



دور الضريبة على القيمة المضافة من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م فى تحقيق التنمية المستدامة

د/ أحمد فوزى الخولى

أستاذ الإقتصاد والمالية العامة المساعد

كلية العلوم والدراسات الإنسانية

جامعة شقراء - المملكة العربية السعودية

ملخص البحث

تحريك عجلة التنمية مثل النشاط الصناعى ونشاط التصدير، كما عمل على تحقيق جانب من العدالة الإجتماعية فى مراعاته لذوى الدخل المنخفضة، وبناءً على النتائج المتوصل إليها قدم البحث مجموعة من التوصيات التى تؤدى إلى زيادة مساهمة تلك الضريبة فى تحقيق التنمية المنشودة، والتى من أهمها أن يتم تخفيض سعر الضريبة على القيمة المضافة التى تفرض على السلع المصنعة محلياً، وفرض الضريبة على السلع الرأسمالية بسعر (صفر) بدلاً من (٥%)، والسماح برد الضريبة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى الإنتاج.

الكلمات الافتتاحية: ضريبة القيمة المضافة، الضريبة غير المباشرة، التنمية المستدامة، ترشيد الإستهلاك.

هدف البحث إلى الوقوف على مدى مساهمة الضريبة على القيمة المضافة المفروضة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فى تحقيق التنمية المستدامة لمصر، من خلال المساهمة فى إزالة معوقات التنمية، وتشجيع جميع الأنشطة الإقتصادية ذات الدور الحيوي فى تحقيق جوانب التنمية. وبدراسة أحكام القانون المذكور، من حيث أهداف القانون ونطاق الخضوع والأسعار المطبقة والواقعة المنشئة للضريبة وأسلوب الخصم الضريبي المتبع وإعفاء الضريبة وردّها، توصلت الدراسة إلى أن تلك الضريبة تعتبر من الركائز الأساسية التى تعتمد عليها الدولة فى تمويل موازنتها العامة، وتوفير جزء من الموارد المالية اللازمة لتمويل التنمية المستهدفة، وأن المشرع عمل من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على ترشيد الإستهلاك بالنسبة للسلع الكمالية، وتشجيع بعض الأنشطة التى تساعد فى

Abstract

The study aimed to determine the contribution of the value added tax imposed by Law No. 67 of 2016 to achieve real sustainable development in Egypt by contributing to the elimination of development obstacles and encouraging all economic activities that play a vital role in achieving development aspects. And by The study of mentioned law in which its goals, its submission range, applied rates, tax point, style of tax deduction, tax exemption and refund. The study concluded that the tax is considered one of the main pillars on which the state relies on financing its general budget and providing part of the necessary financial to finance target development , The legislator worked through Law No. 67 of 2016 on the rationalization of consumption for luxury goods and the promotion of certain activities that help to move the development process such as industrial activity and export activity.

It also wored to achive part of social justice by considering limited income people. In accordance with the results obtained, the research presented a set of recommendations that lead to an increase in the contribution of tax to achieve the desired development, which the most important elemants are reducing rate of tax on local industrial goods, imposing a tax on capital goods with a rate of (0%) instead of (5%), and allowing to refund of the tax paid on parts of machinery, equipment and spares used in production.

Opening words: VAT, indirect tax, the sustainable development, rationalization of consumption

المقدمة

أكتسبت قضايا التخلف والتنمية أهمية كبيرة سواء على الصعيد الوطنى أو على الصعيد العالمى ، خاصة بالنسبة للدول المتخلفة التى ينخفض مستوى المعيشة فيها إنخفاضاً كبيراً بالقياس إلى الدول المتقدمة ، كما تزايدت الكتابات حولها وتوعدت ، وأصبح هدف التنمية الشاملة والمستدامة الخيار الوحيد أمام الدول النامية للخروج من دائرة التخلف والحاق بركب الحضارة العصرية.

وفى ظل نظام اقتصادى يستند أساساً على آليات السوق فإن للدولة دوراً هاماً فى توجيه وضبط الأداء عن طريق وضع إستراتيجية طويلة الأجل مدعومة بخطط متوسطة وقصيرة الأجل لضمان إستمرار الجهود وتكاملها فى كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والبشرية والبيئية والسياسية وغيرها مع تكامل وتناغم بين القطاعين الخاص والعام ، فالمجال متسع لعمل الأسواق والتخطيط فى آن واحد ، فلكل منهما مجال فى إدارة الموارد (طبيعية وبشرية) وتحقيق الهدف القومى الأعلى.

وإذا كان ضمن مسئوليات الدولة إحكام النظام المالى وتوفير الاستقرار النقدى وضبط معدلات التضخم والبطالة وتبنى كافة السياسات المواتية لعملية التنمية ، وطالما كان للقطاع الخاص دور رئيسى وهام فإن إستخدام السياسة الضريبية تصبح من الأدوات الهامة والمتاحة للدولة ، لتحقيق أهداف متعددة ، فى ظل اقتصاد يعانى من عجز الموازنة العامة وتزايد الدين العام الداخلى والخارجى وإرتفاع معدل التضخم وعجز ميزان المدفوعات وإرتفاع معدل البطالة.

ولما كانت مصر (كدولة ما زالت مصنفة فى نطاق ما يعرف بالبلدان النامية) وتعانى من مظاهر التخلف الاقتصادى والاجتماعى ، وما تطوى عليه هذه المظاهر من مشكلات وتثيرة من تحديات ، فقد أدرك المسئولون بالدولة ضرورة التوجه لإصلاح النظام الضريبى المطبق على المستوى التشريعى بالتعاون مع المؤسسات النقدية والمالية الدولية فى إطار ما زاع الحديث عنه تحت مسمى التنمية المُستدامة، والتى تشتمل على تنمية عدة جوانب للمجتمع ، من أهمها الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ، حيث يتمثل الجانب الاقتصادى فى تحقيق نمو اقتصادى مستديم واستغلال أمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وتغيير أنماط الانتاج والاستهلاك المضرة بالمجتمع ، كما يشتمل الجانب الاجتماعى على توافر الموارد اللازمة لتحقيق الاحتياجات الضرورية لأفراد المجتمع كالصحة والتعليم وتحقيق العدالة الاجتماعية بين جميع أفراد المجتمع الواحد ، أما الجانب البيئى فيتمثل فى التوظيف الأفضل للموارد الطبيعية والاهتمام بالتصنيع ونقل المجتمع إلى عصر الصناعات النظيفة التى تعتمد على التكنولوجيا الحديثة.(خميسى ، ٢٠١١ ، ص ص: ٢٨٠-٣٢).

ومن أهم الإصلاحات الضريبية التى تمت فى بداية التسعينات فى جمهورية مصر العربية ، إحلال الضريبة العامة على المبيعات محل ضريبة الاستهلاك ، حيث أسفر التطبيق العملى لقانون الضرائب على الاستهلاك عن وجود بعض المشاكل ، وعلاجاً لذلك ولتطوير النظام القائم آنذاك وأخذاً بالاتجاه المتزايد لفرض ضريبة عامة على المبيعات فى جميع أنحاء العالم المتقدم ، تم صدور قانون الضريبة العامة على المبيعات فى ١٩٩١/٤/٢٨ م

دراسة بريك (٢٠٠٦م) حيث تناولت تلك الدراسة الفرق بين الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة ، ومدى إمكانية الانتقال من الضريبة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة ، ولقد توصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج من بينها أهمية الضريبة العامة على المبيعات فى تمويل التنمية الإقتصادية فى مصر ، وضرورة تطوير الضريبة العامة على المبيعات لتحويلها إلى ضريبة على القيمة المضافة من ناحية التطبيق بجمهورية مصر العربية.

دراسة جبر (٢٠١٧م) حيث تناولت الدراسة تقيماً للضريبة على القيمة المضافة ، والتنظيم الفنى لها ، ودواعى تطبيقها فى مصر ، وانتهت الدراسة لوجود بعض مشكلات التطبيق واقترحت سبل لعلاجها ، كما توصلت إلى أن الضريبة على القيمة المضافة تعد أداة فعالة لتمويل عجز الموازنة العامة للدولة.

دراسة سلطان (٢٠١٠م) هدفت الدراسة إلى تحديد دور الضريبة على القيمة المضافة فى تحقيق الأهداف العامة (الأهداف المالية والأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية) للنظام الضريبي فى سوريا. من أهم نتائج الدراسة: تتوفر فى الضريبة على القيمة المضافة صفات الضريبة ذات الحصيلة الوفيرة، تعتبر الضريبة على القيمة المضافة ركناً وهدفاً ، وتؤثر الضريبة على القيمة المضافة فى العوامل المؤثرة فى الاستثمار تأثيراً إيجابياً.

دراسة مهاجر (٢٠١٨م) هدفت الدراسة إلى قياس وتحديد فاعلية تحسين إيرادات الضريبة على القيمة المضافة ، بيان أثر زيادة سعر الضريبة على حجم إيرادات الضريبة على القيمة المضافة، ومن أهم نتائج الدراسة إيضاح حجم الضريبة على القيمة

برقم (١١ لسنة ١٩٩١) ، والذي تم العمل به حوالى خمسة وعشرون عاماً ، إلى أن قامت الدولة فى عام ٢٠١٦م توالياً للمضى قدما فى الإصلاح الضريبي - كأحد سياسات الإصلاح الإقتصادى - بإحلال قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م ، حيث تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أفضل طرق تطبيق الضرائب غير المباشرة فى المجال الضريبي ، والتي تحدث آثارا إقتصادية عديدة على المجتمع ، والتي يمكن استخدامها فى المساهمة فى تحقيق بعض الجوانب الخاصة بالتنمية المستدامة لمصر، وذلك هو موضوع هذا البحث.

الدراسات السابقة

نظراً لحدثة القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المنظم لهذه الضريبة فى جمهورية مصر العربية والذي تم تناوله من خلال هذا البحث ، فنجد قلة الدراسات التى تناولت هذا القانون ، بالرغم من تناول العديد من الدراسات الاقتصادية البحث حول الضريبة ذاتها ، ومن ضمن هذه الدراسات:

دراسة أحمد (٢٠٠٥م) هدفت الدراسة إلى معرفة الجوانب التى تحيط بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، والوقوف على بعض الإشكاليات التى واجهت التطبيق. من أهم نتائج الدراسة: أن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من حيث فاعلية التحصيل وزيادة الإيرادات العامة باتساع قاعدة المكلفين، وإن الضريبة لا تؤثر على الاسعار لأنها ضريبة تر اكمية وتقرض على ما تتم إضافته من قيم فى المراحل المختلفة للدورة الإنتاجية والإستهلاكية.

والتخطيط فى آن واحد فإن للسياسة الضريبية دوراً رئيسياً ضمن السياسات العامة للدولة ، وبذلك يستهدف بحثنا الحالى الإسهام فى التوصل إلى نظام ضريبي كفاء وفعال يستخدم فرض الضريبة على القيمة المضافة فى فى تحقيق تنمية مستدامة للبلاد ، وليس مجرد وسيلة جباية لزيادة الإيرادات العامة للدولة وسد عجز الموازنة العامة لها. ومن ثم يحاول الباحث توضيح الدور الذى يمكن أن تلعبه الضريبة على القيمة المضافة فى تحقيق تنمية حقيقية.

أهمية موضوع البحث

إقترنت برامج الإصلاح الضريبي الحديثة بالاهتمام بأمر الضرائب غير المباشرة لإعتبارها مورداً هاماً لتمويل نفقات الدولة ، وأداة من أدوات تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ، والتي تعد من الموارد الهامة لتمويل النفقات العامة للدولة ، كما تعتبر من الأدوات الهامة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية. ومن الممكن إستخدام تلك الضريبة كأداة هامة للمساهمة فى تحقيق التنمية المستدامة لبلد ما .

ونظراً لأهمية الضريبة على القيمة المضافة ، قامت الدولة بإحلال قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، لذا رأى الباحث أن يبحث دور وأهمية تلك الضريبة فى تحقيق التنمية المستدامة لمصر فى جوانبها المتعددة.

وأخذاً لما تقدم بيانه فى الإعتبار يتضح للعيان ما يمثله موضوع الدراسة المتخير من جانبنا من

المضافة فى الإيرادات العامة بالسودان ، تحصيل الضريبة على القيمة المضافة تتم بفاعلية ، الزيادة فى سعر الضريبة على مبيعات الاتصالات لوجده له أثر محدود على حجم إيرادات الضريبة وبالتالي على الإيرادات العامة. من توصيات الدراسة عند الحاجة لزيادة كبيرة فى حجم الإيرادات العامة يمكن زيادة سعر الضريبة على مبيعات السلع والخدمات بما فيها الاتصالات مع مراعاة السعر على السلع والخدمات الضرورية.

مساهمة الباحث

تبين من الدراسات التى توصل لها الباحث ، أنها تدور حول الضريبة على القيمة المضافة فى العموم ، مع قلة الدراسات التى تناولت هذه الضريبة فى ظل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ، وذلك نظراً لحدائة القانون ؛ ومن ثم عمل الباحث على دراسة هذا القانون ، من حيث مشاركته فى تحقيق التنمية المستدامة لمصر .

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث فى الوقوف على مدى مساهمة الضريبة على القيمة المضافة المفروضة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فى تحقيق تنمية مستدامة حقيقية لمصر من خلال المساهمة فى إزالة المعوقات الحائلة دون الإنطلاق نحو المضى فى طريق التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشاملة ، وتشجيع جميع الأنشطة الاقتصادية ذات الدور الحيوي والفعال فى تحقيق جوانب التنمية المستهدفة.

أهداف البحث

باعتبار أن التنمية المستدامة تعد الهدف القومى الأول لمصر فى الفترة الحالية ، وطالما أن النظام الاقتصادى يستند على كل من نظام السوق

المضافة فى تحقيق الغايات المنشودة من وراء الإقدام عليها .

حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة الضريبة على القيمة المضافة ، وفقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م ، باعتباره القانون المطبق حالياً في مصر ، ومقارنته بالقانون السابق رقم ١١ لسنة ١٩٩١ م ؛ الأمر الذى نستطيع معه البحث فى الآثار المترتبة على تطبيق تلك الضريبة ، ومدى مساهمتها فى تحقيق جوانب التنمية المستدامة لمصر .

خطة البحث

تقوم خطة البحث على توزيع النقاط البحثية الموضحة لمعالمة على فصلين ، وذلك على النحو التالى:

الفصل الأول: الضريبة على القيمة المضافة وأسلوب فرضها فى ظل القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦
حيث يتم إعطاء نبذة للتعرف على الضريبة على القيمة المضافة وأساليب تطبيقها ، مع إلقاء الضوء على الأسلوب المتبع فى فرضها فى ظل القانون الحالى رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، من حيث أهداف القانون ونطاق الخسوع والأسعار المطبقة والواقعة المنشئة للضريبة وأساليب الخصم الضريبي المتبع وإعفاء الضريبة وردها ، باعتبارها أهم المحاور التى يمكن استخدامها فى تحقيق هدف التنمية.

الفصل الثانى: أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على التنمية المستدامة فى مصر .

حيث يتم توضيح الآثار المترتبة من جراء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر على التنمية المستدامة لها ، فى ظل القانون الحالى للضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ،

أهمية ، بالنظر لما يترتب على تطوير الأوضاع المتعلقة بنظم الضرائب المطبقة فى إطار النظم الإقتصادية والإجتماعية السائدة من آثار لا يمكن تجاهلها فى الجهود الرامية لتحقيق التنمية المستدامة لمصر .

تساؤلات البحث

تتلخص تساؤلات البحث فيما يلى:

- هل تحظى الضريبة على القيمة المضافة بأهمية نسبية ضمن الإيرادات العامة للدولة؟
- هل ساهمت هذه الضريبة فى تحقيق التنمية المستدامة لمصر؟
- هل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أهتم بزيادة دور الضريبة على القيمة المضافة فى تحقيق التنمية المستدامة لمصر؟
- هل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ اختلف عن القانون السابق رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بالضريبة على المبيعات فى مساهمته فى تحقيق التنمية المستدامة لمصر؟

متغيرات البحث

- المتغير المستقل: الضريبة على القيمة المضافة.
- المتغير التابع: التنمية المستدامة.

منهج البحث

يقوم منهج البحث على توظيف المنهج الوصفى التحليلى فى الوقوف على معالم الأوضاع المحددة لها ، وعلى إستخدام المنهج الاستقرائى فى متابعة تطور الأحكام الواردة بالتشريعات الضريبية المنظمة لفرض وجباية الضرائب المقررة ، فضلاً عن إتباع المنهج الاستنباطى فى إستخلاص قواعد وضوابط إرشادية لضمان فاعلية وكفاءة الضريبة على القيمة

المبحث الأول

الضريبة على القيمة المضافة وأسلوب تطبيقها

تعتبر فرنسا أول دولة أوروبية طبقت الضريبة على القيمة المضافة ، وذلك فى عام ١٩٥٤م على يد السيد/ لور موريس مدير مصلحة الضرائب آنذاك ، كما تعتبر دولة كوريا الجنوبية أول دولة طبقت هذه الضريبة على مستوى قارة آسيا وذلك فى عام ١٩٧٦م ثم لحقت بها اندونيسيا وتايوان بعد حوالى تسعة سنوات. (Chan, 2009, PP: 30, 31)

وتعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم وأحدث أشكال الضرائب غير المباشرة ، حيث تنقسم الضرائب عموماً إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، ومن أهم معايير التفرقة بينهما المعيار الإدارى أى طريقة تحصيل الضريبة ، حيث تحصل الضرائب غير المباشرة عن طريق مكلف يقوم بدور الوسيط بين الإدارة الضريبية والمستهلك الذى يقع عليه العبء الضريبي فى الغالب ، والمعيار الاقتصادى أى إمكانية نقل عبء الضريبة ، حيث يتم نقل العبء الضريبي إلى المستهلك النهائي بالنسبة للضرائب غير المباشرة ، ومعيار إمكانية مراعاة المقدرة التكلفة للممول ، حيث أن عادة لا تراعى الضرائب غير المباشرة المقدرة التكلفة للممول ، كما يوجد معيار تفرقة بناءً على فرض الضريبة عند إنتاج الدخل أم عند إنفاقه ، فالضرائب غير المباشرة تفرض عند إنفاق الدخل. وعلى الرغم مما أثير بشأن هذه المعايير من اختلافات فقهية إلا أن لهذه التفرقة أهمية كبيرة من جوانب متعددة يلزم

ومدى إهتمام المشرع الضريبي بتميز المعاملة الضريبية للأنشطة ذات الآثار الايجابية على تحقيق تنمية حقيقية للبلاد ، مع اقتراح ما يمكن اجرائه من تعديلات لتفعيل السياسة الضريبية.

الفصل الأول

الضريبة على القيمة المضافة وأسلوب

فرضها فى ظل القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦

لقد حان الوقت للتطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة على مستوى الدول العربية وذلك لمواكبة التطور الضريبي على المستوى العالمي ، حيث أن هناك أكثر من ١٥٠ دولة تطبق نظام الضريبة على القيمة المضافة سواء على مستوى الدول العربية أو الأوروبية ؛ ومن ثم تم إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فى مصر، وسوف نتناول أهم الأحكام الخاصة بهذا القانون بعد إعطاء نبذة عن الضريبة على القيمة المضافة وأسلوب تطبيقها بما يخدم هذا البحث ، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الضريبة على القيمة المضافة وأسلوب تطبيقها.

المبحث الثانى: أهداف القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م.

المبحث الثالث: نطاق الخضوع للضريبة.

المبحث الرابع: الواقعة المنثثة للضريبة.

المبحث الخامس: الخصم الضريبي.

المبحث السادس: الإعفاء من الضريبة وردها.

ويوجد طرق مختلفة لتحديد قيمة وعاء الضريبة على القيمة المضافة (بيومى ، ١٩٩١، ص: ١٠) من أهمها:

أ- طريقة الجمع

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد القيمة المضافة ، بتجميع كافة المدفوعات التى قام المشروع بدفعها إلى عناصر الإنتاج ، خلال فتره زمنية معينة.

ب- طريقة الخصم المباشر

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد القيمة المضافة ، من خلال حساب الفرق بين رقم الأعمال أو قيمة المبيعات للمنشأة فى نهاية الفترة الضريبية وقيمة المشتريات خلال نفس الفترة.

ج- طريقة الائتمان الضريبي (الخصم غير المباشر)

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد قيمة المبيعات أو رقم الأعمال فى نهاية الفترة الضريبية ، ثم تحسب الضريبة المستحقة على هذه القيمة ، ثم يتم خصم الضرائب المدفوعة فى جميع المراحل السابقة وفقاً للمعادلة الآتية :

الضريبة المستحقة = الضريبة المستحقة على رقم الأعمال فى نهاية الفترة - جميع الضرائب المدفوعة فى مراحل سابقة.

حيث إن الضريبة المدفوعة من جانب وحدة منتجة معينة تكون بمثابة إئتمان ضريبي لوحدة أخرى ، ومن ثم فإن تحقيق مصلحة أى وحدة منتجة ، يتطلب ضرورة التأكد من قيام الوحدة الأخرى ، التى تسبقها فى تصنيع وتوزيع السلعة ، بدفع الضريبة على مبيعاتها ، حتى يمكن خصمها من الضريبة المستحقة عليها ، وهو ما يمكن الإدارة الضريبية من أحكام الرقابة على تحصيل الضريبة

مراعاتها سواء بالنسبة للمشرع الضريبي أو مصممي السياسات الضريبية.

وتعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على بيع السلعة وأداء الخدمة ويقع عبؤها على المستهلك النهائي ، فهى تعتبر ضريبة على المبيعات ولكن تفرض بأسلوب القيمة المضافة ، حيث تفرض الضريبة العامة على المبيعات بعدة أساليب. (Shome, 1995, P: 85)

وفقاً للمراحل التى تمر بها السلعة من صورتها الأولية كمادة خام وحتى تصل إلى المستهلك النهائي لإشباع حاجته تفرض الضريبة على المبيعات بأحد أسلوبين :الضريبة ذات المرحلة الواحدة Single Stage Tax ، أوالضريبة متعددة المراحل Multi Stage Tax . وطبقاً لأساس تحديد وعاء الضريبة تفرض أيضاً بأحد أسلوبين: الضريبة على رقم الأعمال TurnoverTax، أو الضريبة على القيمة المضافة Value-added Taxes

وتفرض الضريبة فى الحالة الأخيرة على أساس القيمة المضافة فقط للسلعة فى كل مرحلة وليس القيمة الكلية لها كما هو الحال فى الضريبة على رقم الأعمال ، وهى غالباً متعددة المراحل. (Spahn and Pearson, 1998, P: 25)

والقيمة المضافة التى تخضع للضريبة هى الفرق بين قيمة المنتجات وقيمة مستلزمات الإنتاج ، ممثلة فى مقدار الدخل الذى توزعه المشروعات على أصحاب عوامل الإنتاج ، وفى بعض الأحيان يسمح أيضاً بخصم ما يخص قيمة المبيعات من إهلاكات الأصول الرأسمالية ، والوعاء فى هذه الحالة يسمى بالقيمة المضافة الصافية. (الشافعى ، ٢٠٠٦ ، ص: ٥)

وتقلل من فرص التهرب منها ، حيث تتمكن الدولة من إعادة الضرائب المهربة من بعض المشروعات عن طريق اكتشافها من مدخلات مشروعات أخرى .

ولقد تم فرض ضريبة المبيعات فى مصر بالقانون السابق رقم (١١ لسنة ١٩٩١) ، والذي أخذ بصورة الضريبة متعددة المراحل على القيمة المضافة ، وبأسلوب الائتمان الضريبي ، حيث نص المشرع فى المادة الأولى من تلك القانون على أنه:

"يقصد بمراحل تطبيق الضريبة ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: ويكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة .

المرحلة الثانية: ويكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى المصلحة .

المرحلة الثالثة: ويكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة وتاجر الجملة ، وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة." .

ولقد تم تطبيق المرحلة الثانية والثالثة بالقانون رقم (١٧ لسنة ٢٠٠١) .

ولقد كانت المادة (٢٣) من القانون (١١ لسنة ١٩٩١) تنص على:

"المسجل - عند حساب الضريبة - أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته ، وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته ، وكذلك الضريبة السابق

تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها"

وهذا يعنى أن المشرع أخذ فى هذا القانون بنظام الائتمان الضريبي عند حساب القيمة المضافة .

ومما كان يؤكد أخذ المشرع بأسلوب القيمة المضافة تقرير لجنة الخطة والموازنة بمجلس الشعب عن مشروع قانون ضريبة المبيعات ، حيث ورد فيه "وقد تطورت الضريبة من ضريبة على الإنتاج إلى ضريبة على الاستهلاك ثم ضريبة على المبيعات ، حتى وصلت إلى ضريبة على القيمة المضافة ، وأصبحت تطبقها الآن (٧٧) دولة فى العالم من الدول المتقدمة والنامية ."

إلا أن الباحث يرى أنه كان فى ظل القانون السابق رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لا يطبق أسلوب الضريبة على القيمة المضافة على كافة المسجلين بضرريبة المبيعات ، حيث كانت توجد حالات تمنع المسجلين من أحقية الخصم الضريبي ؛ الأمر الذى كانت معه الضريبة -بالنسبة لهؤلاء- ضريبة على رقم الأعمال وليست ضريبة على القيمة المضافة ؛ الأمر الذى دفع المشرع إلى إحلال قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المطبق حالياً محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م ليعمم فرض الضريبة على القيمة المضافة على كافة المسجلين.

المبحث الثانى

أهداف القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م

استهدف المشرع من صدور القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ عدة أهداف ، والتي أعلنت عنها الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب المصرية ، ٢٠١٥ ، ص:٣) ، والمتمثلة فيما يلى:

وبالنظر إلى أحكام القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ،
والمعلقة بفرض الضريبة وأسعارها ، نجدها على
النحو التالى:

أولاً- فرض الضريبة

تنص المادة رقم (٢) من الباب الثانى من القانون
(باب الضريبة على القيمة المضافة) على أنه:

"تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما فى
ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول
المرفق لهذا القانون ، سواء كانت محلية أو مستوردة
، فى كافة مراحل تداولها ، إلا ما أستثنى بنص
خاص".

كما تنص المادة رقم (٣٦) من الباب الثالث من
القانون (باب ضريبة الجدول) ، على أنه:

"تفرض ضريبة الجدول على بيع أو أداء أو
استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها فى
الجدول المرفق ، ولا تفرض
ضريبة الجدول مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير فى
حالة السلعة ، ولا يعد تغييراً فى حالة السلعة عملية
التعبئة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية أو
الطحن ، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على
السلع والخدمات الواردة بالجدول".

وباستقراء المادتين السابقتين يتبين لنا الآتى:-

١- أن المشرع فرض بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦

ضريبتين مختلفتين وليس ضريبة واحدة كما كان
الحال بالقانون السابق ، وهاتين الضريبتين هما
الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول.

٢- أن المشرع عند فرض الضريبة على القيمة
المضافة أنتقل من المنهج الانتقائى إلى
العمومية فى فرض الضريبة على السلع
والخدمات ، وذلك على النحو التالى:

١- معالجة مشاكل التطبيق والتشوهات القانونية
التي نشأت نتيجة تطبيق الضريبة العامة على
المبيعات.

٢- تحقيق الانتظام والرقابة الذاتية للمجتمع
الضريبي نتيجة الاعتماد على الفواتير كأساس
للتحصيل ولخصم الضريبة على المشتريات.

٣- إحكام الرقابة على المجتمع الضريبي من خلال
نصوص واضحة لمواجهة التهرب الضريبي.

٤- الانتقال التطبيق الكامل للضريبة على القيمة
المضافة بإخضاع كافة السلع والخدمات وإعمال
الخصم الكامل للضريبة وتوحيد السعر
الضريبي .

٥- تحقيق الدولة لموارد مالية حقيقية لمواجهة تزايد
النفقات العامة بدلاً من التمويل بالعجز بكل ما
يترتب عليه من آثار تضخمية تضر بالاقتصاد
القومى للبلاد.

٦- الهدف المالى لمعالجة عجز الموازنة العامة
للدولة ، وكذلك الهدف الاقتصادى للضريبة ،
والمتمثل فى تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية
ذات الآثار الإيجابية على الإقتصاد القومى
وتثبيط البعض منها صاحب الآثار السلبية
عليه.

المبحث الثالث

نطاق الخضوع للضريبة

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على كافة
السلع والخدمات إلا ما أستثنى بنص ، كما تفرض
ضريبة الجدول على البعض منها بإختلاف أسعارها
، وذلك وفقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م.

أ- بالنسبة للسلع

، واستثناء مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥ %) وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب.

قرر المشرع عمومية فرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع سواء المصنعة أو غير المصنعة المحلية أو المستوردة في كافة مراحل التداول ، إلا ما استثني بنص خاص ، وذلك بخلاف الحال بالقانون السابق رقم ١١ لسنة ٩١ حيث كان ينص في مادته رقم (٢) على أن تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة فقط المحلية والمستوردة.

ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

وتنص المادة رقم (٣٦) من القانون على أن: "...ويكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو

ب- بالنسبة للخدمات

القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه ، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص عليها في المادة (٢) من هذا القانون.

قرر المشرع أيضاً الانتقال من المنهج الانتقائي إلى العمومية في فرض الضريبة على الخدمات المحلية والمستوردة ، أى تفرض الضريبة على كافة الخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة إلا ما استثني بنص خاص ، بعد أن كان فرض الضريبة في القانون السابق على بعض الخدمات المنتقاه والمحددة بالجدول رقم (٢) ، أى أن الوضع الحال أصبح الأصل بالنسبة للخدمات هو الخضوع والاستثناء هو الإعفاء مثلما هو الحال بالنسبة للسلع ، والهدف من ذلك هو التطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة وتوسيعاً للقاعدة الضريبية.

ويكون سعر ضريبة الجدول (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها ، وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية...."

باستقراء المادتين السابقتين يتبين لنا الآتي:

١- أن المشرع قد حدد سعر عام للضريبة على القيمة المضافة هو ١٣% على السلع والخدمات عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ ، ويصل إلى ١٤% اعتباراً من بداية العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨.

٢- استثنى المشرع الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (السلع الرأسمالية) بالخضوع لسعر ٥% ما عدا الأتوبيسات التي تخضع للضريبة حسب الطاقة الاستيعابية لها وسيارات الركوب التي تخضع للضريبة حسب السعة اللترية لها.

ثانياً- أسعار الضريبة

تنص المادة (٣) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أن:

٣- كما استثنى السلع والخدمات الواردة في الجدول المرافق لهذا القانون ، حيث أخضع بعضها (بند أولاً) لضريبة أخرى بدلاً من الضريبة على القيمة المضافة وهي ضريبة الجدول والتي

"يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣ %) عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ ، (١٤%) اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ ، (على أن يخصص نسبة ١% من الضريبة للإتفاق على برامج العدالة الاجتماعية)

وبالنسبة للضريبة على القيمة المضافة ، نص
المشروع بالقانون الحالى على أكثر من واقعة ،
حيث تختلف على النحو التالى :

أولاً- الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

تختلف الواقعة المنشئة للضريبة باختلاف كون
السلعة أو الخدمة محلية أم مستوردة ، وذلك على
النحو التالى:

أ- الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المحلية

نص المشروع فى المادة رقم (٥) من القانون (٦٧
لسنة ٢٠١٦) على أنه:

"تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو
أداء الخدمة بمعرفة المكلفين فى كافة مراحل تداولها
وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو
أدائها أو تداولها بما فى ذلك الوسائل الإلكترونية.
ويتبين من ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة ،
هى بيع السلعة أو أداء الخدمة ، ونوضح ذلك على
النحو التالى:

١- بيع السلعة

نص المشروع على أن واقعة استحقاق الضريبة
هى البيع فى كافة مراحل تداول السلعة وأياً كانت
وسيلة البيع سواء بوسيلة إلكترونية أو عادية ،
وعرف المشروع البيع فى القانون (٦٧ لسنة ٢٠١٦)
على أنه انتقال ملكية السلعة من البائع (ولو كان
مستورداً) إلى المشتري.

يتحدد سعرها على النحو الوارد قرين كل منها
بالجدول ، والبعض الآخر (بند ثانياً)
أخضعه للضريبتين معاً (ضريبة الجدول
والضريبة على القيمة المضافة) .

٤- أخضع المشروع كافة السلع والخدمات المصدرة
للخارج لسعر (صفر) بما فيها السلع والخدمات
الواردة بالجدول المرافق للقانون.

ويتضح مما سبق أن المشروع المصرى أخذ
بتطبيق معدلات تمييزية للضريبة (صفر ، ٥%
، ١٤%) كما هو الحال فى بعض الدول
مثل ماليزيا (Lee , 2008, P:139) ، ولم يطبق
معدل واحد فقط لكافة السلع ، كما هو الحال فى دول
أخرى مثل كوريا (Ernst and Young ,1995, P:344)
، حيث يوجد سعر واحد فقط للضريبة.
وتتراوح معدلات الضريبة بالنسبة للدول الآسيوية
ما بين (٥% ، ١٧%) ، كما تتراوح بالنسبة للدول
الأوروبية ما بين (١٥% ، ٢٥%) (Cakmak
2010, P:14).

المبحث الرابع

الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة The point of
taxation الفعل أو التصرف الموجب لاستحقاق
الضريبة ، ويحدد القانون هذه الواقعة ، حيث تختلف
بحسب الضريبة التى يتناولها ، فمثال لذلك ضريبة
الارباح التجارية والصناعية تتحدد الواقعة المنشئة
لها فى نهاية العام بتحقيق الربح ، وضريبة المرتبات
تتحقق عند الحصول على المرتب أو الأجر ويصبح
تحت تصرف الممول (Ernst and Young,1995,
P:470).

٢- أداء الخدمة

يعتبر أداء الخدمة بالنسبة لمنشآت الخدمات ، كالمقاولات وأعمال النظافة والفندقة ، هو الواقعة المنشئة للضريبة كبيع السلعة المادية .

ولقد عرف المشرع البيع على أنه انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ؛ ومن ثم يعتبر أداء الخدمة بيعاً لأشياء غير ملموسة ، وذلك بالنسبة للخدمات .

وبالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة كخدمة التليفون ، فوفقاً للمادة رقم (٣٣) من القانون ، يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدي الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة ، وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية هذه الخدمات .

ب- الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المستوردة

نص المشرع فى المادة رقم (٥) من القانون (٦٧ لسنة ٢٠١٦) على أنه:

"..وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة ، أيًا كان الغرض من استيرادها بما فى ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصى أو الاستخدام الخاص ، فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ، كما تستحق فى كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، وتطبق فى شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالانظمة الجمركية الخاصة ، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى هذا القانون

وتستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها فى مصر أيًا كانت الوسيلة التى تؤدى بها.

ثم حدد المشرع ثلاثة أشكال ، تعتبر بمثابة قرائن على تحقق واقعة البيع ، ويتحقق البيع بحدوث أى منها أسبق^(١) ، وهم :

- إصدار الفاتورة .
- تسليم السلعة .
- أداء ثمن السلعة سواء كان كله أو بعضه ، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة.

ولقد اعتبر المشرع فى حكم البيع ، قيام المكلف باستعمال السلعة فى أغراض خاصة (أى أغراض متعلقة بالنشاط) .أو شخصية (أى غير متعلقة بالنشاط) .أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية (مادة ٥ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦) ، ومثال ذلك المكلف الذى ينتج أجهزة كهربائية أو يتاجر فيها ، إذا أخذ أحد هذه الأجهزة لاستخدامه الشخصى فى منزله ، أو إستخدم أحد الأجهزة كمدخل لانتاجه ، أو أهدى جهاز لأحد أقاربه ، أو تبرع بجهاز لأى جهة ، كل هذه التصرفات تعد فى حكم البيع ؛ ومن ثم يستحق عليها ضريبة على القيمة المضافة ، ويتحملها المكلف ، حيث إنه يعتبر فى هذه الحالة فى حكم المستهلك النهائى للسلعة ، ويأخذ حكم البيع أى تصرف قانونى فى السلعة كالمقايضة والهبة ، مع اختلاف المعاملة الضريبية لكل حالة.

(١) من الدول التى نصت على أكثر من قرينة لتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الهند حيث نصت على تحقق الواقعة المنشئة للضريبة يكون بتاريخ الفاتورة أو بالدفع أيهما أسبق(Touche,2011, P:1).

وبالنسبة للمناطق والمدن والأسواق الحرة فتستحق الضريبة على مايرد إليها من خدمات لاستهلاكها المحلى داخل هذه الأماكن وليس لاستخدامها فى الإنتاج ، بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها فى هذه الأماكن . وأما مايرد من خدمات من هذه المناطق إلى داخل البلاد فتعامل معاملة الخدمات المستوردة من الخارج (م ٧).

ثانياً- الواقعة المنشئة لضريبة الجداول

تستحق ضريبة الجداول بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة والسابق ايضاحها ولكن فى المرحلة الأولى فقط لتداول السلعة أو أداء الخدمة على المستوى المحلى (البيع الأول) وعلى الاستيراد بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة .

ولاتقرض ضريبة الجداول مرة أخرى ، إلا إذا حدث تغيير فى حالة السلعة ، كإجراء عملية تصنيعية عليها. ولا يعد تغييراً فى حالة السلعة عملية التعبئة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التتقية أو الطحن ، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق، وذلك كله ما لم ينص فى الجدول على خلاف ذلك.

كما تستحق ضريبة الجداول فى حالة اخضاع سلعة أو خدمة لضريبة الجداول لم تكن خاضعة من قبل أو زيادة الفئة المفروضة عليها ، حيث يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من هذه السلع أو الخدمات فى اليوم السابق لسريان ضريبة الجداول الجديدة أو المزيدة ، ويكون تقديم هذا البيان خلال خلال خمسة عشر يوماً من هذا التاريخ ، وتستحق ضريبة الجداول الجديدة أو المزيدة فى تاريخ تقديم هذا البيان ،

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

ويعتبر فى حكم البيع قيام المكلّف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها باي شكل من التصرفات القانونية".

ويتبين من ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة ، بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة ، على النحو التالى:

١- استيراد السلعة

تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة أيضاً كان الغرض من استيرادها بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ، عند الإفراج عنها من الجمارك ، وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة فى شأنها ، ثم يسرى عليها ما يسرى على السلع المحلية بعد ذلك عند تداولها فى الأسواق.

وبالنسبة للمناطق والمدن والأسواق الحرة فتستحق الضريبة على مايرد إليها من سلع لاستهلاكها المحلى داخل هذه الأماكن وليس لاستخدامها فى الإنتاج ، ويعتبر فى حكم الاستهلاك المحلى الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق التى تشمل مدينة بأكملها. وأما مايرد من سلع من هذه المناطق إلى داخل البلاد فتعامل معاملة السلع المستوردة من الخارج (م ٧).

٢- استيراد الخدمة

تستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها فى مصر ، أياً كانت وسيلة تأدية الخدمة سواء بوسيلة إلكترونية أو عادية.

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

١- ضريبة الجدول ، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

٢- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

٣- السلع والخدمات المعفاة.

وعرف المشرع الضريبة على المدخلات في المادة رقم (١) من القانون على إنها:

الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات ، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

كما ورد في المادة(٦) من مواد إصدار القانون أن: " للمسجل في ظل العمل أحكام هذا القانون

خصم قيمة الضريبة العامة على المبيعات الواجبة الخصم التي يعبر عنها الرصيد الدائن له قبل سريان أحكامه ، وكذلك ما لم يتم استنفاد خصمه أو رده من الضريبة العامة على المبيعات المسددة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار والضريبة السابق سدادهما على المردودات من المبيعات ، كما يحق له تسوية ضريبة الجدول المستحقة على سيارات الركوب التي فى حوزته فى تاريخ العمل بهذا القانون من ضريبة المبيعات السابق سدادهما عن ذات السيارات ، وذلك طبقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية..".

وباستقراء هذه النصوص يتبين ما يلي:

١- أن المشرع وفقاً لهذا القانون وسع مجال الخصم الضريبي ، حيث عمم الخصم بالنسبة للسلع والخدمات على حد سواء ، الأمر الذي يتوافق

ويجب أداء ضريبة الجدول المستحقة على هذه السلع والخدمات خلال المدة التي يحددها رئيس المصلحة على الا تجاوز ستة اشهر من تاريخ استحقاقها (٤٠م) .

المبحث الخامس

الخصم الضريبي

خول المشرع للمسجل الحق فى خصم الضريبة السابق سدادهما من الضريبة المستحقة عليه ، وهو ما تناولته المادة (٢٢) من القانون (٦٧ لسنة ٢٠١٦) ، حيث نصت على أن:

"للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابيه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

ويسرى حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على:

١- مبيعات السلع والخدمات الموردة إلى الجهات المشار إليها فى المادة الثامنة من مواد الإصدار والمادة (٢٣) من هذا القانون.

٢- مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة.

ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ، ويرحل ما لا يخصم إلى الفترات الضريبية التالية ، حتى يتم الخصم بالكامل.

- مع عمومية فرض الضريبة على السلع والخدمات ، كما سمح بالخصم الكامل للضريبة على المدخلات سواء المباشرة أو غير المباشرة ؛ ومن ثم المساهمة في انخفاض الأسعار .
- ٢- منح المسجل الحق في الخصم على المبيعات للجهات المعفاة ، الأمر الذي لم يكن مسموح به في القانون السابق .
- ٣- أن المشرع حدد بصورة واضحة وقاطعة بعض الحالات التي يسرى عليها الخصم وبعض الحالات الأخرى التي لا يسرى عليها الخصم ، بدلا من أن يتركها لللائحة التنفيذية ، مما يحدث العديد من مشاكل التطبيق .
- ٤- أبقى المشرع على مبدئه في القانون السابق في عدم السماح بخصم الضريبة على سلع الجدول ، سواء على سلع خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع خاضعة للضريبة ، وأضاف إليها الخدمات الواردة بالجدول أيضاً .
- ٥- كما أبقى المشرع على مبدئه في عدم السماح بخصم الضريبة على مدخلات السلع المعفاة ، وأضاف إليها الخدمات المعفاة أيضاً .
- ٦- أقر المشرع مبدأ عام بالنص صراحة على عدم السماح بخصم ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة .
- ٧- لم يغفل المشرع حق المسجل المستمر في ظل القانون الجديد في الخصم فيما يتعلق بالضريبة السابق سدادها على مدخلاته في ظل التشريع السابق لضريبة المبيعات بموجب القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ، (البرعى ، ٢٠٠١ ، ص:٤٧٧) حيث سمح له بالخصم على النحو التالي:
- أ- الضريبة العامة على المبيعات الواجبة الخصم التي يعبر عنها الرصيد الدائن له قبل تطبيق هذا القانون .
- ب- ما لم يتم استتفاذ خصمه أو رده من الضريبة العامة على المبيعات المسددة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار .
- ج- الضريبة السابق سدادها على المرودات من المبيعات .
- د- مما تقدم يتضح أن المشرع قد توسع في حالات خصم الضريبة السابق سدادها عما كان متبعاً في ضريبة المبيعات ، وقد استهدف المشرع من ذلك المساهمة في خفض معدل التضخم ، الذي يصاحب فرض هذه الضريبة عادة .

المبحث السادس

الإعفاء من الضريبة وردها

قرر المشرع وفقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الإعفاء من الضريبة وردها على النحو التالي:

أولاً- الإعفاء من الضريبة

إتخذ المشرع بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أسلوبين للإعفاء من الضريبة ، هما:

الأسلوب الأول

وفيه ألقى المشرع سلعاً وخدمات محددة بعينها ، دون باقى السلع والخدمات ، مهما كانت الجهة المشترية أو الشخص المشترى لها ، وأوردتها المشرع ضمن قائمة مرفقة بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تحت عنوان قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة ، وهم عبارة عن (٥٧) بند من السلع والخدمات. وهذه القائمة هي الأستثناء الوحيد من الخضوع والأصل هو عمومية الخضوع .

الأسلوب الثانى

وفيه ألقى المشرع جهات معينة وأشخاصاً بعينهم ، بغض النظر عن أنواع السلع والخدمات المشترية ، وهم:

- ١- السفارات والدبلوماسيين .
 - ٢- ذوى المكانة من الأجانب (كرؤساء الدول الأجنبية ووزراء حكوماتها) .
 - ٣- المعامل الحكومية والمسافرين .
 - ٤- الجهاز الإدارى والمعاهد العلمية .
 - ٥- وزارة الدفاع والأمن القومى .
 - ٦- الجهات المبرم بينها وبين الحكومة المصرية اتفاقات مقرر لإعفاءات .
- البنك المركزى وفقاً للضوابط التي يحددها ، أو وفقاً لأى من طرق السداد أو التسويات الأخرى التي تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كله بشرط ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.
- ٢- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ .
 - ٣- الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية .
 - ٤- الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة ، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة .

ثانياً- رد الضريبة

الأصل أن نظام رد الضرائب (الدرو باك) نظام جمركى خاص بتنظيم رد الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم (Michael,2004, P:7) ، بما فيها الضريبة على القيمة المضافة ، التي تكون قد حصلت على المواد الأجنبية التي استخدمت في صناعة المنتجات المحلية المصدرة إلى الخارج على أن تسترد الضرائب المشار إليها عندما يعاد تصدير السلعة إلى الخارج ، أو تنقل إلى منطقة حرة .

الفصل الثانى**أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على التنمية المستدامة فى مصر .**

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الأدوات الهامة التي تستطيع الدولة استخدامها فى تحقيق جوانب عديدة تخدم التنمية المستدامة (Ursula, 1995, P:74) ، ولقد ساهمت الضريبة على القيمة المضافة والمفروضة بالقانون الحالى رقم (٦٧ لسنة ٢٠١٦) - والسابق إيضاحها بالفصل السابق - فى تحقيق بعض من هذه الجوانب لمصر ، والتي يتم التعرض إليها من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: التنمية المستدامة والسياسة الضريبية

المبحث الثانى: توفير موارد مالية للدولة .

ولقد سمح المشرع برد الضريبة على القيمة المضافة بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فى أربع حالات ، وأوردتهم فى المادة (٣٠) من القانون ، وهم:

- ١- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف التصنيع .
- ٢- الضريبة السابق سدادها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف التصدير .

، وإنما تتضمن أيضاً تغيير البنين الاقتصادى والاجتماعى والسياسى تغييراً من شأنه أن ينتقل بالإقتصاد القومى من إقتصاد متخلف يتميز بانخفاض مستوى الكفاءة الإنتاجية وإختلال البنين إلى إقتصاد متقدم يتسم بارتفاع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتوازن البنين الاقتصادى والاجتماعى والسياسى (شافعى ، ١٩٧٠، ص: ١١)

ثانياً- التنمية الشاملة

إذا كانت الدراسات الاقتصادية قد بدأت بالإهتمام بقضية التنمية الاقتصادية بعد ظهور وملاحظة التفاوت الاقتصادى الكبير بين الدول المتقدمة من ناحية والدول المتخلفة من ناحية أخرى ، فإن الأمر لم يقتصر على الدراسات الاقتصادية حيث أولى علماء الإجتماع إهتماماً بها والوقوف على أسباب التخلف ورسم الإستراتيجيات الملائمة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية . كما عكف المهتمين بأمر السياسة على دراسة الأيديولوجيات والمعتقدات السياسية للتعرف على التأثير الذى يحدثه البعد السياسى فى التنمية.

ومن خلال هذه الإهتمامات المتنوعة وضح للعيان أن التنمية تعنى عملية شاملة تطال جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية والأيديولوجية ؛ مما كان له أثره فى فتح مجالات متعددة أمام علوم أخرى لبحث الجوانب المختلفة للتنمية وحمل علماء الاقتصاد إلى إدخال الإعتبارات الأخرى المؤثرة فى التنمية بخلاف المتطلبات الاقتصادية البحتة. (الحسينى وآخرون ، ١٩٧٣ ، ص: ٥)

ومما تقدم يتضح لنا أنه من الأهمية بمكان الأخذ بمفهوم موسع للتنمية يستوعب أبعاداً متعددة

المبحث السادس: المساهمة فى تحقيق العدالة الاجتماعية.

المبحث الأول

التنمية المستدامة والسياسة الضريبية

نتناول فى المبحث الراهن ماهية التنمية المستدامة ، ثم نتعرف على السياسة الضريبية.

التنمية المستدامة

ذلك المصطلح الذى تعددت المفاهيم حوله وتطورت ، وسوف نستعرضها بإيجاز على النحو التالى:

أولاً- التنمية الاقتصادية

يُفرق اقتصادياً بين النمو والتنمية ، فالنمو يعنى حدوث زيادة مستمرة فى متوسط الدخل الفردى الحقيقى على مدار الزمن ، وهو أمر يتطلب أن يكون معدل زيادة الناتج القومى أعلى من معدل النمو السكانى وأن تكون الزيادة فى الدخل الموزعة تفوق معدل التضخم على نحو مفضٍ إلى تحقيق نمو اقتصادى حقيقى ؛ وبالتالي لا يهتم النمو الاقتصادى بهيكل توزيع الدخل الحقيقى ولا بنوعية التغير فى هيكل الناتج القومى. (الخولى، ٢٠١٥، ص: ٧)

أما التنمية الاقتصادية فإنها وإن كانت تأخذ فى الاعتبار حدوث نمو إقتصادى بالمعنى السابق ، إلا إنها تهتم أيضاً بتحقيق تغير فى هيكل الناتج والدخل القوميين من خلال إحداث تغييراً شاملاً ومتواصلاً فيهما مصحوباً بزيادة فى متوسط الدخل الحقيقى وتحسن فى توزيعه لصالح الطبقات الأقل دخلاً. (Clunies and other, 2009, P.286)

فالتنمية الإقتصادية لا تتحصل فقط فى النمو الاقتصادى (أى الزيادة فى الدخل الفردى الحقيقى)

خلال المحافظة على الموارد الطبيعية المتاحة وتجنب سوء استغلالها وعدم إهدار حق الأجيال القادمة فى الاستفادة منها. (عجمية وآخرون ، ٢٠١١ ، ص: ٩٦)

السياسة الضريبية

تعد السياسة الضريبية جزء من السياسة المالية - والتي هى أحد فروع السياسة الاقتصادية - وهى وسيلة تعتمد عليها الدولة باستخدام الأدوات المالية (الإيرادات العامة والنفقات العامة والموازنة العامة) لعلاج المشاكل الاقتصادية المختلفة ولتحقيق أهداف متعددة فى ضوء الفلسفة الاقتصادية والسياسية التى تتبناها الدولة ، وتقوم السياسة الضريبية كفرع للسياسة المالية باستخدام الاداة الضريبية فى زيادة قدرة الدولة على إدارة النشاط الاقتصادى وتحقيق أهداف وخطط التنمية ، وتزيد أهمية السياسة الضريبية فى مصر على اعتبار أن الاقتصاد المصرى إقتصاد مختلط مدار . (الخربوطلى، ٢٠١٧)

المبحث الثاني

توفير موارد مالية للدولة

من أهم العناصر اللازم توافرها لتحقيق التنمية المستدامة ما يسمى بالدفعة القوية ، والتي يقصد بها الحد الأدنى من الموارد الذى ينبغى تكريسه لعملية التنمية حتى تتوفر لها فرصة للنجاح. فالتنمية تحتاج إلى حد أدنى من الجهد الإنمائى الذى ينبغى بذله حتى يمكن التغلب على عوامل المقاومة التى تُعيق الإقتصاد المتخلف والإنطلاق به نحو التنمية. (شافعى ، ١٩٧٠ ، ص: ٧٧).

ويتحدد حجم الدفعة القوية بمقدار الإستثمار اللازم توفيره لتحقيق الحد الأدنى من معدل النمو الإقتصادى . وإذا لم يتمكن الجهد الإنمائى المبذول

إلى جانب البعد الاقتصادى بحسبان أن التنمية تعد عملية تحرر إنسانى تشمل تحرير الفرد من الفقر والقهر والإستغلال وتقييد الحرية ، كما تهدف إلى تحرير المجتمع من ذل الإعتماد على الخارج وتخليصه من قيود التبعية. (العيسوى، ٢٠٠٣ ، ص: ٩٤)

وتأسيساً على ماسبق يتبين لنا أن تحقيق المفهوم المتطور للتنمية الاقتصادية بإعتبارها تمثل مجموعة من العمليات التى تستهدف فى النهاية الخروج من دائرة التخلف الاقتصادى والاجتماعى والثقافى والسياسى ، وبالتالي فإن الأمر يتطلب شمول عمليات التغيير الجوانب المجتمعية بالإضافة للجانب الاقتصادى (Strange and Bayley, 2008, P25).

ثالثاً- التنمية المستدامة

تطور مفهوم التنمية من الشمولية والتي تهتم بالرقى بمعيشة الانسان من جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية والبيئية إلى إضافة فكرة الاستدامة للتنمية ، والتي تعددت المفاهيم التى تناولتها ومن أشهرها والأكثر انتشاراً عالمياً هو الذى طرحته لجنة برونتلاند، رئيسة وزراء النرويج، فى تقريرها المقدم إلى هيئة الأمم المتحدة عام ١٩٨٧ م، حيث قالت: «إن التنمية المستدامة نمط جديد للتنمية التي تفي باحتياجات الحاضر دون المجازفة بقدرة الأجيال القادمة على الوفاء باحتياجاتها»، وكان التقرير بعنوان «مستقبلنا المشترك».

(الكبيسي وآخرون، ٢٠١٥، ص: ١٥)

والواضح من مفهوم التنمية المستدامة أنه مفهوماً أكثر اتساعاً وشمولاً من جميع المفاهيم السابقة ، حيث إنه لا يهتم بارتفاع مستوى معيشة الأجيال الحاضرة فقط بل وأيضا الأجيال المستقبلية ، من

اقتصادية ، خاصة أن هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة والتي تمتاز باتساع نطاق الوعاء الضريبي الخاص بها ، حيث تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص خاص. ومما يؤكد الأمر المتقدم ما جاء بالمذكرة الإيضاحية للقانون ، عند الحديث عن هدف الضريبة " حصول الحكومة على موارد حقيقية لمواجهة النفقات العامة ٠٠٠٠٠ بدلاً من التمويل بالعجز بكل ما يترتب عليه من آثار تضخمية ضارة بالاقتصاد القومى ". ويوضح الجدول التالى تطور الحصيلة الضريبية، ونسبتها إلى الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة للدولة ، منذ بداية تطبيقها.

من تعبئة الموارد اللازمة للقيام بذلك القدر اللازم من الإستثمار ، فلن يتوقع للإقتصاد القومى الإنطلاق نحو مرحلة التنمية (العيسوى ، ٢٠٠٣ ، ص:٣٧) ومن أهم الفوائد العائدة على الموازنة العامة للدولة والناجمة عن فرض ضريبة عامة على القيمة المضافة توفير موارد مالية حقيقية للدولة مع تدفقها طوال العام نظراً لتوريد المحصل منها شهريا وليس سنويا كضريبة الدخل ؛ الأمر الذى يساعد الدولة على تعبئة الموارد اللازمة للاتفاق على متطلبات التنمية المستدامة سواء من النواحي الاقتصادية أو الاجتماعية أو البيئية وعدم اللجوء إلى مدخل التمويل بالعجز؛ (السودانى ، ١٩٩٦ ، ص:٢٧٦) لما ينطوى عليه هذا النوع من التمويل من أضرار

جدول (١) (الحصيلة الضريبة على السلع والخدمات خلال الفترة من ١٩٩٢/٩١ إلى ٢٠١٧/٢٠١٦)

القيمة بالعملة					
نسبة حصيلة الضريبة إلى الإيرادات العامة (٣/١)	نسبة حصيلة الضريبة إلى الإيرادات الضريبة (٢/١)	الإيرادات العامة للدولة (٣)	الإيرادات الضريبية (٢)	حصيلة الضريبة (١)	السنوات
%١٥.٢٧	%٢٦.٠٥	٤١.٤٠٦	٢٤.٢٨	٦.٣٢٤	٩٢/٩١
%١٥.٤٥	%٢٦.٣١	٤٦.٧٠٣	٢٧.٣٣٤	٧.١٩١	٩٣/٩٢
%١٥.٣٧	%٢٥.٧٥	٥٢.٥٦٧	٣١.٣٧٣	٨.٠٨	٩٤/٩٣
%١٦.٧٥	%٣٠.٨٢	٥٥.٧١٩	٣٠.٢٧٩	٩.٣٣٣	٩٥/٩٤
%١٧.١٦	%٢٧.٣٢	٦٠.٨٩٣	٣٨.٢٤٥	١٠.٤٥٠	٩٦/٩٥
%١٧.٥٦	%٢٧.٩٥	٦٤.٥٠٠	٤٠.٥١٣	١١.٣٢٣	٩٧/٩٦
%١٩.٠٢	%٢٩.٤	٦٧.٩٦٣	٤٣.٩٦٢	١٢.٩٢٥	٩٨/٩٧
%٢٧.٧٠	%٤٠.٤٨	٧٢.٥٠٤	٤٩.٦٢١	٢٠.٠٨٥	٢٠٠٠/٩٩
%٢٨.٥٧	%٤٠.٤٩	٧٢.٧٧٦	٥١.٣٥٨	٢٠.٧٩٣	٢٠٠١/٢٠٠٠
%٢٧.٣٥	%٣٩.٧٩	٧٥.٢٥٥	٥١.٧٢٦	٢٠.٥٨٠	٢٠٠٢/٢٠٠١
%٢٧.٢٧	%٣٩.٦٣	٨٣.٥٣٠	٥٧.٤٨٦	٢٢.٧٨٢	٢٠٠٣/٢٠٠٢
%٢٦.٧٦	%٣٩.٧٥	٩٦.٢٥٣	٦٤.٧٩٣	٢٥.٧٥٧	٢٠٠٤/٢٠٠٣
%٢٨.٣٥	%٤١.٤٩	١١٠.٨٦٤	٧٥.٧٥٩	٣١.٤٣٠	٢٠٠٥/٢٠٠٤
%٢٢.٩٤	%٣٥.٤٩	١٥١.٢٦٦	٩٧.٧٧٩	٣٤.٦٩٩	٢٠٠٦/٢٠٠٥
%٢١.٨٨	%٣٤.٤٩	١٨٠.٢١٥	١١٤.٣٢٦	٣٩.٤٣٦	٢٠٠٧/٢٠٠٦
%٢٢.٤٧	%٣٦.٢٦	٢٢١.٤٠٤	١٣٧.١٩٥	٤٩.٧٤٧	٢٠٠٨/٢٠٠٧
%٢٢.١٨	%٣٨.٣٨	٢٨٢.٥٠٥	١٦٣.٢٢٢	٦٢.٦٥٠	٢٠٠٩/٢٠٠٨
%٢٥.٠٢	%٣٩.٣٥	٢٦٨.١١٤	١٧٠.٤٩٤	٦٧.٠٩٥	٢٠١٠/٢٠٠٩
%٢٨.٦٧	%٣٩.٦٠	٢٦٥.٢٨٦	١٩٢.٠٧٢	٧٦.٠٦٨	٢٠١١/٢٠١٠
%٢٧.٨٦	%٤٠.٧٨	٣٠٣.٦٢٢	٢٠٧.٤١٠	٨٤.٥٩٤	٢٠١٢/٢٠١١
%٢٧	%٣٧	٣٥٠.٣٢٢	٢٥١.١١٨	٩٢.٩٢٤	٢٠١٣/٢٠١٢
%٢٠.١١	%٣٥.٢٩	٤٥٦.٧٨٨	٢٦٠.٢٨٩	٩١.٨٦٧	٢٠١٤/٢٠١٣
%٢٦.٤٢	%٤٠.١٨	٤٦٥.٢٤١	٣٠٥.٩٥٧	١٢٢.٩٣٠	٢٠١٥/٢٠١٤
%٢٨.٥	%٤٠	٤٩١.٤٨٨	٣٥٢.٣١٥	١٤٠.٥٢٥	٢٠١٦/٢٠١٥
%٣١.٦	%٤٥	٦٥٩.١٨٤	٤٦٢.٠٠٧	٢٠٨.٦٢٤	٢٠١٧/٢٠١٦

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية الصادرة عن البنك المركزي المصري - السنوات من ٩٣/٩٢ حتى ٢٠١٧/٢٠١٦

الجمركية وتطبيق الاتفاقيات الدولية ؛ مما جعل للضريبة على القيمة المضافة أهمية بالغة فى تحقيق أهداف السياسة الضريبية المواتية لتحقيق التنمية ، وأصبح هدف توفير موارد مالية منوط بالضريبة على القيمة المضافة ، باعتبارها وسيلة تمويلية سهلة التشكيل وفقا لإحتياجات التنمية ولا تتعارض مع الاتفاقيات الدولية. (صلاح الدين، ٢٠١٥)

وإن إمكانية زياد الضرائب غير المباشرة وعلى رأسها الضريبة على القيمة المضافة فى البلدان المتخلفة بصفة عامة تكون أكبر فى غمار عملية التنمية منها فى ظل أحوال السكون والتخلف ، أى يمكن زيادة حجم الفائض الاقتصادى الذى يمكن لهذه الضريبة أن تجمعها وتعبئه للأغراض الاستثمارية العامة. (زكى، ١٩٦٥، ص: ١٦٤)

المبحث الثالث

ترشيد الاستهلاك

نعلم أن الإدخار هو الجزء من الدخل الذى لا ينفق على الاستهلاك ، حيث أن:
الإدخار = الدخل - الاستهلاك ، والإدخار القومى = الدخل القومى - الاستهلاك القومى.

والإدخار يتميز عن الإكتناز بأن الإدخار يعرض فى سوق رأس المال. وتتمثل مصادر الإدخار المحلى فى مدخرات القطاع العائلى ومدخرات قطاع الأعمال الخاص والعام (أرباح غير موزعة وإحتياطيات) والإدخار الحكومى (فائض الإيرادات الجارية عن المصروفات الجارية أى فائض الميزانية).

ونعلم أن من أهم متطلبات التنمية المستدامة زيادة معدلات الاستثمار بما يضيفه لرأس المال المادى والبشرى كأهم عناصر الإنتاج ، خاصة فى

يتبين من استقراء الأرقام الواردة بالجدول السابق أن حصيلة الضريبة قد تطورت من ٦.٣٢ مليار جنيه سنة ١٩٩٢/٩١ إلى أن وصلت إلى ١٤٠.٥٢٥ مليار جنيه فى عام ٢٠١٥/٢٠١٦ ، أى أنها تضاعفت أكثر من عشرين مرة ٠ كما أن نسبة مساهمتها إلى الإيرادات الضريبية زادت من ٢٦.٠٥ % إلى أن وصلت إلى ٤٥ % ، ونسبة مساهمتها إلى الإيرادات العامة للدولة (الضريبية وغير الضريبية) زادت أيضا من ١٥.٢٧% إلى أن وصلت إلى ٣١.٦% أى أنه مايقرب من ثلث إيرادات الدولة تأتى من الضريبة على السلع والخدمات المسماة بضريبة المبيعات ثم الضريبة على القيمة المضافة.

كل هذا يدل على مدى أهمية الضريبة على القيمة المضافة ، وأهمية مساهمتها فى حصيلة الدولة ، وأنها تعتبر من الركائز الأساسية التى تعتمد عليها الدولة فى تمويل موازنتها ، وتغطية نفقاتها ، وتوفير جزء من الموارد المالية اللازمة لتمويل التنمية المنشودة.، وذلك يمكن أن يساهم فى خفض عجز الموازنة العامة ، المساهمة فى الحد من معدلات التضخم ، زيادة قدرة الدولة على القيام بدورها الإئتمائى بزيادة قدرتها على تمويل الاستثمارات الموجهة للبنية الأساسية كتنمية مصادر الطاقة وتحديث أنظمة الاتصالات وشبكات الطرق وغيرها مما يحسن البيئة ويساهم فى جذب الاستثمار الخاص المحلى والأجنبى.

وقد بات لهدف توفير موارد مالية للدولة أهمية كبيرة خاصة فى ظل إنخفاض حصيلة الضرائب الجمركية من ناحية وعدم قدرتها على تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة من ناحية أخرى ، وذلك بفعل التطورات العالمية الناتجة عن إزالة الحواجز

أرباحه ؛ ومن ثم سوف يلجأ إلى تخفيض إنتاجه منها ؛ وبالتالي ينخفض الطلب على عوامل الإنتاج الموجهة لإنتاج هذه السلع ؛ وهذا يدفع أصحاب عوامل الإنتاج إلى الاتجاه إلى استخدامها فى صناعات أخرى تستهدفها التنمية. وتتحقق هذه النتيجة كلما كان عرض عوامل الإنتاج والطلب على تلك السلع يتميزان بالمرونة ، أما إذا كان عرض عوامل الإنتاج والطلب على هذه السلع غير مرن فإن فرض الضريبة أو زيادة سعرها وإن كان لا يؤدي إلى تحويل الموارد على النحو السابق عرضه إلا أنه سيؤدي إلى زيادة حصيللة الضريبة ، أما إذا كان عرض عوامل الإنتاج مرن والطلب على تلك السلع غير مرن فإن إمكانية تحويل الموارد من إنتاج هذه السلع إلى سلع أخرى تصبح أكثر سهولة كما يؤدي فرض الضريبة أو زيادة سعرها إلى زياد الحصيللة الضريبية ، وهذه الحالة تعتبر من الوجهة النظرية أكثر الحالات ملائمة لزيادة سعر الضريبة هلى هذا النوع من السلع ، نظراً لأنها تحقق غرضين فى آن واحد هما تحويل الموارد وزيادة الحصيللة الضريبية. كما يمكن استخدام الضريبة فى منع زيادة معدل الاستهلاك القومى بنفس نسبة زيادة الدخل القومى ، وذلك لإعادة استثمار نسبة أكبر من الناتج حتى يمكن زيادة معدل الاستثمار للتعبيل بالتنمية. (زكى، ١٩٦٥، ص: ١٦٥)

ووفقاً للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م نجد أن المشرع قام بزيادة سعر الضريبة على بعض السلع الكمالية فى مصر ، حيث استثنى بعض السلع والخدمات ووضعها فى جدول مرافق للقانون أخضع بعضها لضريبة أخرى بدلا من الضريبة على القيمة المضافة وهى ضريبة الجدول التى يتحدد سعرها على النحو الوارد قرين كل منها بالجدول ، والبعض

دولة كمصر قد تتوافر بها عناصر الانتاج الأخرى بالقدر المناسب وتعانى من عجز فى عنصر رأس المال. ويعد معدل الادخار أحد أهم محددات معدل النمو وبالتحديد يعد المتغير الأساسى فى معدل النمو ، ويعد الادخار الوطنى المصدر الرئيسى الذى يجب الاعتماد عليه فى تمويل الاستثمار - وإن كان ذلك لا يقلل من أهمية الاستفادة برؤوس أموال أجنبية - وقد أثبت بعض علماء الاقتصاد أن الادخار الوطنى الممكن تحقيقه يفوق بكثير الادخار المحقق ، وأنه يمكن بشئى من التنظيم الوصول إلى معدل إدخار موات للتنمية إذا ما أمكن تعبئته بوسائل متعددة لعل من أهمها السياسة الضريبية ، واستخدام الضرائب غير المباشرة وعلى رأسها الضريبة على القيمة المضافة ، حيث تعد حجرازاوية فى تخفيض الميل للاستهلاك ومن ثم زيادة الميل للادخار - خاصة الحد من الاستهلاك الطرفى - وتبقى أهمية خاصة لقيام الدولة فى تحديد السلع الكمالية أو الترفيحية لزيادة معدل الضريبة عليها دون التأثير على الاستهلاك الضرورى فى ظل مجتمع يقع نسبة كبيرة من سكانه تحت خط الفقر .

وبالإضافة إلى ما يمكن أن تقوم به الضريبة على القيمة المضافة من ترشيد الاستهلاك وبالتالي زيادة معدلات الادخار الوطنى ، فإنها فى ذات الوقت أداة لتحويل إتجاهات الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى نواحي الاستثمار المطلوبة ، حيث أن فرض ضريبة مرتفعة على السلع الكمالية أو نصف الكمالية يؤدي إلى ارتفاع تكاليف إنتاجها الحدية ، وفى ظل وجود المنافسة فإن المنتج لا يتمكن من رفع السعر على أثر الضريبة ، وبذلك قد يتحمل بالضريبة أو بجزء كبير منها مما يخفض ممن

الادخار المحلى ، كأحد أهم مصادر تمويل الاستثمارات المستهدفة ، كما يمكن أن يؤدي على المدى الطويل إلى تحويل الموارد لإنتاج سلع أكثر أهمية للاقتصاد القومى كما سبق توضيحه.

المبحث الرابع

تميز المعاملة الضريبية لنشاط التصنيع

تعتبر تنمية النشاط التصنيعى الحل الجذرى لمشكلة التخلف الاقتصادى ومن أهم الركائز المواتية لتحقيق تنمية مستدامة للبلاد ، حيث أن النشاط الصناعى نشاط ديناميكى بطبيعته بالمقارنة بالانشطة الأخرى والذي يتيح القدرة على استيعاب فائض عنصر العمل والحد من البطالة ويحقق دورا هاما فى مجال تنقيف وتدريب الأيدي العاملة بالمقارنة بالنشاط الانتاجى فى القطاعات الاقتصادية التقليدية ، فالقطاع الصناعى يخلق وفورات خارجية تدفع عجلة التقدم فى القطاعات الأخرى ، كما يعمل على تصحيح الاختلال الهيكلى فى الاقتصاد القومى للبلاد النامية حيث يؤدي إلى تنويع منتجاتها وصادرتها ويحقق لها قدرا من الاستقلال الاقتصادى والتحرر من التبعية الاقتصادية للدول المتقدمة ، والتي قدر كبير من تقدمها يرجع إلى تقدمها الصناعى ، فالعلاقة وثيقة بين تنمية النشاط الصناعى والتنمية المستدامة.(عجمية وآخرون، ٢٠١١، ص: ١٦٠، ١٦١).

وباستقراء مواد قانون الضريبة على القيمة المضافة الحالى رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ومقرنته بالقانون السابق رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، نجد إختلاف فى المعاملة الضريبية لنشاط التصنيع ، وذلك على النحو التالى:

الآخر والذي يعتبر ضمن السلع الكمالية فى مصر مثل أجهزة التكييف ومستحضرات التجميل أخضعه للضريبتين معاً (ضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة) ، حيث أخضعهما إلى ضريبة جدول بواقع (٨ %) بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة (١٤ %) والتي تحسب على قيمة السلعة مضافة إليها ضريبة الجدول ، وبالتالي نجد أن هذه السلع تخضع لضريبة إجمالية تزيد عن (٢٢ %) بينما السعر الضريبي العام لمعظم السلع (١٤ %) ؛ الأمر الذى أدى إلى إرتفاع سعر هذه السلع فى الأسواق المصرية مقارنة بالسلع الأخرى من الناحية الضريبية ؛ الأمر الذى ينتج عنه ترشيد استهلاك بالنسبة لتلك السلع على النحو السابق بيانه ، ويوضح التقرير السنوى للبنك المركزى لعام ٢٠١٧/٢٠١٦ (٢) أن معدل النمو للنتائج المحلى الاجمالي الحقيقى بسعر السوق بلغ ٤.٢% للعام ٢٠١٧/٢٠١٦ مقابل ٤.٣% للعام السابق ٢٠١٦/٢٠١٥ ويرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض مساهمة الاستهلاك النهائى ، والتي انخفضت من ٣.٨% فى عام ٢٠١٦/٢٠١٥ إلى ٣.٤% فى عام ٢٠١٧/٢٠١٦ وذلك بالنسبة للاستهلاك النهائى الخاص ، أما الاستهلاك النهائى العام فقد انخفض أيضا من ٠.٥% فى عام ٢٠١٦/٢٠١٥ إلى ٠.٣% فى عام ٢٠١٧/٢٠١٦ ، وحيث أن عام ٢٠١٧/٢٠١٦ هو أول عام لتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فتعتبر هذه البيانات مؤشراً لمساهمة هذا القانون فى ترشيد الاستهلاك ؛ الأمر الذى يساهم فى زيادة معدل

(٢) يرجع فى تفصيل ذلك إلى التقرير السنوى للبنك المركزى المصرى لعام ٢٠١٧/٢٠١٦ ، ص(٤٨،٤٧)

أولاً- من حيث نطاق فرض الضريبة

لقد أنتقل المشرع من المنهج الانتقائي إلى العمومية فى فرض الضريبة على السلع ، حيث كان ينص فى المادة الثانية من القانون السابق رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة ، إلا إنه نص بالمادة الثانية من القانون الحالى على أن تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون ، سواء كانت محلية أو مستوردة ، فى كافة مراحل تداولها ، إلا ما استثنى بنص خاص ؛ ومن ثم أصبح فرض الضريبة على السلع سواء المصنعة أو غير المصنعة المحلية أو المستوردة فى كافة مراحل التداول ، وذلك بخلاف الحال بالقانون السابق الذى كان يفرض الضريبة على السلع المصنعة فقط.

ثانياً- من حيث الالتزام بالتسجيل

أعفى المشرع بالقانون السابق الوحدات الإنتاجية الصغيرة (التى لا تبلغ قيمة مبيعاتها من السلع الصناعية حد التسجيل وهو ٥٤ ألف جنيهاً خلال السنة) من التسجيل بضرية المبيعات ، أى من الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة ، وذلك لتخفيف العبء عن كاهلها ، ثم قرر المشرع بالقانون الحالى رفع حد التسجيل ليصل إلى ٥٠٠ ألف جنيهاً خلال السنة مع المساواة بين المصنع والتاجر ، ومن ثم تم توسيع نطاق الإعفاء من الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة ؛ الأمر الذى أضاف إلى تخفيف العبء الضريبي عن كاهل عدد أكبر من الوحدات الإنتاجية .

ثالثاً- من حيث الخصم الضريبي

كان المشرع وفقاً للقانون السابق يسمح بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلات المنتج الصناعى المباشرة فقط ، من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعات السلع المصنعة ، إلا إنه بالقانون الحالى وسع مجال الخصم، حيث سمح بخصم الضريبة المدفوعة على المدخلات المباشرة وغير المباشرة أيضاً ؛ الأمر الذى يؤدى إلى إنخفاض تكلفة الإنتاج ، حيث أن المنتج لا يتحمل الضريبة المدفوعة على مدخلاته غير المباشرة ضمن التكلفة.

رابعاً- من حيث فرض ضريبة على المنتجات المستوردة

فرض المشرع بالقانون السابق والقانون الحالى أيضاً ضريبة على المنتجات المستوردة المنافسة للمنتجات المحلية بنفس أسعار الضريبة ، مما يلغى أى تمايز بين السلع المستوردة والمحلية ، ويحقق المساواة بينهما من الناحية الضريبية فى السوق المحلى ، حيث إن الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تُحمل على سعر المنتج ، فيجب المساواة بين المنتج المستورد والمنتج المحلى فى هذا الشأن . ويجب على الدولة إحكام الرقابة على عمليات تهريب المنتجات الصناعية التى تدخل البلاد بطرق غير مشروعة ولا تتحمل نصيبها من الضريبة الجمركية والضريبة على القيمة المضافة. ولقد قرر المشرع أن يكون وعاء الضريبة بالنسبة للسلعة المستوردة من الخارج فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك هو قيمتها المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة

ويعتبر رد الضريبة المسددة على الآلات والمعدات للمسجل أفضل من خصمها من الضريبة المستحقة عليه ، حيث إن الخصم يتم على فترات متتالية حسب مقدار الضريبة المستحقة على المسجل ، أما الرد فيتم على مرة واحدة ، وذلك عند تقديم الإقرار الضريبي الأول للمسجل ؛ الأمر الذى يوفر سيولة نقدية للمسجل.

كما أعطى المشرع المسجل الحق في تسوية الضريبة السابق سدادها على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة في إنتاج سلع وخدمات خاضعة لضريبة الجدول فقط من قيمة ضريبة الجدول في حدود المستحق منها حتى يتم استنفادها.

وبعد أن قرر المشرع بالقانون الحالى أن يكون السعر العام للضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات ١٣% خلال العام المالى ٢٠١٦-٢٠١٧ ، و ١٤% ابتداءً من العام المالى ٢٠١٧-٢٠١٨ ، استثنى من ذلك سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة ليكون ٥% فقط وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب^(٤).

يتبين مما سبق مدى إهتمام المشرع بخفض ضريبة القيمة المضافة المفروضة على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة ، فضلاً عن سماحه بردها للمسجل الذى يستخدم تلك الآلات والمعدات في إنتاج سلعة أو أداء خدمة

(٤) من الجدير بالذكر أنه تم تخفيض سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة إلى ٥% منذ عام ٢٠١٥ ، وذلك وفقاً لقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (١٧ لسنة ٢٠١٥).

، أى القيمة (سيف) بالإضافة إلى الضريبة الجمركية وغيرها من الرسوم وقيمة الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة أيضاً.

قيمة الوارد + الرسوم الجمركية + قيمة الخدمات المرتبطة بالسلعة = وعاء ضريبة القيمة المضافة
ضريبة القيمة المضافة = وعاء ضريبة القيمة المضافة × سعر الضريبة

خامساً- السماح بخصم الضريبة المدفوعة على السلع الرأسمالية

كان المشرع وفقاً للقانون السابق يسمح بخصم الضريبة المدفوعة على السلع الرأسمالية من الضريبة المستحقة على المبيعات ، حيث كانت المادة رقم (٢٣) مكرر^(٣) تنص على أنه:

" للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمه مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التى تستخدم فى إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة ."

ثم سمح المشرع وفقاً للقانون الحالى برد هذه الضريبة وليس خصمها ، حيث نصت المادة رقم (٣٠) من القانون على الحالات التى يجوز

للمسجل رد الضريبة عليها ، والتى من بينها الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة ، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

(٣) أضيفت هذه المادة بالقانون رقم (٩ لسنة ٢٠٠٥) المعدل لبعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١ لسنة ١٩٩١).

تعتبر من أكبر التكاليف التى يتحملها المنتج ،
ومما لاشك فيه أن تخفيض هذه التكاليف يؤدي
إلى زيادة فرص التصدير والمنافسة الدولية
للمنتجات المحلية.

٢- أن القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ يشترط لرد الضريبة
المسددة على الآلات والمعدات (السلع
الرأسمالية) المفروضة بسعر (٥%) أن تستخدم
فى إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة
، ومن ثم من يستخدم تلك الآلات أو المعدات
فى إنتاج سلعة معفاة من الضريبة على القيمة
المضافة لا يسمح له برد الضريبة المسددة عليها
؛ وبالتالي يتحملها ضمن تكلفته ، ومع أهمية
السلع المعفاة من ضريبة القيمة المضافة كسلع
حيوية مثل الخبز أو كسلع استراتيجية مثل
السكر والشاي ، يتبين لنا مدى خطورة زيادة
تكلفة إنتاج مثل هذه السلع. وأما فى حالة فرض
ضريبة على الآلات والمعدات الرأسمالية بسعر
صفر فإن جميع المنتجين - سواء منتجين لسلع
خاضعة أو معفاة - لا يتحملوا بأية ضريبة على
القيمة المضافة عليها.

٣- أن فرض الضريبة بسعر صفر سوف يشجع
تصنيع الآلات والمعدات داخل البلاد ، حيث أن
الضريبة بسعر صفر تسمح برد الضريبة
المسددة على مدخلات التصنيع ، الأمر الذى
يخفف من تكاليف الانتاج ، ومن ثم يشجع
المستثمر على الدخول فى قطاع تصنيع الآلات
والمعدات (السلع الرأسمالية) ، وهو من
القطاعات المفتقدة فى مصر ، على الرغم من
أهميته البالغة فى النهوض بالنشاط الصناعى ،
ودفعه نحو التصدير والمنافسة الدولية.

خاضعة للضريبة ؛ الأمر الذى يعود بالفائدة على
المنتج الصناعى لسلعة خاضعة للضريبة ، حيث إنه
لا يتحمل ضريبة على القيمة المضافة على إنفاقه
الاستثمارى.

يتبين لنا من العرض السابق الدور الذى يلعبه
هذا القانون فى تشجيع الصناعة الوطنية ، نظراً
للدور الحيوى للتصنيع فى تحريك عجلات التنمية ،
حيث يعتبر القطاع الصناعى من أهم القطاعات
التي يعول عليها فى تحقيق التنمية الاقتصادية للبلاد
، لذا يجب على الدولة أن تعمل على تغيير الهيكل
الاقتصادى لها فى الاتجاه إلى الريادة لهذا القطاع .
إلا أن الباحث يرى أن المشرع لم يعمل من
خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على تشجيع
نشاط التصنيع بما يتناسب مع الأهمية النسبية لهذا
القطاع والدور الحيوى الذى يلعبه فى تحريك عجلة
التنمية ، وأن أغلب المزايا التى منحها المشرع لنشاط
التصنيع - والسابق عرضها - مزايا عامة لجميع
الأنشطة ، فلم يخصص المشرع فى القانون ٦٧
لسنة ٢٠١٦ لنشاط التصنيع أحكاماً تميزه عن غيره
من الأنشطة بالقدر المناسب له ؛ لذلك يقترح
الباحث إجراء التعديلات التالية على القانون:

أولاً- فرض الضريبة على الآلات والمعدات الرأسمالية بسعر صفر

يقترح الباحث أن يتم تعديل سعر الضريبة
المفروضة على الآلات والمعدات المستخدمة فى
إنتاج سلعة أو تأدية خدمة من سعر (٥%) إلى
سعر (صفر) ؛ الأمر الذى يؤدي إلى النتائج
الاقتصادية التالية:

١- تشجيع النشاط التصنيعى على العموم عن
طريق تخفيض تكلفة الانفاق الاستثمارى ، والتي

يؤثر على السيولة النقدية المتاحة لأداء النشاط الصناعى.

وبتطبيق تلك الإقتراحات يتم إزالة بعض العقبات أمام النشاط الصناعى ، ودفعه نحو التقدم والإزدهار ، وإتاحة الفرصة أمامه للتصدير والمنافسة الدولية ، وخفض معدلات البطالة من خلال إسهم القطاع الصناعى فى إمتصاص جانب كبير منها ، والمساهمة فى تحقيق تنمية حقيقية للبلاد.

المبحث الخامس

تمييز المعاملة الضريبية لنشاط التصدير

بعد أن تعرضنا - من خلال المبحث السابق - إلى الأحكام الخاصة بالتصنيع والواردة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ مع مقارنتها بالأحكام الواردة بالقانون السابق واقتراحات الباحث فى هذا الشأن ، نوضح بالمبحث الحالى ما يخص نشاط التصدير ، وذلك للوقوف على مسلك المشرع فى المعاملة الضريبية لتلك الأنشطة الهامة التى يجب الأهتمام بها من كافة الجوانب التشريعية وغير التشريعية ؛ نظراً للدور الهام الذى يمكن أن تحققه فى دفع عجلات التنمية إلى الأمام .

وباستقراء مواد قانون الضريبة على القيمة المضافة الحالى رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ومقارنته بالقانون السابق رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، نجد تمييز فى المعاملة الضريبية لنشاط التصدير ، وذلك على النحو التالى:

أولاً- فرض الضريبة بسعر صفر

على الرغم من منهج المشرع فى القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ نحو العمل على توحيد سعر الضريبة على القيمة المضافة ، إلا إنه ميز نشاط التصدير بسعر خاص ألا وهو سعر صفر ، نظراً للأهمية

ثانياً- السماح برد الضريبة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى الإنتاج

عندما سمح المشرع بالمادة رقم (٣٠) من القانون برد الضريبة على القيمة المضافة السابق سداها على الآلات والمعدات التى تستخدم فى إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة ، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي - تشجيعاً منه للتصنيع ، بالعمل على تخفيض تكلفة الانفاق الاستثمارى -

لم يذكر أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى الإنتاج ، بينما ذكرها بالمادة رقم (٣٧) من القانون ، عندما أعطى المسجل الحق فى تسوية الضريبة السابق سداها على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى إنتاج سلع وخدمات خاضعة لضريبة الجدول فقط من قيمة ضريبة الجدول فى حدود المستحق منها حتى يتم استنفادها ، وبالرغم من السماح بخصم الضريبة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى الإنتاج ، حيث إنها ضريبة على أحد المدخلات غير المباشرة ؛ ومن ثم يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على المسجل ، إلا إننا نقترح إضافة أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى الإنتاج ضمن الحالات المسموح برد الضريبة عليها والواردة بالمادة رقم (٣٠) من القانون ، وذلك حتى يتم رد الضريبة المسددة عليها ، حيث إن رد الضريبة أفضل للمسجل من خصمها ، خاصة أنه فى بعض الأنشطة الصناعية تزداد قيمة أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى الإنتاج ؛ ومن ثم ترتفع قيمة الضريبة المسددة عليها ؛ الأمر الذى يمثل عبء ضريبي على المنتج ، كما

واربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً
بالمستندات في الحالات الآتية: -

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

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على احقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك"

يتبين من النص أن المشرع سمح برد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها ولكن وفقاً لشروط محددة، والتي تتمثل فيما يلي:

١- ألا تجاوز الضريبة المرودة الرصيد الدائن للمسجل.

٢- أن يتم توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها، أو وفقاً لأى من طرق السداد أو التسويات الأخرى التي تحددها اللائحة التنفيذية.

٣- ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

٤- أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك.

البالغة لهذا النشاط وما ينبغى على الدولة من تشجيعه وإزالة العقبات من أمامه.

حيث نص المشرع بالمادة رقم (٣) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ - بعد أن حدد السعر العام للضريبة على القيمة المضافة - على أن:

"..... ويكون سعر الضريبة صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية....."

كما ميز المشرع نشاط التصدير بسعر صفر بالنسبة لضريبة الجدول أيضاً، والمفروضة على بعض السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون وفقاً للنسب أو القيم المحددة قريبها، حيث نص المشرع بالمادة رقم (٣٦) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أن:

"..... ويكون سعر ضريبة الجدول (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية....."

ثانياً- رد الضريبة السابق سدادها على الصادرات

منح المشرع الضريبي نشاط التصدير ميزة أخرى، من خلال قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، حيث سمح برد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، وذلك وفقاً لشروط محددة، حيث نص المشرع بالمادة رقم (٣٠) من القانون على أن:

" ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة

عن طريق منحها ميزة ضريبية بجعل سعر الضريبة المطبق عليها صفر مع السماح برد ما يدفع من ضريبة على مدخلات هذه السلع ، ومن ناحية أخرى نجد أن الضريبة تؤدي إلى تخفيض الواردات عن طريق فرض ضريبة عامة عليها ؛ مما يرفع من سعرها في السوق المحلي ؛ ومن ثم يحد من الطلب عليها ، هذا فضلاً عن الدور الذي تقوم به ضريبة القيمة المضافة في حماية المنتجات الوطنية من منافسة المنتجات الأجنبية بصفة عامة وفي الحد من الواردات ، وتحويل الطلب إلى السلع المنتجة محلياً والذي كانت تقوم به الضرائب الجمركية قبل التوجه إلى تحرير التجارة من كافة القيود التعريفية وغير التعريفية ، هذا فضلاً عن تعويض الخزانة العامة عن النقص في حصيللة الضرائب الجمركية من جراء هذا التحرير (بريك ، ٢٠٠٦ ، ص: ٢٣٠).

وبالنسبة لنشاط التصدير فنعتقد أن ما جاء بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ من فرض الضريبة بسعر صفر والسماح برد الضريبة المسددة على المدخلات ، يكفى لتشجيع هذا النشاط من ناحية الضريبة على القيمة المضافة. والجدير بالذكر أن تشجيع الصادرات يتطلب - إلى جانب استخدام السياسة الضريبية كأداة - توفير القدرة الإنتاجية التصديرية ، أي وجود قطاعات تصديرية ذات قدرة تنافسية حقيقية في الأسواق الدولية ، وذلك بمساندة الصناعات التصديرية ذات الميزة التنافسية (كالمنتجات القطنية) ، وتشجيع الصناعات التي تحقق قيمة مضافة عالية مثل الصناعات البتروكيمياويات وتصنيع المنتجات الزراعية ، باعتبار أن هذا يحقق زيادة في الانتاج المحلي ونسب التشغيل والدخل القومي ، فضلاً عن الزيادة في الحصيللة الضريبية. كما ينبغي على الدولة دراسة

ولقد خفض المشرع بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المدة التي يجب على المصلحة رد الضريبة فيها ، حيث كانت هذه المدة بالقانون السابق محددة بحد أقصى ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب ، فجعلها المشرع بالقانون الحالي خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات.

من كل ماسبق يتبين لنا كيف أن المشرع الضريبي ميز في معاملته الضريبية من خلال القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بين نشاط التصدير والأنشطة الأخرى ، حيث فرض عليه ضريبة بسعر صفر وسمح برد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها ، ويعتبر فرض الضريبة بسعر صفر أفضل من الإعفاء الضريبي ، حيث إن فرض الضريبة بسعر صفر يسمح برد الضريبة السابق سدادها على الصادرات ، بينما الإعفاء لا يسمح برد أو خصم هذه الضريبة ، والتي سبق سدادها ؛ ومن ثم يتحملها المصدر ضمن تكلفته (Stein, 1993, P: 101).

ومما لاشك فيه أن تنمية الصادرات من أهم الأهداف التي توليها الدولة اهتماماً ، لما لها من أثر إيجابي على تحقق تنمية شاملة ومستدامة ، من خلال استغلال أمثل للموارد المتاحة ، وزيادة الإنتاج والدخل القومي ، وتحسين ميزان المدفوعات ، واستقرار سعر صرف العملة الوطنية في بلد مثل مصر ، التي يزيد فيها حجم الواردات بصورة كبيرة ومطرده ، بينما لا تزداد الصادرات بدرجة كافية ، مما يؤثر سلبياً على الميزان التجاري ، خاصة بعد تحرير سعر الصرف وإلغاء القيود المفروضة عليه (يسرى ، ١٩٩١ ، ص: ١٢١) ، وهنا يصبح دور ضريبة القيمة المضافة مهماً وحيوياً ، لمعالجة هذا الوضع بطريقة مزدوجة يتمثل في زيادة الصادرات

وزيوت الطعام النباتية المدعومة وغيرها من السلع اللازمة لمعيشة هذه الفئات الفقيرة ؛ مما يؤدي إلى توفير مستوى من المعيشة لهذه الفئات عن طريق عدم تحميلهم زيادة على أسعار أهم السلع التي يقومون باستهلاكها ، والمتمثلة في فرض ضريبة غير مباشرة عليها ، حتى لا تتحمل هذه الفئة عبء ضريبي زائد .

٢- في مقابل ذلك تفرض الضريبة بمعدلات عالية على السلع الكمالية التي يستهلكها ذوو الدخل المرتفعة ؛ الأمر الذى يقلل من التفاوت بين مستويات الدخل فى المجتمع .

وبالنسبة للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ذكرنا عند الحديث عن الإلغاء الضريبي أن المشرع أخذ أسلوبين للإعفاء من الضريبة ، الأسلوب الأول وفيه أعفى المشرع سلعاً وخدمات محددة بعينها دون باقى السلع والخدمات ، مهما كانت الجهة المشترية أو الشخص المشترى لها ، وأوردها المشرع ضمن قائمة مرفقة بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م تحت عنوان قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة ، وهم عبارة عن (٥٧) بند من السلع والخدمات. وهذه القائمة هى الأستثناء الوحيد من الخضوع والأصل هو عمومية الخضوع . وبالنظر فى تلك القائمة نجدتها تحتوى على أهم السلع والخدمات الضرورية لذوى الدخل المنخفضة واللازمة لمعيشتهم ومن هذه السلع الخبز بجميع أنواعه ، والشاى والسكر والبن ، والمنتجات الزراعية التى تباع بحالتها الطبيعية ، والخضر والفواكه المصنعة محليا ، وما تقدمه المطاعم غير السياحية للمستهلك النهائى، والبقول والحبوب وملح الطعام . هذا فضلاً عن زيادة فئات الضريبة على السلع الكمالية كما أوضحنا سابقاً - عند الحديث عن

الوضع الراهن للصناعات الصغيرة والمتوسطة التصديرية ، ووضع التشريعات والسياسات الوطنية الراحية للتصدير والتجارة ، وإعلاء دور المؤسسات الوطنية الداعمة للصادرات في مجالات الإنتاج والتمويل والتسويق وإدارة المخاطر ، ومساندة صغار المنتجين غير القادرين على التصدير ، من خلال إنشاء جهة محددة تقوم بتجميع منتجاتهم وتصديرها لحسابهم مباشرة بدون وسيط.

المبحث السادس

المساهمة فى تحقيق العدالة الاجتماعية

تستطيع الدولة استخدام السياسة الضريبية كوسيلة هامة فى إدارة النشاط الاقتصادى الذى يستهدف تحقيق التنمية المستدامة ، حيث تلعب السياسة الضريبية دوراً هاماً فى تحقيق التوازن بين هدفى التنمية وعدالة توزيع تكاليف وثمار التنمية ، فى ظل التشابك بين الهدفين. ولقد أصبح النمو السريع والدائم بالإضافة إلى عدالة توزيع عبء التنمية وثمارها من أولويات التنمية المستدامة ، حيث يهتم الفكر الحديث بالنمو المصحوب بعدالة التوزيع.(الخربوطلى،٢٠١٧)

وعلى الرغم من كون الضريبة على القيمة المضافة أحد انواع الضرائب غير المباشرة والتي يعرف عنها عدم مراعاتها للمقدرة التكاليفية للممول ، إلا أنها تستطيع أن تساهم فى تحقيق العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع (صالح ، ٢٠١٤م ، ص: ٢٨)، وذلك عن طريق الأتى:

١- إعفاء السلع الضرورية التى يقوم باستهلاكها ذوى الدخل المنخفضة ، كالخبز بجميع أنواعه وهو من السلع التى يزيد استهلاكها من قبل الفقراء ، وما تقدمه المطاعم غير السياحية ،

الباحث من هذه الدراسة ، والتي تتمثل فى النواحي التالية:

أولاً: تعتبر الضريبة على القيمة المضافة فى مصر من الركائز الأساسية التى تعتمد عليها الدولة فى تمويل موازنتها ، وتغطية نفقاتها ، وتوفير جزء من الموارد المالية اللازمة لتمويل التنمية المستدامة المنشودة.

ثانياً: عمل المشرع من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على ترشيد الإستهلاك بالنسبة للسلع الكمالية من خلال زيادة الأسعار الضريبية المفروضة على تلك السلع بالمقارنة بباقي السلع.

ثالثاً: إن المشرع لم يعمل من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على تشجيع نشاط التصنيع بما يتناسب مع الأهمية النسبية لهذا القطاع والدور الحيوى الذى يلعبه فى تحريك عجلة التنمية ، حيث أن الأحكام المحدودة الواردة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ لتحفيز نشاط التصنيع هى أحكاماً عامة لجميع الأنشطة. فلم يخصص المشرع فى هذا القانون أحكاماً تميز المعاملة الضريبية لنشاط التصنيع بالقدر المناسب له ، على الرغم من أهمية هذا النشاط فى تحقيق التنمية الاقتصادية للبلاد.

رابعاً: إن المعاملة الضريبية لنشاط التصدير من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، تكفى لتشجيع هذا النشاط من ناحية الضريبة على القيمة المضافة.

خامساً: أن المشرع بإصداره للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م عمل على تحقيق جانب من العدالة الإجتماعية فى مراعاته لذوى الدخل المنخفضة

ترشيد الإستهلاك - وبالتالي نجد أن المشرع بإصداره للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م عمل على تحقيق جانب من العدالة الإجتماعية فى مراعاته لذوى الدخل المنخفضة بإعفاء السلع الضرورية لمعيشتهم من جانب ، ومن جانب آخر قام بزيادة أسعار الضريبة على السلع الكمالية التى عادة ما يقدم على إستهلاكها ذوى الدخل المرتفعة.

ولا يقتصر تحقيق العدالة فقط على إعفاء السلع الضرورية من الضريبة وزيادة سعرها على السلع الكمالية ، وإنما ينبغى على الدولة مع زيادة الحصية الضريبية أن تزيد من استثماراتها العامة فى الاتجاه الذى يستفيد منه الفئات ذات الدخل المنخفض بما يحقق لهم زيادة فى الدخل الحقيقى مثل التعليم والصحة وإعمار المناطق الفقيرة.(دراز ، ١٩٨٤،ص:٣٥٦)

الخاتمة

بعد الفراغ من دراسة أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتوضيح الدور الذى يلعبه نحو تحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية لمصر ، ومدى تميز المعاملة الضريبية للأنشطة الداعمة للتنمية المستدامة كنشاطى التصنيع والتصدير وفقاً لهذا القانون ، ومقارنة بالقانون السابق ، فإننا نختتم الدراسة الراهنة بالحديث عن النتائج التى توصل إليها الباحث والتوصيات المطروحة من أجل تحسين الدور الذى تؤديه الضريبة على القيمة المضافة فى تحقيق تنمية اقتصادية وإجتماعية حقيقية.

أولاً- النتائج

مما سبق بيانه من الموضوعات التى قام الباحث بدراستها فإننا نبين النتائج التى توصل إليها

؛ ومن ثم يجب إعادة النظر فى القوانين المنظمة لها وإحكام الرقابة عليها.

رابعاً: ينبغى على الدولة توفير القدرة الإنتاجية التصديرية ، أى وجود قطاعات تصديرية ذات قدرة تنافسية حقيقية فى الأسواق الدولية ، وذلك بمساندة الصناعات التصديرية ذات الميزة التنافسية (كالمنتجات الفطنية) ، وتشجيع الصناعات التى تحقق قيمة مضافة عالية مثل الصناعات البتروكيمياويات وتصنيع المنتجات الزراعية ، بإعتبار أن هذا يحقق زيادة فى الانتاج المحلى ونسب التشغيل والدخل القومى ، فضلاً عن الزيادة فى الحصيلة الضريبية. كما ينبغى عليها مع زيادة الحصيلة الضريبية أن تزيد من استثماراتها العامة فى الاتجاه الذى يستفيد منه الفئات ذات الدخل المنخفض.

خامساً: ينبغى أيضاً على الدولة دراسة الوضع الراهن للصناعات الصغيرة والمتوسطة التصديرية ووضع التشريعات والسياسات الوطنية الراعية للتصدير والتجارة ، وإعلاء دور المؤسسات الوطنية الداعمة للصادرات فى مجالات الإنتاج والتمويل والتسويق وإدارة المخاطر ، ومساندة صغار المنتجين غير القادرين على التصدير ، من خلال إنشاء جهة محددة تقوم بتجميع منتجاتهم وتصديرها لحسابهم مباشرة بدون وسيط.

بإعفاء السلع الضرورية لمعيشتهم من جانب ، ومن جانب آخر قام بزيادة أسعار الضريبة على السلع الكمالية التى عادة ما يقدم على إستهلاكها ذوى الدخل المرتفعة.

ثانياً - التوصيات

بعد الفراغ من ذكر النتائج المترتبة على دراستنا الراهنة ، يوصى الباحث بالأمر التالية تحقيقاً للهدف المأمول من تحقيق تنمية مستدامة لمصر ، من خلال إستخدام أداة من أدوات السياسة الضريبية ، والمتمثلة فى الضريبة على القيمة المضافة.

أولاً: فرض الضريبة على الآلات والمعدات (السلع الرأسمالية) بسعر (صفر) بدلاً من (٥%) ، لما له من أثر على تشجيع التصنيع ، من خلال تخفيض تكلفة الانفاق الاستثمارى ، وذلك بالنسبة لجميع المنتجين (سواء المنتجين لسلع خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو معفاة منها).

ثانياً: السماح برد الضريبة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى الإنتاج ، وذلك بإضافتها للحالات المسموح برد الضريبة عليها والواردة بالمادة رقم (٣٠) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

ثالثاً: إحكام الرقابة على عمليات تهريب المنتجات الصناعية التى تدخل البلاد بطرق غير مشروعة ولا تتحمل نصيبها من الضريبة الجمركية والضريبة على القيمة المضافة ؛ لما لها من تأثير سبئى على المنتجات المحلية ، فضلاً عن عدم خضوعها للرقابة الصناعية ، ويعتقد الكثيرون أن المناطق الحرة سواء العامة أو الخاصة تلعب دوراً رئيسياً فى عمليات التهريب

المراجع

أولاً- المراجع العربية

- ٨- أحمد، سناء إبراهيم أحمد ، (٢٠٠٥م) ،
الضريبة على القيمة المضافة في السودان -
آلية التطبيق والآثار الإقتصادية، رسالة
ماجستير في الإدارة العامة ، جامعة الخرطوم ،
الخرطوم.
- ٩- العيسوى ، إبراهيم ، (٢٠٠٣م) ، التنمية فى
عالم متغير ، دار الشروق ، الطبعة الثالثة ،
القاهرة.
- ١٠- بريك ، صابر يونس ، (٢٠٠٦م) ، دور
الضريبة العامة على المبيعات فى تمويل التنمية
الإقتصادية فى مصر ومدى إمكانية تطويرها
إلى ضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة
العربية ، القاهرة.
- ١١- جبر ، المأمون على ، (أكتوبر-٢٠١٧م) ،
الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية
والواقع التطبيقى فى مصر ، بحث منشور
بمجلة مصر المعاصرة ، العدد رقم ٥٢٨ ،
الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء
والتشريع ، القاهرة.
- ١٢- خميسى ، سباع ، (٢٠١١م) ، أثر تحرير
التجارة العالمية على التنمية المستدامة فى الدول
العربية ، رسالة ماجستير فى العلوم الاقتصادية
، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير ، جامعة الجزائر.
- ١٣- دراز ، حامد عبد المجيد ، (١٩٨٤م) ،
دراسات فى السياسة المالية ، مؤسسة شباب
الجامعة ، الاسكندرية.
- ١٤- زكى ، رمزى ، (١٩٦٥م) ، مشكلة الادخار
مع دراسة خاصة عن البلاد النامية ، معهد
التخطيط القومى ، القاهرة.
- ١- البرعى ، عبد الحميد ، (٢٠٠١م) ، المبادئ
العامة للتشريعات الضريبية ، الكتاب الأول، دار
الولاء للنشر والتوزيع ، شبين الكوم ، المنوفية.
- ٢- الحسينى ، السيد محمد وآخرون ، (١٩٧٣م) ،
دراسات فى التنمية الاجتماعية ، دار المعارف
بمصر، القاهرة.
- ٣- الخربوطلى ، ماجد محمد ، (أكتوبر-٢٠١٧م) ،
كفاءة السياسة المالية فى تحقيق التوازن بين
النمو وعدالة التوزيع ، بحث منشور بمجلة
مصر المعاصرة ، العدد رقم ٥٢٨ ، الجمعية
المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع
، القاهرة.
- ٤- الخولى ، أحمد فوزى ، (٢٠١٥م) ، دور
الاصلاح الضريبى فى تحقيق التنمية
الاقتصادية والاجتماعية لمصر ، رسالة دكتوراة
فى الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية.
- ٥- السودانى ، عبدالعزيز ، (١٩٩٦م) ، البناء
الضريبى ، قسم المالية العامة كلية التجارة -
جامعة الإسكندرية .
- ٦- الشافعى ، جلال ، (٢٠٠٦م) ، أطار مقترح
لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة
الشامل فى مصر ، بحث مقدم إلى
المؤتمر الضريبى الحادى عشر الجمعية
المصرية للمالية العامة والضرائب، بحوث اليوم
الثالث ، القاهرة.
- ٧- الكبيسي ، عامر خضير وآخرون ، (٢٠١٥م)
، دراسات حول التنمية المستدامة ، دار جامعة
نايف للنشر ، الرياض.

ثانياً - المراجع الأجنبية

- ١٥- سلطان، محمد حميد، (٢٠١٠م)، دور ضريبة القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سوريا ، رسالة ماجستير في الحقوق ، جامعة حلب ، حلب.
 - ١٦- شافعى ، محمد زكى ، (١٩٧٠م) ، التنمية الإقتصادية ، الكتاب الثانى ، دار النهضة العربية ، القاهرة.
 - ١٧- صالح ، عبد القادر محمد ، (٢٠١٤م)، الضرائب ، شركة مطابع السودان ، الخرطوم.
 - ١٨- صلاح ، مرتضى محمد ، (أكتوبر-٢٠١٥م) ، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر وعلى حركة التجارة الخارجية المصرية ، بحث منشور بمجلة مصر المعاصرة ، العدد رقم ٥٢٠ ، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع ، القاهرة.
 - ١٩- عجمية ، محمد عبدالعزيز وآخرون ، (٢٠١١م) ، التنمية الاقتصادية بين النظرية والتطبيق ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية.
 - ٢٠- مصلحة الضرائب المصرية ، قطاع التدريب ، (٢٠١٥م) ، شرح احكام مسودة قانون الضريبة على القيمة المضافة ، القاهرة.
 - ٢١- مهاجر ، صلاح بابكر عيسى ، (يناير ٢٠١٨م) ، الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها في الإيرادات العامة بالسودان ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثانى ، كلية العلوم الإدارية - جامعة افريقيا العالمية.
 - ٢٢- يسرى ، عبد الرحمن ، (١٩٩٥م) ، قضايا اقتصاديا معاصرة ، قسم الاقتصاد ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .
- 1- Anthony Clunies and other, (2009), Development Economics, First Edition, Mcgraw-Hill, London.
 - 2- Cakmak, Timur, (2010), VAT System in Turkey, Turkish Revenue Administration.
 - 3- Chan, Tony, (2009), Goods and Services Tax in Malaysia, Accountants Today.
 - 4- Ernst & Young, (1995), VAT & Sales Taxes Worldwide, John Wiley & Sons, New York.
 - 5- Lee, Lim Yiek , (2008), Mergers & Acquisitions - Asian Taxation Guide 2008, Pricewaterhousecoopers, Malaysia.
 - 6- Shome, Parthasarathi, (1995), Tax Policy Handbook, International Monetary Fund, Washington.
 - 7- Spahn, P.B. and Pearson, M.,(1998), Tax Modelling For Economies in Transition, Macmillan Press Ltd London.
 - 8- Stein, N., (1993), Business Taxation, Sixth edition, London.
 - 9- Michael T. Schmitz, (December 20-04), What Every Member of the Trade Community, Office of Regulations and Rulings, US Customs and Border Protection, Washington.
 - 10- Tracey Strange and Anne Bayley, (2008), Sustainable Development, OECD, Paris.
 - 11- Ursula, K., (1995), Development Finance Planning and Control, Clarendon Press Oxford.

