة الفرصة للتدخل الضريبي بفرض أسعار مختلفة تبعاً لنوع السلعة وطبيعة استعمالها وتأثيرها المباشر أو غير المباشر، النافع أو الضار على المجتمع، كأن تفرض ضرائب بأسعار مرتفعة على السلع ملوثة البيئة أو الضارة بالصحة كالخمور والدخان أو ممقوتة اجتماعياً كالقمار، بأكثر فعالية مما يمكن أن يفعله التدخل من خلال الضرائب المباشرة

١- يراجع هنا:

- د/ عبد المنعم بركات، دراسة في الاقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، ٢٠٠٣ ص ١٣٥
- د/ غازي عبد الرزاق النقاش، "المالية العامة، تحليل أسس الاقتصاديات المالية ط ١، دار وانل للنشر، عمان، الأردن ١٩٩٧، ص ٤١ .
- McLaren, J. Scotland's "improving Economic Performance: a long – term Comparative study" Quarterly Economic Commentary 28(2), 2003. 42-48

٣. أفضل من ضريبة الدخل لأن ضريبة الدخل تفرض على المدخرات، وبالتالي تحت الأفراد على مزيد من الاستهلاك، بينما تأتي الضريبة غير المباشرة، التي تفرض على الاستهلاك، لتحديد منه، فتزيد المدخرات اللازمة للاستثمار. (١)

٤. ضريبة القيمة المضافة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج، حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المنتجات أو المخرجات، وهذا يعني أن البائعين مطلوب منهم فرض ضرائب على جميع مبيعاتهم، وفي الوقت ذاته بإمكانهم المطالبة بتعويض عن الضرائب التي فرضت عليهم في السلع التي استخدموها كمدخلات في عميلة الإنتاج، وميزة ذلك أن الإيرادات أصبحت مضمونة وذلك من خلال تحصيلها أثناء عمليات الإنتاج جميعها، على العكس من الضرائب على مبيعات التجزئة كما أن هذا النوع من الضرائب لا يشوه قرارات الإنتاج كما هو الحال في الضريبة على الإيرادات النهائية.

٥. إن ضريبة القيمة المضافة محايدة وذلك لأنها لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج، وكذلك فأنها تساعد على تشجيع الصادرات وذلك لأنها عادة لا تفرض على الصادرات.

٦. العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساويا أو مقاربا للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات.

1-Goode, Government Finance in Developing Countries ,Brookings Institute. 1984, pp. 141-142.



٧. يمكن من خلال الضرائب غير المباشرة التمييز بين الممولين تبعاً لسماحتهم الشخصية أو مدى حاجتهم للسلعة أو الخدمة ، فتراعي الأطفال والمرضى مثلاً من خلال تخفيض سعر الضريبة غير المباشرة أو حتى الإعفاء الضريبي على أغذية الأطفال أو أدوية المرضى ، وأن تفرض الضريبة بسعر أعلى على تكاليف السفر إلى الخارج أو الخدمات الترفيهية في الفنادق والمنتجات ، باعتبار أن المنتفعين بهذه الخدمات من ذوى الدخول المرتفعة

٨. من الناحية الإدارية ، تضمن ضريبة القيمة المضافة مبدأ الرقابة الذاتية فيما بين المسجلين، مما يسهل عمل الإدارة الضريبية، ويقلص إمكانية التهرب من الضريبة، فإذا أراد مورد الأموال أو مؤدي الخدمات تخفيض قيمة الضريبة المتوجبة عليه ، فمن مصلحة الذي يشتري إدراج كامل المبلغ في قائمة الشراء كي يتمكن من خصمها من الضريبة المستحقة عليه .

ومن ناحية أخرى إذا بالغ المشتري عند إعداد قوائم بقيمة الضريبة المدفوعة ، فأن من مصلحة مسلمي الأموال أو مؤدي الخدمات تسجيل الضريبة الحقيقية لتفادي دفع مبلغ اكبر من قيمة الضريبة المتوجبة فعلا عليهم.

٩. تعمل على تدعيم المركز التنافسي للدولة من خلال استرداد الضريبة عند التصدير، مما يعيد تخفيض مقنن لقيمة السلع المصدرة<sup>(١)</sup>

#### 1- يراجع هنا

- د/محمد رضا سليمان: الضريبة على القيمة المضافة، مجلة مصر المعاصرة، مصر عدد يناير ١٩٨٥ ص:٨-٦
- د/هاني الغنيمي: الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه القصور الضريبية على المبيعات، مجلة الدراسات المالية والتجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف العدد الثالث ستمبر مصر ١٩٩٦ ص:٢٠٩-٢٠٣

١٠. تساعد على ترشيد الإستهلاك، لأنها تؤثر بصورة فعالة على القوة الشرائية خاصة بالنسبة للأفراد ذات الميل الحدى المرتفع للإستهلاك، ويصعب تحقق ذلك في ظل الضرائب المباشرة<sup>(١)</sup>

## المطلب الثاني

### سلبيات الضريبة على القيمة المضافة

هناك مساوئ عديدة تصاحب تطبيق ضريبة القيمة المضافة يذكرها المناهضون لفرض هذه الضريبة ويتخذون من هذه الأسباب مدعاة لمعارضتهم فرض هذه الضريبة، سواء أكان هذا الإعتراض بشكل مرحلي لأسباب وظروف معينة أم بشكل دائم، ومن أهم تلك السلبيات الآتي: (٢)

١- د/ سيد محمد عبد الوهاب: الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية، مرجع سابق ص ٣٧٤

٢- إراجع هنا :

- كمال، حمدان "الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة" المؤتمر العلمي الدولي السابع، بيروت، ١٩٩٩، ص ٦٥
- ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا - شعار " مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية" وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، روما، (١٥ - ١٦) آذار، ٢٠٠٥، ص ١٥٩.
- Simon Games, "Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration", University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2006, p 78.

## ١- الضريبة غير المباشرة ضريبة ارتدادية regressive tax ،

تصيب الضريبة نسبة أكبر من ذوى الدخل المحدود مقارنة بما يتحمله أصحاب الدخل المرتفع أى أن الفقراء يتحملون عبء هذه الضريبة أكثر مما يتحمله الأغنياء .

ولقد رد على هذا الادعاء الاقتصادي جالبريث Kenneth Galbraith حين لم يركز على عبء الضريبة فقط وإنما على الأثر الإجمالي للضريبة وكيف تنفق إيراداتها حيث يرى أن العلاقة بين ضرائب القيمة المضافة ومشكلة التوازن الاجتماعى تشير الإعجاب ، ذلك لأن المجتمع غنى بالسلع التي ينتجها القطاع الخاص ، وفقر بالسلع العامة ، وأن الحل يكمن في فرض الضريبة على سلع القطاع الخاص لتوفير السلع العامة ، حيث يؤدي ارتفاع تكلفة السلع الخاصة إلى أن تعمل السلع العامة بوفرة . فارتفاع تكلفة وسائل الترفيه والسجائر يكون مقبولاً إذ تم استخدام الإيرادات المتحصلة للنهوض بالمدارس والمستشفيات لكي تعمل بكفاءة.<sup>(١)</sup>

ولكي نخفف من وطأة أثر الضريبة على القيمة المضافة من الملائم أن نعيد النظر في سياسة توزيع الدخل ، و التركيز على التنمية لزيادة الإنتاج مع تبسيط وتسهيل تطبيق قانون الضريبة وفق أسعار معتدلة وإجراءات سهلة.<sup>(٢)</sup>

1- John Kenneth Galbraith, The Affluent Society 238 (4th ed. Houghton Mifflin Co. 1984)

2- Fiscal Affairs Department, Financial Development Should Equity Be a Goal of Economic Policy?" by staff of IMF', 35, #3, Sept. 1998, p. 4.

## ٢- معاملة السلع الرأسمالية :

معظم دول العالم يتم استرجاع ضريبة القيمة المضافة من قبل الجهة التي قامت بدفعها لتشجيع الاستثمار في رأس المال، ولأن الإنفاق على السلع الاستثمارية لا يعد استهلاكاً بالمعنى الصحيح، إلا إن دول أخرى مثل الصين والبرازيل لا تقوم بإرجاع الضرائب على السلع الرأسمالية وفي دول أخرى يتم إرجاع قيمة الضرائب على السلع الرأسمالية بشكل تدريجي ومساوي لقيمة استهلاك رأس المال .

ويؤدي ذلك إلى عدم اتجاه الوحدات الاقتصادية إلى الاستثمار في رأس المال، وبالطبع فإن لذلك خطورة خاصة حيث يمكن أن تلجا المنشآت إلى وسائل الإنتاج كثيفة العمل بسبب حالة التطور الاقتصادي والإنفتاح على اقتصاد السوق، والشركات الحديثة أو تلك التي تسعى للتوسع، قد تجد نفسها تدفع ضرائب أكثر مما تبيع من السلع ( أي إن إيراداتها تقل عن مصروفاتها ) مما سيوقعها في أزمة في السيولة ، وحتى في الدول التي تقوم بإرجاع كل أو بعض الضرائب على السلع الرأسمالية قد تجد هذه الشركات الحديثة أو المتوسعة نفسها تواجه الأزمة ذاتها وذلك لأن عليها إنتظار استرجاع الضرائب من الحكومة والتي عادة ما تأخذ زمناً طويلاً.

## ٣- الواردات

كثير من الأحيان يؤخذ على ضريبة القيمة المضافة أنها تحابي الواردات وذلك لأنها تقوم بفرض ضريبة واحدة عليها، وتتحيز ضد الصناعات المحلية وذلك لأنها تخضع للضرائب عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج، واسترجاع الضرائب على السلع الوسيطة غالباً ما يأخذ وقتاً وجهداً.

٤- تؤثر سلبيا على سيولة المؤسسات والإنتاجية والخدمية الخاضعة لها

إذ يجب على آلاف النشاطات الاقتصادية أن تدفع مبلغ الضريبة عند شرائها لمستلزماتها الإنتاجية، قبل أن تقوم بتحصيلها) لاحقاً (من المراحل الأخرى، وهذا من شأنه التسبب بالتخبط، وخاصة في النشاطات ذات الدورة الإنتاجية الطويلة.

٥- زيادة تكاليفها الإدارية على كل من الحكومة والمكلفين

تلزم المكلف بتقديم إقرار شهري عن مبيعاته من السلع والخدمات، مما يتطلب منه بذل الوقت والمال لإعداد الإقرار، بجانب توفير وحدة مالية خاصة بحساب الضريبة وتوريدها تجنباً لغرامات والعقوبات التي يمكن أن يتعرض لها، كما تتحمل الحكومة أعباء إدارية تتمثل في متابعة هذه الإقرارات وفحصها وهي التي تزيد كثيراً عن إقرارات ضريبة الدخل التي تكون مرة واحدة فقط في السنة، كما يصعب تطبيقها على الخدمات الإلكترونية التي تتم عبر الأنترنت، والتي يزداد حجمه وتنوع صورها يوماً بعد يوم، ولكن الأفكار والتشريعات تتطور لمجابهة هذه المشكلة<sup>(١)</sup>.

وأخيراً: (٢)

وعلى الرغم مما يسوق له بعدالة الضريبة على القيمة المضافة، كونها تهدف إلى توزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين، إلا أن تحقق مبدأ العدالة ليس سهلاً وليس مضموناً، إذ إن التطبيق غير المدروس بعناية في ضوء متطلبات العدالة وغير المقترن بإجراءات مناسبة، سيفرغ هذا المبدأ من مضمونه.

١- د./ إبراهيم العيسوي، التجارة الإلكترونية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة ٢٠٠٣، ص ١٠٩ - ١١٥.

٢- د/عابد فضلية: آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق ص ١٧٧.

فنتطبق الضريبة على الاستهلاك بمعدل ١٤% على سبيل المثال يتناقض مع مبدأ العدالة، كونها لا تأخذ بالحسبان الأوضاع الشخصية للمكلف غني أم فقير، كما أنها قد لا تميز في معدلها بشكل كافٍ ومرص بين سلع ضرورية و سلع شبه ضرورية، لذلك ومهما حاولت هذه الضريبة أن تكون عادلة، إلا أن عبئها الأكبر سيقع حتماً على عاتق الفقراء ومحدودي الدخل، لسببين أساسيين:

الأول: مرونة سياسات رفع الرواتب والأجور وتجاوبها أقل من مرونة الأسعار وسرعة ارتفاعها.

الثاني: عدم وجود نظام حكومي معتمد وثابت لدفع إعانات للفقراء أو رواتب للعاطلين عن العمل.<sup>(١)</sup>

أما من حيث الادعاء بعدالة الضريبة على القيمة المضافة، كونها تُفرض على السلع والخدمات المحلية وعلى المستوردات على حد سواء، فهنا يكمن عدم العدالة بالمفهوم الاقتصادي والاجتماعي الكلي، فكيف يمكن أن تتحقق العدالة من وجهة نظر أركان الاقتصاد الوطني على سبيل المثال (عندما يتم فرض ضريبة موحدة أو متقاربة، على سلعة منتجة بأيدٍ وطنية) تستخدم مدخلات وأيدٍ عاملة واستثمارات محلية وتبين سلعة مشابهة أو بديلة لها تم إنتاجها في الخارج وبقيت قيمها المضافة في الخارج.

١- د/ عبد الرؤف أحمد الحنفي: البطالة ودورها في التأثير على الأمن الجمعي، مرجع سابق .

## الخاتمة

تناول البحث الدور الذي يمكن أن تقوم به ضريبة القيمة المضافة في مواجهة، ما أسفر عنه إلغاء الضريبة العامة على المبيعات نظراً لعجزها عن تحقيق الأهداف المرجوة منها ، في تعويض النقص الحاصل في إيرادات الضريبة الجمركية نتيجة تحرير التجارة العالمية، ودور الضريبة على القيمة المضافة في الحد من القطاع غير النظامي، وحالات التهرب الضريبي ، كما تناولت الدراسة تعريف الضريبة على القيمة المضافة وبيات متطلبات التسجيل بها ، وآلية تطبيقها ، وصور التهرب منها، ومدى ومشروعيتها .

وبعد،،،،،

فقد بلغت هذه الدراسة هدفها وأسفرت عن عدة نتائج وتوصيات نوجزها على النحو

التالي

أولاً نتائج البحث

- ١- إن متطلبات تحرير التجارة ، ومنظمة التجارة العالمية ، والتكتلات الاقتصادية ، تستلزم تخفيض الضرائب الجمركية ، مما يتطلب فرض ضريبة القيمة المضافة لتحقيق الإستقرار الاقتصادي
- ٢- الدول النامية في محاولة لعلاج مشكلاتها الاقتصادية ، وزيادة معدلات التنمية ، وتشجيع الإستثمارات المحلية والخارجية تقرر الكثير من المزايا والإعفاءات الضريبية ، مما يكون له تأثير مباشر على حصيلة الضرائب على الدخل ويتطلب اللجوء إلى الضريبة على القيمة المضافة

- ٣- الإصلاح الضريبي عملية معقدة، ويتطلب نجاحها، مراعاة النتائج التي أسفرت عنها الفروع الحديثة في علم الاقتصاد بشأن السلوك الاقتصادي للأفراد والمنشآت والحكومات، وهنا تبرز قضية التشوهات التي كثيرا ما تثار عند فرض الضرائب التي تؤثر بأشكال متباينة في الأسعار النسبية للسلع والخدمات، خاصة عندما تفرض هذه الضرائب بأسعار متعددة وتعفى منها بعض السلع والخدمات..
- ٤- يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة، أن يكون لدى المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة سواء أكانوا مكلفين طبيعيين أم معنويين، أنظمة محاسبية تجارية جيدة بما في ذلك القوائم والسجلات وفق النماذج الرسمية، والالتزام بنظام مسك الدفاتر والسجلات لأغراض الضريبة.
- ٥- المفاضلة والاختيار بين ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد أو المعدلات المتعددة يعتمد في المقام الأول على اعتبارات الإدارة الضريبية التي ترجح كفة المعدل الواحد التي تحقق بساطة في الإجراءات وفهم من قبل المكلفين.
- ٦- تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة يتطلب جهودا كبيرة واستعدادات في مجالات الإدارة والمحاسبة ومراقبة منافذ الدولة. وتحديد عدد السلع التي ستخضع للاستثناءات مثل الأغذية والسلع الزراعية والأدوية والسلع الاستثمارية. وتجارب الدول الأخرى تشير إلى أهمية وجود الدراسات العلمية والتطبيقية.
- ٧- أفتى علماء المسلمين في عصور مختلفة بوجود إمداد بيت المال بما يلزمه من ضرائب يفرضها الحاكم المسلم لدرء خطر أو سد حاجة، ولكن الضريبة التي يعترف لها الإسلام بالشرعية، ويرضى نظامه عنها هي التي تتوافر لها الشروط هي (الحاجة الحقيقية إلى المال ولا مورد آخر، توزيع أعباء الضرائب بالعدل، أن تُنفق بحسب المصلحة والحاجة، موافقة أهل الشورى والرأي في الأمة).



ثانياً "التوصيات"

- ١- ضرورة مراعاة العدالة من خلال تباين أسعار الضرائب غير المباشرة بحسب أهمية السلعة أو الخدمة في الاستهلاك بحيث تم رفع نسبة الضريبة على القيمة المضافة على السلع الكمالية فقط التي لا يستهلكها ذوي الدخل المحدودة، مما يؤمن إيرادات اضافية للخزينة، وفي ظل تصاعدية الضرائب المباشرة على الدخل والثروة.
- ٢- تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالشكل الذي يرتقي بالعمل الضريبي ويحقق الغايات والأهداف المنشودة ، يستلزم أن يقوم ذلك التطبيق بالاعتماد على وجود إدارة ضريبية قادرة على فهم نصوص القانون والآليات اللازمة لتنفيذه، ويستوجب ذلك انتظام الموظفين في مصلحة الضرائب ، في دورات تدريبية بصفة مستمرة .
- ٣- إنشاء آلية فعالة لرد الضريبة ،حتى يمكن تجنب تفويض سلامة الضريبة على القيمة المضافة نتيجة فقد الثقة في مصداقية الإدارة الضريبية.
- ٤- الدقة والعناية الكاملة بالصياغة القانونية لمواد التشريع، بما يقضي على التفسيرات المتضاربة والاجتهادات الخاطئة للإدارة الضريبية والتي قد يكون الهدف الأساسي من ورائها هو زيادة الحصيلة الضريبية، على خلاف أحكام القانون مما يترتب عليه زيادة المنازعات الضريبية .

## المراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: مراجع اللغة العربية

- إبراهيم فؤاد على: الموارد المالية فى الإسلام الطبعة الثالثة 1972 م
- ابن حزم: أبو محمد علي بن أحمد بن سعيد بن حزم: المحلى، تحقيق: أحمد محمد شاكر، دار التراث، القاهرة، بدون سنة طبع، ج-٦، ص-١٥٦
- أبو الحسن علي بن محمد بن حبيب الماوردي البصري: الحاوي الكبير فقه مذهب الإمام الشافعي، دار الكتب العلمية بيروت ١٤١٤ هـ - ١٩٩٤ م
- أبو محمد عبدالله بن أحمد بن محمد بن قدامه: المغنى ويليه الشرح الكبير - دار الكتاب العربي - بيروت ١٤٠٣ هـ - ١٩٨٣ م
- أندرو جويل، وماريو منصور، وبريئا ميترا ر، وكارلو سدارلفيتش: العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا صندوق النقد الدولي إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى، عدد سبتمبر ٢٠١٥ م
- حامد محمد بن محمد الغزالي: إحياء علوم الدين، تحقيق: أبي حفص سيد بن إبراهيم بن صادق بن عمران، دار الحديث، القاهرة، ١٤١٩ هـ - ١٩٨٠ م، ج-١، ص-٣٠١
- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية مصر ١٩٩٧

- حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات، عام ٢٠٠٠.
- خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير الشامية ، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن ٢٠٠٣ م
- رفعت المحجوب: المالية العامة دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٩٠ م
- رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصرى والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠١٧ م
- زكريا محمد بيومي : المالية العامة الإسلامية - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٧٩ م
- شمس الدين محمد بن أبى بكر بن القيم الجوزية: أحكام أهل الذمة ،تحقيق: سيد عمران ،دار الحديث القاهرة ٢٠٠٣ م
- صخر عبدالله الجنيدى ، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والتوزيع الأردن، ٢٠٠٥
- عبد العزيز العلي النعيم ، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقها في المملكة العربية السعودية ، ط ٢ ،مكتبة جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، ١٩٧٥ م
- عبد المنعم بركات ، دراسة في الاقتصاد المالى، مؤسسة شباب الجامعة ،القاهرة ، ٢٠٠٣
- عبد المنعم لطفي: الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية ورقة عمل ١٨٣ مارس ٢٠١٦

- عبد الهادى مقل : نظرية الضريبة - مكتبة جامعة طنطا ٢٠٠٣ م
- عز الدين عبدالعزيز بن عبد السلام: قواعد الأحكام في إصلاح الأنام، تحقيق د/نزيه كمال حماد، د/عثمان جمعة ضميرية، دار القلم دمشق، الطبعة الأولى ٢٠٠٠/٥١٤٢١ م
- عصام بشور المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثانية 1997
- غازي عبد الرزاق النقاش، "المالية العامة، تحليل أسس الاقتصاديات المالية ط١، دار وائل للنشر، عمان، الأردن ١٩٩٧ م
- قطب إبراهيم محمد : النظم المالية في الإسلام ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، الطبعة الرابعة ، ١٩٩٦ م ، ص٥٥ ابن العربي : أبو بكر محمد بن عبد الله المعروف بابن العربي : أحكام القرآن ، تحقيق/ علي محمد البجاوي ، دار الفكر .
- محمد بن إسماعيل بن إبراهيم بن المغيرة بن بذريرة : صحيح البخاري ، الناشر مكتبة صلاح الدين القاهرة ، ١٤١٩ هـ - ١٩٩٨ م
- محمد حلو داود الخرسان، دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة، مجلة التقني ، المجلد الثالث والعشرون / العدد ٦/ العراق - ٢٠١٠ م.
- محمد ضياء الدين الرئيس: الخراج والنظم المالية للدولة الإسلامية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٠ م
- مصطفى الشامي: الضريبة على المبيعات وأثرها على التنمية الاقتصادية، المؤتمر الضريبي الأول ، جمعية الضرائب المصرية المنعقدة في الفترة من ٢٣/٤ نوفمبر ١٩٩١

- يوسف القرضاوي: فقه الزكاة دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن والسنة، مؤسسة الرسالة الطبعة الثانية، بيروت لبنان ١٣٩٣ هـ ١٩٧٣ م
- يوسف يعقوب بن إبراهيم: كتاب الخراج - تحقيق: طه عبد الرؤوف سعد، سعد حسن محمد - المكتبة الأزهرية للتراث القاهرة ١٩٩٩ م.
- يونس مليح: العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطير التأسيس والتحصيل المتنازعة، الطبعة الأولى المغرب ٢٠٢١ م.

#### ثالثاً: المجلات العلمية

- إبراهيم العيسوي: الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، معهد التخطيط القومي القاهرة مصر العدد (١) يناير ٢٠١٤
- أحمد عبد الصبور الدجاوي: جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، عدد ديسمبر الكويت ٢٠٢٠ م.
- رمضان عبد الحميد الميهي: الضريبة على القيمة المضافة كأداة لتحقيق العدالة الضريبية في مصر، نظرة محاسبية، مجلة أفاق جديدة، تجارة المنوفية، السنة العاشرة، العدد الأول يناير ١٩٩٨ م
- سيد محمد عبد الوهاب: الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية، مجلة مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر الشريف، مجلد ٥ العدد ١٥ القاهرة مصر ٢٠٠١

- عابد فضلية: آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 العدد الثاني 201٠ م
- عبد الرؤف أحمد الحنفي: البطالة ودورها في التأثير على الأمن الجمعي، المجلة العلمية، كلية الشريعة والقانون تفهنا الاشراف جامعة الازهر الشريف، العدد ٢٤ ، مصر ٢٠٢٢ م
- عبد الستار سلمي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر: مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، مجلد ١٠ عدد ١٩، كلية الحقوق جامعة المنوفية، مصر ٢٠٠١ م
- محمد بكشوا: الضريبة على القيمة المضافة والعدالة الإجتماعية، مجلة الفقه والقانون، المغرب العدد التاسع يوليوز ٢٠١٣ م
- محمود خليل : الفاتورة الضريبية الإلكترونية : التشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية مايو ٢٠٢١ م.
- منصور بن عبد الرحمن الحيدري: ضريبة القيمة المضافة: التعريف والمبادئ والتسجيل فيها- دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمعة، العدد (٢٣) المملكة العربية السعودية .
- نزيه عبد المقصود محمد مبروك : فرض الضرائب في ضوء الشريعة الإسلامية مع إشارة خاصة لى حكم فرض الضرائب على العقارات المبنية ، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، عدد ٣٧ ، مصر ٢٠٢٢ م.

رابعاً: المؤتمرات العلمية

- أكرم منير حشيش: اطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي التاسع عشر تحت عنوان النظام الضريبي وحتمية التغير، القاهرة ٢٥-٢٧ يونيو ٢٠١٣ م.
- جلال الشافعى: اطار مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، بحث قدم إلى المؤتمر الضريبي الحادى عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، من ١٩-٢٢ يونيو، دار الدفاع الجوى القاهرة مصر ٢٠٠٦ م.
- حسين حسين شحاته: التكامل والتوفيق بين نظامى الزكاة والضرائب فى مجتمع معاصر مع التطبيق على مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثالث عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة مصر ٢٠٠١ م.
- السعيد محمد شعيب: قانون الضريبة على القيمة المضافة ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي التاسع عشر تحت عنوان النظام الضريبي وحتمية التغير، القاهرة ٢٥-٢٧ يونيو ٢٠١٣ م.
- شويكار إسماعيل يوسف : الضريبة على القيمة المضافة اعلى درجات تطور الضريبة العامة على المبيعات، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، المؤتمر الضريبي الخامس، متطلبات الاصلاح الضريبي الشامل في مصر ١٩٩٩
- طارق محمود عبد السلام: ضوابط ضريبة القيمة المضافة مقدمة لعلاج المشكلات العملية لضريبة المبيعات في مصر، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة ، مصر يونيو ٢٠١٠ م

خامسا: الرسائل العلمية

- غسان فوزي القباني: نظام الضريبة على القيمة المضافة وامكانية الاخذ بها في سوريا، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة الزقازيق مصر ١٩٨٣م

سادسا : القوانين والتشريعات.

١. قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ - مصر
٢. قرار وزير المالية- مصر - رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ باصدار اللائحة التنفيذية قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ ،
٣. قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 85 / 30 بتاريخ ١٤٠٦/٤/٧ هـ
٤. مرسوم بقانون اتحادي رقم ( ٨ ) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة- دولة الإمارات العربية المتحدة .

سابعا: المراجع الأجنبية

- Alan, Schenk, Oviler Oldman, Value Added Tax: A comparative Approach in Theory and Practice, Brill Academic Pub, USA. 2001,
- Allastair McGillivray, VAT: the perfect solution to the taxation of consumption ? taxation in Australia in , vol 52(10), 2018
- Ehtisham Ahmad:” Design of a VAT for the GCC common market “in Fiscal Reforms in the Middle East,



---

**Vat in the Gulf Cooperation Council Dubai Economic Council 2010**

- **Gisbert Bulk: Indirect Tax in 2016, A review of global indirect tax developments and issues, Ernst & young (EY) publication, Feb. 2016 .**
- **Jacques Grosclaude, et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, 6e édition 2007**
- **James Davies, Manufacturers Sales Tax, Value Added Tax, and Effective. Tax,1985 incidence Conference, Report of proceedings of the thirty-seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation,1986.**
- **M. Keen, and B. Lockwood, The Value Added Tax: Its Causes and Consequences, IMF Working Papers, no. 183, July 2007, and M. Keen, Taxation and Development, IMF Working Papers, no. 220, Sept. 2012**
- **McLaren,J. Scotland's "improving Economic Performance: a long –term Comparative study" Quarterly Economic Commentary 28(2), 2003.**
- **S.Sujjapongse, "Tax Policy reform in Asian countries: Thailand perspective ", Journal of Asian Economics, no.16,2005.**

- Simon Games, "Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration", University Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2006.
- T. Mkandawire, Targeting and Universalism in Poverty Reduction, UNRISD, Social Policy and Development Programme Paper, no. 23, Dec. 2005
- Vito Tanze:" The Value Tax in the Context of the proposed GCC common market "in Fiscal Reforms in the Middle East, Vat in the Gulf Cooperation Council Dubai Economic Council 2010
- Zemrani Ben saleh M la fiscalité face au développement économique et social du Maroc. Rabat 1981.