



**تطبيق الضريبة على القيمة المضافة  
في مصر  
(الضرورات والتحديات)**

**دكتور**

**أحمد عبدالصبور عبدالكريم أحمد**

مدرس الاقتصاد والمالية العامة

كلية الحقوق - جامعة أسيوط

## ملخص البحث

تسعى العديد من الدول النامية - ومنها مصر- إلى إصلاح أنظمتها الضريبية، والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة التي أجرت هذه الإصلاحات وبنجاح منذ عقود مضت، وذلك من خلال إصدار تشريعات ضريبية جديدة، أو تعديل المطبق منها، متى كان ذلك ممكناً ومنتجاً، ولا تقتصر الأهداف الإصلاحية للنظم الضريبية في هذه الدول على المهدفين التمويلي والاقتصادي فقط، وإنما تمتد لتشمل تحقيق تغيرات إيجابية في المجال الاجتماعي، وفي مصر يُعدُّ صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات بداية الجهود الإصلاحية للنظام الضريبي المصري الذي يُعدُّ نقلة نوعية مهمة في التطور الضريبي في مصر، ويمثل خطوة جريئة في سبيل إعادة هيكلة النظام الضريبي باعتبار أن الضرائب أهم الموارد السيادية للدولة، وبصدوره أصبح للضرائب غير المباشرة أهمية كبيرة في الحصيلة الضريبية في مصر، وذلك ضمن منظومة إصلاحية متكاملة اتضحت معالمها بصدور القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة على الدخل، غير أن التطبيق العملي لقانون الضريبة العامة على المبيعات أظهر العديد من المشكلات التطبيقية التي لم تنجح في علاجها كثرة التعديلات التي أُجريت على هذا القانون، بل على العكس، فقد أدت هذه التعديلات الكثيرة إلى تشويه القانون، فكثرت مشكلاته ومنازعاته، وكثر عدد المتهمين من أحكامه، وأخذت الحصيلة الضريبية في الانخفاض عاماً بعد عام، وقد واكب ذلك كله مناخ اقتصادي، واجتماعي، وسياسي غير مستقر، وبصفة خاصة منذ اندلاع ثورة ٢٥ يناير سنة ٢٠١١م، فقررت الحكومة المصرية استكمال ما تم من إجراءات إصلاحية للنظام الضريبي المصري، وأعلنت في وقت ليس ببعيد عن نيتها في استصدار قانون يلغي الضريبة العامة على المبيعات، ويطبق بدلا منها الضريبة على القيمة المضافة، وفي هذا الإطار يأتي هذا البحث الذي يبحث في إشكالية محددة تمت صياغتها في ثلاثة أسئلة، هي على الترتيب، ما ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر في الوقت الحالي؟، وما التحديات التي تواجه هذا التطبيق؟، وما سبل التغلب على هذه التحديات؟، وللإجابة على هذه التساؤلات تم تقسيم البحث إلى فصلين رئيسيين يسبقهما مبحث تمهيدي، فأما المبحث التمهيدي فتناول الإطار المفاهيمي للضريبة على القيمة المضافة، وأما الفصل الأول فتناول ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، وأما الفصل الثاني فقد تناول التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر وكيفية التغلب عليها، وقد بُني البحث على فرضين أساسيين، فأما الأول: فإن هناك ضرورات ملحة توجب التحول إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة في مصر، وأما الثاني، فإن هناك عدداً من التحديات التي تواجه هذا التحول، مع إمكانية التغلب عليها، وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي المقارن، والمنهج التحليلي التكاملي، وقد توصل الباحث في خاتمة البحث إلى ما يؤكد صحة الفرضين اللذين تم افتراضهما في بداية البحث، وفي ضوء ذلك أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات التي يرى أنها تمثل أهمية كبرى، يتعين على واضعي السياسة الضريبية في مصر أخذها بعين الاعتبار.

**الكلمات الدالة :** الضريبة العامة على المبيعات، الضريبة على القيمة المضافة، الضرورات،

التحديات .

## Summary of the research

A lot of countries -including Egypt, try to reform their tax systems and benefit from experiences of developed countries that conducted the reforms successfully decades ago. They have done that through the issuance of new tax legislation, or modify of the applicable ones, whenever that is possible and productive. The reformist goals of tax systems in these countries are not limited to financial and economic goals only, but extend to the achievement of positive changes in the social field. In Egypt, it is considered the issuance of Law No. 11 of 1991 about the General Sales Tax is a beginning of the reform efforts of the Egyptian tax system, which is an important quality transfer in the tax developments in Egypt, and represents a dare step in the restructuring of taxes system as it is one of the most important main resources of the state, and after its issuance of it the indirect taxes have great importance in tax revenue in Egypt, as part of an integrated system reform Features are clear issuance of Law No. (91) in 2005 about income tax, but the practical application of the law of the general sales tax showed many practical problems that the large number of modifications related to this law couldn't treat those problems, on the contrary, this has led to a distortion of the law, and increase of its disputes and problems, and increase of evaders from its provisions, and the tax revenue began to decline year after year, that was accompanied by unstable economic, social, and political climate, especially since the outbreak of the revolution of January 25 the year 2011; the Egyptian government has decided to complete procedures that has been done in the reform of the Egyptian tax system, and it

has announced recently about the intention of passing a law that cancels the general sales tax and applying the tax on the value added (VAT). In this context, this research studies a specific problem which was formulated in three questions: first, what the necessities of applying tax on the value added in Egypt at the moment? second question: What are the challenges that face this application? and the third question: what are the ways of overcome these challenges? The research is divided into an introductory section and two chapters to answer these two questions. The introductory section was about the conceptual frame of tax on the value added, the first chapter was about the necessities of applying tax on the value added in Egypt, the second chapter was about the challenges that faces applying the tax on the value added in Egypt and ways of overcoming them. The research was based on two main hypotheses, the first: There are urgent necessities to transfer to the tax on the value added system, the second: there are a number of challenges that face this transfer, with the ability of overcoming them, the research is based on the comparative descriptive approach, and the analytical and integrative approach, the researcher has reached in the conclusion of the research to confirm the validity of hypotheses, and in the light of this, the researcher recommended a set of recommendations that has a significant importance for tax policy makers in Egypt.

**Key words:** the general sales tax, the tax on the value added, necessities, challenges.

## المقدمة

## التعريف بموضوع البحث :

تعد الضرائب إحدى أدوات السياسة المالية، تسعى الحكومات من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية، واجتماعية، فضلا عن الأهداف المالية، لذلك فقد اهتمت غالبية الدول بموضوع الإصلاح الضريبي، والبحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ومتفقة مع أهداف السياسة الاقتصادية بشكل عام، فدور الضريبة مشتق من دور السياسة المالية المنبثق من السياسة الاقتصادية للدولة، والضريبة هي الأداة التي يتم من خلالها تحويل التصرف الخاص إلى تصرف جماعي في اتجاه الصالح العام.

ويظهر ذلك جليا في اعتماد كافة الدول المعاصرة على الضرائب بنوعها المباشرة على الثروات والدخول، وغير المباشرة على الاستهلاك، وتزيد نسبة الاعتماد على الضرائب غير المباشرة في هذا الشأن تدريجيا، خاصة في الدول النامية، وربما كانت خاصية المخدر الضريبي (L'anesthésie fiscale) الذي تتمتع به الضرائب غير المباشرة أحد الأسباب الكامنة وراء زيادة اعتماد الدول عليها، فلا يشعر الممول بثقل العبء الضريبي لها كما هو الحال في الضرائب المباشرة، وبالتالي تقل فرص التهرب منها، فضلا عما تتميز به الضرائب غير المباشرة من مزايا أخرى، مثل: وفرة واستمرارية حصيلتها، ومرونتها، وسهولة التحصيل،، وإدخال عناصر التشخيص الضريبي فيها بفرضها بأسعار تتدرج بحسب مدى أهمية السلعة الخاضعة للاستهلاك، وبالتالي تحقيق نوع من العدالة الضريبية في مواجهة التباين الشديد في توزيع الدخل القومي في الدول النامية.

وتمثل الضريبة على القيمة المضافة (Value Added Tax "VAT") تطورا مهما في هيكل الضرائب غير المباشرة التي طبقت في العديد من دول العالم، وحققته إيرادات جيدة، وهي تحقق هدفين مهمين، هما: العدالة والحصيلة، وقد ظهرت فكرة الضريبة على القيمة المضافة في سنة ١٩١٨م على يد رجل الأعمال الألماني (Wilhelm Von Siemens)، ثم طبقت لأول مرة في فرنسا سنة ١٩٥٤م، وما لبثت أن انتشرت في معظم الدول الأوروبية، وغيرها من دول العالم، لا سيما الدول أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organization for Economic Co-operation and Development "OECD")، وقد أظهر التطبيق العملي لهذه الضريبة نجاحها في تلك الدول، كما أصبحت المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية في الدول التي تأخذ بها.

وفي مصر كانت البداية الحقيقية للضرائب على الاستهلاك في مطلع العشرينات من القرن الماضي، وذلك بفرض رسم الإنتاج على الكحوليات سنة ١٩٢١م، ثم توالى فرض رسوم الإنتاج على بعض السلع المنتجة محليا في مختلف المراحل، وهي في طريقها من المنتج إلى المستهلك النهائي، كما فرضت رسوم الاستهلاك على السلع المماثلة المستوردة، كما فرضت بعض الرسوم

في سنة ١٩٦٣م تحت مسميات مختلفة، مثل: فروق الأسعار، والإتاوات، وهي مشابهة لرسوم الإنتاج، وفي سنة ١٩٧٣م فُرضت ضريبة على بعض السلع التي كانت خاضعة أصلاً لرسوم الإنتاج أو فروق الأسعار، وفي سنة ١٩٨١م تم تجميع كل هذه الضرائب في قانون واحد صدر في ٣٠ / ٥٧ / ١٩٨١ م ، وهو القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١م بفرض الضريبة على الاستهلاك، وقد استمر هذا القانون الذي شمل نحو ٥٤ سلعة في بداية تطبيقه زيدت فيما بعد إلى ما يقرب من ١٢٤ سلعة من تاريخ إصداره سنة ١٩٨١م حتى صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات الذي نصت المادة الثانية منه على أن: "يلغى القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١م بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك...".

ووفقاً لنص المادة (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م يتم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات على ثلاث مراحل هي:

- المرحلة الأولى: يكلف فيها المنتج الصناعي، والمستورد، ومُؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

- المرحلة الثانية: يكلف فيها المنتج الصناعي، والمستورد، ومُؤدي الخدمة، وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

- المرحلة الثالثة: يكلف فيها المنتج الصناعي، والمستورد، ومُؤدي الخدمة، وتاجر الجملة، وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

وقد تم تطبيق المراحل الثلاث تطبيقاً للمادة الرابعة من القانون التي تنص على أن: "تسري المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون، ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية الانتقال في تحصيل الضريبة بالنسبة لبعض السلع إلى المرحلة الثانية أو الثالثة حسب الأحوال"، وقد تم ذلك بصدور القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات بمرحلتها الثانية والثالثة.

وقد أثار تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بمراحله الثلاث- العديد من المشاكل والمنازعات بين الإدارة الضريبية والمسجلين، وقد أدت هذه المشاكل وتلك المنازعات- وستعرض تفصيلاً في سياق هذا البحث- إلى ضرورة إعادة النظر في هذه الضريبة، والتحول منها إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة الذي ثبت نجاحه في دول كثيرة، مع تطوير الإدارة الضريبية لخلق مناخ للثقة المتبادلة بينها وبين المكلفين بالضريبة، وعلاجاً لمشاكل التطبيق التي ظهرت على مدار السنوات الماضية منذ صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، فرغم إدخال العديد من التعديلات التشريعية خلال الفترة المذكورة فإنه مازال هناك العديد من مشاكل التطبيق خاصة بعد تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة بالقانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م، الخاص بهاتين المرحلتين .

ومع ذلك فلا أحد ينكر أن صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات يُعدنقلة نوعية مهمة في التطور الضريبي في مصر، ويمثل خطوة جريئة في سبيل إعادة هيكلة النظام الضريبي، وذلك أن الضرائب تعد أهم الموارد السيادية للدولة، وبصدوره أصبح للضرائب غير المباشرة أهمية كبيرة في الحصيلة الضريبية في مصر.

وقد أفصحت الحكومة المصرية متمثلة في مصلحة الضرائب المصرية مؤخرًا عن نيتها في استصدار قانون يلغي الضريبة العامة على المبيعات، ويطبق بدلًا منها الضريبة على القيمة المضافة، وذلكاتساقًا مع التوجه العالمي في تطبيق الضرائب غير المباشرة وتنفيذًا للقواعد الدستورية الواردة بدستور جمهورية مصر العربية الصادر في سنة ٢٠١٤م؛ إذ أكدت على ضرورة تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، والتزام الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبني النظم التي تُحقق الكفاءة واليسر عند تحصيل الضريبة، ومواكبةً للتطور العلمي في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة التي تطبقها حاليًا أكثر من ١٥٠ دولة؛ وذلك لعدالتها ودورها الإيجابي في المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية، فضلًا عن كونها تمثل التطور الطبيعي للضريبة العامة على المبيعات المطبقة حاليًا في مصر، والتي انحسر تطبيقها في عدد قليل جدًا من دول العالم.

كما أن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي مرت بها مصر في السنوات القليلة الماضية أدت إلى تسليط الضوء على المثالب التي تكتنف قانون الضريبة العامة على المبيعات، وارتفعت الأصوات التي تنادي بضرورة الإصلاح الضريبي والتحول من الضريبة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة، خاصة مع تدني حصيلتها مقارنة بالحصيلة المتوقعة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وزيادة عجز الموازنة العامة عما بعد الآخر، ومن ثم أصبحت الحاجة ملحة لزيادة الإيرادات العامة، يضاف إلى ذلك انخفاض الكفاءة الإنتاجية، وتراجع نسبة الصادرات المصرية إلى الأسواق العربية والعالمية، ومما يعزز هذا التوجه أنه أصبح توجهًا عالميًا تبنته غالبية الدول، المتقدمة منها والنامية.

فما من شك في أن حق المواطن في الشعور بالعدالة الاجتماعية التي كانت أساسًا ركينا ومطلبًا مشتركًا في كافة ثورات الربيع العربي، وكذلك حقه في التنمية الاقتصادية والاستفادة من ثمارها من خلال النظام الضريبي المطبق- أمر لا خلاف عليه، وهذا ما أكدته الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤م في المادة (٣٨) منه التي تنص على أنه "يهدف النظام الضريبي، وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية".

#### إشكالية البحث:

لقد لجأت كثير من الدول- في إطار الإصلاح الضريبي- إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعّالة ماليًا، واقتصاديًا، واجتماعيًا، ويجب ألا تتخلف مصر عن هذه الدول، خاصة في ظل المتغيرات المتعددة والمتداخلة التي يعيشها الاقتصاد المصري في الوقت

المعاصر بشكل عام، وبشكل خاص ما يعانيه النظام الضريبي المصري من خلل أثر على الحصيلة الضريبية من ناحية، ونال من العدالة الضريبية من ناحية أخرى، وكلها أمور تستلزم سرعة تبني سياسات إصلاحية في كافة المجالات وشتى القطاعات، وأن تكون البداية بإصلاح النظام الضريبي وإجراء تعديلات جوهرية في التشريعات الضريبية النافذة في مصر بالشكل الذي يجعل النظام الضريبي المصري يستوعب المتغيرات المحلية والعالمية، شأنه في ذلك شأن النظم الضريبية المختلفة، وتزامنا مع إعلان الحكومة المصرية عن نيتها تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر كبديل ضروري، وكتطور طبيعي للضريبة العامة على المبيعات، وفي هذا الإطار يأتي هذا البحث ليناقد إشكالية محددة يمكن صياغتها في السؤال التالي:

- ما ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر؟

وبفرض تطبيق الضريبة فعليا في مصر فإن سؤالين آخرين يفرضان نفسيهما على ساحة البحث، وهما:

- ما التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر؟

- ما سبل التغلب على التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر؟

### فرضيات البحث:

تأسيسا على مشكلة البحث، فإنه يسعى إلى اختبار صحة الفرضيات التالية:

- توجد ضرورات ملحة في مصر لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

- توجد مجموعة من التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

- إمكانية التغلب على التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

### أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إنجازها فيما يلي:

- بيان الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة.

- توضيح ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

- مناقشة التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، وسبل التغلب عليها.

### أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية موضوع الضريبة على القيمة المضافة التي تم تطبيقها في العديد من الدول النامية، في إطار برامج الإصلاح المالي والضريبي التي يشترطها صندوق النقد الدولي، ومن ثم، فإن تطبيق هذه الضريبة في مصر يعد بمثابة طوق نجاة للاقتصاد المصري حال توافر مقتضياته وآليات تطبيقه، كما يكتسب البحث أهميته من الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة على القيمة المضافة في زيادة الإيرادات الضريبية، والإسهام في سد عجز الموازنة العامة، ولو جزئيا، كما أن البحث يكتسب أهمية خاصة تأتي من تزامنه مع التحضير الذي تقوم به الإدارة الضريبية



في مصر لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وترقب صدور قانون جديد بشأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلا من الضريبة العامة على المبيعات، وهو ما سيُصنفي على نتائج البحث وتوصياتها أهمية كبيرة، إذ يمكن أن تساهم في استجلاء الأمر أمام السلطتين التنفيذية والتشريعية.

### منهج البحث:

فرضت طبيعة موضوع البحث الذي يتناول ضريبة مطبقة (الضريبة العامة على المبيعات)، وظروفا اقتصادية واجتماعية ذات طبيعة خاصة تعيشها مصر، وضريبة من المتوقع التحول إليها (الضريبة على القيمة المضافة) اعتماد البحث على المنهج الوصفي المقارن الذي يصف الحقائق، والوقائع، والأحداث، والتجارب كما تكون، مع وضع التفسيرات المنطقية لها في ضوء النتائج التي انتهت إليها، والانعكاسات الإيجابية والسلبية لكل منها، كما فرضت كذلك اعتماد البحث على المنهج التحليلي التكاملي الذي يركز على دراسة المسائل المطروحة، مع إجراء المقارنات بين الأوضاع والظروف المختلفة، وتحليلها في ضوء ما هو كائن وما يجب أن يكون، وقد اجتهد الباحث في تجميع أكبر قدر ممكن من الحقائق والمعلومات المتعلقة بموضوع البحث من المراجع العامة، والمراجع المتخصصة، والأبحاث العلمية، والدوريات، والجهات المعنية بموضوع البحث داخل مصر وخارجها.

### خطة البحث:

قسمنا خطة الدراسة في هذا البحث تقسيما يحقق ما يصبو إليه البحث من أهداف، وفي ضوء المشكلة البحثية التي يثيرها البحث، والتي سبق الإشارة إليها جاء البحث على النحو التالي:

- مبحث تمهيدي: ويتناول الإطار المفاهيمي للضريبة على القيمة المضافة، وذلك من خلال التعرض للموضوعات التالية: نشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة، ومكانة الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي، وتعريف الضريبة على القيمة المضافة، والخصائص العامة للضريبة على القيمة المضافة.

**الفصل الأول:** ويتناول ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر في أربعة مباحث، تتناول الموضوعات الأربعة التالية على الترتيب: مشاكل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، وتعويض نقص الموارد المالية في الخزنة العامة للدولة، والاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة، ومواكبة التطورات والتحويلات الإقليمية والدولية.

**الفصل الثاني:** ويتناول تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر وكيفية التغلب عليها، وذلك في أربعة مباحث تتناول الموضوعات التالية على الترتيب: المشكلات الانتقالية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وأثر ضريبة قيمة المضافة على المستوى العام للأسعار، وأزمة الثقة بين الممولو الإدارة الضريبية، وضعف الوعي الضريبي للممولين.

## مبحث تمهيدي : الإطار المفاهيمي للضريبة على القيمة المضافة

إن معرفة وفهم الضرورات الداعية للتحويل إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، وتحديات هذا التحويل- لا تكتمل إلا بالتعريف بهذه الضريبة، وذلك من خلال البحث في نشأتها وتطورها، وتحديد موقعها في النظام الضريبي، وبيان المقصود بها، وأخيرا إلقاء الضوء على الخصائص العامة التي تميزها عن غيرها من الضرائب الأخرى، وذلك على النحو التالي:

### (أولا) نشأة وتطور الضريبة على القيمة المضافة:

ارتبط ظهور الضرائب بظهور الدولة؛ فنشأت الضرائب في العالم منذ اليوم الأول لظهور نظام الدولة، بداية من الضرائب بشكلها البسيط وانتهاء بالضرائب الحالية المطبقة في جميع دول العالم، وتعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم صور الضرائب غير المباشرة التي تمتد جذورها إلى الحضارات القديمة<sup>(١)</sup>.

وفي العصر الحديث لم تبدأ الضريبة على القيمة المضافة بصورتها الحالية، ولكن مرت بأطوار ومسميات عدة، فبدأت في بعض الدول بضرريبة على الإنتاج، وفي البعض الآخر بضرريبة

(١) ذكر البعض أن الأصل التاريخي للضرائب غير المباشرة يعود إلى العصر الفرعوني؛ إذ عرفت مصر خلال عهد الفرعنة ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، ففرضت ضرائب مباشرة على دخل الثروة العقارية والثروة المنقولة، على أساس إحصاء للسكان والأموال كل سنتين، وكانت الضريبة تلحق بالدخول تبعا لأهميتها وللمقدار رأس المال، واتخذت شكل جزية الرؤوس وشكل السنخرة، ويعفى منها الكهنة والموظفون، وكانت تعد قوائم للمكلفين، ويتم حصر وعاء الضريبة تارة بواسطة السلطة المركزية وتارة أخرى بواسطة السلطات المحلية، ثم تطورت وتعددت الضرائب غير المباشرة في عصر البطلمة، كما عرفت هذه الضرائب في حضارات اليونان والرومان، إذ كان يوجد ما يعرف باسم الضريبة على التداول في السوق (Market Transfer Tax)، فالرومان طبقوا ضرائب المبيعات على البضائع المباعة في الأسواق أو بالمزاد، ونقلوا هذه الضرائب إلى مصر، وفرنسا، وأسبانيا، وقد استمر تطبيق ضرائب المبيعات في هذه الأقاليم بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية، وطبقت في أوروبا على نطاق واسع في العصور الوسطى (الفترة من القرن الخامس حتى القرن الخامس عشر الميلادي)، خاصة في أسبانيا، ثم طبقت في بلاد مختلفة في القرن الرابع عشر تحت تأثير الأسبان، وكان سعرها ١٠٪، وكانت تقابل بمعارضة في هذه البلاد، وكانوا يسمونها بضرريبة الأزمة أو الحرب، لمزيد من التفاصيل، راجع:

د. عز الدين إبراهيم: حتمية أسلوب الضريبة على القيمة المضافة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعات في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢م، ص ٢.

د. جلال الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة بجامعة عين شمس، ١٩٧٣، ص ٨.

د. أسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة طنطا، ١٩٩٩م، ص ٢.

Moïse Koumoué Koffi: La taxe sur la valeur ajoutée: dans le développement économique de la Côte d'Ivoire, Editions Librairie General dedroit et de jurisprudence (L.G.D.J), Paris, 1981, P 12.

David M. G. Newbery, Nicholas Stern: The Theory of Taxation for Developing Countries, Oxford University Press, 1987, P. 27.

على تجارة الجملة أو تجارة التجزئة، وفي كثير من الدول بضريبة على المبيعات<sup>(١)</sup>، وأول دولة عرفتتها هي ألمانيا في سنة ١٩١٦م، وفرضتها في شكل ضريبة على رقم الأعمال، وطبقتها فرنسا سنة ١٩١٧م، وإيطاليا سنة ١٩١٩م، وبلجيكا سنة ١٩٢١م، ثم تبنتها عديد من الدول الأوروبية<sup>(٢)</sup>.

ويعود الفضل في ظهور الضريبة على القيمة المضافة إلى رجل أعمال ألماني يدعى (Wilhelm Von Siemens) الذي اقترح، في سنة ١٩١٨م، إحلال هذه الضريبة محل الضريبة على رقم الأعمال التي كانت مطبقة في ألمانيا في ذلك الوقت، أما الدولة التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة بصورتها الحالية لأول مرة في العالم فهي فرنسا في سنة ١٩٥٤م، وذلك على يد (Maurice Lauré) الملقب بأبي الضريبة على القيمة المضافة، وتدين له هذه الضريبة بالكثير فيما يتعلق بابتكارها وتطويرها في مؤلفه الذي حمل اسمها سنة ١٩٥٣م، وقد ساعده في ذلك عمله كمدير للمديرية العامة للضرائب ( Direction Générale des Impôts ) في فرنسا في ذلك الوقت<sup>(٣)</sup>.

وقد مرت الضريبة على القيمة المضافة قبل تطبيقها بصورتها الحالية في فرنسا سنة ١٩٥٤م - بأطوار ومسميات عدة، فبدأت في سنة ١٩١٧م بضريبة على مبيعات التجزئة، ويقع عبؤها على المستهلك الأخير للسلعة، وكان يتم تحصيلها عن طريق طابع توضع على فواتير البيع<sup>(٤)</sup>، غير أن هذه الضريبة لم تستمر طويلا بسبب سهولة التهرب منها، ومن ثمّ ضالة المبالغ المحصلة، وقد استبدلت الضريبة على رقم الأعمال بالضريبة على مبيعات التجزئة، وذلك بالقانون الصادر في ٢٥ يونيو ١٩٢٠م<sup>(٥)</sup>، وتختلف الضريبة على رقم الأعمال عن الضريبة على مبيعات التجزئة في أنها تحصل عنيا جمالي العمليات التي يقوم بها التاجر خلال مدة محددة بدلا من تحصيلها عن كل عملية في ظل الضريبة على مبيعات التجزئة، كما أنها تُفرض على كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة المباعية، وليس فقط على مرحلة مبيعات التجزئة، والمكلفون بهذه الضريبة هم

(١) صابر يونس صالح: دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة (فرع بني سويف)، ٢٠٠٣م، ص ٦٤.

(٢) د. خالد عبدالعليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ٥.

(٣) لمزيد من التفاصيل، راجع:

- جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢م، ص ٩ وما بعدها.

- د. المرسي السيد حجازي: النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، ٢٠٠٤م، ص ٣٠٢.

(4) Michel Dran: Droit fiscal, Editions Masson, 1975, P. 105.

(5) Francis Alcade: La profession libérale en droit fiscal, Editions 1985, P. 148.

الأشخاص الذين يشترون من أجل إعادة البيع، حيث يضيف البائع قيمة الضريبة إلى ثمن السلعة ليتحملها- في النهاية- المستهلك<sup>(١)</sup>.

وفي سنة ١٩٣٦م تم إلغاء الضريبة على رقم الأعمال، وفرض ضريبة على الإنتاج، وكانت تُفرض مرة واحدة على المنتجات النهائية، وتُحصل من جميع المنتجين، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وأما مبيعات تجار الجملة والتجزئة فكانت لا تخضع لهذه الضريبة<sup>(٢)</sup>.

وفي سنة ١٩٤٨م أدخل تعديل جوهري على الضريبة على الإنتاج، إذ لم تعد الضريبة تُفرض فقط على المنتج النهائي (المرحلة التي تأخذ فيها شكلها النهائي)، وإنما صارت تُفرض على المنتج في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، وأدخل- لأول مرة في تاريخ الضرائب على المبيعات- نظام الخصم (Le régime de déduction)، وطبقا لهذا النظام يتم حساب الضريبة على إجمالي رقم الأعمال في نهاية كل مرحلة من مراحل الإنتاج، ثم تُستنزَل منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة<sup>(٣)</sup>.

وفي سنة ١٩٥٤م صدر في فرنسا (Loi n° 54-404 du 10 Avril 1954) بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة لتحل محل الضريبة على الإنتاج، وأصبحت تُطبق الضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج التي تمر بها السلعة حتى مرحلة البيع بالجملة، وبقيت تجارة التجزئة وعمليات تقديم الخدمات خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة، إذ كانت عمليات تقديم الخدمات تخضع لضريبة خاصة، لذلك صدر في سنة ١٩٦٦م (Loi n° 66-10 du 6 Janvier 1966) الذي نُص فيه على أن يبدأ العمل به ابتداء من أول يناير ١٩٦٨م؛ أي بعد عامين من إصداره، وقد ألغى هذا القانون الضريبة على الخدمات وعمم الضريبة على القيمة المضافة التي أصبحت هي الضريبة العامة الوحيدة على الإنفاق<sup>(٤)</sup>.

ومنذ سنة ١٩٦٨م أصبح قانون الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا نموذجاً يُحتذى به في سائر الدول الأوروبية والعالم أجمع<sup>(٥)</sup>، حتى وصل عدد الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة في بداية القرن الحادي والعشرين إلى مائة وثلاثين دولة، بيد أن أخذ البلدان النامية بضرية القيمة المضافة اتسم بالبطء، فقد انتشرت في العالم الصناعي وأمريكا الجنوبية في أواخر السبعينات من القرن الماضي، ولم تأخذ بها الدول النامية والدول التي تمر بمرحلة انتقالية إلا بعد ذلك بعشر سنوات<sup>(٦)</sup>.

- 
- (١) د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ١٥.
- (2) Jean Jacques Philippe: La tax sur la valeur ajoutée, edition berger leveroult, 1973, P. ٢٦.
- مشار إليه في: د. عبد المنعم عبد الغني علي، مرجع سابق، ص ١٥.
- (3) Claude Gambier: Les impôts en France, edition Francis Lefebvre, 1986, P. 346.
- (٤) لمزيد من التفاصيل راجع: د. عبد المنعم عبد الغني علي، مرجع سابق، ص ١٦ وما بعدها.
- (٥) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: التطورات المالية الدولية الحديثة دراسة تحليلية مقارنة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٤م، ص ١٢٩.
- (٦) صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص ٦٤.

**(ثانيا) مكانة الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي:**

تنقسم الضرائب بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين، هما: الضرائب على الأشخاص<sup>(١)</sup> والضرائب على الأموال، والأولى تتخذ من الشخص نفسه وعاء لها، فتفرض على الشخص بمناسبة وجوده على إقليم الدولة، وهي تُفرض هنا على الفرد باعتبارها "فردة" بغض النظر عما في حوزته من أموال، ولذلك سميت بضريبة الفرد أو ضريبة الرؤوس، وكانت تُطبق هذه الضريبة في العصور القديمة، أما في العصور الحديثة فلم يعد يُقبل أن يوصف الإنسان بصفة السلعة ومن ثم يكون محلا للحقوق المالية؛ لأن ذلك يتنافى مع الكرامة الإنسانية، فضلا عن أن هذه الضريبة تفتقر إلى العدالة؛ لأنها لا تراعي التفاوت بين الدخول، كما أنها غير مرنة وذات حصيلة منخفضة؛ لأنها تعتمد على الرؤوس، وتتجاهل الأنشطة التي يقوم بها المكلفون، وأخيرا فإن هذه الضريبة تتسم بارتفاع نفقات الجباية<sup>(٢)</sup>.

ولذلك فقد عدلت مختلف الدول عن نظام الضرائب على الأشخاص، وأصبحت الأموال هي الوعاء الذي تُفرض عليه الضريبة، فتفرض الضريبة على أموال الفرد لا على الفرد ذاته<sup>(٣)</sup>، ويمكن تتبع أموال الفرد إما بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر، وأما الطريق المباشر فيعني تتبع رأس المال أو الدخل المتولد منه، وهو تحت يد الفرد، وأما الطريق غير المباشر فيعني تتبع رأس المال أو الدخل بمناسبة استعمالهما، ومن هنا جاءت التفرقة بين الضرائب المباشرة ( Direct Taxes) والضرائب غير المباشرة (Indirect Taxes)، فالضرائب المباشرة هي التي تُفرض على الدخل عند تولده أو رأس المال عند تملكه، وأما الضريبة غير المباشرة، فهي تلك الضريبة التي تُفرض على الدخل عند إنفاقه أو على رأس المال عند التصرف فيه.

وتنقسم الضرائب المباشرة حسب المادة الخاضعة لها إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال، فأما الضرائب غير المباشرة، وهي التي تفرض على الثروة من دخل ورأس مال

(١) تجدر الإشارة إلى أن كافة أنواع الضرائب أيا كان وعائها، وإجراءات ربطها، وأساليب تحصيلها سوف يدفعها في النهاية شخص ما، سواء أكان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، ولكن الحديث عن الضرائب على الأشخاص يتناول موضوع الضريبة وليس الملتزم بها.

(٢) لمزيد من التفصيل حول الضرائب على الأشخاص، راجع: د. زين العابدين ناصر، د. السيد عطية عبدالواحد: مبادئ علم المالية العامة، بدون ناشر، ٢٠٠٣، ٢٠٠٤م، ص ٢٢٤ - ٢٢٦.

(٣) ومع ذلك فممازالت بعض الحكومات المحلية تستخدم بعض الضرائب على الرؤوس بأسعار بسيطة (تتراوح في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا ما بين دولار واحد وأربعة دولارات) كشرط لممارسة الفرد حقه الانتخابي؛ بهدف الربط بين دافع الضريبة وعملية التصويت، فيشعر الجميع بمسئوليتهم في اختيار العناصر الصالحة للحكم، وفي متابعة النشاط الحكومي، ومراقبة أي انحراف.

Harold M. Groves: Financing Government, Holt, Rinehart and Winston, New York, 1965, Chapter 13.

مشار إليه في : د. حامد عبدالمجيد دراز وآخرون: مبادئ المالية العامة، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ٣٣، هامش رقم ١.

بمناسبة استعمالهما، فتأخذ صورتين، الأولى: ضرائب على الثروة بمناسبة تداولها، والأخرى: ضرائب على الثروة بمناسبة إنفاقها أو استعمالها، وتسمى الأولى بالضرائب على التداول، ومن أمثلتها: رسوم التسجيل، وضرائب الدمغة، وتسمى الثانية بالضرائب على الإنفاق<sup>(١)</sup>. والضرائب على الإنفاق قد تُفرض على السلع والخدمات عند استيرادها أو تصديرها، وتسمى الضرائب الجمركية (Customs) أو التعريفية الجمركية (Tariff)، وقد تُفرض على السلع والخدمات بمناسبة استهلاكها داخل إقليم الدولة، وتسمى الضرائب على الاستهلاك. والضرائب على الاستهلاك تأخذ إحدى صورتين: الأولى: الضريبة النوعية على الاستهلاك، والأخرى الضريبة العامة على الاستهلاك، وفيما يلي نستعرض هاتين الصورتين بشيء من التفصيل لتحديد موقع الضريبة على القيمة المضافة:

(أ) الضرائب النوعية على الاستهلاك:

يختار المشرع في هذا النوع من الضرائب سلعة معينة، أو مجموعة من السلع، يفرض عليها وحدها الضريبة، وتثير هذه الضرائب مشكلتين: الأولى خاصة باختيار السلع التي ستفرض عليها الضريبة، والأخرى خاصة بوفرة الحصيلة.

فأما المشكلة الأولى فنجد المشرع مطالباً بمراعاة مصلحة الطبقات الفقيرة، ومن ثمّ يمتنع عليه فرض هذه الضرائب على السلع الضرورية<sup>(٢)</sup>؛ لكيلا ترتفع نفقات المعيشة؛ فتضار هذه الفئات؛ لذا يجب عليه فرض الضريبة على السلع الكمالية التي يُقبل على شرائها الأغنياء، ويسود هذا الاعتبار في الدول المتقدمة صناعياً التي تعتمد بصفة رئيسة على الضرائب المباشرة على الدخل والثروة<sup>(٣)</sup>، فلا تفرض ضرائب على السلع الضرورية، بل تقوم بتقديم إعانات للصناعات التي تنتجها، وذلك تحقيقاً للعدالة الاجتماعية فيها.

وهنا يجب التأكيد على أن تصنيف السلع إلى ضرورية وكمالية يختلف تبعاً للانتقال من مكان إلى مكان آخر، أو من شخص إلى شخص آخر، فالسيارة قد تكون ضرورية في البلاد المتقدمة والغنية، بينما تكون كمالية في البلاد المتخلفة والفقيرة، والأدوات الكهربائية المنزلية كانت بالأمس القريب تعتبر من الكماليات بحيث كانت الحاجة إليها أقل إلحاحاً، ثم أصبحت ضرورية حتى في البلاد المتخلفة الفقيرة، والعبارة في التفرقة بين السلع الكمالية والسلع الضرورية تكون بالنظر إلى مدى التقدم الحضاري والاقتصادي الذي يمكن أن يحول بعض السلع الكمالية إلى سلع ضرورية.

(١) لمزيد من التفاصيل، راجع:

— د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ١٣٦ وما بعدها.

— د. زين العابدين ناصر، و د. السيد عطية عبدالواحد، مرجع سابق، ص ٢٣٧ وما بعدها.

— د. حامد عبدالحجيد دراز، و آخرون: مبادئ المالية العامة (القسم الثاني)، الدار الجامعية، ٢٠٠٣م، ص ٣٤ وما بعدها.

(٢) يضمن فرض الضريبة على السلع الضرورية حصيلة وفيرة للخزينة العامة، ولكنه يتنافى مع أبسط مبادئ العدالة الضريبية.

(٣) د. عبدالمنعم عبدالغني علي، مرجع سابق، ص ٢٠.

لذلك فقد لا يكون من العدالة فرض الضريبة على السلع الكمالية في مجتمعات معينة؛ لأنها لا تعتبر كمالية نظرا للمستوى الحضاري في هذه المجتمعات، يضاف إلى ذلك أن فرض ضرائب مرتفعة على السلع الكمالية يقلل من قدراتها التنافسية في مجال التجارة الخارجية، ولهذا يجب إعفاء المصدر منها أو تخفيض الضريبة المفروضة عليه.

وهكذا يبدو أن أفضل السلع التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة في هذه الحالة هي السلع الجارية أو الشائعة، وهي السلع التي لا تعتبر ضرورية، كما أنها لا تعتبر كمالية بالنسبة للمستوى الحضاري لمجتمع معين، مثل: السكر، والشاي، والبن، والدخان... إلخ، وبالنسبة لهذا الأخير، فإن فرض ضرائب مرتفعة عليه يقلل من استهلاكه، وهنا يكون للضريبة دور أخلاقي إلى جانب دورها المالي والاقتصادي، ولهذا ينتشر هذا النوع من الضرائب في مختلف النظم الضريبية.

وأما المشكلة الثانية والخاصة بوفرة الحصيلة فإنها تنتج من ضرورة مراعاة الطبقات الفقيرة، وكذلك مراعاة المستوى الحضاري للمجتمع الذي قد يجعل من بعض السلع الكمالية سلعا ضرورية، ويكون الحل في هذه الحالة أيضا أن تُفرض الضريبة على السلع ذات الاستعمال الجاري؛ لأنها لا تؤثر على الطبقات الفقيرة، كما أنها لا تؤثر على السلع الكمالية في المجتمعات المتقدمة؛ إذ إنها تعد سلعا ضرورية لهذه المجتمعات، فضلا عن أن الطلب على هذه السلع قليل المرونة؛ لا يتأثر كثيرا بارتفاع الأسعار نتيجة فرض الضريبة.

فإذا انتهى المشرع من تحديد السلع التي ستخضع للضريبة، مراعيًا مصلحة الفقراء والمستوى الحضاري للمجتمع دونما تأثير على وفرة الحصيلة المتباعدة من الضريبة فإن هذه الضريبة قد يتم تحصيلها من المستهلك مباشرة عند بيع السلعة له، وقد يتم تحصيلها في مرحلة الإنتاج، ويتحملها المنتج الذي يقوم بنقل عبئها للمستهلك في صورة زيادة في ثمن السلعة<sup>(١)</sup>.

#### • الضرائب العامة على الاستهلاك:

تُفرض الضريبة - وفقا لهذا الشكل- على كل السلع، بحيث لا يواجه المشرع مشكلة اختيار السلعة أو السلع التي تخضع للضريبة دون غيرها، وإن كان ذلك لا يحول دون تقرير إعفاءات من الضريبة، أو تخفيضات لها، وتأخذ الضريبة العامة على الاستهلاك صورًا ثلاثة:

**الصورة الأولى:** الضريبة العامة الوحيدة (Tax Unique/ Taxe Unique) على رقم الأعمال، وتعرف أيضا باسم الضريبة ذات المرحلة الواحدة، والضريبة العامة على المبيعات أحادية المرحلة، ويقصد بها الضريبة التي تُفرض على جميع السلع أو المنتجات عند مرحلة واحدة معينة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، وهي في طريقها من المنتج إلى المستهلك<sup>(٢)</sup>، وتتميز هذه الضريبة -

(١) د.عبد المنعم عبدالغني علي، مرجع سابق، ص ٢٢.

(٢) انظر:

- د.جلال عبدالحكيم الشافعي: أساليب فرض ضريبة المبيعات ومدى إمكان تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السابع بكلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٥م، ص ١١ =

بصفة عامة بأنها تضع عبئا واحدا على مختلف المنتجات، وبصرف النظر عن تعدد مراحل إنتاجها وتوزيعها، ولذلك فهي لا تُشجع على تكامل المشروعات بهدف تفادي الضريبة الذي يؤثر على الحصيلة<sup>(١)</sup>، ويعتمد اختيار مرحلة فرض الضريبة على الظروف الاقتصادية للدولة وعلى كفاءة الجهاز الضريبي القائم بالتنفيذ .

فقد تُفرض الضريبة أحادية المرحلة في مرحلة شراء المواد الأولية، وقد تُفرض على الإنتاج، وتُعرف في هذه الحالة بالضريبة العامة على الإنتاج، وقد تُفرض في مرحلة البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، وتسمى في هذه الحالة بالضريبة العامة على تجار الجملة، وقد تُفرض في مرحلة البيع من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي، وتُعرف في هذه الحالة بالضريبة العامة على تجار التجزئة أو بالضريبة العامة على المشتريات .

ففي الحالة الأولى (فرض الضريبة على المواد الأولية) تكون شريحة الخاضعين للضريبة كبيرة جدا<sup>(٢)</sup>، وهذه الصورة لا تكون مجدية إلا في البلدان النامية التي يقوم اقتصادها بصفة أساسية على المواد الأولية فقط، كالمعادن المستخرجة من باطن الأرض، وهي وإن كانت تتميز بوفرة الحصيلة، وسهولة احتساب الضريبة إلا أن الصعوبة تكمن في تحديد المادة الأولية المختارة كوعاء للضريبة، كما أن مثل هذه الضريبة يكون سعرها مرتفعا؛ لأن قيمة المواد الأولية تكون عادة منخفضة القيمة، الأمر الذي يستوجب رفع سعر الضريبة للحصول على إيرادات كافية منها.

وفي الحالة الثانية (فرض الضريبة في مرحلة الإنتاج)، يكون الملتزم بتوريد الضريبة هو منتج السلعة أو مورد الخدمة الخاضعة للضريبة، ومن ثم فإن هذا النوع من الضرائب لا يتعامل مع التجار، سواء كانوا تجار جملة أو تجار تجزئة<sup>(٣)</sup>، وإنما تحصل فقط عند انتقال السلعة من دائرة الإنتاج إلى دائرة البيع بالجملة، أي أنها تكون على مبيعات المنتجين، وتمتاز هذه الحالة بقلّة عدد المكلفين بها؛ مما يسهل جبايتها ويقلل فرص التهرب منها، ولكن صعوبة هذا النظام تكمن في صعوبة التمييز بين مرحلة الإنتاج ومرحلة التوزيع، إذ إنه من الصعب وضع معيار دقيق وثابت للفصل بينهما<sup>(٤)</sup>، فضلا عن أن هذه الطريقة لا تناسب سوى الدول الصناعية فقط، ولا تصلح

= شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، أطروحة دكتوراه في الحقوق قُدمت إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٢م، ص ٧٨ .

- د. عبد المنعم عبد الغني علي، مرجع سابق، ص ٢٤ .

- صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص ٧٤ .

(١) د. أبو زيد كامل السيد يوسف: تقييم قانون الضريبة على المبيعات المصرية بمعيار أهداف ومشكلات تطبيقه ووسائل العلاج، بحث منشور بمجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الثالثة عشرة، يوليو ١٩٩٦م،

المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ص ٤١٩ .

(٢) د. عبد المنعم عبد الغني علي، مرجع سابق، ص ٢٤ .

(٣) شويكار إسماعيل يوسف، مرجع سابق، ص ٧ .

(٤) د. عبد المنعم عبد الغني علي، مرجع سابق، ص ٢٥ .



للدول التي يقوم اقتصادها على غير الصناعة<sup>(١)</sup>، وقد كانت هذه الحالة مطبقة في فرنسا خلال الفترة من ١٩٣٦م حتى ١٩٥٣م، ثم ألغيت مع بداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سنة ١٩٥٤م.

وأما الحالة الثالثة (فرض الضريبة على مبيعات تجار الجملة)<sup>(٢)</sup> فإن وعاء الضريبة يشتمل على رقم الأعمال الذي يتم بين تجار الجملة وتجار التجزئة، وتحصل الضريبة من تاجر الجملة الذي ينقل عبئها إلى تاجر التجزئة الذي يقوم بدوره بنقل عبئها إلى المستهلك<sup>(٣)</sup>، وميزة هذه الحالة أنها تركز الضريبة في فئة محدودة، وهم تجار الجملة، وهذا يؤدي إلى سهولة تحصيلها، وتيسير مهمة الإدارة الضريبية في الرقابة عليها، ولكن هذه الميزة لا تحول دون التهرب من الضريبة إذا تمكن تاجر التجزئة من الشراء من المنتج مباشرة، كما أنها قد تصادف صعوبة في التطبيق بالدول التي تزداد فيها فئة تجار الجملة وتجار التجزئة.

وأما الحالة الرابعة (حالة فرض الضريبة الوحيدة عند مستوى تجار التجزئة)، فإن هذه الضريبة تسري على السلع المباعة للمستهلك في آخر مرحلة من مراحل التوزيع<sup>(٤)</sup>، وميزة فرض الضريبة في هذه المرحلة هي وفرة الحصيلة؛ وذلك بسبب اتساع نطاقها، ومع ذلك فإن هذه الضريبة محدودة التطبيق؛ ذلك أن حصر تجار التجزئة ليس بالأمر اليسير؛ لأن الغالبية العظمى من الخاضعين لهذه الضريبة هم أصحاب المحلات الصغيرة، وهؤلاء عادة لا يمسون دفاتر منتظمة تبين أرقام مبيعاتهم.

**الصورة الثانية:** الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال، أو الضريبة التراكمية ( Tax Cumulative/ tax cumulatif )، وفيها تسري الضريبة على كل مرحلة من مراحل إنتاج واستهلاك السلعة، فتفرض ضريبة على قيمة السلعة عند توريدها للمصنع كمادة أولية، ثم تُفرض عليها الضريبة مرة أخرى، وهي سلعة نصف مصنعة، ثم مرة ثالثة عند انتقالها كسلعة تامة الصنع إلى تاجر الجملة، ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة خامسة عند بيعها من تاجر التجزئة إلى المستهلك، وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة بعدد المراحل التي تجتازها، وتعد الضريبة على رقم الأعمال خير مثال لهذا النوع من الضرائب، حيث يُتخذ رقم الأعمال لكل منتج مقياساً لقيمة السلع والخدمات التي تم إنتاجها

(١) صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص ٧٥.

(٢) من أمثلة هذا النوع الضريبة على المشتريات التي كانت مطبقة في إنجلترا قبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سنة ١٩٧٣م، وهي ضريبة نادرة الوجود، ذلك أن تطور الضريبة عادة ما ينتقل من الضريبة على المنتجين إلى الضريبة على القيمة المضافة مباشرة، ومن ثم فهي خطوة وسطى نادراً ما يتوقف عندها أحد، لمزيد من التفصيل، راجع:

John V. Brown and Suzanne Chardwich: A Guide VAT in the UK, Ernst and Young, London, 1990, P. 34.

شويكار إسماعيل يوسف، مرجع سابق، ص ٨.

(٣) د. عبدالمنعم عبدالغني علي، مرجع سابق، ص ٢٦.

(٤) شويكار إسماعيل يوسف، مرجع سابق، ص ٨.

أو تداولها، فتُفرض عليه الضريبة، وقد تُفرض هذه الضريبة بسعر موحد على جميع المراحل، وجميع السلع، وجميع الخدمات، أو قد يختلف السعر من مرحلة إلى أخرى، أو من سلعة إلى أخرى<sup>(١)</sup>. وإذا كانت هذه الضريبة تتصف بالبساطة ووفرة الحصيلة فإنه يؤخذ عليها عدة مآخذ، أول هذه المآخذ أنها تتكرر وتتراكم بتعدد المراحل التي تمر بها السلعة، ولا يُسمح بحصم ما تم سداده منها في المراحل السابقة، وبالتالي فهي تؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع، وهو ما يتقل كاهل المستهلكين<sup>(٢)</sup>، وثاني هذه المآخذ أنها تُشجع التكامل بين المشروعات رغبة في اختصار المراحل التي تمر بها السلعة، ومن ثم تفادي الضريبة على بعض المراحل، وهو ما يعني انخفاض حصيلة الضريبة في هذه الحالة، وثالث هذه المآخذ أنها تُشجع استيراد المنتجات التي لا تدفع الضريبة إلا مرة واحدة، فتنافس المنتجات المحلية التي تدفع الضريبة عدة مرات<sup>(٣)</sup>.

**الصورة الثالثة: الضريبة على القيمة المضافة (Value Added Tax "VAT"/ Taxe sur "TVA" la valeur ajoutée)**، وهي تُفرض على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك النهائي، فهي تُفرض على الفرق بين قيمة الإنتاج المبيع في نهاية فترة معينة وقيمة الإنتاج المشتري في بدايتها، حيث يتم تحصيل الضريبة في كل مشروع عن ذلك الجزء من إنتاجه النهائي الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه، والأشياء المشتراة من الغير في خلال فترة معينة، وهي بالتالي تسري على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة، وليس على قيمتها الكلية في مختلف مراحلها، كما هو الحال في الضريبة التراكمية أو الضريبة على رقم الأعمال<sup>(٤)</sup>.

وتتشابه الضريبة على القيمة المضافة مع الضريبة التراكمية على كافة المراحل، إذ إن كلا منهما تسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، والتوزيع، والاستهلاك، كما تتشابهان في إمكانية فرضهما بسعر موحد على جميع المراحل، وجميع السلع والخدمات، أو بأسعار تختلف باختلاف نوع السلعة أو الخدمة، أو تبعاً للمرحلة الإنتاجية<sup>(٥)</sup>، ولكن وجه الخلاف بينهما أن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض على القيمة التي أضيفت على السلعة في كل مرحلة، بينما تُفرض الضريبة التراكمية على القيمة الإجمالية في كل مرحلة<sup>(٦)</sup>، وبذلك تتلافى الضريبة على القيمة المضافة ظاهرة التراكم التي تنتج من سريان الضريبة على نفس الوعاء الضريبي مرات متعددة في مراحل مختلفة<sup>(٧)</sup>.

(١) د. حامد عبدالمجيد دراز، وآخرون، مرجع سابق، ص ٦٩ - ٧٠.

(٢) د. عبد المنعم عبدالغني علي، مرجع سابق، ص ٢٣.

(٣) د. رفعت الخجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ٢٨٧.

(٤) د. خالد عبدالعليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ٣٧.

(٥) د. حامد عبدالمجيد دراز، وآخرون، مرجع سابق، ص ٧١.

(٦) د. خالد عبدالعليم السيد عوض، مرجع سابق، ص ٣٧.

(٧) د. عبد المنعم عبدالغني علي، مرجع سابق، ص ٢٧.

وتُفرض الضريبة على القيمة المضافة بإحدى طريقتين: فإما أن تُحسب على القيمة التي أضافها المشروع<sup>(١)</sup>، وإما أن تُحسب على إجمالي ثمن بيع المنتج إلى المستهلك النهائي، ثم يستنزل منها الضريبة التي سُددت عن هذا المنتج في المراحل السابقة<sup>(٢)</sup>، وفي هذه الحالة الأخيرة يتحدد سعر إجمالي للضريبة، ثم يخصم كل منتج أو موزع مقدار الضريبة التي دفعها المنتج أو الموزع السابق أثناء مشاركته في العملية الإنتاجية، فإذا فرضنا أن سلعة تمر في إنتاجها بمرحلتين، ويقوم تاجر بيعها إلى المستهلك النهائي، وأن سعر الضريبة على القيمة المضافة ١٠٪، فإذا كان المنتج الأول يبيع السلعة إلى المنتج الثاني بسعر ١٠٠ جنيه، فإنه يدفع عنها ضريبة مقدارها ١٠ جنيهات، وإذا كان المنتج الثاني يبيع السلعة إلى التاجر بسعر ٢٠٠ جنيه، فإنه يدفع عنها ضريبة مقدارها ٢٠ جنيهات، ويخصم منها ١٠ جنيهات قيمة الضريبة التي سبق أن دفعها المنتج الأول، وإذا كان التاجر يبيع السلعة إلى المستهلك النهائي بسعر ٣٠٠ جنيه، فإنه يجب عليه أن يدفع ٣٠ جنيهات، ويخصم منها ما سبق أن دفعه كل من المنتجين الأول والثاني، وبذلك يدفع ١٠ جنيهات<sup>(٣)</sup>.

**ونلاحظ مما سبق:** أن عملية البيع - بحسب الأصل - هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، غير أن هذه الواقعة قد تكون الشراء، كما في حالة الضريبة المفروضة على الواردات، وذلك على الرغم من أن فرض ضريبة القيمة المضافة على الواردات يتنافى مع طبيعة هذه الضريبة؛ لأنها - بحسب الأصل - ضريبة على المبيعات، وليست ضريبة على المشتريات. والأصل أن تُفرض الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات، غير أنه من الممكن تطبيقها على السلع فقط دون الخدمات، أو تحديد السلع والخدمات التي تُطبق عليها الضريبة، وذلك باتباع إحدى طريقتين: الأولى: تقرير خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة، ثم تقرير الإعفاءات بعد ذلك بنصوص صريحة، والأخرى: تقرير الإخضاع من خلال إعداد قوائم السلع والخدمات التي تخضع للضريبة، وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تُدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة، مع مراعاة تنقية هذه القوائم من السلع والخدمات التي يتم إعفاؤها فيما بعد، وإضافة السلع والخدمات التي يتم إخضاعها للضريبة بعد أن كانت معفاة. ولا تنظر الضريبة على القيمة المضافة باعتبارها إحدى الضرائب غير المباشرة - إلى ظروف المكلفين بها، أو إلى ما يخضع لها من سلع وخدمات، الأمر الذي لا يسمح بتقرير إعفاءات كثيرة منها، خاصة وأنها عامة الانطباق، إلا أن التشريعات الحديثة - تحقيقاً للعدالة - أخذت ببعض

(١) تُعرف هذه الطريقة باسم طريقة الخصم المباشر، وطبقاً لهذه الطريقة يُستنزل رقم المشتريات السابق في أول فترة

أو مرحلة معينة من إجمالي رقم المبيعات في نهايتها، وتحسب الضريبة على الفرق الناتج بينهما.

(٢) تُعرف هذه الطريقة باسم طريقة الخصم غير المباشر.

(٣) د. محمد رضا سليمان: الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، السنة السادسة والسبعون، العدد ٣٩٩، يناير ١٩٨٥م، ص ٦.

الإعفاءات في نطاق ضيق، فيمكن أن تُعفى بعض السلع والخدمات لاعتبارات خاصة تتعلق بها، أو بعض المكلفين لصفات خاصة بهم، ومن هذه الإعفاءات<sup>(١)</sup>:

- السلع والخدمات المعفاة من الضريبة: الأصل- كما ذكرنا من قبل- أن تخضع كافة السلع والخدمات للضريبة، إلا أنه استثناء من ذلك تقررت عدة إعفاءات لمجموعات محددة، منها، ما يكون لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية<sup>(٢)</sup>، ومن أهمها:

- السلع الرأسمالية، والعقارات، والأسهم، والسندات، وذلك لأن الضريبة في الغالب تُفرض على السلع الاستهلاكية.

- السلع الضرورية كالحليب، والمواد الغذائية الأساسية، والأدوية.

- المواد الأولية، والمنتجات نصف المصنعة التي تُستخدم في الإنتاج مثل: الوقود، وبعض المعادن، وذلك بهدف تشجيع الصناعة والزراعة.

- السلع التي سبق خضوعها لضريبة مماثلة؛ لتفادي الإزدواج الضريبي.

- بعض الإنتاج العلمي والأدبي للنهوض بالثقافة العلمية والأدبية.

١- الهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة: توجد إعفاءات من الضريبة لبعض الهيئات والمنشآت، وهي:

- الجمعيات الخيرية والتعاونية، والهيئات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح؛ إذ تقوم بتقديم خدمات اجتماعية وثقافية؛ ولأن تعاملها في السلع- غالباً- يتم بصورة عرضية ولصالح أعضائها، ومن ثم فإن مشترياتها ومبيعاتها تُعفى من الضريبة مسaireً للمبدأ العام في فرض الضرائب، ولتشجيع التعاون بين الأفراد.

- المصالح الحكومية والهيئات العامة؛ إذ تعفى معظم الدول السلع التي تتعامل فيها هذه المصالح وتلك الهيئات من الضريبة، وكذلك الخدمات التي تؤديها بمقابل نقدي.

- صغار التجار والصناع الذين لا يحققون أرقام أعمال معينة، والغرض من ذلك هو تفادي مشقة فحص ومراجعة آلاف الإقرارات الضريبية، والاقتصاد في نفقات الجباية التي لا تتناسب مع الضريبة المتوقع تحصيلها، ويبدو هذا جلياً في نظام الضريبة التي تسري في مرحلة تجار التجزئة.

(١) د. محمد رضا سليمان، مرجع سابق، ص ٧ ٨.

(٢) ولا يعني إعفاء سلعة ما من الخضوع للضريبة إعفاء مستلزمات الإنتاج اللازمة لإنتاج هذه السلعة من الضريبة، فعلى سبيل المثال إعفاء السلع الزراعية من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة لا يعني عدم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المدخلات اللازمة لإنتاج السلع الزراعية، كالبيدور، والسماذ، وغيرهما من المدخلات، كالمدخلات الرأسمالية التي تشمل الآلات، والتجهيزات اللازمة لزراعة الأرض، ولكن حدود الإعفاء تنصب فقط على السلعة الزراعية في صورتها النهائية، ولا تمتد إلى المدخلات اللازمة لإنتاج هذه السلعة، فالمرارعون وإن كانوا معفيين من الضريبة على القيمة المضافة، ومن ثم فهم لا يتعاملون مع مأمور الضرائب، إلا أنهم يدفعون الضريبة على كافة مدخلاتهم، لمزيد من التفصيل، راجع:

- د. عبدالستار عبدالحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة المنوفية، العدد التاسع عشر، السنة العاشرة، أبريل ٢٠٠١م، ص ٣٠٢.

- شويكار إسماعيل يوسف، مرجع سابق، ص ٢٩.

**(ثالثا) تعريف الضريبة على القيمة المضافة:**

تستمد معظم الضرائب تسميتها من الوعاء الذي تُفرض عليه الضريبة، فمثلا ضريبة الدخل هي تلك الضريبة التي تتخذ من الدخل أساسا لها؛ أي أن الدخل هو الوعاء الذي تُفرض عليه الضريبة، والضريبة العقارية هي تلك الضريبة التي تُفرض على العقارات كوعاءٍ لها، سواء كانت مباني، أو أرضا زراعية، أو أراضي معدة للبناء، وهكذا في بقية الأنواع المختلفة للضرائب، وأما الضريبة على القيمة المضافة، فهي- كما يدل اسمها- تستهدف القيمة المضافة، لذلك فإن وضع تعريف مناسب لها يتطلب منا أن نُبين أولا المقصود بالقيمة المضافة بشيء من التفصيل، ثم نُتبع ذلك بتعريف الضريبة التي تُفرض على هذه القيمة المضافة، وذلك على النحو التالي:

**(ب) مفهوم القيمة المضافة :**

يختلف مفهوم القيمة المضافة (Value Added) تبعا للموضوع الذي يهتم به، فمن الناحية الاقتصادية تكون القيمة المضافة هي الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في إنتاجها؛ أي الاستهلاك الوسيط في عملية الإنتاج، ويتم تجميع القيم المضافة لجميع القطاعات الاقتصادية لتمثل القيمة المضافة الإجمالية، وهي تُسمى الناتج المحلي الذي يُعبر عن قيمة الثروة الوطنية في المجتمع، أما من الناحية الضريبية فإن القيمة المضافة تُمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو مقابل أداء الخدمة و ثمن شراء المواد والخدمات اللازمة للحصول عليها<sup>(1)</sup>، وبعبارة أخرى هي الفرق بين قيمة منتجات وحدة اقتصادية معينة، وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج المشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى<sup>(2)</sup>، أي ما أضافته هذه الوحدة الاقتصادية على ما استخدمته من عناصر إنتاج لوحدتها إنتاجية تسبقها في العملية الإنتاجية، وبالتالي فهي لا تقتصر على مرحلة إنتاجية دون الأخرى، وإنما تُعبر عن الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها، والمثال التالي يوضح فكرة القيمة المضافة:

بفرض أن المزارع (زيد) أنتج قطنا، واستخدم في ذلك أسمدة، ومبيدات، وبدورا بقيمة (٣٥ ألف جنيه)، ودفع أثناء جمع المحصول (٥ آلاف جنيه)، ثم باع كامل إنتاجه من القطن إلى مصنع الغزل والنسيج بمبلغ (٥٠ ألف جنيه)، ثم قام مصنع الغزل والنسيج بغزل هذا القطن وتحويله إلى أقمشة باستخدام مستلزمات إنتاج مادية تم شراؤها من الغير بمبلغ (٢٠ ألف جنيه)، ثم باع مصنع الغزل والنسيج كمية القماش إلى مصنع صناعة الملابس الجاهزة بمبلغ (٩٠ ألف جنيه)، ثم قام مصنع صناعة الملابس الجاهزة بتصنيع هذا القماش مستخدما مستلزمات مادية وخدمات إنتاجية بقيمة (٣٠ ألف جنيه)، وباع إنتاجه إلى الوكيل التجاري (عمرو) بمبلغ (١٥٠

(1) Arvind Ashta: European VAT General Principles, Burgundy School of Business – CEREN, 2007, P. 10.

(٢) د. محمد جلال أبو الدهب: محاضرات في النظرية الاقتصادية، معهد التخطيط القومي، مذكرة رقم ٧١٤، ج ٤، يونيو ١٩٦٧م، ص ٢.

ألف جنيه) الذي قام بدوره ببيع البضاعة إلى تاجر التجزئة (حسن) بمبلغ (١٧٠ ألف جنيه)، ثم باع (حسن) البضاعة في محله بسعر التجزئة للمستهلكين بمبلغ إجمالي (٢٠٠ ألف جنيه). ويتضح من هذا المثال أن القيمة التي أضافها المزارع (زيد) (١٠ آلاف جنيه)، وهي تمثل الفرق بين مدخلات العمل الإنتاجي الذي باشره، وقيمتها (٤٠ ألف جنيه) وبين قيمة إنتاجه (٥٠ ألف جنيه)، وأن القيمة التي أضافها مصنع الغزل والنسيج (٢٠ ألف جنيه)، وهي تمثل الفرق بين المدخلات (٧٠ ألف جنيه) وقيمة المخرجات (٩٠ ألف جنيه)، وأن القيمة التي أضافها مصنع الملابس الجاهزة (٣٠ ألف جنيه)، وهي تمثل الفرق بين قيمة المدخلات (١٢٠ ألف جنيه) وقيمة المخرجات (١٥٠ ألف جنيه)، وأن القيمة التي أضافها الوكيل التجاري (عمرو) (٢٠ ألف جنيه)، وهي تمثل قيمة الفرق بين المدخلات (١٥٠ ألف جنيه) وقيمة المخرجات (١٧٠ ألف جنيه)، وأخيراً فإن القيمة التي أضافها تاجر التجزئة (حسن) (٣٠ ألف جنيه)، وهي تمثل قيمة الفرق بين المدخلات (١٧٠ ألف جنيه) وقيمة المخرجات (٢٠٠ ألف جنيه). ويفرض أن النشاطات الاقتصادية السابقة تمثل جميع نشاطات الاقتصاد المحلي، تكون القيمة المضافة الإجمالية هي الناتج المحلي الإجمالي في هذا الاقتصاد، أي مجموع القيم المضافة لجميع الوحدات الاقتصادية العاملة في المجتمع، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

## جدول رقم (١)

القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى مستوى الاقتصاد القومي

الوحدة الاقتصادية	قيمة الإنتاج المبيع (بالألف جنيه)	قيمة مستلزمات الإنتاج المادية وأجور الخدمات المدفوعة للغير	القيمة المضافة في الوحدة الاقتصادية
المزارع (زيد)	٥٠	٤٠ = ٥ + ٣٥	١٠
مصنع الغزل والنسيج	٩٠	٧٠ = ٢٠ + ٥٠	٢٠
مصنع الملابس الجاهزة	١٥٠	١٢٠ = ٣٠ + ٩٠	٣٠
الوكيل التجاري (عمرو)	١٧٠	١٥٠	٢٠
تاجر التجزئة (حسن)	٢٠٠	١٧٠	٣٠
المجموع (في الاقتصاد الكلي)	٦٦٠	٥٥٠	١١٠
الناتج المحلي الإجمالي		مجموع المستلزمات	

المصدر: جدول من إعداد الباحث.

## (ج) تعريف الضريبة على القيمة المضافة:

بناء على كل ما تقدم، ومن خلال المفهوم أعلاه يمكن القول بأن الضريبة على القيمة المضافة تُعد من الضرائب غير المباشرة، وهي تُفرض على السلع والخدمات، ويتحمل عبئها

المستهلك النهائي، وهي تتخذ القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة المقدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وعاءً لها<sup>(١)</sup>.

فالضريبة على القيمة المضافة لا تُفرض على القيمة الكلية للمبيعات في أي مرحلة إنتاجية أو توزيعية، وإنما تُفرض فقط على القيمة التي أضافتها تلك المرحلة إلى قيمة مشترياتها من المرحلة السابقة، وهذا هو الفارق الجوهرى بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة التراكمية على رقم الأعمال، إذ لا تُفرض الضريبة على القيمة المضافة على قيمة المبيعات الكلية في كل مرحلة كما هو الحال في الضريبة التراكمية على رقم الأعمال، وإنما على جزء فقط من تلك المبيعات، وهو الذي يمثل القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>.

ويُستخلص من ذلك، أن الفكرة الأساسية التي تقوم عليها الضريبة على القيمة المضافة - كما يرى البعض<sup>(٣)</sup> - تتمثل في أنه في كل مرة يتم فيها انتقال المنتج من منتج لآخر، فإن كل منتج يدخل على المنتج بعض التعديلات التي تزيد من قيمته، وبالتالي فإن كل منتج لا يلتزم بالضريبة إلا في حدود ما أضافه من قيمة للمنتج الذي أنتجه.

#### (رابعاً) الخصائص العامة للضريبة على القيمة المضافة:

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة تختلف من حيث: وعاءها، وأسعارها، وقواعد وإجراءات تطبيقها باختلاف الدول المطبقة لها، فإن لها مجموعة من الخصائص العامة التي تتصف بها وتميزها عن بقية الضرائب الأخرى في كل هذه الدول، أيا كان نظامها السياسي، وواقعها الاقتصادي، والمالي، والاجتماعي، وهذه الخصائص تتمثل في الآتي:

#### ١- الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عامة (General Tax):

بمعنى أنها تُفرض على جميع السلع والخدمات، المحلية منها والمستوردة، إلا ما استثني بنص خاص، فهي ليست ضريبة نوعية تُفرض على بعض السلع أو الخدمات دون البعض الآخر<sup>(٤)</sup>، والاستثناء من الخضوع للضريبة هو الإعفاء، والإعفاء نوعان، الأول: الإعفاء مع خصم الضريبة السابق سدادها (taux zero/ zero rating)<sup>(٥)</sup>، أما الآخر: فهو الإعفاء بدون خصم

(١) وعاء الضريبة (Tax Base): هو موضوع الضريبة أو محلها، أي الشيء الذي تُفرض عليه الضريبة بموجب القانون، وتحديد وعاء الضريبة لازم لتحديد دين الضريبة؛ أي المبالغ التي يجب على المكلف دفعها.

(٢) د. سعيد عبدالعزيز على: ضريبة المبيعات في مصر دراسة تحليلية تقويمية، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق جامعة طنطا العدد (٩)، يناير ١٩٩٣م، ص ١٥.

(٣) د. السيد عطية عبدالواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م، ص ٦٣٦.

(٤) خالد عبدالعليم السيد عوض، مرجع سابق، ص ١٦.

(٥) يختلف تطبيق الضريبة بمعدل صفري عن الإعفاء من الضريبة اختلافاً كلياً، فعند تطبيق الضريبة بمعدل ضريبي صفري يمكن استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج، ولهذا فإن خضوع الصادرات لمعدل ضريبي صفري يترتب عليه رد الضريبة التي أديت بالفعل على مدخلات هذه الصادرات، وبذلك تُدعم الضريبة على القيمة المضافة المركز التنافسي للدولة في الأسواق العالمية، أما في حالة إعفاء هذه الصادرات من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة فلن يتم استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج، وبالتالي لا يجوز تقديم أي مردودات =

الضريبة السابقة سدادها، والإعفاء مع الخصم تمنحه جميع الدول للتصدير، تطبيقاً لدولة الوجهة أو المقصد<sup>(١)</sup>، ولبعض السلع الأخرى تبعاً لظروف كل دولة وأهمية السلعة أو الخدمة، أما الإعفاء بدون خصم فتختلف فيه الدول، فتمنحه لبعض السلع والخدمات دون الأخرى، وتختلف هذه السلع من دولة إلى أخرى، تبعاً لظروف الدولة، وأهمية السلعة أو الخدمة أيضاً<sup>(٢)</sup>.

## ٢- الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة (Indirect Tax):

فهي تصيب رؤوس الأموال أو الدخول عند استخدامها في ظروف معينة كالاستهلاك للسلع أو الانتفاع بالخدمات، فهي موجهة بصورة أساسية لمخاطبة المستهلك النهائي<sup>(٣)</sup>؛ إذ تُصيب هذه الضريبة المستهلك النهائي، ويتم نقل عبئها إليه عبر مراحل العمل الإنتاجية من مكلف إلى آخر حتى يستقر عبؤها النهائي على مستهلك السلعة أو المستفيد من الخدمة، ولا عبء بعد ذلك لكون هذا المستهلك وطنياً أو أجنبياً، شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، عاماً أو خاصاً.

## الضريبة على القيمة المضافة ضريبة قيمة (كقاعدة عامة)<sup>(٤)</sup>:

أي تُفرض في صورة نسبة مئوية معينة من قيمة السلعة أو مقابل الخدمة الخاضعة للضريبة، فهي ليست ضريبة نوعية<sup>(٥)</sup>، أي لا يكون سعرها مبلغاً محددًا على السلع، والقيمة المعتبرة هنا هي القيمة البيعية للسلعة أو أداء الخدمة، أو قيمة الشراء بالنسبة للسلع المستوردة.

## ٣- الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عينية (Tax In Kind):

وهذه الضريبة عينية، لأنها تتناول المادة الخاضعة للضريبة (سلعاً أو خدمات)، وبغض النظر عن ظروف من يتحمل عبئها<sup>(٦)</sup>، كما أنها تسوي بين السلع المصنعة محلياً والسلع المستوردة، بغض النظر عن التكاليف التي تتحملها السلعة.

= ضريبة، وقد تتأثر قرارات الإنتاج في هذه الحالة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة؛ لأن الضريبة على العمليات الوسيطة لا تُسترد.

(١) مبدأ الوجهة أو المقصد (Destination Principle)، هو المبدأ المأخوذ به دولياً، وموجبه تحدد الضريبة الكلية المدفوعة على سلعة ما على أساس معدل الضريبة التي يتم تحصيلها في منطقة الاختصاص، والتي يتم فيها البيع النهائي، مع استحقاق الإيراد لهذه المنطقة، وفي المقابل يوجد مبدأ آخر هو مبدأ المنشأ (Origin Principle) الذي يمثل البديل للضريبة القائمة على مبدأ الوجهة، وفيه تُسدد الضريبة للبلد المنتج للسلعة، وبالمعدل المطبق في ذلك البلد، وليس للبلد المستهلك لها، ولا بالمعدل المطبق فيه.

(٢) صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص ٨٦.

(٣) د. محمد العمروسي: الضريبة العامة على المبيعات وتحديث النظام الضريبي في المجتمع المصري، بدون ناشر، ١٩٩٦م، ص ٧٣.

(٤) وفي حالات استثنائية قد تُفرض بطريقة نوعية، أي بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة، وذلك بصرف النظر عن قيمتها. (٥) تُفرض الضريبة النوعية بمبلغ ثابت على كل وحدة من وحدات السلعة دون النظر إلى قيمتها، وفي هذه الحالة يكون وعاء الضريبة حجم السلعة، أو عدد وحداتها، أو وزنها، أو طولها، وليس قيمة السلعة.

(٦) وهذا خلافاً للضريبة الشخصية التي تراعي الظروف الشخصية للممول وأعباءه العائلية، كما أنها تعفي قدراً من العنصر الخاضع للضريبة، يسمح للممول بتحقيق الحد الأدنى للمعيشة.



#### ٤- الضريبة على القيمة المضافة ضريبة متعددة المراحل (Multiple Tax):

فهي تُفرض على كافة مراحل الإنتاج والتوزيع، بداية من المنتج، ومرورا بتاجر الجملة، ووصولاً إلى تاجر التجزئة، حتى تصل إلى المستهلك النهائي، وهي قبل أن تصل إلى تاجر التجزئة تعتبر ضريبة ناقصة وغير كاملة (Incomplete VAT)، وقد وصلت دول عديدة إلى مرحلة التطبيق النهائي أو المكتمل (Full VAT)، والضريبة على القيمة المضافة يجب أن تشمل كافة السلع والخدمات حتى تصبح ضريبة عادلة وغير متحيزة<sup>(١)</sup>.

#### ٥- الضريبة على القيمة المضافة دورية التحصيل (Monthly Paid):

فيلتزم المكلف (Tax Payer) بتحويلها دورياً، ثم يقوم بتوريدها بمعرفته إلى الإدارة الضريبية المختصة مرفقة بإقراره الضريبي (Tax Return)، غير أن الدول تسلك في دورية الإقرار مسالك شتى، فبعض الدول تجعل الإقرار شهرياً، ومنها ما يجعله كل شهرين، ومنها ما يجعله كل ربع سنة، ومنها ما يجعله كل ستة أشهر، ومنها ما يجعله سنوياً، ومنها ما يجعله شهرياً لبعض المكلفين، وكل ربع سنة للبعض الآخر<sup>(٢)</sup>.

وتجعل دورية التحصيل من الضريبة على القيمة المضافة مورداً متجدداً يساعد في الإنفاق الحكومي، وبها تختلف عن الضرائب المباشرة التي تورده سنوياً، كما أن توريدها على فترات متقاربة لا يجعل عبأها كبيراً على المكلف، ويقلل بالتالي من فرص التهرب منها بعكس الضرائب المباشرة؛ إذ إن طول مدة توريد الضريبة يزيد من فرص التهرب منها.

#### ٦- الضريبة على القيمة المضافة تطبق مبدأ الخصم (Credit Mechanism):

وتطبيق مبدأ الخصم يعني حق المكلف في استرداد مبلغ الضريبة الذي سبق سداده عند شرائه السلع والخدمات التي قام ببيعها (مدخلاته)، ومن ثم فإن عبء الضريبة في نهاية مراحل الدورة الاقتصادية لا يقع على أصحاب الفعاليات الاقتصادية، بل على كاهل المستهلك النهائي كما في كافة الضرائب غير المباشرة<sup>(٣)</sup>.

ومبدأ الخصم هو جوهر الضريبة على القيمة المضافة، وهو أرقى ما وصل إليه الفن الضريبي، وكان الوصول إليه وتطبيقه في فرنسا في بداية الخمسينات من القرن الماضي بداية ثورة

(١) د. أمين السيد أحمد لطفي: بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ٤٨.

(٢) لمزيد من التفصيل، راجع: صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص ١٠٦ وما بعدها.

(٣) د. سليمان محمد مصطفى، د. صلاح الدين عبدالعليم: الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول (التحديات وآليات التطبيق)، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٨.

عظيمة في تطور الضرائب على الإنفاق، بعد أن كانت هذه الضريبة تُطبق بطريقة تراكمية، بما في ذلك من المساوى والعيوب، وما يؤدي إليه من اضطراب في الأداء الاقتصادي<sup>(١)</sup>.

#### ٧- الضريبة على القيمة المضافة ذات إجراءات سهلة وميسرة :

تمتاز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ذات إجراءات ميسرة، من شأنها أن تسهل التعامل بين الممول والإدارة الضريبية، ومن هذه الإجراءات الميسرة أن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض بسعر موحد على كافة السلع والخدمات، مثل فرضها بسعر ١٠٪، مع الاحتفاظ لبعض السلع الضرورية بسعر منخفض ٣٪ أو ٥٪، وبعض السلع الكمالية بسعر مرتفع ٢٠٪ أو ٢٥٪، كما أن الإقرارات المطلوب تقديمها من المكلف بها تكون بسيطة، وسهلة، وذات بيانات واضحة، وفي الغالب يتم التعامل بها بطريقة حديثة باستخدام وسائل متطورة كالإنترنت، كما أن إجراءات الرقابة تعتمد في الغالب على الفحص المستندي والدفترى لدى المسجلين، وعلى فترات متباعدة، وأيضا فإن إجراءات الرد في حالات التصدير من الإجراءات السهلة والميسرة<sup>(٢)</sup>.

#### ٨- الضريبة على القيمة المضافة ذات رقابة ذاتية:

تتم عملية الرقابة الذاتية في مجال الضريبة على القيمة المضافة عن طريق إعمال مبدأ الخصم الذي يجعل المكلفين أنفسهم يراقبون بعضهم البعض؛ إذ إن مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع بأداء الضريبة المستحقة، حتى يستطيع خصمها من الضريبة التي تُستحق عليه عند بيعه للسلعة، وذلك خلال المراحل المختلفة لإنتاج وتوزيع السلعة، فكل مرحلة تراقب الأخرى، وهذا يقلل في حد ذاته فرص التهرب الكلي من الضريبة.

وتفسير ذلك أن من صور تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كما بيّنا أن يتم فرض الضريبة بسعر محدد في مرحلة البيع بالتجزئة، ثم يُخصم من قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضرائب السابقة التي تم فرضها على ذات السلعة، وإذا افترضنا أن المنتج وتاجر الجملة استطاعا أن يتهربا من دفع الضريبة المستحقة على السلعة في مرحلة الإنتاج وفي مرحلة البيع بالجملة، فمعنى ذلك أنه ليس هناك ائتمان ضريبي (Tax Credit) للممول، يستطيع استقطاعه من قيمة الضريبة المستحقة في مرحلة البيع بالتجزئة، مما يدفعه إلى دفع قيمة الضريبة كاملة، الأمر الذي يجعله يحرص من البداية عند شراء السلع - على التأكد من قيام البائع بسداد الضريبة المستحقة.

#### ٩- الضريبة على القيمة المضافة ضريبة إقليمية (Territorial Tax):

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة إقليمية، لأنها تُفرض وتُحصل فقط في الأسواق وعلى النشاطات المحلية التي يتم فيها استهلاك السلعة، أو الاستفادة من الخدمة (المنشأة للضريبة)،

(١) د. خالد عبدالعليم السيد عوض، مرجع سابق، ص ١٨.

(٢) لمزيد من التفصيل، راجع:

- أحمد فؤاد مهنا، إبراهيم علي عبدالرازق: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة، الجزء الأول، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٩٧م، ص ٢٥.

- د. محمد سعد الشربيني: جرائم التهرب من ضريبة المبيعات وفقا لأحكام القانون ٩١/١١ والقانون ٢٠٠١/١٧، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١ ٢٠٠٢م، ص ٤٤.

وعليه فإن الصادرات غالباً ما يتم تخليصها من هذه الضريبة؛ لأن الاستهلاك يتم خارج نطاق الدولة، وذلك بإخضاع الصادرات للمعدل الصفري للضريبة، أي أن الصادرات تغادر بلد المنشأ غير محملة بأي ضريبة محلية على القيمة المضافة، وفي المقابل تُفرض الضريبة على السلع المستوردة من الخارج عند إعادة بيعها داخل البلاد بغض النظر عن محل إقامة أو جنسية المنتج، أو مُؤدي الخدمة، أو المستورد، ومعنى ذلك أن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض من جانب الدولة طبقاً لمبدأ ونظرية السيادة، وذلك داخل حدود الإقليم، ولا تمتد خارج الإقليم لدولة أخرى إلا بالاتفاق وبشرط المعاملة بالمثل<sup>(١)</sup>.

---

(١) د. خالد عبدالعليم السيد عوض، مرجع سابق، ص ٢٠.

## الفصل الأول

### ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر

في مؤتمر عُقد في ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، بقاعة المؤتمرات الكبرى بجامعة عين شمس، وكان موضوعه "تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق"، عرضت مصلحة الضرائب المصرية ملامح مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة في ستة عشر عنصراً<sup>(١)</sup>، وذلك بعدما فشلت المحاولات التشريعية الكثيرة والمتكررة في معالجة ثغرات وسلبيات قانون الضريبة العامة على المبيعات التي خلفت العديد من المشكلات التطبيقية، بل إن كثرة هذه التعديلات كانت من أهم الأسباب التي أدت إلى تشوه هذا القانون، وهو ما لا يعد مقبولاً في ظل الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تعيشها مصر، وبالتحديد خلال الخمس سنوات الأخيرة.

لذلك يكاد يتفق خبراء الاقتصاد والضرائب في مصر على حتمية التحول إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة، وتأتي هذه الحتمية من توافر مجموعة من الضرورات التي تبرر هذا التحول- وبصفة خاصة في الوقت الحالي- ومنها: تفاذي المشكلات التشريعية والتطبيقية التي نتجت من التطبيق العملي لقانون الضريبة العامة على المبيعات ولائحته التنفيذية، والمساهمة- ولو بصورة جزئية- في خفض العجز في الموازنة العامة للدولة، سواء من خلال ترشيد الإنفاق أو زيادة الإيرادات العامة، والاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة، ومواكبة التطورات والتحويلات الإقليمية والدولية، وسوف نخصص هذا الفصل لمناقشة هذه الضرورات من خلال المباحث الأربعة التالية:

**المبحث الأول:** مشاكل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

**المبحث الثاني:** تعويض نقص الموارد المالية في الخزنة العامة للدولة.

**المبحث الثالث:** الاستفادة من الآثار الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة.

**المبحث الرابع:** مواكبة التطورات والتحويلات الإقليمية والدولية.

(١) للاطلاع على هذه العناصر، راجع: د. محمود السيد الناغي: اتجاهات وتحديات وآليات الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، نوفمبر ٢٠١٥م، ص ٤١٢.

## المبحث الأول

## مشاكل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١

تُعد الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يتميز فيها شخص المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة إلى الخزانة العامة، وهو المنتج أو المستورد، أو البائع نيابة عن شخص الممول الذي يتحمل عبأها، وهو المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة، وذلك عن طريق ما يُعرف بظاهرة نقل العبء الضريبي، وهي ضريبة عينية بحسب الأصل لا تنظر إلى الظروف الاقتصادية أو الاجتماعية للممول، وإن كان يخفف من هذه الصيغة العينية وجود إعفاءات ضريبية لبعض السلع الضرورية، فضلا عن تدرج سعر الضريبة بحسب أهمية السلعة، ومدى اعتبارها من السلع الضرورية أو الكمالية<sup>(١)</sup>.

ولم تكن الضريبة العامة على المبيعات في مصر تحظى بالاهتمام الفقهي- القانوني أو المحاسبي- المناسب قبل عام ١٩٩١م، أي قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات الذي ألغى الضريبة على الاستهلاك التي كانت سارية قبل هذا التاريخ بموجب القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١م، بيد أنه مع بدء تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في الثالث من شهر مايو عام ١٩٩١م بدأ ظهور العديد من المؤلفات، من نوع الشرح على المتن، والموسوعات التي اهتمت بتجميع كافة ما صدر عن المشرع، ووزارة المالية، ومصالحة الضرائب على المبيعات، وفتاوى وأحكام مجلس الدولة في شأن الضريبة المشار إليها.

وقد أكدنا من قبل على أن التحول من نظام الضريبة على الاستهلاك إلى نظام الضريبة العامة على المبيعات كان نقطة تحول جوهرية في مجال الضرائب غير المباشرة في مصر، فقد ترتب على هذا التحول العديد من الآثار الإيجابية، مثل تلافي الآثار السلبية، وحل العديد من مشاكل القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١م، وكذلك توسيع المجتمع الضريبي على نحو غير مسبوق، وكذا توسيع نطاق فرض الضريبة على المبيعات، سواء للسلع أو للخدمات، ومن هذه الآثار الإيجابية أيضا مراعاة البعد الاجتماعي بإعفاء بعض السلع من الخضوع للضريبة، وتخفيض سعر الضريبة لبعض الآخر، وكذلك استحداث موارد مالية حقيقية للخزانة العامة، تكون متوافرة على مدار السنة المالية، مما ساعد على تقليص حجم الدين المحلي على نحو واضح خلال السنوات التالية لتطبيق القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، كما ترتب على تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات فائدة أخرى، وهي توفير قاعدة بيانات عن المسجلين الخاضعين لهذا القانون، أسهمت في تحقيق المزيد من الانضباط في المجتمع الضريبي المصري.

وقد جاء فرض الضريبة العامة على المبيعات في مصر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م ضمن منظومة الإصلاح الاقتصادي الذي تميزت به تلك الفترة، وكانت ضريبة أحادية المرحلة،

(١) د. عز الدين إبراهيم، مرجع سابق، ص ٩.

وأظهر التطبيق الأول لها العديد من المشاكل، ولحل هذه المشاكل تم تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة بصدر القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م، وذلك بإخضاع تاجر الجملة وتاجر التجزئة للضريبة، غير أنه مازال هناك العديد من المشاكل التي يثيرها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في مصر، كما أن كثرة التعديلات التي قام بها المشرع المصري لمعالجة سلبيات وثغرات القانون التي شملت معظم مواد القانون الصادر في سنة ١٩٩١م أدت إلى تشوه القانون نفسه<sup>(١)</sup>، بالإضافة إلى أن تلك الضريبة لا تتماشى مع منظومة الإصلاح الضريبي التي انطلقت منذ سنة ٢٠٠٥م بصدر القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة على الدخل.

ولما كانت قاعدة العدالة الضريبية من أهم الشروط التي افترضها (آدم سميث) حتى تكون الضريبة جيدة، بالإضافة إلى الاقتصاد في نفقات جبايتها، واليقين، والملاءمة، وهي القواعد الأساسية لفرض الضريبة التي أثرت عليها كلها أو بعضها المشاكل التي يثيرها تطبيق قانون الضريبة

(١) من هذه التعديلات ما يلي:

- القانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ (مكرر) في ٣٠ يونية سنة ١٩٩٦م.
- القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٤ (مكرر) في ٢٩ يناير سنة ١٩٩٧م.
- القانون رقم (١٦١) لسنة ١٩٩٧م بإعفاء الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزائها ومكوناتها وقطع غيرها والمعدات اللازمة لاستخدامها والخدمات التي تقدم لها من الضريبة العامة على المبيعات، الجريدة الرسمية، العدد ٥١ (مكرر) في ٢٣ ديسمبر ١٩٩٧م.
- القانون رقم (١٦٣) لسنة ١٩٩٨م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٢٤ (مكرر) في ١٤ يونية سنة ١٩٩٨م.
- القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ (تابع) في ٢٤ مايو ٢٠٠١م.
- القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢م، بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ١٦ (مكرر) في ٢١ أبريل سنة ٢٠٠٢م.
- قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم (١٦٤) لسنة ٢٠٠٢م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٣٠ (مكرر) في ٢٧ يولية سنة ٢٠٠٢م.
- القانون رقم (٨٩) لسنة ٢٠٠٤م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ (مكرر) في ٢٢ مايو ٢٠٠٤م.
- القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ١٣ (تابع) في ٣١ مارس ٢٠٠٥م.
- القانون رقم (١١٤) لسنة ٢٠٠٨م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ١٨ (مكرر)، في ٥ مايو سنة ٢٠٠٨م.
- القانون رقم (٧٣) لسنة ٢٠١٠م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ (تابع) في ٢٧ مايو سنة ٢٠١٠م.

العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، والعوام الذي يكتنفه، والتشوهات التي أملت به، فإن هذه المشاكل تُعد - وبحق - من أهم الضرورات التي تستوجب التعجيل بالتحويل إلى الضريبة على القيمة المضافة، وفيما يلي نُبين هذه المشاكل وتلك التشوهات بشيء من التفصيل، على أن نذكر في كل مرة الحل الذي تقدمه الضريبة على القيمة المضافة لتغلب على كل مشكلة من هذه المشاكل:

#### ١- مشكلة تعدد الأسعار الضريبية:

تتعدد أسعار الضريبة العامة على المبيعات (صفر، ٥٪، ١٠٪، ١٥٪، ٢٥٪، ٤٥٪)، فهناك خمس فئات سعرية للضريبة على السلع، وثلاث للخدمات، ووفقاً للمادة (٣) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م يبلغ سعر الضريبة على السلع ١٠٪، فيما عدا السلع المدرجة بالجدول رقم (١)، فالسعر قرين كل منها، كما يبين الجدول رقم (٢) سعر الضريبة على الخدمات، مع جواز إعفاء بعض السلع من الضريبة، وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع، وتعديل الجداول نفسها بقرار من رئيس الجمهورية<sup>(١)</sup>.

ويؤدي تعدد أسعار الضريبة بهذا الشكل إلى إرهاق كل من المسجلين والإدارة الضريبية، خاصة في ظل قصر الفترة الضريبية على شهر واحد؛ إذ يُقدم إقرار ضريبة المبيعات - عادة ١٢ مرة سنوياً، بواقع إقرار واحد شهرياً، بينما إقرار ضريبة الدخل يُقدم مرة واحدة في السنة، كما أدى وجود خمس فئات سعرية لضريبة السلع وثلاث للخدمات إلى صعوبة إعداد الإقرارات الضريبية، وتعقد فواتير وسجلات المكلفين، وصعوبة القيام بالفحص الضريبي<sup>(٢)</sup>.

أما الضريبة على القيمة المضافة، فالغالب أنها تُفرض بسعر واحد، وإن كانت بعض الحكومات تُفضل أن يكون هناك أكثر من سعر للضريبة على القيمة المضافة لجذب المزيد من أصوات الناخبين محدودي الدخل الذين يمثلون القاعدة العريضة من الشعب، خاصة في الدول النامية، ومن ثم تُخضع السلع والخدمات التي يستهلكها الفقراء لسعر أقل من السعر الذي تُخضع له السلع والخدمات التي يستهلكها الأغنياء.

والنباين بين أسعار الضريبة على القيمة المضافة - كما يرى البعض<sup>(٣)</sup> - له اعتبارات اجتماعية واقتصادية، فالاعتبارات الاجتماعية تتمثل في تحقيق العدالة، إذ إن السعر المرتفع إنما

(١) في كل الحالات يُعرض قرار رئيس الجمهورية على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائماً، وإلا ففي أول دورة لانعقاده، فإذا لم يقره المجلس زال ما كان له من أثر، وبقي نافذاً في المدة الماضية، انظر المادة (٣) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية العدد (١٨) تابع (أ) في ٢ مايو ١٩٩١م.

(٢) محي سامي محمد الشباسي: تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٨.

(٣) زمزم أحمد أبو بكر: تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية =

وضع لجعل العبء الضريبي أكبر على الشرائح العليا للدخل، وهذا يظهر بوضوح في الدول النامية أكثر من ظهوره في الدول المتقدمة التي يمكنها الاعتماد على الضرائب على الدخل للأغراض التوزيعية، وعلى ذلك فإن تباين أسعار الضريبة قد يؤدي إلى نتائج مرضية أكثر في الدول النامية عنها في ظل الاقتصاديات المتقدمة، أما الاعتبارات الاقتصادية فتتلخص في الحد من الاستهلاك الترفيهي، فإذا استمر الأفراد في شراء السلع الخاضعة لسعر مرتفع، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى امتصاص القوة الشرائية للنقود لديهم، وبالتالي لا يتمكنون من الإنفاق على أوجه الإنفاق الأخرى.

ومع ذلك، فإن الأفضل هو وجود سعر واحد للضريبة على القيمة المضافة؛ لأن فرض الضريبة بأكثر من سعر أمر منتقد من عدة جوانب، نذكر منها<sup>(١)</sup>:

- أن وجود أسعار مخفضة للضريبة على القيمة المضافة قد لا يفيد المستهلك النهائي كما هو مستهدف، إذ قد يعتمد المنتج أو التاجر إلى رفع سعر السلعة أو الخدمة التي تخفض سعر الضريبة عليها؛ لتحقيق المزيد من الأرباح مستغلاً الانخفاض في سعر الضريبة عليها، وعلى فرض استفادة محدودي الدخل من انخفاض سعر الضريبة على القيمة المضافة، فالأغنياء أيضاً يستفيدون من ذلك عند استهلاكهم للسلع والخدمات التي يستهلكها محدودو الدخل، في حين أن هناك وسائل أخرى يمكن استخدامها لمساعدة محدودو الدخل غير خفض سعر الضريبة على القيمة المضافة لبعض السلع والخدمات التي يستهلكها محدودو الدخل، كتقديم الإعانات المالية، أو تطبيق نظام الكوبونات لشراء المواد الغذائية التي يحتاجها محدودي الدخل.
- أن المعاملة التفضيلية لبعض السلع والخدمات قد يثير استياء العديد من التجار والمستهلكين الذين يتعاملون في السلع والخدمات التي لم تنخفض أسعار الضريبة عليها.
- أن الأسعار المرتفعة للضريبة لا تكون إلا على بعض السلع القليلة التي يمكن فرض ضريبة أخرى عليها بخلاف الضريبة على القيمة المضافة، كالضريبة التي تُفرض على المشروبات الكحولية أو السجائر، وما شابه ذلك.
- أن تخفيض الضريبة على القيمة المضافة لبعض السلع والخدمات من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض حصة الضريبة بنسبة كبيرة، وهذا من شأنه التأثير سلباً على الموازنة العامة للدولة وخطط التنمية.
- أن وجود أسعار متعددة للضريبة على القيمة المضافة من شأنه أن يشوه خيارات المنتجين والمستهلكين؛ مما يضر بالاقتصاد القومي.
- أن التجارب العملية أثبتت أن تعدد أسعار الضريبة يؤدي إلى تعقد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، خاصة عند مراحل التوزيع التي يصعب الفصل فيها بين سلع خاضعة لسعر ضريبي منخفض، وأخرى خاضعة لسعر أقل، وثالثة خاضعة لسعر عام.

= المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس

٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ١٧.

(١) لمزيد من التفصيل راجع: د. عبدالستار عبدالحميد سلمى، مرجع سابق، ص ٣١٢ ٣١٣.



ومن جانبنا نؤيد وجهة النظر التي ترى فرض الضريبة على القيمة المضافة بسعر واحد بسبب الانتقادات التي سبق ذكرها والتي وجهت إلى فرض الضريبة بأكثر من سعر، وبسبب توافر العديد من الوسائل التي تستطيع الحكومات من خلالها مراعاة الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية السابق الإشارة إليها، وإن كان ذلك لا يمنع من تقرير بعض الاستثناءات على هذا السعر الموحد، وذلك للسلع والخدمات الكمالية والترفيهية، والسلع والخدمات التي يتم تصديرها إلى الخارج. وقد اتجهت بعض الدول إلى تبني سعر واحد للضريبة على القيمة المضافة مثل قبرص، والفلبين، وسنغافورة، وتايلاند، وقد تراوح المدى المطبق في حالة تطبيق أكثر من سعر بين اثنين إلى ثلاث فئات، وقد استخدمت بعض الدول الأسعار المتعددة للضريبة للتمييز بين صغار الممولين وغيرهم، ففرضت سعرا ضريبيا منخفضا على صغار الممولين، كما استخدمها البعض الآخر من الدول للتمييز بين السلع والخدمات، ففرضت على السلع سعرا ضريبيا أعلى من السعر المفروض على الخدمات.

وفي كل الحالات يجب أن يسبق تقرير سعر أو أسعار الضريبة دراسة للأثر المتوقع على حجم الطلب على السلعة المطبقة عليها، بحيث لا يترتب على هذه الأسعار تعطيل جانب من الطاقات الإنتاجية المتاحة، أو انخفاض في حصيلة الضريبة المستهدفة، أو تكديس المخزون، كما يجب ألا يكون السعر أو الأسعار مرتفعة أكثر من اللازم حتى لا تؤدي إلى زيادة أثمان السلع زيادة كبيرة، أو إلى انخفاض الطلب عليها إلى حد كبير، وفي حالة تعدد الأسعار يجب أن يكون هذا التعدد حسب درجة ضرورة أو كمالية السلع، بحيث يراعى إعفاء السلع التي تعتبر الضروريات.

ولا تقتصر المشكلات المرتبطة بسعر الضريبة العامة على المبيعات على تعدد الأسعار الضريبية، بل هناك بعض المشكلات الأخرى المرتبطة بهذه الأسعار، فيؤخذ على المشرع المصري في هذا الصدد مجموعة من المآخذ، نذكر منها ما يلي<sup>(١)</sup>:

- أن المشرع المصري ربط أسعار الضريبة العامة على المبيعات خاصة في القطاع السلعي بقيمة السلعة/الطن، وحدد لها قيمة، ولم يحدد لها نسبة (٪) من قيمة السلع، وهذا يعني ثبات حصيلة الضريبة حتى لو اختلفت أسعار وقيمة السلعة<sup>(٢)</sup>.

- أن المشرع المصري لم يستخدم معيارا موضوعيا للتمييز بين السلع الضرورية والسلع الكمالية مما أدى إلى خضوع بعض السلع الضرورية لسعر مرتفع مثل السلع الكمالية، ومن أمثلة ذلك أجهزة التكييف، ومواقد الطهو بالكهرباء، والثلاجات، وتخضع جميعها لمعدل ٢٥٪، وفي المقابل خفض معدل الضريبة (Tax Rate) من ٣٠٪ إلى ٢٥٪ على كاميرات تصوير الفيديو وأجزائها، كما لم يراع أثر التطورات الاقتصادية والاجتماعية على تصنيف بعض السلع

(١) لمزيد من التفصيل راجع: زمزم أحمد أبو بكر، مرجع سابق، ص ١٥ وما بعدها.

(٢) راجع الجدول رقم (١) المرافق للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ م.

- وانتقالها من فئة السلع الكمالية إلى فئة السلع الضرورية مثل الثلجات، والتلفزيونات، ومواقد الطهو بالكهرباء.
- أن المشرع المصري قد تميز للسلع الاستهلاكية على حساب السلع الوسيطة والرأسمالية؛ إذ يبلغ متوسط ضريبة المبيعات للسلع الاستهلاكية ٥٪، بينما يبلغ متوسط ضريبة المبيعات للسلع الوسيطة والرأسمالية ما بين ٢٠٪ و ٣٠٪، وعلى الرغم من أهمية التدرج لاعتبارات العدالة فإنه يُصيب الصناعات الوسيطة والرأسمالية بركود شديد، كما يؤثر ذلك على الحافز لدى المنتجين على الإنتاج وتحديث الآلات المستخدمة، كما يؤدي خضوع السلع الوسيطة والرأسمالية لسعر ضريبي مرتفع إلى زيادة الإقبال على الاستيراد؛ لأن تكلفة استيرادها في مثل هذه الحالة تكون أقل من تكلفة الفرصة البديلة.
- أن المشرع المصري عامل سلع الجدول (١) - أو ما يطلق عليها السلع الخاصة- معاملة مختلفة عن المجموعات الأخرى؛ إذ إنها لا تخضع لحد التسجيل المحدد بالمادة (١٨) من القانون، ومن ثم فهي تخضع للضريبة بغض النظر عن حد التسجيل المقرر قانوناً<sup>(١)</sup>، كما أنه لا يجوز للمنتج تطبيق نظام الخصم الضريبي عليها.
- ولتفادي المشكلات السابقة حال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر يقترح البعض<sup>(٢)</sup> أن تكون معدلاتها- والاسترشاد بما هو مطبق في بعض دول العالم- على النحو التالي:
- أن يكون السعر العام للضريبة ٨٪ لكل من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، مع زيادة هذا المعدل بنسبة ٢٪ عند بيع السلع لغير المسجلين؛ بهدف تحقيق العدالة بين المسجلين وغير المسجلين من ناحية، وتحقيق المنافسة حتى لا يضار المسجلون من ارتفاع أسعار مبيعاتهم بقيمة الضريبة من ناحية أخرى.
- أن تُفرض الضريبة على السلع والخدمات الكمالية والترفيهية بمعدل ٢٥٪، وهي السلع التي يمكن الاستغناء عنها دون أن تلحق ضرراً بمستهلكها أو المستفيد منها.
- أن تُفرض الضريبة على السلع والخدمات التي يتم تصديرها إلى الخارج بسعر (صفر)؛ وذلك لمواجهة المنافسة في الأسواق الخارجية، والتشجيع على التصدير، وبالتالي زيادة حصيلة الدولة من العملات الأجنبية.
- وفي كل الحالات يجب أن يعاد النظر بصفة مستمرة من وقت لآخر في معدلات الضريبة على القيمة المضافة؛ حتى تكون ملائمة ومتوافقة مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

(١) أما الضريبة على القيمة المضافة، فنقوم أساساً على تحويل كافة الضرائب النوعية إلى ضرائب قيمة.

(٢) د. سعيد عبد المنعم محمد: آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ١٣.

## ٢- مشكلة الضريبة الإضافية:

نصت المادة (١) من قانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م على أنه: "يُقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعاريف الموضحة قرين كل منها: ... الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع نصف في المائة (1/2٪) من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي الفترة المحددة للسداد".

ووفقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة (٣٢) من قانون الضريبة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، فإنه في حالة عدم أداء الضريبة المستحقة في الموعد المحدد تُستحق الضريبة الإضافية (مقابل التأخير)، ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها.

ثم جاءت المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية لذات القانون لتؤكد هذا الحكم بقولها إنه في حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تُستحق ضريبة إضافية بواقع نصف في المائة من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع، أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد.

ولا شك أن معدل الضريبة الإضافية سالف الذكر يعتبر معدلاً مرتفعاً جداً؛ إذ يصل إلى ٢٧٪ سنوياً إذا حُسب بفائدة بسيطة، وأكثر من ذلك بكثير إذا حُسب بفائدة مركبة، وهي بذلك تزيد عن سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي، كما أنه يجاوز مقابل التأخير في ضرائب الدخل<sup>(١)</sup>، الدخل<sup>(٢)</sup>، كما تُحسب هذه الضريبة الإضافية من تاريخ استحقاق الضريبة الأصلية، وكل ذلك يؤدي إلى الإجحاف بالممول وعدم تحقيق العدالة الضريبية<sup>(٣)</sup>.

لذلك يجب عدم المغالاة في تقدير قيمة الضريبة الإضافية في حالة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ولتكن مثلاً ١٪ شهرياً إذا كان التأخر في السداد يرجع إلى أسباب خارجة عن إرادة المكلف، وتضاعف هذه النسبة إذا كان التأخير متعمداً، ويمكن استنتاج ذلك من مدى التزام الممول بسداد الضرائب المستحقة عليه في مواعيدها، وعدم تكرار التأخير، وغير ذلك من الدلائل التي تُحدد تعمد التأخير من عدمه.

وفي كل الحالات يجب أن تُحسب الضريبة الإضافية (مقابل التأخير) من تاريخ انتهاء المهلة الممنوحة للسداد وليس من تاريخ استحقاق الضريبة الأصلية.

(١) تنص المادة (١٠) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٢٣ (تابع) في ٩ يونيو ٢٠٠٥م على أن: "يستحق مقابل تأخير على: ١ ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء، حتى ولو صدر قرار بتقسيتها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاج الأجل المحدد لتقديم الإقرار، ٢ ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المدة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون. وبحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التأخير مضافاً إليه ٢٪، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه، ولا يترتب على النظم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل".

(٢) زمزم أحمد أبو بكر، مرجع سابق، ص ٧.

## ٢- مشكلة تدني وتعدد حدود التسجيل:

طبقاً لأحكام المادة (١٨) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بإصدار قانون الضريبة على المبيعات، والفقرة (٦) من المادة (٤٧)، والمادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(١)</sup>، فإن هناك ثلاثة حدود للتسجيل (للتكليف) في الضريبة العامة على المبيعات، هي كما يلي:

(أ) حد تسجيل منخفض: وهذا الحد لكل مُنتج صناعي<sup>(٢)</sup> بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها ٥٤ ألف جنيه، وكذا مورد الخدمة<sup>(٣)</sup> الخاضعة فقط للضريبة<sup>(٤)</sup>، إذا بلغ أو جاوز المقابل الذي حصل عليه هذا المبلغ<sup>(٥)</sup>.

(١) صدرت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بقرار وزير المالية رقم (١٦١) لسنة ١٩٩١م، وبعد صدور القانون رقم (١٧) لسنة 2001م الخاص بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات صدر قرار وزير المالية رقم (٧٤٩) لسنة ٢٠٠١م باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، والذي نصت المادة الثالثة منه على أن "يُلغى قرار وزير المالية رقم (١٦١) لسنة ١٩٩١م المشار إليه، كما يلغى كل ما يخالف اللائحة المرافقة من أحكام"، لذلك فإن المقصود باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م أينما ذكرت في هذا البحث القرار رقم (٧٤٩) لسنة ٢٠٠١م الصادر عن وزير المالية، والمشور بالوقائع المصرية العدد (١٣٩) تابع (أ) في ٢٣ يولية ٢٠٠١م.

(٢) تنص المادة (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م على أن: "...المنتج الصناعي: كل شخص طبيعي أو معنوي، يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع...".

(٣) تنص المادة (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م على أن: "...مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي، يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة...". وطبقاً لنص المادة (١٨) من ذات القانون "... يعتبر منتجا صناعيا في حكم هذا القانون كل أسرة منتجة مسجلة بوزارة الشؤون الاجتماعية طبقاً للقواعد والأحكام التي يتفق عليها مع وزارة الشؤون الاجتماعية".

(٤) فرق هنا المشرع في المادة (١٨) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة على المبيعات بين المنتج الصناعي ومورد الخدمة، فألزم الأول بالتسجيل في مصلحة الضرائب على المبيعات متى بلغت أو جاوزت قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها ٥٤ ألف جنيه، في حين لم يلزم الثاني بالتسجيل إلا للخدمات الخاضعة فقط للقانون، إذا بلغ أو جاوز المقابل الذي يحصل عليه هذا المبلغ، ولا يوجد مبرر لهذه التفرقة بين المنتج الصناعي ومورد الخدمة.

(٥) المدة المعتبرة لتقدير حد التسجيل في كل الحالات ومع كل المكلفين بينها المادة (١٨) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، والمادة (١٢) من اللائحة التنفيذية لذات القانون، فعند صدور القانون أعتد بقيمة المبيعات خلال الإثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل به، فيجب على كل مُنتج صناعي بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الإثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون ٥٤ ألف جنيه أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض، وذلك خلال المدة التي يحددها الوزير، ويسري نفس الحكم على مورد الخدمة، أما بعد سريان القانون فعلى كل شخص طبيعي أو معنوي أصبح مكلفاً وفقاً لكل مرحلة من مراحل تطبيق هذا القانون وبلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل أو جاوزته في أي سنة مالية أو جزء منها أن يتقدم إلى المصلحة بالطلب المشار إليه، وتسري عليه أحكام هذا القانون اعتباراً من أول الشهر التالي للشهر الذي بلغت مبيعاته أو مقابل الخدمات التي قدمها حد التسجيل أو جاوزته.

(ب) حد تسجيل مرتفع: وهذا الحد لكل من تاجر الجملة<sup>(١)</sup> وتاجر التجزئة<sup>(٢)</sup>، وهو يبلغ ١٥٠ ألف جنيه، وقد تقرر هذا الحد عند تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة<sup>(٣)</sup>.

وعلى التاجر المكلف - وفقا لأحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م - أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب على المبيعات لتسجيل اسمه وبياناته وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة (١٨) من ذات القانون، وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ العمل بالقانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م، على أن يتم تحصيل الضريبة اعتبارا من أول الشهر التالي لانتهاؤ تلك المدة<sup>(٤)</sup>.

(ج) إلزامية الخضوع للضريبة بغض النظر عن حد التسجيل المقرر قانونا: وذلك لفئات معينة، نص القانون على ضرورة تسجيلهم، أي كانت قيمة مبيعاتهم، وهذه الفئات هي<sup>(٥)</sup>:

- منتجو السلع المدرجة بالجدول رقم (١).

- مستورد و السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار.

- وكلاء التوزيع المساعدون للمكلفين.

ولا تسري أحكام التسجيل في جميع الأحوال على المنتجين أو المستوردين الذي يقتصر نشاطهم على سلع معفاة، وكذا التجار الذين يقتصر نشاطهم على الاتجار في سلع معفاة أو سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون، ويُعتد بما تقدمه الجمعيات التعاونية الإنتاجية أو الجمعيات الخيرية من بيانات عن قيمة مبيعات أعضائها أو الأسر المنتجة التابعة لها عن بلوغ حد التسجيل الوارد في القانون<sup>(٦)</sup>.

(١) عرفت المادة (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م تاجر الجملة بأنه: "كل شخص طبيعي أو معنوي، يبيع سلعا خاضعة للضريبة لآخرين، يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه".

(٢) عرفت المادة (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م تاجر التجزئة بأنه: "كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائي".

(٣) راجع: الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة على المبيعات المنصوص عليها في القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية العدد (٢١) تابع في ٢٤ مايو ٢٠٠١م.

(٤) راجع: الفقرة الثالثة من المادة الأولى من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م.

(٥) تنص المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات على أنه "في تطبيق أحكام المادة (١٨)، الفقرة (٦) من المادة (٤٧) من القانون على: المنتج الصناعي أو مؤدي الخدمة الذي بلغ أو تجاوز حد التسجيل، والمستورد مهما كان حجم مبيعاته، ومنتج سلع الجدول رقم (١) مهما كان حجم مبيعاته، ووكيل التوزيع المسجل مهما كان حجم مبيعاته، والتاجر، والوكيل التجاري الذي بلغ أو تجاوز حد التسجيل أن يتقدم إلى مصلحة بطلب تسجيل اسمه وبياناته...".

(٦) راجع المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة على المبيعات.

وقد ترتب على تدني حد التسجيل وتعدده تعامل المصلحة مع عدد كبير جدا من المنشآت الصغيرة، وبالتالي زيادة تكاليفها وأعبائها الإدارية، مع قلة الحصيلة المتحصلة من هذه المنشآت<sup>(١)</sup>، يضاف إلى ذلك أن أصحاب أغلب هذه المنشآت الصغيرة لا يمسكون حسابات منتظمة، ولا يحررون فواتير، ولا يتعاملون مع جهات ممسكة لحسابات منتظمة في معظم معاملاتهم، مما يزيد من العبء الإداري الضريبي في محاسبتهم، ويخلق مشاكل عديدة<sup>(٢)</sup>، ولطالما طالب الكثيرون برفع حد التسجيل إلى ٥٠٠ ألف جنيه لكل الفئات في مراحل الإنتاج الصناعي، وتأدية الخدمات، والاستيراد، وتجارة الجملة والتجزئة.

ويعتبر تحديد مستوى حد التسجيل من الأمور المهمة في تصميم وتنفيذ الضريبة على القيمة المضافة؛ نظرا لأنه يعكس قدرة الإدارة الضريبية على مواجهة مشكلة الزيادة في عدد الممولين المترتبة على الانتقال إلى تطبيق هذه الضريبة، ويجب الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في هذا المجال، فقد أثبتت التجارب أن الدول التي وضعت حدودا منخفضة لحد التسجيل قد واجهت صعوبات كثيرة، وانتهت غالبية هذه التجارب بالفشل نتيجة لعجز الإدارة الضريبية عن إدارة عدد كبير من الممولين الخاضعين للضريبة<sup>(٣)</sup>.

فمثلا، كان المستوى المنخفض لحد التسجيل في غانا- 25 مليون "سيدي" (Cedi)

(١٥ ألف دولار أمريكي) - من أهم أسباب فشل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بها في سنة ١٩٩٥م، وعندما أعادت تطبيق هذه الضريبة في سنة ١٩٩٩م قامت برفع حد التسجيل إلى ٢٠٠ مليون "سيدي" (Cedi) (٨٠ ألف دولار أمريكي)<sup>(٤)</sup>، وفي أوغندا كان مستوى حد التسجيل المنخفض سببا في عدم نجاح الضريبة على القيمة المضافة عند بداية تطبيقها في سنة ١٩٩١م، مما اضطرها إلى رفع حد التسجيل من ٢٠ ألف دولار أمريكي إلى ٥٠ ألف دولار بعد خمسة أشهر فقط من بداية تطبيقها.

(١) محي سامي محمد الشباسي، مرجع سابق، ص ٦.

(٢) ممدوح أبو السعود: مقومات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٧.

(٣) د. سعيد عبدالمنعم محمد: الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٢٢.

(٤) السيدي الغاني (Ghanaian Cedi) هو عملة غانا الرسمية.

(٥) لمزيد من التفصيل حول تجربة غانا في مجال الضريبة على القيمة المضافة، راجع :

- The World Bank: Introducing a value added tax: lessons from Ghana, PREM Notes, Number 61, December 2001.
- Seth A. Terkper: VAT in Ghana: why it failed, Tax Notes International, 1996, PP. 1801 1816.

وعلى الرغم من المشاكل التي تترتب على حد التسجيل المنخفض للضريبة على القيمة المضافة، فإن حد التسجيل المرتفع بصورة كبيرة لا يسلم من المشاكل هو الآخر؛ إذ يؤدي إلى انخفاض حصيلته الضريبية، كما أنه قد يدفع المنشآت الكبيرة إلى تنظيم الإنتاج في سلسلة من المشروعات الصغيرة لتجنب الضريبة على القيمة المضافة، لذلك فإن الإشكالية الرئيسة في تحديد حد التسجيل تتمثل في الاختيار بين حد تسجيل مرتفع نسبيًا وحد التكلفة المنخفض، ونتيجة لذلك يوجد تفاوت كبير بين الدول فيما يتعلق بالقدر الذي يتخذه حد التسجيل أو التكلفة.

والواقع أن مستوى حد التسجيل يجب أن يتحدد في ضوء المفاضلة بين الإيرادات المتوقعة تحصيلها من الضريبة وتكلفة هذا التحصيل؛ إذ يجب أن يرتفع حد التسجيل كلما ازدادت تكلفة إدارة الضريبة وتنفيذها، وقّلت حاجة الحكومة إلى الموارد المالية، وانخفضت القيمة المضافة كنسبة من المبيعات<sup>(١)</sup>.

## ٢- مشكلة الاستيراد بغرض الاتجار:

تُستحق الضريبة العامة على المبيعات بتحقيق واقعة بيع السلعة<sup>(٢)</sup> أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقًا لنص الفقرة الأولى من المادة (٦) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات، غير أن المشرع خالف ذلك في الفقرة الثالثة من ذات المادة فيما يخص السلع المستوردة؛ إذ جعل استحقاق الضريبة عن هذه الأخيرة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، ويُعد ذلك تضاربًا واضحًا بين نصوص القانون، كما أن استحقاق الضريبة على المبيعات عند الإفراج الجمركي يتنافى مع طبيعة هذه الضريبة؛ باعتبار أنها ضريبة مبيعات، وليست ضريبة مشتريات، لذلك يمكن اعتبار الضريبة المفروضة في هذه الحالة زيادة في قيمة الضريبة الجمركية المفروضة على هذه السلع، وليست ضريبة مبيعات.

أما التطبيق السليم للضريبة على القيمة المضافة فيقتضي أن يكون تحصيل الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة بيعها داخل البلاد بدلًا من تحصيلها على مرحلتين.

## ٣- مشكلة خضوع السلع الرأسمالية للضريبة:

على الرغم من أن الضريبة العامة على المبيعات ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي (Consumption Spending)، وليس على الإنفاق الاستثماري (Investment)

(١) د. سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٢٣.  
 (٢) ويعتبر في حكم البيع طبقًا لنص الفقرة الثانية من المادة (٦) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية، وتضيف المادة (٤) من اللائحة التنفيذية لذات القانون، أنه لا يُعتبر استعمالًا للسلعة في أغراض خاصة أو شخصية: انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع أو خارجه، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على خدمات التشغيل لدى الغير. - انتقال السلعة المصنعة من أماكن التصنيع أو المخازن التجارية إلى منافذ التوزيع المملوكة لذات المسجل، وفقًا للضوابط التي يصدر بها قرار من رئيس المصلحة.

Spending) ، فإن المشرع المصري في المادة (٢) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م نص على أن: "تُفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة، المحلية والمستوردة، إلا ما أُستثنى بنص خاص..."، ولم يرد في القانون أي استثناءات بشأن السلع الرأسمالية، ومعنى ذلك أن هذا النص يشمل السلع الاستهلاكية والرأسمالية، سواء كانت مستوردة أو مشتقة من السوق المحلي لأغراض استخدامها في الإنتاج.

ومما لا شك فيه أن خضوع السلع والمعدات الرأسمالية المستوردة والمشتقة من السوق المحلي- للضريبة العامة على المبيعات يعوق النشاط الصناعي، ويؤثر على التنمية الصناعية، ويحد من عمليات الإحلال والتجديد لزيادة الإنتاج وتحسينه، يضاف إلى ذلك أن السلع الرأسمالية ليست مخصصة للاستهلاك المحلي، ولكنها تُستخدم كوسائل إنتاج في المنشآت، وبالتالي فهي مصدر للقيم المضافة التي تُفرض عليها الضريبة، لذلك يجب أن يتم إعفاء السلع والمعدات الرأسمالية المستوردة من الخارج، وخضوعها للضريبة بسعر صفر إذا كانت مصنعة محلياً<sup>(١)</sup>، وذلك لتشجيع الصناعة وزيادة الإنتاج ومن ثم زيادة القيمة المضافة الإجمالية، وبالتالي زيادة حصيلة الضريبة التي تُفرض عليها.

كما أن فرض ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية المستوردة والمصنعة محلياً يؤدي إلى تكرار فرض الضريبة على هذه السلع، إذ يتم فرض الضريبة عليها مرتين: مرة بعد إتمام صنعها وبيعها، وأخرى عندما تُباع المنتجات التي أسهمت في إنتاجها، إذ إن ثمن بيع هذه المنتجات سيتضمن جزءاً من إهلاك هذه الأصول<sup>(٢)</sup>.

وهذا الاتجاه هو المعمول به في غالبية الدول التي تُطبق نظام الضريبة على المبيعات في أنظمتها الضريبية، غير أن بعض الدول تشترط لعدم إخضاع السلع الرأسمالية لضريبة المبيعات أن يكون الغرض من استيراد أو شراء هذه السلع هو استخدامها في الإنتاج، وليس بغرض بيعها أو الاتجار فيها.

ومما يؤكد هذا التوجه أن المشرع المصري نفسه في القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م أعفى السلع الرأسمالية المستوردة والمصنعة محلياً التي تُستخدم في المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات<sup>(٣)</sup>.

(١) وذلك حتى يمكن خصم ما تم سداده كضرائب مبيعات على مدخلات هذه السلع.  
(٢) د. جلال الشافعي: الضريبة على القيمة المضافة وآليات تطبيقها بصورة شاملة في مصر في ظل الظروف الحالية في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، نوفمبر ٢٠١٥م، ص ٩.  
(٣) الفقرة الثانية من المادة (٧) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات، ويُستثنى من ذلك سيارات الركوب التي تستوردها هذه الجهات؛ إذ أخضعها المشرع للضريبة.



كذلك فإن المشرع الضريبي- بإخضاع السلع الرأسمالية (إنتاج محلي أو مستورد) للضريبة على القيمة المضافة يناقض نفسه؛ لأنه في ضرائب الدخل يعمل على تشجيع المنشآت على تجديد آلاتها ومعداتنا باستمرار؛ بغية زيادة إنتاجها، وذلك بالسماح لها بخصم ما يعادل ٣٠٪ من إيراداتها كإهلاك مُعجل عند تجديد الوعاء الخاضع للضريبة<sup>(١)</sup>، في حين أنه في الضريبة العامة على المبيعات تفرض ضريبة على مشتريات هذه الأصول الرأسمالية<sup>(٢)</sup>.

#### ٤- مشكلة الخدمات الخاضعة للضريبة:

تقوم الضريبة العامة على المبيعات المطبقة في مصر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م- إلى حد كبير- على مبدأ العمومية فيما يتعلق بسريانها على مبيعات السلع، أما الخدمات فتسري عليها الضريبة بطريقة انتقائية؛ إذ يقتصر فرضها على خدمات معينة، اشتمل عليها الجدول رقم (٢) المرافق للقانون<sup>(٣)</sup>، وهذا ما تقرره المادة (٢) من القانون بتعريفها للخدمة بأنها: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون.

ومعنى ذلك أن المشرع رسم نطاقا خاصا ومحددا للخدمات الخاضعة للضريبة، حيث عزف عن تعريف الخدمة بالمفهوم العام المجرد، كما فعل عند تعريفه للسلع الخاضعة للضريبة<sup>(٤)</sup>، بل أثر أن يضع لكل خدمة يرى سريان الضريبة عليها اسما تنفرد به، وذلك على سبيل الحصر والتحديد في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون<sup>(٥)</sup>.

وعلى ذلك تكون الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، هي الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، وما جاء به القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧م بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات، وأيضا ما جاء بالقانون رقم (٨٩) لسنة ٢٠٠٤م، وعددها (١٧) خدمة فقط.

- (١) تنص المادة (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، والمنشور بالجريدة الرسمية، العدد ٢٣ (تابع) في ٩ يونيو ٢٠٠٥م، على أنه: "يُعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ما يأتي: ٢... الإهلاكات لأصول المنشأة، والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون..."، أما المادة (٢٥) المشار إليها فقد عدت أنواع هذه الأصول، وحددت نسبة الإهلاك الواجبة الخصم لكل منها.
- (٢) د. جلال الشافعي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية، مرجع سابق، ص ٩.
- (٣) د. سعيد عبدالمنعم محمد: الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، نوفمبر ٢٠١٥م، ص ٥.
- (٤) ورد تعريف السلعة في المادة (١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، وعُرِّفَتْ بأنها: "كل مُنتج صناعي، سواء كان محليا أو مستوردا".
- (٥) د. جلال الشافعي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية، مرجع سابق، ص ١٠.

ولا شك أن الطريقة الانتقائية في تطبيق الضريبة العامة على المبيعات على الخدمات من شأنها أن تؤدي إلى ضعف الحصيلة، فضلا عن الصعوبات والمشكلات التي تنور عند إضافة خدمة جديدة إلى قائمة الخدمات الخاضعة للضريبة، إذ يتطلب ذلك إجراءات قانونية يجب اتباعها حتى يتقرر خضوع الخدمة الجديدة للضريبة، وهذه الإجراءات قد تكون مطولة ومعقدة<sup>(١)</sup>، يضاف إلى كل ذلك أن المنطق السليم يقتضي معاملة الخدمات ضريبيا نفس معاملة السلع الخاضعة للضريبة<sup>(٢)</sup>.

وفي حالة خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة يجب أنتخضع الإعفاءات المقررة في هذه الحالة لمعايير واضحة، يراعى فيها البعدان الاقتصادي والاجتماعي، وإلا تحولت الضريبة إلى أداة جباية، يمكن أن تؤثر سلبا على الأداء الاقتصادي والبنیان الاجتماعي، فضلا عن زيادة عدد المتهرين منها ومقاومتها.

#### ٥- مشكلة خدمات التشغيل للغير:

فرضت الضريبة على خدمات التشغيل للغير بموجب المادة (٣) من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧م<sup>(٣)</sup> بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، فقد أضافت "خدمات التشغيل للغير" قرين المسلسل رقم (١١) بالجدول (هـ) المرفق بهذا القانون إلى الجدول رقم (٢) المرفق للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، وقد ثار الخلاف حول تفسير المقصود بخدمات التشغيل للغير منذ سريان القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧م حتى صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢م<sup>(٤)</sup> بشأن تفسير بعض أحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م الخاص بالضريبة العامة على المبيعات، والذي نصت مادته الأولى على أن: "تُفسر عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرفق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بأنها الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير، ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه، وهي جميع أعمال التصنيع، بما في ذلك تشغيل المعادن، وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد، وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة، وأعمال مقاولات التشييد والبناء، وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات، وخدمات نقل البضائع والمواد، وأعمال الشحن والتفريغ والتحميل والتسقيف والتعتيق والوزن، وخدمات التخزين وخدمات الحفظ بالتبريد،

(١) د. سعيد عبد المنعم محمد، الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ٥.

(٢) د. جلال الشافعي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية، مرجع سابق، ص ١٠.

(٣) منشور بالجريدة الرسمية، العدد ٤ (مكرر) في ٢٩ يناير سنة ١٩٩٧م.

(٤) منشور بالجريدة الرسمية، العدد ١٦ (مكرر) في ٢١ أبريل سنة ٢٠٠٢م.

وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع، وخدمات التركيب، وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان، وخدمات استغلال الأماكن المجهزة".

وعلى الرغم من وجود هذا النص القانوني المُفسر لعبارة "خدمات التشغيل للغير"، فإن المشاكل المترتبة على خضوع هذا النوع من الخدمات للضريبة لم تنقطع، فضلا عما كان يسببه التحاسب عن هذه الخدمات من حالات إزدواج ضريبي، وقد استمر هذا الوضع حتى صدور حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية المقيدة بمجدول المحكمة الدستورية العليا برقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية<sup>(١)</sup>، وهو الحكم الذي قضى بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م المعدل بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧م.

والشيء اللافت للنظر في عبارة "خدمات التشغيل للغير" السابق ذكرها أنها لا تتفق مع المنهج الذي ارتضاه المشرع لنفسه في قانون الضريبة العامة على المبيعات فيما يتعلق بالخدمات الخاضعة للضريبة، والمتمثل في البعد عن التعريف العام المجرد وغير المحدد للخدمات، وتعداده لخدمات بعينها على سبيل الحصر، وعلى الرغم من أن صدور القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٢م قد تم بدعوى تفسير المقصود من عبارة "خدمات التشغيل للغير"، فإن نصوص هذا القانون تقطع بتمسك المشرع بذات المنهج، وإصراره على تعداد خدمات بعينها أضافها على سبيل الحصر والتعيين إلى الجدول رقم (٢) المشار إليه.

ولا يتصور مصادفة مثل هذه المشكلة في مجال الضريبة على القيمة المضافة التي تُفرض على جميع السلع والخدمات إلا ما استثني بنص خاص لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية.

#### ٦- مشكلة الإقرارات الضريبية:

يجب على كل مسجل- وفقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م ولأئحته التنفيذية<sup>(٢)</sup> - أن يُقدم للامورية المختصة إقرارا شهريا عن الضريبة المستحقة عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة لها على النموذج رقم (١٠ ض.ع.م) المعد لهذا الغرض، وذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ كل فترة ضريبية مقترنا بسداد الضريبة<sup>(٣)</sup>، على

(١) الحكم منشور بالجريدة الرسمية، العدد ١٦ (تابع) في ١٩ أبريل ٢٠٠٧م.

(٢) راجع: المادة (١٦) من قانون الضريبة العام على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، والمادة (١٢) من اللائحة التنفيذية.

(٣) كما تنص المادة (٣٢) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على أنه: "على المسجل أداء حصيله الضريبة دوريا للمصلحة وفق إقراره الشهري، وفي ذات الموعد المنصوص عليه في المادة (١٦) من هذا القانون، وذلك طبقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية، وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها في الجمارك وفقا للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تُستحق الضريبة الإضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها".

أن يُقدم إقرار شهر أبريل وتؤدي الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيه، كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار حتى ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة، وإذا لم يُقدم المسجل الإقرار المنصوص عليه في القانون يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون الإخلال بالمساءلة الجنائية.

وقد تسببت هذه الإقرارات الشهرية في كثير من المشكلات والمنازعات، وأرهقت كل من المكلفين والإدارة الضريبية؛ وذلك بسبب ما يتطلبه إعداد الإقرار وتقديمه من جهد ومشقة للمكلفين، وما يسببه من إرباك للإدارة الضريبية، وما يستنفده من جهد ووقت العاملين بها، وكان يتعين أن يكون تقديم الإقرارات الضريبية كل ثلاثة أشهر لا كل شهر.

#### ٧- مشكلة الخصم الضريبي:

يُقصد بالخصم الضريبي الميزة التي يمنحها المشرع لبائع السلعة بأن يؤدي الضريبة على قيمة ما أضافه للسلعة فقط في كل مرحلة من مراحل تداولها، دون أن يتحمل الضريبة على مستلزمات إنتاجها، أو الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة البائع المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيع السلعة، وذلك بمنح المسجل حق تسوية الضريبة السابق تحميلها على مشترياته من الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار، ويساعد هذا النظام في القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي، كما يؤدي إلى زيادة المقدرة التنافسية للسلع المصدرة في الأسواق الخارجية<sup>(١)</sup>.

ونتيجة لعدم تعميم نظام الخصم الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، فقد نارت العديد من المشكلات، بل لا نبالغ إذا قلنا إن معظم مشكلات تطبيق الضريبة على المبيعات القائمة حالياً في مصر يرجع- بصفة أساسية- إلى عدم تطبيق نظام الخصم الضريبي الكامل الذي يعتبر جوهر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وفيما يلي نذكر بعض المشكلات التي ترتبت على عدم تعميم نظام الخصم الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات:

- مشكلة عدم تطبيق الخصم الضريبي على سلع وخدمات الجدولين (١) و (٢) المرافق للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م: يحق للمسجل-طبقاً لنص المادة (٢٣) من القانون- أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها، ولا يسري هذا الخصم على السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون.

(١) زمزم أحمد أبوبكر، مرجع سابق، ص ٩.

ولم يرد بالقانون أي ذكر لمسألة تطبيق نظام الخصم الضريبي على الخدمات، ويفهم من ذلك عدم سريان الخصم الضريبي على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م.

أما المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩١م فقد نصت صراحة على عدم سريان الخصم الضريبي على السلع والخدمات الواردة بالجدولين (١) و (٢)، وذلك بقولها: "لا يسري الخصم المبيّن بالمادة السابقة على السلع والخدمات الواردة بالجدولين رقمي (١) و (٢) المرافقين للقانون، سواء كانت عن سلع وخدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة.

ومما لا شك فيه أنه لا يوجد سبب واضح لعدم إنزال الخصم الضريبي على هذين الجدولين إلا حرص المشرع على الحصيلة التي كانت توفرها هذه السلع في ظل قانون الضريبة على الاستهلاك رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١م، ويترب على عدم تعميم مبدأ الخصم الضريبي على هذه السلع العديد من الآثار السلبية؛ لأنها تؤدي إلى تكرار استحقاق الضريبة على هذه السلع والخدمات إذا ما استخدمت كمدخلات في سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة، إضافة إلى ارتفاع أسعار الضريبة على مجموعة السلع الواردة بالجدول رقم (١)، كما يؤدي عدم تعميم مبدأ الخصم على سلع وخدمات الجدولين (١) و (٢) إلى قيام المسجل بإضافة قيمة الضريبة المسددة بمعرفته على مدخلاته من هذه السلع والخدمات ضمن عناصر تكاليفه، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكلفة وأسعار بيع هذه السلع والخدمات<sup>(١)</sup>.

- مشكلة عدم خصم الضريبة على المدخلات عند بيعها لجهات معفاة: قرر المشرع الضريبي في قانون الضريبة على المبيعات إعفاء بعض الأشخاص أو الجهات من الخضوع للضريبة على المبيعات، وذلك لاعتبارات دولية<sup>(٢)</sup> أو سياسية<sup>(٣)</sup>، وليس هناك مشكلة في تقرير مثل هذه الإعفاءات، سواء للدولة أو للأشخاص والجهات المعفاة، إلا أن المشكلة تتعلق بالبائع الذي يتعامل مع مثل هذه الجهات المعفاة، فالمسجل الذي يُنتج سلعا خاضعة للضريبة بإمكانه أن يخصم ضريبة المدخلات التي استخدمها، فإذا فوجئ هذا المسجل بأن الذي اشترى سلعته الخاضعة

(١) زمزم أحمد أبو بكر، مرجع سابق، ص ١٠.

(٢) مثال ذلك ما نصت عليه المادة (٢٤) من قانون الضريبة العامة على المبيعات من أنه: "تُعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل، ووفقا لبيانات وزارة الخارجية: ١- ما يُشترى أو يُستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين (غير الفخريين) المعيّنين في الجداول التي تُصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يُشترى أو يُستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر. ٢- ما يُشترى أو يُستورد للسفارات والمفوضيات غير الفخرية للاستعمال الرسمي، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة".

(٣) مثال ذلك ما نصت عليه المادة (٢٩) من قانون الضريبة العامة على المبيعات من أنه: "تُعفى من الضريبة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية في هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي، وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها".

للضريبة هو شخص أو جهة معفاة، ففي هذه الحالة لن يستطيع تصويب حساباته بحيث يحمل ضريبة المدخلات على تكلفة السلعة التي اشترتها هذه الجهة، وهنا يثور التساؤل عن ذنب منتجي السلع الخاضعة للضريبة إذا بيعت لشخص أو جهة معفاة من الضريبة، وهل يتفق ذلك مع العدالة الضريبية؟، أم أن الأفضل أن يسمح القانون لمثل هؤلاء المنتجين أو البائعين باسترجاع قيمة الضريبة المسددة على المدخلات من مصلحة الضرائب إذا تم بيعها إلى جهات معفاة بناء على المستندات المقدمة من المسجل، والتي تُثبت بيع هذه السلع إلى أشخاص أو جهات معفاة من الخضوع للضريبة.

- **مشكلة خصم الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية:** لم يسمح المشرع المصري بالخصم الفوري والكامل للضريبة المسددة على السلع الرأسمالية إلا مؤخرا بموجب القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥م<sup>(١)</sup> بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩١م، حيث نصت المادة الثانية منه على أن: "يُضاف إلى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه مواد جديدة بأرقام (٢٣ مكررا، و ٥٢ و ٥٣) الآتي نصوصها: مادة ٢٣ مكررا: للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تُستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة...".

وقد تأخر هذا التعديل كثيرا، فمما لا شك فيه أن فرض ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية بدون أعمال مبدأ الخصم من شأنه أن يؤدي إلى نتائج سلبية كثيرة، فضلا عن تناقضه مع فلسفة الضريبة على المبيعات، إذ إنها ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي لا الإنفاق الاستثماري.

- **مشكلة عدم خصم الضريبة في حالة التهرب الضريبي:** أوضحت تعليمات مصلحة الضرائب العامة على المبيعات المعالجة الخاصة بأثر التهرب الضريبي على خصم الضريبة كما يلي:

- المسجل الذي قدم إقراره الضريبي بعد المواعيد القانونية يحق له خصم قيمة الضريبة.  
- المسجل الذي يُقدم إقراره الضريبة في المواعيد القانونية ببيانات خاطئة عن مبيعاته، وظهرت فيها زيادة سواء جاوزت ١٠٪ أو أقل من ١٠٪- عما ورد بالإقرار لا يحق له خصم قيمة الضريبة السابق له تحميلها على مدخلاته.

- لا يجوز لغير المسجل خصم قيمة الضريبة السابق تحميلها على مدخلاته.

وبتدقيق النظر في هذه التعليمات نجد أنه في حالة تطبيق هذه التعليمات على عموميتها سيكون المسجل الذي قدم إقراره الضريبي في مواعيده القانونية أسوأ حالا من المسجل الذي قدم إقراره بعد المواعيد المقررة قانونا، وتفسير ذلك أن الممول الذي قدّم إقراره الضريبي بعد المواعيد القانونية، وتبين بعد فحص الإقرار تجاوز مبيعاته عما ورد بالإقرار، سواء جاوزت نسبة الـ ١٠٪ أم لا، يكون له حق خصم الضريبة السابق سدادها عن مدخلاته، بينما الذي قدم إقراره في المواعيد القانونية، واتضح بعد فحص الإقرار تجاوز المبيعات لما ورد بالإقرار، سواء كانت أكثر

(١) منشور بالجريدة الرسمية، العدد ١٣ (تابع) في ٣١ مارس ٢٠٠٥م.

أو أقل من ١٠٪ ، لا يحق له خصم الضريبة السابق سدادها، وهذا وضع غريب أعتقد أن المشرع لم يقصده ولم يردده.

وأخيراً: يجب أن نؤكد على أن الخصم الضريبي يُعدُّ أحد الأركان الأساسية للضريبة على القيمة المضافة، ويسهم تعميم الخصم الضريبي على السلع والخدمات في تحقيق أغراض الضريبة على القيمة المضافة، وبصفة خاصة حيادها وكفاءتها الاقتصادية، كما يساعد في تحقيق التكامل والتنسيق في المعاملة الضريبية للسلع والخدمات، ويجب ألا يحول النقص في الحصيلة الذي قد يحدث نتيجةً لتعميم الخصم الضريبي دون تطبيقه، والقول بغير ذلك سوف يجعل الضريبة تراكمية للسلع والخدمات التي لا يسري عليها الخصم الضريبي.

#### ٨- مشكلة خضوع تجار التجزئة للضريبة:

تم إخضاع تجار التجزئة للضريبة العامة على المبيعات بموجب القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م<sup>(١)</sup>، والخاص بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليها في القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، إذا بلغت قيمة مبيعات تاجر التجزئة ١٥٠ ألف جنيه في أي سنة مالية أو في جزء منها، غير أن عدم إمساك غالبية تجار التجزئة دفاتر محاسبية منتظمة، وعدم القدرة في كثير من الأحيان على إصدار فواتير- تسبب في ظهور مشاكل وصعوبات كثيرة في تطبيق القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م على تجار التجزئة بعد تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة، وفي مقدمة هذه المشاكل ما يلي<sup>(٢)</sup>:

- تعامل تجار التجزئة في أصناف كثيرة جداً، بعضها خاضع للضريبة، والبعض الآخر غير خاضع لها، ومن الصعب متابعة سداد الضريبة عن كل صنف، ومتابعة الضريبة القابلة للخصم من عدمه والخاصة بتلك الأصناف.
- عدم إمساك عدد كبير من المكلفين من تجار الجملة دفاتر محاسبية، أو الاحتفاظ بفواتير كاملة البيانات بكافة معاملاتهم، وقيام عدد كبير من التجار بعدم إصدار فواتير لإخفاء معاملاتهم.
- صعوبة تحديد الضريبة المقابلة للمخزون السلعي في حالة عدم وجود فواتير ضريبية خاصة بمشتريات التاجر.
- ولا سبيل للخروج من كل هذه المشكلات إلا برفع حد التسجيل، وهو ما يجب مراعاته عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وبصفة خاصة خلال المراحل الأولى لتطبيقها، مراعاةً

(١) المادة الأولى من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليها في القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ (تابع) في ٢٤ مايو سنة ٢٠٠١م.

(٢) د.علي أحمد زين: تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٩.

لظروف وطبيعة عمل تجار التجزئة، ومراعاةً لأعدادهم الكبيرة التي يمكن أن تكون سببا رئيسا في فشل أي محاولة للتحويل إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

#### ٩- مشكلة التحاسب الضريبي لبعض الصناعات التي تحتاج إلى معالجة خاصة:

تتسم بعض الصناعات بطبيعة خاصة، ونتيجة لهذه الطبيعة الخاصة، فإنها تحتاج إلى عناية خاصة من المشرع الضريبي، ومن أمثلة هذه الصناعات صناعة المشغولات الذهبية التي أثارت العديد من المشكلات الحاسبية والقانونية، خاصة وأن المشرع اعتبر واقعة استلام المشغولات الذهبية من مصلحة دمع المصوغات والموازين<sup>(١)</sup> هي الواقعة المنشئة للضريبة، كما أن صاحب الورشة هو المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب العامة على المبيعات<sup>(٢)</sup>، ويساعد ذلك كله على التهرب الضريبي لعدة أسباب، منها<sup>(٣)</sup>:

- نسبة كبيرة من المشغولات الذهبية المعروضة في محلات الذهب مشغولات ذهبية قديمة، حصل التاجر عليها من المستهلك بسعر الذهب المعلن فقط في الصحف، ثم يقوم بغسله وتنظيفه وبيعه مرة أخرى للمستهلك على أساس أنها مشغولات جديدة، ويحصل ضريبة المبيعات والدمغة لحسابه الخاص لعدم وجود أي دليل عليها.

- تحصيل ضريبة المبيعات عند دمع المشغولات يعد أسلوبا غير مناسب للتحصيل؛ لأن مصلحة الدمغة والموازين تستخدم أختاما يسهل تزويرها.

#### ١٠- مشكلة حساب الضريبة عن البيع الآجل والبيع بالتقسيط:

تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين، وذلك وفقا لنص المادة (٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، ومعنى ذلك استحقاق الضريبة بمجرد إتمام التعاقد، أو إصدار الفاتورة، أو تسليم السلعة، أو تأدية الخدمة، سواء تم تحصيل الثمن كاملا أو تم تحصيل مقدم الثمن فقط، وسواء تم تحصيل الباقي فيما بعد دفعة

(١) مصلحة دمع المصوغات والموازين إحدى المصالح التابعة لوزارة التجارة والصناعة المصرية، وهي تتكون من إدارتين رئيسيتين، هما:

(أ) الإدارة العامة لدمع المصوغات: وتختص بالإشراف على أعمال فحص وتحليل وتثمين ودمع المصوغات والمعادن الثمينة والأحجار ذات القيمة، وإعداد مقترح بتصميم أختام الدمع، وتؤدي الإدارة خدماتها من خلال خمسة فروع منتشرة في أنحاء الجمهورية بخلاف الديوان العام بالقاهرة (الإسكندرية - طنطا - بنى سويف - قنا - الغردقة).

(ب) الإدارة العامة للموازين: وتختص باختبار ومعايرة أجهزة الوزن والقياس والكيل وتقرير مدى قانونيتها، ودمع الصحيح منها، وتصميم الأجهزة العيارية وأختام الموازين المستخدمة في الدمع، وإصلاح آلات وأدوات الوزن والقياس والكيل للجهات الحكومية والقطاع العام والقوات المسلحة، وفحص الرسائل الجمركية الواردة من الخارج المتعلقة بأدوات الوزن والقياس والكيل، والإشراف على عمليات الوزن والتفتيش الخاصة بالتحصيل التي يتم تسويقها تعاونا بمراكز التجمع بالمحافظات.

(٢) لمزيد من التفصيل، راجع: تعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات رقم (٨) لسنة ٢٠٠٦م بشأن تعديل الضريبة على المشغولات الذهبية والفضية.

(٣) زمزم أحمد أبوبكر، مرجع سابق، ص ٨.



واحدة أو على أقساط، وقد لا يتمكن البائع من تحصيل باقي الثمن؛ بسبب تعسر العملاء، أو إفلاسهم، ويتحول باقي الثمن إلى ديون معدومة، ولا يسمح القانون برد الضريبة التي دفعت عن هذه الديون وقت بيع السلعة أو تقديم الخدمة.

وبالتالي فإن هناك تعارضا بين أساليب معالجة وعاء ضريبة المبيعات ومعايير الخاسبة في حالات كثيرة، منها حالات البيع الآجل والبيع بالتقسيط، كما أن هناك تجاهلا تاما لمخاطر عدم التحصيل رغم تعارض ذلك مع نص المادة رقم (١١) من القانون، والتي تقرر أن تكون القيمة الواجب التحاسب عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة الخاصة بالسلع أو الخدمات الخاضعة لها هي القيمة المدفوعة فعلا.

ويجب عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أن يكون التحاسب عن المبالغ المدفوعة فعلا من ثمن السلعة أو مقابل أداء الخدمة، وأن يتضمن القانون ذلك الحكم، وأن يطبق فعليا، على أن يتم تحصيل الضريبة على الثمن الآجل وقت قبضه، وعلى الأقساط وقت استحقاقها.

#### ١١- مشكلة عدم وجود قيود على تحرك السلع والخدمات داخل الدولة:

لا توجد قيود على تحرك السلع والخدمات داخل الدولة وهي مشكلة ذات خطر، إذ قد يتم الإنتاج في مكان والاستهلاك في مكان آخر، ومثال ذلك الصناعات الخشبية، وكذلك قضية الوكلاء التجاريين خاصة بالنسبة للسلع المعمرة، فهناك وكلاء حصريون في أنحاء الدولة مع إمكانية تحويل المخزون من فرع لآخر<sup>(١)</sup>.

#### ١٢- مشكلة رد الضريبة:

تنص المادة (٣١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على أن: "ترد الضريبة طبقا للشروط والأوضاع والحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية في موعد لا يجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم الطلب في الحالتين الآتيتين: ١- الضريبة السابقة تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أخرى. ٢- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ، وذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن".

أما المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور، فقد نصت على أنه: "في تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٣١) من القانون يشترط لرد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي موضحا به قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ، وسببه، مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ، ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة له، وترد الضريبة التي يتبين أنها حصلت بطريق الخطأ في موعد غايته ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب".

(١) د. علي أحمد زين، مرجع سابق، ص ٨.

ويلاحظ هنا - فيما يتعلق بالبند (٢) من المادة (٣١) سالفه الذكر- أن رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ متوقف على تقديم طلب كتابي من صاحب الشأن مصحوبا بما يؤيده من مستندات، وهنا يثور التساؤل حول ما إذا كان مكتشف الخطأ هو المصلحة وليس الممول الذي لم يكتشفه أو يعلم به، فوفقا لعموم النص فإن المصلحة في هذه الحالة لا ترد إلى المكلف ما تم تحصيله بطريق الخطأ؛ لأن الرد متوقف على تقديم طلب من الممول، وهو وضع غريب، ربما لم يفتن إليه المشرع، على الرغم من أن المادة (٩٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م<sup>(١)</sup> تنص على أنه: "في جميع الأحوال يكون على المصلحة"<sup>(٢)</sup> من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية"، وهذا الحكم يتوافق مع العدالة والمنطق.

كما يشوب عملية رد الضريبة بعض الثغرات التي تؤثر على الحصيلة المستهدفة؛ إذ تخلق هذه الثغرات فرصا مواتية للاحتيال، كما أن منح مأموري الضرائب سلطة اتخاذ قرارات الرد<sup>(٣)</sup> قد تفتح مجالا للفساد، علاوة على احتمال تأخر السلطات الضريبية في رد الضريبة لأسباب تتعلق بالسيولة، وهذه العوامل جميعها تؤدي إلى إضعاف الثقة والمصادقية في الإدارة الضريبية وتدهور الحصيلة الضريبية<sup>(٤)</sup>.

### ١٣- مشكلة الإعفاءات الضريبية:

تثير الإعفاءات الضريبية (Tax Exemptions) التي تضمنها القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م العديد من التساؤلات، ابتداء من الفلسفة التي قرر المشرع هذه الإعفاءات بناء عليها، ومرورا بنوعية السلع والخدمات التي أعفاها، وكذلك الأشخاص والهيئات المستفيدة من هذه الإعفاءات، وانتهاء بصورية كثير من هذه الإعفاءات المقررة وعدم جدواها، إذ فرّق المشرع في فلسفة الإعفاءات بين السلع والخدمات، حيث ورد بالمادة (٢٠) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م ما يلي:

— تُفرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص.

— تُفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون.

ومعنى ذلك أن الأصل في فرض الضريبة على السلع هو خضوع كافة السلع لها، والاستثناء هو الفرع، بينما الأصل في حالة الخدمات هو عدم خضوعها للضريبة، والخضوع هو الفرع، وقد تسبب هذا الوضع في مشاكل تطبيقية عديدة.

(١) منشور بالجريدة الرسمية، العدد ٢٣ (تابع) في ٩ يونيو ٢٠٠٥م.

(٢) مصلحة الضرائب المصرية.

(٣) راجع المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب العامة على المبيعات رقم (٩١) لسنة ١٩٩١م.

(٤) د. علي أحمد زين، مرجع سابق، ص ١٠.

كما أن العديد من السلع الضرورية التي تقرر إعفاؤها من الضريبة العامة على المبيعات لم يتحقق لها الإعفاء الكامل، إذ إنها تتحمل جزئياً عبء الضريبة؛ لعدم السماح بحصم أو استرداد الضريبة المدفوعة على مدخلاتها، ومن ثم فهي إعفاءات صورية وغير حقيقية.

١٤ - مشكلة عدم وجود ربط بين الضريبة على المبيعات الحالية وبين الضريبة على الدخل:

لا يوجد ربط بين ضريبي المبيعات والدخل وذلك لعدم توافر أساس لهذا الربط في التطبيق الحالي للضريبة العامة على المبيعات، على الرغم من الأهمية الكبيرة لهذا الربط، سواء للدولة أو الأفراد، ومن ثم فإن هناك حاجة ملحة إلى مثل هذا الربط في الوقت الراهن، ومما يدعم هذا الربط بين ضريبي المبيعات والدخل الدمج الذي تم بين المصلحتين تحت مسمى "مصلحة الضرائب المصرية"، مما جعل الضرائب بنوعيتها تحت إشراف جهاز ضريبي واحد، وأيضاً الاتجاه نحو تخصيص الأمور الشامل للضريبتين معاً، وذلك على الرغم من أن هذا الدمج لا يزال دمجاً ظاهرياً، ولم يصل بعد إلى الدمج الفعلي الذي يساعد الربط الفعال بين ضريبة المبيعات وضريبة الدخل.

ويؤدي التنسيق الفعال بين ضرائب المبيعات وضرائب الدخل إلى تبادل المعلومات؛ حتى لا تختلف أسس تحديد كل منهما لرقم الأعمال أو قيمة مبيعات السلع والخدمات عند تحديد وعاء الضريبة بأسس مختلفة، مما يخلق مشاكل عديدة بين الممولين المسجلين ومصلحة الضرائب، ويجب تفادي هذا التضارب، والنظر إلى إقرارات الممولين المقدمة إلى المصلحتين بصفتها مصدر بيانات واحد لكل وعاء.

ويجب مراعاة هذا الجانب عند صياغة المشروع النهائي لقانون الضريبة على القيمة المضافة، ويمكن الاستفادة في هذا الشأن بما هو معمول به في الدول التي نجحت في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

#### ١٥ - مشكلة التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي (Tax Evasion)<sup>(١)</sup> هو تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون نقل عبئها إلى غيره؛ مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيع عليها حقها<sup>(٢)</sup>.

(١) يختلف "التهرب الضريبي" عن "التجنب الضريبي" (Tax Avoidance) الذي يعني التخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم، وهو ظاهرة سليمة، أقرتها غالبية الدول فقها وقضاء؛ لذلك يسميه البعض بالتهرب المشروع، أما التهرب غير المشروع الذي يجرمه القانون ويعاقب عليه فيتحقق بمخالفة الأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، لمزيد من التفصيل، راجع: د. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٢م، ص ٢٢٣ وما بعدها.

(٢) د. محمد سعيد عبدالسلام: دراسة في مقدمة علم الضريبة، دار المعارف، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٦٨م، ص ٥٨٧.

فالتهرب يتمثل إذن في عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقاً للقوانين، أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للإدارة الضريبية، أو بتخفيض الإيرادات الضريبية بطرق مختلفة<sup>(١)</sup>.

ومشكلة التهرب الضريبي ليست قاصرة على نوع معين من أنواع الضرائب، وإنما هي مشكلة قائمة في جميع أنواع الضرائب، ولكنها تبدو أكثر خطراً في ضريبة المبيعات، وضريبة القيمة المضافة، غير أن إمكانية التهرب من الضريبة على المبيعات أكبر من إمكانية التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، خاصة إذا كانت الضريبة على المبيعات تُفرض على مرحلة البيع بالتجزئة، ففي هذه المرحلة تتم معظم عمليات البيع بدون فواتير خاصة في الدول النامية، ومنها مصر.

وهناك صور عديدة للتهرب الضريبي في مجال الضريبة على المبيعات، منها: عدم تسجيل المكلفين برغم بلوغهم حد التسجيل، واستغلال تعدد معدلات فئات الضريبة، وإخفاء بعض المتحصلات، وعدم توريد الضريبة المحصلة من العملاء إلى الإدارة الضريبية المختصة، وتزوير واصطناع الفواتير، والمطالبة بخصومات ضريبية عن مشتريات لا يستحق عليها الخصم، وغيرها من الأساليب الاحتياطية للتهرب من ضريبة المبيعات.

ومما لا شك فيه أن كثرة التعديلات التي أدخلت على قانون الضريبة على المبيعات أدت إلى كثرة ثغراته، وأرهقت المكلفين والمحصلين؛ فزادت فرص التهرب من الضريبة، وكثرت حالاته وصوره، حتى أصبح سبباً رئيساً من أسباب فشل القانون في تحقيق العدالة الضريبية، وتحقيق الحصيلة المستهدفة، الأمر الذي يحتم على السلطات الضريبية ضرورة تفادي كل الثغرات التي ظهرت في قانون الضريبة على المبيعات عند التطبيق الفعلي للضريبة على القيمة المضافة في مصر.

فيجب منع التعامل بغير الفواتير الضريبية، إذ تُعد هذه الفواتير من أهم المستندات المحاسبية اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>، ومن ثمَّ يجب على كل مسجل أن يلتزم

(١) د. عبد الحكيم مصطفى الشراوي: مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي في ضوء القانون البحريني، مطبعة جامعة البحرين، الطبعة الأولى، ٢٠١٣م، ص ٢٨٧.

(٢) اهتم المشرع المصري بمسألة إصدار الفاتورة، فنصت المادة (٥) من قانون حماية المستهلك رقم (٦٧) لسنة ٢٠٠٦م على أن: " يلتزم المورد بأن يقدم إلى المستهلك -بناءً على طلبه - فاتورة تثبت التعامل أو التعاقد معه على المنتج، متضمنة بصفة خاصة تاريخ التعامل أو التعاقد، وثن المنتج، ومواصفاته، وطبيعته، ونوعيته وكميته، و أية بيانات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون"، ونظراً لأهمية الفاتورة لضبط المجتمع الضريبي ومنع التهرب، فقد جرم المشرع في القانون رقم (٧٣) لسنة ٢٠١٠م بربط الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٠/٢٠١١م عدم إصدار الفاتورة الضريبية، واعتبارها جريمة من جرائم التهرب الضريبي، إذ نصت المادة الخامسة عشرة منه على أن: " يُستبدل بنص الفقرة الثالثة من المادة (٨٧) والبند (٤) من المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، النصان الآتيان: الفقرة الثالثة من المادة (٨٧) "كما يلتزم الممول من أصحاب الأعمال التجارية والصناعية ومن أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له ثمناً لسلعة، أو بسبب ممارسة المهنة والنشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافأة، أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة، فاتورة منه موضحاً بها التاريخ وقيمة المبلغ المحصل، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب"، البند (٤) من المادة (١٣٣): "٤ عدم إصدار =

بتحريرها عند بيع سلعة أو أداء خدمة، وترجع أهمية الفاتورة الضريبية في الحد من حالات التهرب الضريبي إلى أنها تمكن الإدارة الضريبية من معرفة قيمة الضريبة التي تم تحصيلها بمعرفة البائعين، كما تمكنها من ناحية أخرى من التأكد من قيمة الضريبة التي يحق للمشتري خصمها من الضريبة المستحقة عليهم عند قيامهم بإعادة بيع السلع إلى الآخرين.

كما إن إلزام المسجلين بمسك الدفاتر والسجلات المنتظمة من شأنه أن يقلل من فرص التهرب الضريبي عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر؛ إذ تُقيد في هذه الدفاتر كافة معاملات المسجل بطريقة تمكن الإدارة الضريبية من تحديد رقم المبيعات الخاضع للضريبة، وتسهيل التعامل معها، وأيضاً تمكنها من تطبيق قواعد خصم الضريبة وردها بسهولة ويسر.

وأخيراً : فإن بساطة قوانين الضرائب، وعدم تعقيدها، ووضوحها، وحسن مراعاتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية للبيئة التي ستطبق فيها<sup>(١)</sup> - يعد من أهم أسباب تقليل فرص التهرب الضريبي، والحد من هذه الظاهرة وما يترتب عليها من آثار سلبية عديدة، فالقوانين المعقدة وغير الواضحة والتي تحرص على الحصيلة أكثر من حرصها على إحداث التوازن الاقتصادي والاجتماعي تُغري على التهرب منها، كما تؤدي إلى زيادة تكاليف التنفيذ، وتقلل من الالتزام الضريبي.

وذلك ينطبق تماماً على قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م؛ إذ شابه الغموض والتعقيد في بعض نصوصه، وجاءت صياغة البعض الآخر سيئة، وأدى ذلك إلى

= الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة (٨٧) من هذا القانون، أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء، أو البيع أو غيرها من المستندات للإيهام بقله الأرباح أو زيادة الخسائر"، وبالتالي يعتبر عدم إعطاء الفاتورة حالة من حالة التهرب التي عدها المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، ويعاقب بالعقوبة المنصوص عليها في صدر هذه المادة، وهي الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون، أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويتضح من النصوص السابقة أن كل ما يحتاجه نظام التعامل بالفاتورة في مصر هو تفعيل النصوص القائمة بشأنها، ومحاولة التأثير في ثقافة المشتري قبل البائع تجاه الفاتورة والتعامل بها.

(١) وبصفة خاصة ينبغي مراعاة قدرة الاقتصاد القومي على تحمل أقصى حصيلة ضريبية دون أن يؤدي ذلك إلى نتائج إنكماشية، أو تقلبات حادة في المجالات الاقتصادية، ويعني ذلك ضرورة مراعاة الطاقة الضريبية للمجتمع التي تتحدد في ضوء نسبة عائد الضريبة إلى الناتج القومي مثلاً، كما يجب مراعاة العبء الضريبي للممول أيضاً، إذ إنه كلما زاد هذا العبء زادت احتمالات تفادي الضريبة، بما يحمله ذلك من البعد عن أنشطة يحتاجها المجتمع، أو التهرب منها، وكما هو معروف أن عبء الضريبة على الممول يشمل عنصرين، أولهما: العبء المادي أو الحسابي للضريبة، والآخر: العبء النفسي للضريبة، كما يجب مراعاة الظروف الحالية ومدى مناسبتها للتطبيق، وفي الحقيقة كما هو متواتر بين رجال الضرائب فإنه لا يوجد وقت مناسب ما دمت ستفرض ضريبة تستقطع بموجبها أموالاً من شخص ما، غير أن ذلك لا يعني أن كل الأوقات متساوية في مناسبتها لفرض ضريبة جديدة، أو التحول من ضريبة قائمة إلى ضريبة أخرى، لمزيد من التفصيل، راجع: د. حامد طلبة محمد: تساؤلات حول تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر الضرورات والحاذير، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي (تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر الضرورات والحاذير)، كلية التجارة جامعة بنها السبت ١٧/٥/٢٠١٤م، ص ٩ وما بعدها.

إحساس المكلفين بالقلق، وعدم الاستقرار، ودخولهم في مواجهات ومناقشات وتساؤلات مع مصلحة الضرائب على المبيعات، وتسبب ذلك في كثرة تعديلات القانون التي أفست أكثر مما أصلحت، ومعالجة ذلك بطريقة خاطئة عن طريق اللائحة التنفيذية للقانون، مما أخرجها عن وظيفتها الأصلية، وكل ذلك أغرى كثيرا من المكلفين بالتهرب من الضريبة.

أما قانون الضريبة على القيمة المضافة فيجب أن يكون مبسطا، فيتضمن حد تسجيل مرتفعا، ومعدلا واحدا إيجابيا، ومعدلا صفريا على الصادرات، وإعفاءات محدودة تُبنى على معايير واضحة ومحددة، وبذلك يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى الحد من حالات التهرب الضريبي، فضلا عن أن إعمال مبدأ الخصم يجعل المكلفين أنفسهم يراقبون بعضهم البعض، إذ إن من مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع بأداء الضريبة المستحقة، حتى يستطيع خصمها من الضريبة التي تُستحق عليه عند بيعه للسلعة، وذلك خلال المراحل المختلفة لإنتاج وتوزيع السلعة، فكل مرحلة تراقب الأخرى، وهذا يقلل في حد ذاته فرص التهرب الكلي من الضريبة.

## المبحث الثاني

## تعويض نقص الموارد المالية في الخزنة العامة للدولة

يحظى الدور التمويلي للضريبة على القيمة المضافة باهتمام كبير، وغالبا ما تكون الحاجة إلى الإيرادات هي الهدف الرئيس من إحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات؛ إذ تؤدي هذه الضريبة إلى زيادة الإيرادات أكثر من غيرها من ضرائب المبيعات المستبدلة بها؛ لأن التطبيق الصحيح للضريبة على القيمة المضافة سيزيد عليه زيادة في الحصيلة الضريبية نتيجة لتوسع حجم وعاء الضريبة، وهذا ما حدث بالفعل في العديد من الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة.

والجدول التالي يوضح الفرق (كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي GDP<sup>(1)</sup>) بين متوسط الإيراد الذي حققته ضريبة القيمة المضافة في السنتين أو الثلاث سنوات الأولى من تطبيقها وبين متوسط الإيراد الذي حققته ضريبة المبيعات المستبدلة في الفترة المماثلة قبل إدخال ضريبة القيمة المضافة، وذلك في ثماني دول أفريقية أخذت بضرورة القيمة المضافة في التسعينات:

## جدول رقم (٢)

فرق الإيراد بين ضريبة القيمة المضافة  
وضريبة المبيعات المستبدلة في عينة من دول أفريقيا  
(كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي)

الدولة	بنين	بوركينافاسو	الجابون	غينيا	كينيا	توجو	أوغندا	زامبيا
فرق الإيراد (%)	٢٪	٠,٩٪	٣٪	١٪	٠,٨٪	٠,٢٪	١٪	٠,٩٪

المصدر: د.رشا سعيد عبدالمنعم: التأثيرات المالية والاقتصادية لإحلال الضريبة على القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة- آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، ٢٠١٥م، ص٥٥.

ويتضح من الجدول رقم (٢) زيادة الإيرادات الضريبية في الدول الواردة بالجدول نتيجة إدخال الضريبة على القيمة المضافة بها، كما يتضح من الجدول أيضا أن هذه الزيادة كانت كبيرة، فمن واقع هذا الجدول يتضح أن متوسط الزيادة في الإيراد نتيجة إدخال هذه الضريبة في هذه الدول قد تجاوز ١٪ من الناتج المحلي الإجمالي.

وإذا كررنا نفس الشيء مع عينة أوسع من الدول (جميع الدول التي أخذت بضرورة القيمة المضافة منذ عام ١٩٨٥م) وأجرينا المقارنة خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأولى من

(1) Gross Domestic Product.

تطبيق ضريبة القيمة المضافة لوجدنا أيضا ارتفاع الحصائل الضريبية في هذه الدول، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (٣):

### جدول رقم (٣)

فرق الإيراد بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات المستبدلة في جميع الدول التي أخذت بضريبة القيمة المضافة منذ عام ١٩٨٥م (كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي)

الدولة	أفريقيا شبه الصحراوية	آسيا والباسيفيك	الأمريكتان	أوروبا الوسطى وبلدان الاتحاد السوفيتي سابقا	الاتحاد الأوربي (شاملا النرويج وسويسرا)	شمال أفريقيا والشرق الأوسط	الجزر الصغيرة
فرق الإيراد (%)	١,١٪	٠,٧٪	١,٤٢٪	١,٨٨٪	١,٠٥٪	٠,١٪	١,٩٦٪

المصدر: د. رشا سعيد عبد المنعم، مرجع سابق، ص ٧.

ويؤكد الجدول رقم (٣) على أن إدخال ضريبة القيمة المضافة قد حقق مكاسب إيرادية في المتوسط في أفريقيا الصحراوية، وبدرجة أكبر في كل من الأمريكتين والجزر الصغيرة، وباستبعاد أوروبا وبلدان الاتحاد السوفيتي سابقا، فإن نصيب إيرادات ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي يتجاوز ما كان موجودا في ظل ضريبة المبيعات المستبدلة بحوالي ١,١٪ في المتوسط من الناتج المحلي الإجمالي.

وفي مصر تعد الحاجة الملحة لزيادة الإيرادات العامة لاحتواء العجز المرتفع والمتزايد في الموازنة العامة للدولة من أهم الضرورات الداعية إلى التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة بدلا من الضريبة على المبيعات، إذ يمكن لهذه الضريبة أن تحقق الوفرة المالية التي تريدها الدولة لمواجهة تزايد النفقات العامة بدلا من اتباع سياسة التمويل بالعجز بكل ما يترتب عليها من آثار تضخمية ضارة بالاقتصاد القومي.

فمن أهم مزايا الضريبة على القيمة المضافة أنها تعد موردا ماليا ضخما يمد الخزنة العامة بحصيلة نقدية فورية ودورية خلال السنة المالية، مما يساعد الدولة على تسيير مرافقها العامة، ومن ثم تستغني عن اللجوء إلى السندات أو الأذون قصيرة الأجل على الخزنة العامة لتحصل على أموال خلال السنة المالية لتسيير مرافقها أملا في سدادها في نهاية السنة المالية عند تحصيل الضرائب المباشرة؛ لأنها سنوية التحصيل<sup>(١)</sup>.

(١) صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص ١١٢.



وفيما يلي نعرض أولاً الإيرادات والنفقات العامة والعجز الكلي للموازنة العامة نسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي في مصر خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م، ثم نعرض ثانياً نسبة إسهام الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة خلال الفترة المذكورة، ثم نبين ثالثاً نسبة إسهام الضريبة العامة على المبيعات في إجمالي الإيرادات الضريبية خلال الفترة ذاتها، وذلك على النحو التالي:

**أولاً: الإيرادات والنفقات العامة والعجز الكلي للموازنة العامة ونسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي في مصر خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م:**

تعتبر الموازنة العامة للدولة ذات أهمية بالغة؛ لأنها تمثل برنامج عمل مالي، يتبلور في شكل وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية، وينطوي على تقديرات مفصلة لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة لسنة قادمة، وهي الأداة الرئيسية التي تستخدمها السياسة المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

ووفقاً للقواعد الحاكمة للموازنة العامة، يجب أن تكون الموازنة العامة متوازنة، ونعني بتوازن الموازنة العامة ألا تزيد النفقات العامة عن الإيرادات العامة، مما يؤدي إلى عدم تحقيق الموازنة لفائض أو عجز، ولا يكون هذا التوازن مقبولاً ما لم يتوافر فيه شرطان، أولهما: ألا يكون مفتعلاً أو ظاهرياً، والآخر: ألا يكون تحقيق التوازن الحسابي على حساب التوازن الاقتصادي في الدولة، كأن تضحي الحكومة ببعض المشروعات الحيوية بهدف الوصول إلى التوازن الحسابي للموازنة.

فإذا زادت النفقات العامة للدولة عن إيراداتها، يحدث عجز في الموازنة العامة، وهو يُعرف بالعجز النقدي، وفي هذه الحالة تسعى الدولة إلى تغطية العجز إما بالاقتراض الداخلي أو الخارجي<sup>(١)</sup>، أو أن تسلك الدولة مسلكاً آخر من خلال ترشيد الإنفاق العام لتخفيف الحاجة إلى الاقتراض الجديد، ومن ثم تخفيض الدين العام، ويختلف العجز النقدي بهذا المعنى عن العجز الكلي الذي يساوي العجز النقدي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي حيازة الأصول المالية<sup>(٢)</sup>.

(١) د. كريمة محمد الحسيني: تزايد عبء الدين الداخلي في مصر وسبل مواجهته خلال الفترة (٩٠/٩١)، مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، السنة ١٠٠، العدد ٤٩٩، يوليو ٢٠١٠م، ص ٥٢.

(٢) يمثل صافي حيازة الأصول المالية الفرق بين إسهام الدولة في رؤوس أموال بعض الهيئات والشركات وغيرها، وما تتيحه من قروض لبعض الجهات، وبين المتحصلات المتمثلة في الأقساط المسددة من القروض، ومن حصيلة بيع بعض الأصول المملوكة للدولة من دون حصيلة الخصخصة، فإذا زادت تكاليف حيازة هذه الأصول عن المتحصل منها، فإن هذه الزيادة تعدّ عبئاً إضافياً يُضاف إلى العجز النقدي للموازنة العامة، أما إذا زادت المتحصلات، فإن هذه الزيادة تُستبعد من العجز النقدي، لمزيد من التفصيل راجع: البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م، وزارة المالية المصرية، ٢٠١٤م، ص ١٤٦-١٤٨.

وعجز الموازنة العامة ظاهرة اقتصادية شائعة تحدث بشكل عام على مستوى الدول المختلفة، وتواجه مصر عجزا في الموازنة العامة، شأنها في ذلك شأن العديد من الدول النامية، وذلك بسبب زيادة نفقاتها العامة عن إيراداتها، وهو يُعدُّ من الحقائق الأساسية منذ عدة سنوات، غير أنه زاد خلال الأحداث السياسية الأخيرة التي مرت بها مصر، وما ترتب عليها من تطورات اقتصادية وضعت الاقتصاد المصري في وضع غير مرغوب فيه، لما لعجز الموازنة من آثار سلبية على معدلات النمو، والتشغيل، ومستويات الأسعار، وما يصاحب ذلك من زيادة مستمرة في الدين العام، سواء أكان دينا داخليا أم خارجيا.

والجدول التالي يتضمن الإيرادات والنفقات العامة والعجز الكلي للموازنة العامة ونسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي في مصر خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥ م.

#### جدول رقم (٤)

الإيرادات والنفقات العامة والعجز الكلي للموازنة العامة ونسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي في مصر خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥ م

(القيمة بالمليار جنيه)

السنة	إجمالي الإيرادات العامة	إجمالي النفقات العامة	العجز النقدي للموازنة العامة	صافي حيازة الأصول المالية	العجز الكلي للموازنة العامة	العجز الكلي للموازنة العامة كنسبة من GDP
2006 / 2005	١٤٩.٥٢١	٢٠٤.٤٦٤	٥٤.٩٤٣	٦.٠-	٤٨.٩٤٣	7.9%
2007 / 2006	180.215	222.030	41.815	12.9	54.715	7.5%
2008 / 2007	221.404	282.290	60.886	0.236	61.122	6.8%
2009 / 2008	282.505	351.500	68.995	2.8	71.795	6.9%
2010 / 2009	268.114	365.987	97.873	0.165	98.038	8.1%
2011 / 2010	259.617	392.097	132.480	-2.1	130.380	9.5%
2012 / 2011	303.622	470.992	167.370	-0.670	166.700	10.8%
2013 / 2012	350.322	588.188	237.866	9.034	246.900	14.1%
2014 / 2013	456.788	701.514	244.726	10.7	255.426	12.8%
٢٠١٥/٢٠١٤	548.632	789.431	240.799	-0.827	239.972	10%

المصدر: جدول من إعداد الباحث من:

- البنك المركزي المصري، التقرير السنوي، سنوات مختلفة.
- وزارة المالية، البيان المالي للموازنة العامة، أعداد مختلفة.

ويتضح من الجدول رقم (٤) أن هناك تزايداً مستمراً في القيمة المطلقة للعجز الكلي للموازنة العامة في مصر خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م، حيث زادت من ٤٨,٩ مليار جنيه في السنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦م بنسبة ٧,٩٪ من الناتج المحلي الإجمالي، حتى بلغت ما يقرب من ٢٥٥,٤ مليار جنيه في السنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٤م بنسبة ١٢,٨٪ من الناتج المحلي الإجمالي، ولم تنخفض قيمة العجز الكلي للموازنة العامة إلا في السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م بمقدار حوالي ١٥ مليار جنيه لتصل إلى ٢٤٠ مليار جنيه تقريباً، بنسبة ١٠٪ من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي.

أما نسبة العجز الكلي للموازنة العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة من سنة ٢٠٠٥/٢٠٠٦م حتى سنة ٢٠١٤/٢٠١٥م، فقد تذبذبت ما بين الارتفاع والانخفاض خلال تلك الفترة، فقد أخذت اتجاهها تنازلياً خلال السنوات ٢٠٠٥/٢٠٠٦، ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨م، حيث بلغت نسبة العجز الكلي خلال هذه السنوات على الترتيب: ٧,٩٪، ٧,٥٪، ٦,٨٪. ويرجع انخفاض نسبة العجز - بشكل عام - خلال هذه السنوات إلى حرص الحكومة المصرية على تخفيض هذه النسبة وفقاً لتوجيهات المنظمات الدولية، واتباع سياسات اقتصادية جديدة، والاستمرار في تنفيذ برامج الخصخصة، وقد حصلت من خلالها الدولة على حصيلة من الموارد المالية المحققة من عملية بيع بعض وحدات وشركات القطاع العام، وإعطاء القطاع الخاص دوراً أكبر للإسهام في عملية التنمية الاقتصادية.

وبداية من سنة ٢٠٠٨/٢٠٠٩م حتى سنة ٢٠١٢/٢٠١٣م أخذت نسبة العجز الكلي للموازنة العامة اتجاهها تصاعدياً لتصل في سنة ٢٠١٢/٢٠١٣م إلى ١٤,١٪ من إجمالي الناتج المحلي، ويرجع السبب في ذلك إلى ما يلي:

- أن السياسة المالية التي تم تنفيذها خلال السنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩م استهدفت العمل على الحد من الآثار السلبية لتداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية، والتخفيف من عبء ارتفاع الأسعار على محدودى الدخل، وانعكس ذلك على زيادة اعتمادات الدعم من ناحية، ووضخ نحو ١٥ مليار جنيه (معظمها استثمارات في المرافق الأساسية) من ناحية أخرى لتنشيط الطلب المحلي، والحد من التأثير السلبي لتراجع الاستثمار الخاص، والنقص في الصادرات السلعية والخدمات، هذا إلى جانب ما تقرر بشأن تخفيض التعريفات الجمركية على السلع الرأسمالية، ومستلزمات الإنتاج، واستثنائها من ضريبة المبيعات لمدة عام<sup>(١)</sup>، وقد بلغت قيمة العجز الكلي خلال تلك السنة ٧١,٨ مليار جنيه بنسبة ٦,٩٪ من الناتج المحلي الإجمالي.

- أن السياسة المالية خلال السنة المالية ٢٠٠٩/٢٠١٠م استهدفت استمرار العمل على تخفيض النشاط الاقتصادي للحد من الآثار السلبية لتداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية، وتم ذلك بضخ

(١) البنك المركزي المصري: التقرير السنوي ٢٠٠٨/٢٠٠٩م، ص ٦٣.

الحزمة المالية الثانية<sup>(١)</sup> التي تراوحت بين ٥,٥ و ٦ مليارات جنيه لاستخدامها في الاستثمارات الإضافية، وقد تمثلت الحزمة الثالثة في الموافقة على فتح اعتماد إضافي قدره ١٠ مليارات جنيه، تم استخدامه في تمويل متطلبات الاستثمار الإضافية، خاصة مشروعات مياه الشرب، والصرف الصحي، والطرق، وقرى الظهير الصحراوي، وإسكان النوبة<sup>(٢)</sup>، وقد بلغت قيمة العجز الكلي خلال تلك السنة حوالي ٩٨ مليار جنيه بنسبة ٨,١٪ من الناتج المحلي الإجمالي.

- أن السنة المالية ٢٠١١/٢٠١٠م شهدت تأثراً كبيراً بأحداث ثورة ٢٥ يناير، والتداعيات المصاحبة لها التي أدت إلى زيادة إجمالي المصروفات الحكومية بمعدل ٧,١٪ ليصل إلى نحو ٣٩٢,١ مليار جنيه يمثل ٢٨,٥٪ من الناتج المحلي الإجمالي، بينما انخفض إجمالي الإيرادات بمعدل ٣,٢٪ ليصل إلى نحو ٢٥٩,٦ مليار جنيه، وبما يمثل ١٨,٨٪ من الناتج المحلي الإجمالي<sup>(٣)</sup>، وقد بلغت قيمة العجز الكلي خلال تلك السنة ١٣٠,٤ مليار جنيه بنسبة ٩,٥٪ من الناتج المحلي الإجمالي.

- أن ارتفاع العجز الكلي للموازنة العامة خلال السنة المالية ٢٠١٢/٢٠١١م ليصل إلى ١٦٦,٧ مليار جنيه بنسبة ١٠,٨٪ من الناتج المحلي الإجمالي يرجع بشكل أساسي إلى تلبية الطلبات الفتوية التي أعقبت ثورة ٢٥ يناير، وانخفاض الموارد العامة للدولة خاصة الموارد الضريبية عما كان مقدراً لها؛ نتيجة لتوقف النشاط الاستثماري، وخروج غالبية الاستثمارات الأجنبية بسبب ظروف عدم الاستقرار الأمني، والاضرابات والاعتصامات العمالية المتكررة<sup>(٤)</sup>.

- أن ارتفاع العجز الكلي للموازنة العامة خلال السنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٢م ليصل إلى ٢٤٦,٩ مليار جنيه بنسبة ١٤,١٪ من الناتج المحلي الإجمالي يرجع إلى استمرار تزايد الأعباء التي تحملتها الدولة في ظل الظروف السياسية التي شهدتها الدولة خلال تلك السنة، وما صاحب ذلك من عدم مواكبة الإيرادات المحصلة خلال هذه السنة المالية للزيادة في المصروفات العامة<sup>(٥)</sup>.

ثم عادت نسبة العجز لتتخفف مرة أخرى خلال السنتين الماليتين ٢٠١٣/٢٠١٤م و ٢٠١٤/٢٠١٥م، إذ بلغت ١٢,٨٪، و ١٠٪ على الترتيب، وذلك على الرغم من استمرار قيمة العجز الكلي للموازنة العامة في الارتفاع، ويرجع ذلك إلى الإجراءات التي اتخذتها الحكومة المصرية بهدف خفض العجز بالموازنة العامة، ومنها: خفض الواردات، وزيادة ودعم الصادرات، وتنشيط السياحة، وجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وترشيد استهلاك الطاقة، وكذلك خفض الدعم المقرر للمواد البترولية.

وعلى الرغم من تزايد قيمة العجز الكلي للموازنة العامة خلال السنوات التي تضمنها الجدول رقم (٤)، وعلى الرغم من أن نسبة هذا العجز إلى الناتج المحلي الإجمالي، حتى في أقل

(١) تم استخدام الحزمة المالية الأولى خلال السنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩م بقيمة قدرها ١٥ مليار جنيه.

(٢) البنك المركزي المصري: التقرير السنوي ٢٠٠٩/٢٠١٠م، ص ٦٥.

(٣) البنك المركزي المصري: التقرير السنوي ٢٠١٠/٢٠١١م، ص ٧٠.

(٤) البنك المركزي المصري: التقرير السنوي ٢٠١١/٢٠١٢م، ص ٧٠.

(٥) البنك المركزي المصري: التقرير السنوي ٢٠١٢/٢٠١٣م، ص ٧٤.

مستوياتها، تعتبر كبيرة، وتضع الاقتصاد المصري في موضع حرج، فإنه من الواجب أن نؤكد هنا على حقيقة مهمة، وهي أن العجز في الموازنة العامة المصرية هو عجز هيكلية مرتبط بخصائص الدول النامية، وليس عجزاً مرتبطاً بالدورة الاقتصادية، وهو يختفي مع تحسن الأحوال الاقتصادية والانتقال إلى مرحلة الانتعاش<sup>(١)</sup>.

ويعتبر المستوي الحالي لعجز الموازنة شديد الخطورة، لارتفاعه عن نسبة العجز في البلدان ذات الظروف المشابهة، مما يضعف ثقة الموردين والمقرضين في قدرة الدولة على سداد ديونها، ويؤدي إلى إجماعهم عن توريدها بالسلع والأموال اللازمة لتدوير الاقتصاد. كما يؤدي العجز إلى عواقب سلبية، مثل إهمال الاستثمارات في البشر والبنية التحتية ما يقلل مستوى خدمات التعليم والصحة، والمرافق، ويؤدي العجز أيضاً إلى مزاحمة الحكومة للقطاع الخاص في التمويل المصرفي؛ مما يضعف الاستثمار، كما أن العجز المرتفع يُرحّل ديوناً تساوي حجم الاقتصاد المصري تقريباً إلى الأجيال القادمة؛ مما يحرم هذه الأجيال من مستوى معيشي ملائم.

وقد ترتب على عجز الموازنة العامة في مصر زيادة الاعتماد على أذون الخزانة لتمويل العجز دون البحث عن مصادر إيرادات جديدة، وكذلك ارتفاع حجم الدين المحلي، وارتفاع نسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي، وارتفاع حجم الفوائد المدفوعة على الدين العام المحلي والخارجي<sup>(٢)</sup>.

لذلك فإن تخفيض عجز الموازنة العامة إلى مستويات معقولة يعتبر أمراً حتمياً لا خيار فيه، خاصة وأن المواد من ١٨ حتى ٢١ من دستور ٢٠١٤م تنص على تخصيص نسبة من الإنفاق الحكومي للصحة لا تقل عن ٣٪ من الناتج القومي، ولا تقل عن ٤٪ للتعليم قبل الجامعي، ولا تقل عن ٢٪ للتعليم الجامعي، ولا تقل عن ١٪ للبحث العلمي، على أن تتصاعد هذه النسب تدريجياً حتى تتفق مع المعدلات العالمية، كما تنص المادة ٢٣٨ على الانتقال تدريجياً إلى هذه النسب بحلول ٢٠١٦/٢٠١٧، هذا يتطلب توفير ٨٠ مليار جنيه على الأقل سنوياً من عجز الموازنة لتلبية الالتزامات الدستورية.

وعلى الصعيد الخارجي نجد أن هناك إشارات واضحة تدل على أن المساعدات الخارجية تستهدف تخفيف الحكومة على إجراء إصلاحات مالية واسعة تقلل العجز المالي، بدلاً من الاعتماد على هذه المساعدات إلى ما لا نهاية، وذلك انعكس على انخفاض بند المنح بمقدار ثلاثة

(١) لمزيد من التفصيل، راجع: مروة فتحي السيد البغدادي: الدين العام المحلي المصري وتأثيراته المحتملة على السوقين النقدي والمالي، أطروحة دكتوراه قدمت إلى كلية الحقوق جامعة المنصورة، ٢٠١١م، ص ١٢٠.

(٢) د. إيهاب محمد يونس: نحو رؤية لتشخيص وعلاج عجز الموازنة العامة في مصر، النهضة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، أبريل ٢٠١٢م، ص ٢٠.

أضعاف كنسبة من الإيرادات العامة في موازنة ٢٠١٤/٢٠١٥، علاوة على المتابعة الدقيقة التي يوليها المانحون لخطط توظيف المساعدات المالية.

وهناك فرص ثلاث أمام الحكومة المصرية يمكن استغلالها لتخفيض العجز بالموازنة العامة للدولة، وهي زيادة الإيرادات الضريبية، والإيرادات غير الضريبية، وترشيد الإنفاق العام.

ويجب أن يشمل ترشيد الإنفاق مصادر متنوعة، ولا يقتصر على رفع الدعم، فترشيد الإنفاق العام يجب أن يبدأ ببند فوائد الدين العام<sup>(١)</sup> من خلال تخفيض سعر الفائدة بنسبة ١-٢٪ بالتنسيق مع البنك المركزي، وذلك لتقليل الآثار التضخمية؛ لأن عدد المتعاملين مع البنوك أقل بكثير من القاعدة العريضة التي ستأثر برفع الدعم، وما يصاحبه من ارتفاع عشوائي في أسعار السلع والخدمات، وبصفة خاصة الأساسية منها.

أما زيادة الإيرادات غير الضريبية فيكون من خلال اللجوء إلى المصادر غير التقليدية، مثل الرسوم السيادية على دخول ومغادرة البلاد، وبيع بعض الأصول العامة التي يمكن أن يديرها القطاع الخاص تحت إشراف الدولة، مع اتخاذ الإجراءات الكفيلة بمنع الاحتكار أو تحميل المواطنين أعباء إضافية.

وتمثل زيادة الإيرادات الضريبية أهمية خاصة في علاج عجز الموازنة العامة، وهو ما يستلزم استكمال منظومة إصلاح النظام الضريبي المصري التي بدأت بصورة فعلية بصدور قانون الضريبة العامة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، وما تلاها من إصلاحات كان آخرها ما أقرته الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م من إصلاحات ضريبية تستهدف أصحاب الدخل العاليا، والأرباح الرأسمالية، وتوزيعات الأسهم، والثروة العقارية، وكذلك ما أعلنته الحكومة المصرية مؤخرا بشأن الإعداد لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر بدلا من الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حاليا.

ثانيا: نسبة إسهام الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م:

يُبين الجدول رقم (٥) تطور الإيرادات العامة في مصر خلال الفترة من سنة ٢٠٠٦/٢٠٠٥م حتى سنة ٢٠١٤/٢٠١٥م، وتطور الإيرادات الضريبية ونسبتها إلى جملة الإيرادات العامة.

(١) بلغت نسبة إجمالي الدين العام (الخلي والخاص) إلى الناتج المحلي الإجمالي في ٢٠١٣/٠٦/٣٠م ٩٨,٦٪، لمزيد من التفصيل، راجع: وزارة المالية، البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م، ص ١٥٣ ١٥٥.

جدول رقم (٥)

نسبة إسهام الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة  
خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م  
(القيمة بالمليار جنيه)

نسبة إسهام الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة	إجمالي الإيرادات العامة	إجمالي الإيرادات الضريبية	السنة
65.6%	١٤٩,٥٢١	٩٨,٠٣٠	2006 / 2005
63.5%	180.215	١١٤,٣٢٦	2007 / 2006
62.0%	221.404	137.319	2008 / 2007
57.8%	282.505	163.222	2009 / 2008
63.6%	268.114	170.494	2010 / 2009
73.8%	259.617	191.626	2011 / 2010
68.3%	303.622	207.410	2012 / 2011
71.7%	350.322	251.118	2013 / 2012
57.0%	456.788	260.289	2014 / 2013
66.4%	548.632	364.290	٢٠١٥/٢٠١٤

المصدر: جدول من إعداد الباحث من:

- البنك المركزي المصري، التقرير السنوي، سنوات مختلفة.
- وزارة المالية، البيان المالي للموازنة العامة، أعداد مختلفة.

ويتضح من الجدول السابق: أن الإيرادات الضريبية الكلية مثلت نسبة تتراوح ما بين ٥٧ و ٧٣,٨٪ من الإيرادات العامة خلال الفترة المذكورة، ومن ثمَّ فإنَّها تُمثل موردا رئيسا من إيرادات الموازنة العامة.

ومع ذلك تُشكل الإيرادات الضريبية نسبة منخفضة من الناتج المحلي الإجمالي، وهو ما يشير إلى ضعف الدخل الضريبي مقارنة بالاقتصاد القومي؛ إذ بلغت الإيرادات الضريبية في السنة المالية ٢٠١٢/٢٠١٣ م نحو ١٤,٣٪ من الناتج المحلي الإجمالي، في حين بلغ متوسط الإيرادات الضريبية بدول الاتحاد الأوروبي في عام ٢٠١٢ م نحو ٤٠٪ من الناتج القومي<sup>(١)</sup>.

ويشير انخفاض إسهام الضرائب في الاقتصاد المصري إلى ضرورة دراسة الأسباب التي تقف وراءه، من أجل رسم خطة استراتيجية لاستكمال منظومة الإصلاح الضريبي في مصر، فالطاقة الضريبية الفعلية في مصر لا تزال غير مستكشفة، وهو ما يطرح فرصاً عديدة لاستكشاف سبل زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك كله دون الإخلال بالعدالة الاجتماعية، أو المساس بحق محدودي الدخل في حياة كريمة.

ثانياً: نسبة إسهام الضريبة العامة على المبيعات في إجمالي الإيرادات الضريبية خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥ م:

يُلاحظ من الجدول رقم (٦) أنه على الرغم من التزايد المستمر لإيرادات الضريبة العامة على المبيعات خلال الفترة من سنة ٢٠٠٥/٢٠٠٦ م (٢٧,٥ مليار جنيه) حتى سنة ٢٠١٤/٢٠١٥ م (١١٨,٥ مليار جنيه)، فإن نسبة إسهام الضريبة العامة على المبيعات في إيرادات الضرائب الكلية تذبذبت خلال تلك الفترة من سنة إلى أخرى، ولم تحقق أي زيادة ملموسة.

#### جدول رقم (٦)

نسبة إسهام الضريبة العامة على المبيعات في الإيرادات الضريبية  
خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥ م  
(القيمة بالمليار جنيه)

السنة	إيرادات الضريبة العامة على المبيعات	إجمالي الإيرادات الضريبية	نسبة إسهام ضريبة المبيعات في الإيرادات الضريبية
2006 / 2005	27.457	٩٨,٠٣٠	28.0%
2007 / 2006	30.572	١١٤,٣٢٦	26.7%
2008 / 2007	35.739	137.319	26.0%
2009 / 2008	49.728	163.222	30.5%

(١) <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>



السنة	إيرادات الضريبة العامة على المبيعات	إجمالي الإيرادات الضريبية	نسبة إسهام ضريبة المبيعات في الإيرادات الضريبية
2010 / 2009	50.109	170.494	29.4%
2011 / 2010	64.440	191.626	33.6%
2012 / 2011	72.370	207.410	34.9%
2013 / 2012	79.793	251.118	31.8%
2014 / 2013	92.017	260.289	35.4%
٢٠١٥/٢٠١٤	118.487	364.290	32.5%

المصدر: جدول من إعداد الباحث من:

- البنك المركزي المصري، التقرير السنوي، سنوات مختلفة.
- وزارة المالية، البيان المالي للموازنة العامة، أعداد مختلفة.

**ومن خلال العرض السابق :** نخلص بنتيجة مهمة مؤداها أن الحاجة أصبحت ملححة لزيادة الإيرادات العامة للدولة، وأن زيادة الإيرادات الضريبية هي الخيار الأول والأهم أمام الحكومة المصرية لتحقيق هذا الهدف، وذلك من خلال المضي قدما في الإصلاحات الضريبية التي بدأت ولم تستكمل، والإسراع في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلا من الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حاليا، خاصة وأن التجارب الدولية في هذا المجال تؤكد على نجاح هذه الضريبة في تحقيق حصيلة ضريبية أوفر دون المساس بالعدالة الاجتماعية، أو حقوق محدودي الدخل في العيش الكريم.

### المبحث الثالث

#### الاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة

قصر التقليديون مضمون المنفعة التي يجب أن تهدف الضريبة إلى تحقيقها على تغطية النفقات التقليدية (الدفاع- الأمن- العدالة)، وعلى ذلك فالضريبة محايدة، وهدفها جمع المال دون تدخل في آلية السوق، أما الآثار الاقتصادية للضريبة، فيرون أنها مسألة ثانوية، تترتب بطريقة لا إرادية، في حين يرى أنصار النظرية المالية الحديثة في الضريبة الوسيلة والأداة التي يمكن استخدامها في التأثير على المجالات الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى دورها التقليدي المعروف، وهو الدور المالي.

ويعتمد النظام الضريبي في الدول الصناعية المتقدمة التي يتمتع أفرادها بمستويات مرتفعة من الدخل على الضرائب المباشرة خاصة ضرائب الدخل، أما الدول النامية أو المتخلفة اقتصاديا- وهي التي يتقاضى أفرادها دخولا متوسطة أو محدودة- فإنها تركز في نظامها الضريبي على الضرائب غير المباشرة مثل الضريبة على الاستهلاك، وتتميز الضرائب غير المباشرة بأنها تؤدي وظيفة اقتصادية إلى جانب وظيفتها المالية، وتؤدي هذه الوظيفة الاقتصادية دورا مهما في تحقيق التوازن بين الطلب والعرض لكل فروع الإنتاج وعلى كافة المستويات، وإذا نظرنا إلى الضريبة على القيمة المضافة نجد أنها لا تشذ عن بقية الضرائب غير المباشرة في هذا الخصوص؛ إذ إنها تترتب العديد من الآثار الاقتصادية وغير الاقتصادية، منها ما هو إيجابي، ومنها ما هو سلبي، ونحاول في هذا المبحث أن نعرض بعض الآثار الاقتصادية الإيجابية التي يمكن أن تحدثها الضريبة على القيمة المضافة، ومن هذه الآثار ما يلي:

#### ١. إسهام الضريبة على القيمة المضافة في تخفيض الاستهلاك وترشيده:

نظرا لكون الضريبة على القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك، فإن الاعتقاد السائد أنها تؤدي إلى تخفيض الاستهلاك الكلي، وذلك مع فرض ثبات العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب على حالها دون تغيير، كالدخول، والأذواق، والإنتاج، والنظام النقدي<sup>(١)</sup>، ويجد ذلك بصورة كبيرة في الدول النامية؛ لأن الضريبة على القيمة المضافة ترفع أسعار السلع والخدمات؛ مما يقلل الطلب عليها، خاصة أن الزيادة في الدخل التي تنتج عن التنمية تكون في يد الفئات ذات الميل الحدي المرتفع للاستهلاك، وهي لا تتناولها الضرائب المباشرة بالقدر الكافي، لذا كان من الأهمية بمكان إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة حتى تمتص الزيادة في الاستهلاك الناتجة عن زيادة الدخل في المراحل الأولى للتنمية، وتوجيه هذا القدر من الدخل إلى استثمارات تدفع بمجالات التنمية إلى الأمام<sup>(٢)</sup>، ومن ناحية أخرى ما دامت الضريبة على القيمة المضافة تؤدي

(١) د. رشا سعيد عبد المنعم، مرجع سابق، ص ٢٤.

(٢) صابر صالح يونس، مرجع سابق، ص ١٠٩.

إلى تغيير هيكل أسعار السلع والخدمات الخاضعة لها، فإنها تؤدي بالتالي إلى تغيير نمط الاستهلاك، كما يمكن أن تساهم في تشجيع أو تقليل استهلاك بعض السلع ومحاربة السلع الضارة. ويتوقف تأثير الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك على عدة عوامل، أهمها مرونة الطلب على السلعة، ودرجة مرونة طلب الطبقات التي يقع عليها عبء الضريبة، فمن ناحية يتأثر استهلاك السلعة ذات الطلب المرن نتيجة فرض هذه الضريبة بدرجة أكبر من تأثير استهلاك السلعة ذات الطلب غير المرن التي لا يستطيع مستهلكوها الاستغناء عنها حتى بعد فرض هذه الضريبة، ومن ناحية أخرى، فإن الضريبة التي تُصيب الأغنياء لا تقلل من استهلاكهم؛ لأنهم يدفعونها عادة من مدخراتهم، في حين أن الضريبة التي تُصيب الفقراء تقلل من استهلاكهم، خاصة السلع ذات الطلب المرن، أي أن أثر ضريبة القيمة المضافة على استهلاك الطبقتين يتناسب عكسياً مع حجم دخول كل منهما<sup>(١)</sup>.

ويختلف أثر ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك في الأجل القصير عنه في الأجل الطويل، ففي الأجل القصير- أي الفترة التي تعقب فرض الضريبة مباشرة، وقبل ظهور آثار تغير الاستهلاك فرض الضريبة سيؤدي إلى انخفاض الدخل الحقيقية، خاصة أصحاب الدخل المنخفضة أو المتوسطة، ومن ثمَّ انخفاض الاستهلاك الكلي، أي انخفاض الطلب الكلي، ويظهر ذلك واضحاً في الدول النامية، أما الدول المتقدمة، فإن سكانها قد لا يغيرون نمط استهلاكهم بسبب ارتفاع مستوى معيشتهم الذي يدفعهم إلى مواجهة الزيادة التي تحدث في الأسعار من مدخراتهم.

وإذا كان فرض الضريبة على القيمة المضافة يؤدي في الأجل القصير إلى تخفيض الاستهلاك، ومن ثمَّ انخفاض الطلب الكلي، أي الفترة التي تظهر فيها آثار تغير الاستهلاك، فإن الضريبة تبدأ في إحداث أثرها على التوازن الاقتصادي، فتتخفف تكاليف الإنتاج، وينخفض معها المستوى العام للأسعار.

وتبرير ذلك يكمن في أن انخفاض الطلب الكلي نتيجة فرض الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى توازن مستوى التشغيل عند مستوى أقل من مستوى التشغيل الكامل الذي يضمن التوظيف الكامل للموارد المتاحة، وبالتالي ستوجد فجوة انكماشية (Deflationary Gap)، يترتب عليها فائض في عرض عناصر الإنتاج؛ مما يؤدي إلى انخفاض أسعار عناصر الإنتاج، والذي يؤدي بدوره إلى انخفاض تكلفة الإنتاج.

## ٢. إسهام الضريبة على القيمة المضافة في تشجيع الادخار:

الادخار هو جزء من الدخل غير مخصص للاستهلاك يودع عادة في حسابات بنكية جارية، أو يستخدم على المدى القصير (الأدوات المالية الحسابات لأجل...)، والادخار هو أيضاً حفظ السيولة لأغراض استخدامها على المدى القصير، أما الاستثمار فهو الجزء من الدخل

(١) د. رشا سعيد عبد المنعم، مرجع سابق، ص ٢٤.

المستثمر على المدى الطويل، ويتعلق عامة بالأصول التي يتم تقييم مداخيلها على المدى الطويل (أموال عقارية- أسهم- حصص تأسيس...)، والهدف من الاستثمار هو تنمية وزيادة قيمة الادخار لتحقيق أهداف على المدى الطويل.

والادخار قد يكون عاما (أي إجباريا) عندما تقوم الدولة بتكوينه من الأفراد والمنشآت عن طريق الضرائب أو القروض العامة، وقد يكون خاصا (أي اختياريا) عندما يُقبل الأفراد أو المنشآت على تكوينه طواعية.

ونظرا لأن ضريبة القيمة المضافة تؤثر على الاستهلاك فتعمل على تخفيضه، فإنها تؤثر على الادخار، غير أن مدى هذا التأثير سيتوقف على توزيع السلع الخاضعة للضريبة من ناحية، ومستويات الدخل من ناحية أخرى.

ولما كان الجزء الأكبر من الاستهلاك يتعلق بذوي الدخل المنخفضة فإن استخدام تلك الضريبة كأداة للارتفاع بمعدلات الادخار الإجباري يكون على حساب أصحاب هذه الدخل المنخفضة طالما أن الجزء الأكبر من دخولهم سيوجه إلى استهلاك السلع الضرورية ذات الطلب الأقل مرونة، وبالتالي ترتفع الأسعار، وتنخفض مستويات المعيشة، وينخفض الميل الحدي للادخار، أما أصحاب الدخل المرتفعة، فيمكنهم الاستمرار في استهلاك نفس الكميات من السلع التي ارتفع ثمنها بعد الضريبة، وبالتالي ينخفض ادخارهم الخاص بمقدار الضريبة التي يزداد بها الادخار الإجباري، أو يمكنهم القيام بتقليل استهلاك السلع التي ارتفع سعرها، وعندئذ لا يتأثر ادخارهم الخاص.

وعلى ذلك فإن الضريبة على القيمة المضافة يمكن أن تلعب دورا مهما في توزيع الدخل بين الاستهلاك والادخار، فهي تعمل على تخفيض الاستهلاك، وبالتالي يمكن أن تؤدي إلى زيادة الادخار.

فضريبة القيمة المضافة ذات وعاء متسع لقاعدة عريضة من السلع والخدمات، ومن ثم فإن إحلالها محل ضريبة المبيعات ذات الوعاء الضيق من شأنه أن يؤدي في الأجل الطويل إلى انخفاض المستوى العام للأسعار، وبالتالي تنخفض الدخل الحقيقية، وينخفض استهلاك السلع خاصة السلع ذات الطلب المرن، أما السلع التي يأتي الطلب عليها من أصحاب الدخل المرتفعة فمن المتوقع ألا تتأثر بل يتأثر ادخارهم بالانخفاض، مما يؤدي إلى انخفاض المنشآت في المستقبل. ويرى البعض أن ضريبة القيمة المضافة لها القدرة على زيادة الادخار بدرجة أكبر من ضريبة الدخل، فإذا كانت ضريبة الدخل تؤدي إلى تخفيض العوائد النهائية للمدخرات، سواء استهلكت هذه المدخرات أم لا، فإن هذه العوائد لن تتأثر في حالة ضريبة القيمة المضافة إلا إذا استخدمت هذه المدخرات في الاستهلاك.

وعلى ذلك فإن إحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة الدخل كلياً أو جزئياً يؤدي إلى تنشيط الادخار بزيادة مقابلة بالنسبة لتخفيض الاستهلاك<sup>(١)</sup>.

### ٣. إسهام الضريبة على القيمة المضافة في تشجيع الاستثمار وتوجيهه:

يُعدّ التكوين الرأسمالي من أهم محددات الطاقة الإنتاجية، ومن ثمّ يُعدّ من أهم محددات النمو الاقتصادي الذي يتوقف على كمية الاستثمارات وتوزيعها على القطاعات الاقتصادية المختلفة، ويتكون رأس المال- في أي مجتمع- من ثلاثة عناصر رئيسية، هي: معدل المدخرات المحلية، ومعدل تدفقات رأس المال الأجنبي، وفرص الاستثمار المتاحة<sup>(٢)</sup>.

ويمكن للضرائب أن تساهم في تكوين رأس المال، وبالتالي تؤثر في النمو الاقتصادي من خلال تأثيرها في معدلات الادخار والاستثمار، فالتشريع الضريبي له أثر كبير في الاستثمار، حيث تُعدّ الضريبة أداة فعالة تستخدمها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي نحو القطاعات التي ترغب في الاستثمار فيها.

ويمكن للضريبة على القيمة المضافة أن تساهم في تشجيع الاستثمار وتوجيهه؛ إذ إنها تضمن تحويلاً جانب كبير من الدخل القومي إلى الاستثمار على حساب الاستهلاك الخاص. ومن جانب آخر تُعدّ الضريبة على القيمة المضافة أداة لزيادة أو توسيع الطاقة الإنتاجية، وزيادة فرص الاستثمار؛ باعتبار أن من يدفعها هو المستهلك، ويُعفى منها المنتج، فعبء هذه الضريبة ينتقل من خلال مراحل الإنتاج والتوزيع ليستقر في النهاية على المستهلك النهائي، لذلك فمن المفترض ألا تؤثر على النشاط الإنتاجي أو الفنون الإنتاجية.

وفي المقابل يري البعض<sup>(٣)</sup> أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى تقليص حجم الاستثمارات نتيجة لانعكاساتها على العائد المتوقع للاستثمار، بسبب تأثيرها السلبي على حجم الطلب الكلي، وبالتالي ستؤدي إلى تقليص حجم الإنتاج والربحية للمشاريع، وهذا بدوره سيؤدي إلى انخفاض الحصة المتوقعة من هذه الضريبة.

وهذا الرأي يمكن قبوله والتسليم به في حالة الدول النامية، وفي الأجل القصير فقط، والذي يتأثر فيه الطلب الكلي بفرض الضريبة على القيمة المضافة، ولكن لا يمكن قبوله في حالة الدولة المتقدمة، أو للدول النامية في الأجل الطويل، ففي الغالب لا يتأثر الطلب الكلي في الدول المتقدمة بسبب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة؛ لأن المستهلكين يواجهون ارتفاع الأسعار

(١) لمزيد من التفصيل، راجع: د. رشا سعيد عبدالمعزم، مرجع سابق، ص ٢٨ - ٢٩.

(٢) د. آمال علي إبراهيم: اقتصاديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، ٢٠١٥م، ص ٢٢.

(٣) د. محمود محمد علي إبراهيم: الآثار الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، ٢٠١٥م، ص ٢٠.

بالاعتماد على مدخراتهم، أما الدول النامية فإن كان تطبيق ضريبة القيمة المضافة فيها يؤدي في الأجل القصير إلى تخفيض الطلب الكلي، فإن هذا الوضع سيتغير في الأجل الطويل عندما تؤدي الضريبة إلى خفض أسعار عناصر الإنتاج، ومن ثمَّ انخفاض تكلفة الإنتاج؛ فتنخفض الأسعار، ويزيد الطلب الكلي، ويزيد معه حجم الاستثمارات.

كما لا يُتصور هذا التأثير السلبي لضريبة القيمة المضافة على الاستثمار إذا كان تطبيق الضريبة بديلاً لضريبة قائمة على المبيعات، فهذه الأخيرة هي التي تتسبب في تشوهات لسلوك الاستثمار، وهنا يُنظر إلى الضريبة على القيمة المضافة على أنها البديل الكفء لعلاج هذه التشوهات.

ومما يؤكد هذا الرأي، أن ضريبة القيمة المضافة تمنح ائتماناً كاملاً للسلع الرأسمالية، وبالتالي فإن الأثر الاستبدالي يكون في صالح رأس المال، والعمالة، والاستثمار على حساب الاستهلاك الخاص، ويتوقف الأثر الصافي لضريبة القيمة المضافة على تصميم تلك الضريبة، فإذا صُممت بهدف زيادة الإيراد فقط (ماكينة نقود)، فإنه يترتب عليها عادة أثر إنكماشى، فينخفض الطلب الكلي لانخفاض الاستهلاك الذي يؤدي بدوره إلى انخفاض الاستثمار، أما إذا تم تصميم الضريبة بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، فلن تتحقق هذه الفجوة الانكماشية، وبشرط أن تُستخدم الزيادة في الإيرادات العامة في تمويل العجز المالي في الدولة، وبالتالي تنخفض معدلات الفائدة، ومن شأن ذلك كله أن يؤدي إلى تقليل التكلفة الحقيقية لرأس المال، مما يؤدي إلى تنشيط الاستثمار.

ويؤكد البعض<sup>(١)</sup> وجهة النظر السابقة بقوله إن أثر ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار يتوقف على نطاق الضريبة وسعرها، فإذا كان نطاق الضريبة متسعاً لقاعدة عريضة من السلع والخدمات، وكان سعر الضريبة مرتفعاً بهدف زيادة الإيرادات العامة، فمن المحتمل أن يكون للضريبة بهذا الشكل آثاراً إنكماشية، حيث ينخفض المستوى العام للأسعار، وتقل معدلات الاستثمار خاصة السلع ذات الطلب المرن، أما السلع التي يأتي الطلب عليها من أصحاب الدخل المرتفع، فيتوقع أن ينخفض ادخارهم، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض ربحية المشروعات في المستقبل.

ومن جانب آخر، فإن الدولة ستستخدم حصيلة الضريبة في تمويل العجز في الموازنة العامة للدولة مما يقلل هذا العجز، ومن شأن ذلك أن يخفف من معدلات التضخم إذا كانت الدولة تعتمد على الإصدار النقدي لتمويل العجز في الموازنة، كما أن كل ذلك سيؤدي إلى انخفاض أسعار الفائدة، وبالتالي تقل التكلفة الحقيقية لرأس المال، الأمر الذي يشجع على الاستثمار، وإذا توسعت الدولة في الضريبة على القيمة المضافة في مقابل تخفيض الضرائب على الدخل، خاصة

(١) د. عادل أحمد حشيش، د. مصطفى رشدي شيحة: مقدمة في الاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٠م، ص ٢٩٩ - ٣٠٠.

الضرائب على أرباح الشركات، فإن من شأن ذلك أن يزيد من معدلا الادخار والاستثمار، ومن ثم يؤدي إلى تحسين الكفاءة الاقتصادية<sup>(١)</sup>.  
وأخيرا يؤكد البعض<sup>(٢)</sup> على أنه يجب على كل دولة أن تراجع أولوياتها الاقتصادية باستمرار، وأن تقوم بتعديل الضريبة على القيمة المضافة، على الوجه الذي يحقق المصالح القومية لكل بلد، وذلك بعد إجراء الدراسات التي تؤكد أن فرض الضريبة بشكل محدد من شأنه أن يحقق للبلد الأهداف الاقتصادية التي تسعى إليها.

#### ٤. إسهام الضريبة على القيمة المضافة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي:

تؤدي الضريبة على القيمة المضافة دورا مهما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إذ إنها تتسم بالحساسية الشديدة والمرونة الكبيرة، وتتماشى مع مسيرة الإصلاح الاقتصادي، حيث يمكنها تحقيق التوازن بين التدفقات النقدية والتدفقات الحقيقية، كما أن الضريبة على القيمة المضافة تناهض التضخم؛ نظرا لأنها تساعد على تخفيض القوة الشرائية، وهو الأمر الذي يترتب عليه التخفيف من حدة الزيادة السريعة بالأسعار والحد من تدهور قيمة العملة<sup>(٣)</sup>.  
كما تُعد الضريبة على القيمة المضافة من أكثر الضرائب كفاءة خاصة إذا فُرضت بسعر ثابت؛ لأنها في هذه الحالة لن تشوه اختيار المستهلك، إذ ستخضع كل السلع والخدمات للضريبة بذات السعر، وهذا على عكس الضريبة على الدخل التي من الممكن أن تؤدي إلى تشويه الاقتصاد في معظم الدول<sup>(٤)</sup>.

#### ٥. إسهام الضريبة على القيمة المضافة في تحسين المركز التنافسي للدولة وتشجيع الصادرات:

تساعد الضريبة على القيمة المضافة في تحسين المركز التنافسي للدولة إذا تم الاعتماد عليها بشكل أكبر من الضرائب المباشرة، ففي ظل تطبيق الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية يُسمح للدولة بتعديل أسعار البنود المصدرة بقيمة الضرائب غير المباشرة، بينما لا يُسمح مطلقا بخصم الضرائب المباشرة مثل الضرائب على الدخل والضرائب على التأمينات الاجتماعية، وبناء على ذلك فإن الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، والتي يقل اعتمادها على الضرائب المباشرة، تتمتع بميزة تنافسية أكبر من تلك الدول التي تُصدر سلعا تتضمن تكلفتها ضرائب مرتفعة على الدخل والمرتبات<sup>(٥)</sup>.

(١) Alan A. Tait: Value Added Tax: International Practice and Problems, International Monetary Fund, Washington, DC, 1988, P. 222.

(٢) د. عبدالستار عبدالحميد سلمى، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

(٣) زمزم أحمد أبو بكر، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٤) د. عبدالستار عبدالحميد سلمى، مرجع سابق، ص ٣٢٥.

(٥) محي سامي محمد الشباسي، مرجع سابق، ص ٢٥.

وبذلك تلعب الضريبة على القيمة المضافة دورا مهما في تحفيز وتشجيع الصادرات، وذلك من خلال عدم تحميلها أي أعباء ضريبية غير مباشرة، وإخضاعها لسعر ضريبي صفري؛ حتى يمكن استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج، وذلك بدلا من إعفائها من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة؛ لأنه في حالة الإعفاء لن يتم استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج .



## المبحث الرابع

## مواكبة التطورات والتحولات الإقليمية والدولية

تناولت المباحث الثلاثة السابقة عددا من الضرورات الموجبة للتحويل إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، واستبدالها بالضريبة على المبيعات المطبقة في مصر منذ سنة ١٩٩١م، وهذه الضرورات الثلاث هي: مشاكل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، وتعويض نقص الموارد المالية في الخزانة العامة للدولة، والاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة، ونلاحظ أن هذه الضرورات جميعها تتعلق بالشأن الداخلي المصري، سواء أكان تشريعيًا، أو ماليًا، أو اقتصاديًا، ومع ذلك فإن هناك ضرورة أخرى خارجية، تتمثل في ضرورة مواكبة التطورات والتحولات الإقليمية والدولية التي تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

فقد استقر الفكر المالي والاقتصادي الحديث على أنه لا مفر من الإصلاح الضريبي الذي يساهم في خلق مناخ جيد للاستثمار، مع ضمان تحقيق أكبر قدر من العدالة الضريبية، مع التوازن في توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الموازنة العامة للدولة بهدف تحقيق أهداف الموازنة العامة، وتحقيق الإنفاق الاجتماعي على بنود الموازنة<sup>(١)</sup>.

ونظرا لأهمية الضرائب فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية التي تفرض الاندماج في الموكب الاقتصادي، وما يتطلبه من تحديث الهياكل الضريبية بتهيئة البيئة التشريعية الملائمة، وإصلاح الأنظمة المالية والضريبية لتصبح أكثر مواكبة واندماجًا مع النظام العالمي<sup>(٢)</sup>.

ويشير الفكر الضريبي المعاصر إلى العديد من التحولات في المحتوى، والأساليب، والإجراءات، ومن هذه التحولات استبدال الضريبة على القيمة المضافة بضريبة المبيعات، هذه الضريبة التي نشأت فكرتها في العشرينات من القرن الماضي في ألمانيا، وطُبقت فعليًا لأول مرة في فرنسا في الخمسينات من القرن الماضي، ثم انتشرت من فرنسا إلى العديد من دول العالم، حتى بلغ عدد الدول التي تطبقها أكثر من ١٥٠ دولة<sup>(٣)</sup>، فمن بين الدول الـ ١٩٣ الأعضاء في الأمم

(١) د. سليمان محمد مصطفى، صلاح الدين عبدالعليم 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 بالاشتراك مع الغرفة التجارية بالقليوبية بجامعة بنها ومصحة الضرائب المصرية (تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر الضرورات والتحديات)، ١٧ مايو ٢٠١٤م، ص ٨٨.

(٢) مراد إبراهيم الشيمي: متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر: بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، ٢٠١٥م، ص ٣.

(٣) [https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect taxes/vat services/documents/vat services.pdf](https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect%20taxes/vat%20services/documents/vat%20services.pdf)

المتحدة توجد ٤١ دولة فقط هي التي لا تطبق هذه الضريبة، أهمها الدول العربية، باستثناء لبنان، والجزائر، وتونس، والمغرب<sup>(١)</sup>.

وقد انتشرت هذه الضريبة في مراحلها الأولى غرب أوروبا نتيجة قرار المجموعة الأوروبية بالأخذ بها كشكل مشترك لضرائب المبيعات، كما انتشرت هذه الضريبة في أمريكا اللاتينية تبعاً لمبادرة البرازيل، وقد ساعد اعتماد هذه الضريبة كأحد شروط الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي على انتشارها في الدول المتقدمة في تلك المنطقة، بما في ذلك الدول غير الأعضاء كالنرويج، وسويسرا، كما اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عدا الولايات المتحدة الأمريكية.

وقد شهدت فترة التسعينات وبداية عام ٢٠٠٠م طفرة في معدل الاعتماد على تلك الضريبة، إذ اعتمدها معظم دول التحول الاقتصادي، الأمر الذي يعكس حاجاتها إلى تغيير مصادر إيراداتها التقليدية التي انخفضت نتيجة الانتقال إلى اقتصاد السوق، وأهمها الضرائب المفروضة على أرباح المشروعات التي تمتلكها الدولة، ومن ناحية أخرى فقد انتشرت هذه الضريبة أيضاً في أفريقيا جنوب الصحراء، وفي منطقة آسيا، والمحيط الهادي كأثر من آثار الإصلاحات الاقتصادية بعيدة المدى.

كما أن الالتزام بالاتفاقات والتوجهات الدولية يستوجب التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، حيث ترتب على هذه الالتزامات ضرورة خفض التدرجي للرسوم الجمركية حتى يتم إلغاؤها، بحيث لا تكون هناك قيود على حركة السلع والخدمات، مما يحتم ضرورة وجود بديل آخر للحصول الضريبية منعا لقيام الحكومة بفرض ضرائب دخل متزايدة، تؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، والإنتاج بصفة خاصة<sup>(٢)</sup>.

كما أن خفض الرسوم الجمركية تدريجياً إلى أن يتم إلغاؤها أحد متطلبات الشراكة الأوروبية متوسطة مع الاتحاد الأوروبي المجمدة من سنة ٢٠٠٨م، كما أنها من أهم متطلبات إقامة منطقة التجارة العربية الحرة، وسوف يساعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على تحقيق كل هذه الأهداف، كما أنها تُعد أداة مهمة لتفعيل السوق العربية المشتركة، وبناء كيانات اقتصادية عربية ضخمة قادرة على المنافسة في الأسواق الدولية، وتحقيق التكامل الاقتصادي العربي<sup>(٣)</sup>.

(1) <http://www.k1b1.com/news/action/show/id/44248.htm>

(٢) د. أسامة علي عبد الخالق: الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٨.

(٣) جدير بالذكر أن دولاً عربية كثيرة تنتجه إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وبصفة خاصة دول مجلس التعاون الخليجي التي تحاول تبني استراتيجيات جديدة في تحديث اقتصاداتها، وتنوع مصادر إيراداتها، وقد أخذ هذا الاتجاه مأخذ الجدمند أن بدأت أسعار النفط في الانخفاض في شهر يونيو ٢٠١٤م، خاصة وأن الإيرادات النفطية تمثل حوالي ٧٥٪ من إجمالي حصيللة الصادرات في هذه الدول، و ٦٣٪ من الإيرادات السيادية لحكومات هذه البلدان، وقد أثر انخفاض أسعار النفط على السياسات المالية والاقتصادية لهذه الدول، فتم رفع الدعم عن المحروقات في الإمارات، =

والاستفادة من تجربة الاتحاد الأوروبي الذي اعتمد على الضريبة على القيمة المضافة كأداة رئيسة لتفعيل السوق الأوروبية المشتركة، حيث كانت إحدى الركائز الرئيسة لتحقيق التكامل الاقتصادي الأوروبي<sup>(١)</sup>.

لذلك نجد أن صندوق النقد الدولي في سنة ١٩٩٦م بعد خمس سنوات فقط من تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م يُطالب الحكومة المصرية في خطاب نويا بضرورة التحول من الضريبة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>.

ولذلك لم يكن غريبا أن تُعلن الحكومة المصرية مؤخرا عن نيتها في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، فما ذكرناه من ضرورات وموجبات في مباحث هذا الفصل يكفي لتبرير هذا التوجه، فضلا عن أن ضريبة القيمة المضافة تُعد التطور الطبيعي لضريبة المبيعات المطبقة في مصر منذ سنة ١٩٩١م، يضاف إلى كل ذلك أن كثرة التعديلات التي أدخلت على قانون الضريبة العامة للمبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م رغم التشوهات التي تسببت فيها جعلت هذه الضريبة أقرب ما يكون إلى الضريبة على القيمة المضافة، لدرجة أن كثيرا من الخبراء يرى أن الضريبة على المبيعات المطبقة حاليا في مصر، هي ضريبة على القيمة المضافة، وذلك إذ تم إجراء بعض التعديلات التشريعية، ومعالجة المشكلات التطبيقية.

ونحن من جانبنا لا نؤيد إدخال أي تعديلات جديدة على القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، وإنما نرى ضرورة صدور قانون جديد ينص على إلغاء القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، وينظم الضريبة على القيمة المضافة تنظيما ضريبيا محكما، ويهتدي واضعوه بتجارب الدول التي تتشابه مع مصر اقتصاديا واجتماعيا.

---

= والسعودية، والبحرين، كما تم الشروع في ترشيح الإنفاق العام، ورفع أسعار الكهرباء والمياه، والتفكير مجددة في فرض رسوم على التحويلات المالية الخارجية رغم تحذيرات المصارف المركزية في هذه الدول من الإقدام على مثل هذه الخطوة الأخيرة، وبخصوص الضريبة على القيمة المضافة فهناك اتجاه مؤكد لدى دول المجلس لتطبيقها، وتجري الأحداث على مستوى دول المجلس حول التفاصيل الخاصة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة مثل النسبة المقترحة لها، وموعد التطبيق الفعلي.

(١) محمد سامي محمد الشباسي، مرجع سابق، ص ٢٦.

(2) IMF Survey, Publication of the International Monetary Fund, October 28, 1996, P. 354.

## الفصل الثاني

### تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر وكيفية التغلب عليها

بالرغم من الضرورات العديدة التي توجب التحول إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة في مصر، والتي بينا بعضها في الفصل الأول، فإن تطبيق هذه الضريبة يواجه العديد من التحديات والصعوبات، بعض هذه التحديات والصعوبات يتسم بالعمومية إلى حد كبير، إذ يظهر عند تطبيق أي شكل من أشكال الضرائب، فهي مشاكل ترتبط بظروف وخصائص المجتمع الذي تطبق الضريبة فيه، ومثال ذلك انعدام الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وضعف الوعي الضريبي، والبعض الآخر يتسم بالخصوصية، إذ يرتبط وجود هذه التحديات وتلك الصعوبات بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مثل المشكلات الانتقالية التي من الممكن أن تظهر عند البدء في تطبيق الضريبة لأول مرة أو عند بداية التحول إليها بدلا من ضريبة أخرى من ضرائب المبيعات، وأيضا أثر ضريبة القيمة المضافة في المستوى العام للأسعار.

لذا يجب عند التحضير لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة إدراك التحديات والصعوبات التي تواجه صياغة وتنفيذ هذه الضريبة، وتحديد الأساليب والإجراءات الملائمة لمواجهتها، والتخفيف من آثارها السلبية المتوقعة.

ونظرا لأهمية التعرف على التحديات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، وضرورة البحث عن الآليات الملائمة للتغلب عليها والحد من آثارها، فإننا نخصص هذا الفصل لبيان أهم هذه التحديات وأساليب مواجهتها، وذلك من خلال المباحث الأربعة الآتية:

**المبحث الأول: المشكلات الانتقالية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.**

**المبحث الثاني: أثر ضريبة القيمة المضافة على المستوى العام للأسعار.**

**المبحث الثالث: أزمة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.**

**المبحث الرابع: ضعف الوعي الضريبي للممولين.**

## المبحث الأول

## المشكلات الانتقالية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة

دلت التجارب السابقة في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على أن الدول النامية لا تلجأ إلى هذه الضريبة إلا لحاجتها الملحة للموارد المالية؛ لذلك فإن تاريخ تطبيق هذه الضريبة لا يمكن- في الغالب- تحديده قبلها بوقت كاف، بما يسمح بالمراجعة الشاملة لكافة الأنظمة والإجراءات المستخدمة، وكذا دراسة تجارب سابقة لدول نجحت بالفعل في تطبيق هذه الضريبة؛ لذا فإنه من الناحية العملية يمكن أن يتضمن تطبيق ضريبة القيمة المضافة لأول مرة بعض المشكلات الانتقالية التي تؤدي إلى تعقيد عملية الانتقال إلى الضريبة الجديدة، وفيما يلي نتعرض لبعض هذه المشكلات الانتقالية التي من الممكن أن تعترض طريق التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مع بيان سبل التغلب على كل منها أو الحد من آثارها السلبية:

## ١. تقبل الجمهور للضريبة في ظل الظروف الحالية:

تمر مصر منذ عدة سنوات بظروف عصيبة نستطيع وصفها بأنها- في مجملها- ليست على ما يرام، فهناك بعض مشروعات الإنتاج والتوزيع معطلة والبعض الآخر يعمل بجزء من طاقته فقط، كما انتشرت في مصر- في السنوات الأخيرة- ثقافة التظاهرات والاعتصامات، مما أوجد ميلا جماعيا للاحتجاجات لأسباب معقولة في قليل من الأحيان، وغير معقولة في كثير من الأحيان، وتمثل هذه الظروف تحديا حقيقيا لعملية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، لذا يجب مراعاة مثل هذه الأحوال عند الإعداد لتطبيق الضريبة، وعند البدء في التطبيق.

فالتجار يتوقعون أن تكون تكاليف الالتزام بالضريبة باهظة، والجمهور يعدّون أنفسهم لزيادة حتمية في الأسعار، وسيحتج الكثير من السياسيين والمثقفين على الضريبة، وسيفندون الحجج والمبررات التي تؤيد موقفهم المعارض للضريبة، مما قد يؤثر في أفكار وقناعات الأفراد، خاصة وأن الظروف المحيطة تجعلهم أكثر قابلية للتأثر بالمواقف المعارضة للضريبة، والتفاعل معها، وتبنيها، والدفاع عنها.

وهنا يأتي دور الإعلام في التصدي لمثل هذه الأفكار وتلك المواقف، خاصة وأن الضريبة على القيمة المضافة ستحل محل ضريبة مطبقة بالفعل، وهي الضريبة العامة على المبيعات، مما سيجعل أثر ضريبة القيمة المضافة على المجتمع الضريبي ليس بالشكل الذي يصوره المعارضون لها. ويجب أن تتبنى الإدارة الضريبية حملة إعلامية متكاملة لتوضيح كافة الحقائق المتعلقة بالضريبة، سواء كانت في صالح المكلفين أو كانت غير ذلك، ويجب أن تبدأ هذه الحملة بوقت كاف قبل التطبيق الفعلي للضريبة، بداية من وقت الإعلان عن النية في تطبيق الضريبة، وأثناء المناقشات المبدئية التي تثار حول شكل الضريبة وهيكليتها، على ألا تتوقف هذه الحملة الإعلامية

حتى بعد سريان الضريبة، ويفضل أن يتم تعيين أحد كبار المسؤولين بالإدارة الضريبية ليكون مسئولاً عن الإعلام لتنسيق أنشطة ومشتريات هذه الحملة التي يمكن أن تتضمن ما يلي<sup>(١)</sup>:

- إصدار كتيب تفسيري عن الضريبة، يتراوح ما بين ٣٠ إلى ٥٠ صفحة، ويوضح كيف يعمل نظام هذه الضريبة، ويشرح الخطوط الرئيسة للتشريع بلغة مبسطة، ولكن بالتفاصيل الكافية لإفادة المكلفين المخاطبين بالقانون.

- إعداد دليل وكتيب للعاملين في الإدارة الضريبية، وعقد دورات تدريبية لهم قبل تاريخ تطبيق الضريبة بوقت كاف.

- قيام كبار العاملين بالإدارة الضريبية بعد التنسيق مع المسئول عن الحملة الإعلامية بإجراء أحاديث إذاعية، ومقابلات تلفزيونية، ومؤتمرات صحفية.

- تنظيم إلقاء محاضرات، وعقد حوارات مع الجمهور والتجمعات المهنية، وإشعارهم بأن آراءهم محل اهتمام وتقدير.

## ٢. حصر المجتمع الضريبي:

إن حصر المجتمع الضريبي بصورة صحيحة يعد من أهم العوامل التي تساعد الإدارة الضريبية على أداء عملها على الوجه الأكمل، غير أن حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق من أهم المشاكل التي تواجه الأجهزة الضريبية في ظل نقص البيانات اللازمة لتحديد دقيق للمجتمع الضريبي.

فالمجتمع الضريبي ينقسم إلى قطاعين رئيسيين هما: القطاع الرسمي، والقطاع غير الرسمي، ولا تواجه الإدارة الضريبية أي صعوبة في حصر القطاع الرسمي؛ لأنه ظاهر للإدارة الضريبية، ويمكنها التعامل معه بكافة صورته، ولأن العاملين في هذا القطاع يكونون مسجلين في مصلحة الضرائب على الدخل، ومصلحة التأمينات الاجتماعية، وغيرها من المصالح اللازم تسجيلهم بها للبدء في مزاوله أنشطتهم، ويمثل هذا القطاع من ٧٠ إلى ٨٠٪ من حجم الاقتصاد، أما الصعوبة فتكون في حصر القطاع غير الرسمي الذي يمثل طبقاً لتصريحات وزير المالية المصري نسبة من ٢٠ إلى ٣٠٪ من حجم الاقتصاد المصري، ويعمل به حوالي ٤٠٪ من قوة العمل في مصر، كما أن نسبة العقارات التي يشغلها القطاع غير الرسمي تبلغ حوالي ٦٤٪ من العقارات في مصر<sup>(٢)</sup>.

وبالتالي فإن الضريبة المستحقة على مشروعات القطاع غير الرسمي في مصر مفقودة بالكامل، كما أن عدم تحمل هذا القطاع بأي نوع من أنواع الضرائب، أو التأمينات، أو غيرها يكسب

(١) شويكار اسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٤٦.

(٢) د. وليد أحمد محمد حجازي: استخدام نظام الربط الشبكي كأداة لتوفير المعلومات المحاسبية عن المجتمع الضريبي بهدف زيادة كفاءة وفاعلية نظم الرقابة على ضرائب المبيعات، بحث مقدم إلى مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بالتعاون مع مصلحة الضرائب على المبيعات، القاهرة، ١٠/١٠/٢٠٠٤م، ص ٨.

منتجاته ميزة تنافسية في مواجهة مشروعات القطاع الرسمي التي يلتزم منتجوها بسداد مستحقات الخزائنة العامة.

ونظرا لخطورة القطاع غير الرسمي في مصر- ليس على الحصيلة الضريبية فحسب، وإنما على الاقتصاد القومي ككل- فإنه يجب على الحكومة المصرية وضع خطة متعددة المراحل لتقليص حجم القطاع الاقتصادي غير الرسمي، وذلك من خلال جدية وفاعلية إجراءات التصريح بمزاولة النشاط، وتفعيل الالتزام بامسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة، والتعامل بالفواتير، وكلها أمور تساعد الدولة على اقتضاء حقها، كما تساعد المسجلين على خصم الضريبة المستحقة على مدخلاته.

### ٣. مشكلات التسجيل:

يُعد عدم قيام الممول بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب بصورة من صور التهرب من الضريبة، فكل ممول يدخل نشاطه في نطاق الضريبة على القيمة المضافة يكون ملزما قانونا بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب، وكل من لا يقوم بمثل هذا التسجيل يكون متهربا من الضريبة، ويستحق العقوبة المنصوص عليها في القانون.

ومما لا شك فيه أن انخفاض حد التسجيل في قانون الضريبة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م كان من أهم أسباب كثرة عدد غير المسجلين على الرغم من بلوغهم حد التسجيل المقرر قانونا، لدرجة أن البعض<sup>(١)</sup> يؤكد على أن نسبة المسجلين فعلا في مصلحة الضرائب العامة على المبيعات لم تتعد ٤٪ من إجمالي الواجب تسجيلهم.

وحتى لا تؤثر مثل هذه المشكلة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، يجب أن يتم رفع حد التسجيل؛ إذ إن انخفاضه يؤدي إلى كثرة المكلفين لدرجة أن الإدارة الضريبية لا تستطيع إحكام سيطرتها عليهم، فتكثر حالات التهرب، وتتأثر الحصيلة، وقد لا تحقق الضريبة الأهداف التي طُبقت من أجلها.

كما أن تنمية الوعي الضريبي للمكلفين، وتحقيق العدالة الضريبية، ومد جسور الثقة بين الممول والإدارة الضريبية - كلها عوامل تساعد على التزام الممولين بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية، فتنحقق العدالة الاجتماعية وتزيد الحصيلة الضريبية.

### ٤. تحديد الواقعة المنشئة للضريبة:

من الأمور الشائكة في الضريبة على القيمة المضافة تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يرى البعض أن تحديد هذه الواقعة على العكس من الضرائب الأخرى يكون أمرا ميسورا؛ لأنها تُستحق عند البيع النهائي للسلعة أو تقديم الخدمة للمستهلك الأخير، وهذه الحجة يمكن قبولها إذا كانت الضريبة تمثل ضريبة على الإنفاق أو الاستهلاك، لكن المشكلة تكمن في كيفية تحديد الواقعة المنشئة لتوزيع العبء الكلي على مراحل تقديم السلع والخدمات من خلال التحديد الواضح

(١) د. وليد أحمد محمد حجازي، مرجع سابق، ص ٦.

لسلسلة التوريد، ومن ثم الوقت الذي يتحدد فيه هذا التوزيع، ويمثل هذا التحدي صعوبة أمام المشرع خاصة في ظروف نقص الوعي الضريبي، ومحاوله التهرب من عبء الضريبة<sup>(١)</sup>. وعادة يعرف تشريع الضريبة الواقعة المنشئة للضريبة وتاريخ استحقاقها بأنه: إصدار فاتورة بالسلعة أو عند أداء الخدمة، وقد تكون بتسليم السلع قبل إصدار الفاتورة، مثال ذلك ما ينص عليه قانون الضريبة على المبيعات الذي عرف الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام القانون، كما أورد فائلا: ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة، أو الاستفادة من الخدمة في أغرض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية، كما تستحق الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها في الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وقد عرفت الأحكام التمهيدية للقانون المذكور البيع بأنه: انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع - ولو كان مستوردا- إلى المشتري، ويعد بيعا في حكم هذا القانون إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة، أو تأدية الخدمة، أو أداء الثمن كله أو بعضه، أو دفعة تحت الحساب، أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة، وقرر القانون أن أي من هذه الوقائع أسبق تكون هي الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة باعتبار أن هذه الوقائع جميعها لا تعدو أن تكون إلا صورا من صور البيع<sup>(٢)</sup>.

ويشجع الاختلاف في فئات الضريبة على القيمة المضافة عن فئات الضريبة على المبيعات- المسجلين على إصدار فواتير، أو القيام بتسليم السلعة أو تأدية الخدمة، أو كليهما بتاريخ سابقة للتاريخ الفعلي للصفقة لخفض ما يخضعون له من ضرائب، لذلك يتعين وجود أحكام انتقالية كي تُعالج مثل هذه التصرفات<sup>(٣)</sup>.

#### ٥. مشكلة عدم التعامل بالفاتورة:

يُعد الالتزام الكامل من المسجلين بتحرير فواتير بكافة مبيعاتهم من المتطلبات الأساسية لنجاح الضريبة على القيمة المضافة، بحيث يوضح بها مقدار الضريبة المسددة، والثمن الصافي للسلع، والخدمات، كل على حدة، وذلك بهدف التأكد من قيمة الضريبة التي يحق للمشتري خصمها من الضريبة المستحقة عليهم عند قيامهم بإعادة بيع هذه السلع إلى الآخرين<sup>(٤)</sup>.

(١) د. محمود السيد الناغي: اتجاهات وتحديات وآليات الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ١٠. (٢) راجع:

– المادة (١) – الأحكام التمهيدية، قانون الضريبة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ م.

– المادة (٦) – الأحكام التمهيدية، قانون الضريبة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ م.

– المادة (٤) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ م.

(٣) شويكار السماعيل يوسف، مرجع سابق، ص ٥٠.

(٤) د. محمد رضا سليمان: الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص ٣١.



وتشير تجارب العديد من الدول التي سبقتنا في تطبيق ضريبة القيمة المضافة مثل سنغافورة، وماليزيا، وتركيا- إلى أنها واجهت صعوبات تطبيقية بسبب عدم الإلتزام بالتعامل خلال الفواتير.

وبالنظر إلى حالة مصر، نجد أن التعامل فيها بالفاتورة لا يدخل ضمن مكونات ثقافة الغالبية العظمى من البائعين والمشتريين، لأن البائع يعتبرها دليلاً ضده، وبالتالي يراها ضد مصلحته؛ ولأن المشتري- في أغلب الأحوال- لا يرى لها أهمية؛ وذلك بسبب عدم إدراكه لأهمية الضريبة، ودوره في ضمان وصولها إلى خزانة الدولة بدلاً من تركها للبائع، لذلك يجب التحوط لهذه المشكلة، والعمل على تفعيل النصوص القانونية التي تلزم المتعاملين بأن يتعاملوا بالفاتورة، وكذلك الإسراع في تبني حملة إعلامية متكاملة نحو الأمية الضريبية لدى المخاطبين بالضريبة.

#### ٦. ارتفاع تكاليف رد الضريبة على المخزون السلعي والسلع الرأسمالية:

نظراً لكون الضريبة على القيمة المضافة حال تطبيقها في مصر- ستحل محل الضريبة على المبيعات، فإنه يتوجب رد الضريبة على المخزون السلعي والسلع الرأسمالية، وذلك على الرغم من أن بعض الدول لم تقم بمثل هذا الرد عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، والبعض الآخر يرد جزءاً منها فقط، والرد يعني تطهير السلع من الضرائب السابقة، ويستند هذا المبدأ إلى ثلاثة مبررات رئيسية هي<sup>(١)</sup>:

- أن عدم الرد يعني تراكم الضريبة، إذ يتم إضافة الضريبة السابقة إلى الوعاء الذي ستفرض عليه الضريبة الجديدة، وهو ما يتنافى مع مقتضيات العدالة الضريبية.

- الاحتياط من قيام المنتجين الصناعيين أثناء فترة التحول إلى الضريبة الجديدة وبعدها برفع أسعارهم رفعا غير مبرر لتعويض ما يواجهونه من إزدواج ضريبي خلال تلك الفترة المؤقتة.

- الاحتياط من قيام بعض المنتجين الصناعيين بتخفيض ما يمتلكونه من المواد الخام، وبعض السلع المصنعة التي لا تقبل الخضوع للضريبة أثناء الفترة التي تسبق استحداث هذه الضريبة مخططين لاستكمالها مرة أخرى بعد سريان قانون الضريبة الجديدة.

ويترتب على ذلك حدوث معوقات في التجارة من ناحية، واختناقات وتشوهات خلال الأشهر الأولى للتطبيق من ناحية أخرى.

ومع ذلك فقد أثبتت التجارب السابقة لبعض الدول الأوروبية أن تكاليف رد الضريبة على مدخلات المخزون السلعي وعلى السلع الرأسمالية وقت إدخال الضريبة عالية جداً، كما يستغرق هذا الرد وقتاً طويلاً قد يصل إلى عامين، مما حدا ببعض الدول إلى أن تجعلها رصيذاً دائماً، يستهلك على مدى سبع سنوات، وهناك علاقة بين رد الضريبة على مدخلات المخزون السلعي المستخدم في الاتجار وبين السلع الرأسمالية التي تم بيعها واسترداد الضريبة عنها وفقاً للقانون.

(١) شويكار اسماعيل يوسف، مرجع سابق، ص ٤٧.

لذلك يجب ألا يغفل المشرع عن هذه المشكلة المتوقعة، وأن يتم وضع الإجراءات اللازمة لمعالجتها؛ حتى لا يتأثر النشاط الاقتصادي، بسبب ما سيزترب على عدم الرد من ازدواج ضريبي، وكثرة المنازعات التي قد تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية.

#### ٧. التوريدات المستمرة:

هناك بعض التوريدات التي يستمر استخدامها دون انقطاع مثل الكهرباء، والمياه، والغاز، وتثير مسألة تاريخ فرض ضريبة القيمة المضافة على مثل هذه التوريدات صعوبة، هل تطبق الضريبة عليها منذ اليوم الأول لتطبيقها؟ أم أنها تطبق من تاريخ أول قراءة لعداد استهلاك هذه التوريدات؟ في معظم دول العالم يتم فرض الضريبة على القيمة المضافة لتلك التوريدات من تاريخ أول قراءة مترية بعد تطبيق الضريبة، فإذا لم يتم قياس التوريد بالمتز، أو كانت السلعة تقدم باستمرار بسعر دوري محدد وثابت، فيمكن فرض الضريبة بناءً على الفترة التي طُبقت فيها إلى إجمالي فترة المحاسبة<sup>(١)</sup>.

#### ٨. معاملة المدفوعات بالتقسيط:

بعد الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة تظهر مشكلة معاملة السداد بالتقسيط للتوريدات التي تمت قبل بدء التطبيق، وحتى لا تظهر مثل هذه المشكلة عند التحول إلى ضريبة القيمة المضافة يجب أن يتضمن القانون تحديدا واضحا للواقعة المنشئة للضريبة التي تُستحق الضريبة بناء عليها.

فإذا كانت الواقعة المنشئة للضريبة هي تسليم السلعة أو أداء الخدمة، فإن الضريبة لا تُستحق على الأقساط؛ لأن التسليم قد تم قبل تطبيق الضريبة.

وفي حالة تطبيق الضريبة لأول مرة يمكن استثناء عمليات البيع بالتقسيط التي تمت قبل تطبيق الضريبة من الأساس المعتمد لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة، بحيث يُتخذ سداد آخر قسط كأساس لفرض الضريبة على القيمة المضافة، وفي حالة التحول من ضريبة المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة من الممكن أن يؤدي مثل هذا الاستثناء إلى حالة من حالات الازدواج الضريبي.

#### ٩. عدم فاعلية نظم المعلومات المتبعة في الإدارات الضريبية:

تحتل نظم المعلومات مكانة مهمة في المجالات الخاسبية والضريبية والتسويقية؛ وذلك لدورها في توفير البيانات، ودعم اتخاذ القرار، وتحقيق الفعالية للنظام الخاسبي، ويعد توفر المعلومات - وفي الوقت المناسب - عن المجتمع الضريبي من أهم العناصر التي تساعد الإدارات الضريبية على أداء دورها بكفاءة، إذ إن هذه المعلومات تساعد على:

- حصر المجتمع الضريبي حصرا شاملا.

(1) Alan Tait: Value Added Tax, Op. Cit, P. 185.

- حصر معاملات المجتمع الضريبي، وحجم أعمالهم على وجه الدقة، والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تحقيق العدالة الضريبية بالتطبيق الصحيح للقانون الضريبي، وضمان سداد الضرائب المستحقة قانوناً.
- خلق التعاون الفعال بين المصالح الإيرادية لصالح الإدارة الضريبية؛ مما يساعد على توفير وقت وجهد العاملين بها.
- حسم الخلافات بين المسجلين والجهاز الضريبي في تحديد رقم الأعمال، ومدى بلوغه حد التسجيل القانوني، والزام المكلفين بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية.
- إعادة هيكلة خطط الفحص، والحصر، ومكافحة التهرب.
- وبالرغم من الأهمية الكبيرة لنظم المعلومات وما توفره من بيانات ومعلومات محاسبية، فإنها تمثل تحدياً كبيراً لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، وذلك بسبب تواضع الإمكانيات البشرية والمادية للإدارة الضريبية، فضلاً عن الطبيعة الخاصة للمجتمع الضريبي المصري، وهو ما يستوجب أن تقوم وزارة المالية ومصحة الضرائب المصرية بالآتي<sup>(1)</sup>:
- تبني نظام موحد في بناء وتنفيذ وصيانة نظام متكامل لعملية إدارة نظام المعلومات، وذلك بغرض تسهيل وتوفير المعلومات الملائمة والضرورية في الأعمال الخاصة بالفحص والتحصيل.
- بناء مجموعة من نظم الخبرة بالتوازي مع قاعدة بيانات موحدة للوزارة لتقديم الخدمات اللازمة للإدارة الضريبية في كل المستويات الأكاديمية والإدارية.
- توفير أسلوب لإدارة نظام قاعدة البيانات، وكذلك نظام قواعد المعرفة، بالإضافة إلى توفير الحاسبات المناسبة.
- بناء شبكة حاسبات ذات نظام اتصالات على أعلى درجة من الكفاءة، والأمن، والثقة، مع عدد كاف من الوحدات الطرفية، وربط الحاسب الخاص بكل مستخدم بقاعدة البيانات الرئيسة لمصلحة الضرائب وقاعدة البيانات الرئيسة لوزارة المالية ككل.
- ومن الغريب والملفت للنظر أن العمل في مأموريات الضرائب المختلفة يقوم حتى الآن على النظام الورقي، والسجلات التي هي أساس التعامل، سواء مع المكلفين بدفع الضريبة أو بين العاملين بالإدارة الضريبية مع بعضهم البعض، وما زال الحاسب الآلي يوضع في غرفة منفصلة بعيداً عن مأموري الضرائب، في إدارة مستقلة تسمى إدارة الحاسب الآلي، فكل عمل ينجزه مأمور الضرائب يسلمه لهذه الإدارة لتغذية الحاسب الآلي به، وكل معلومة يحتاجها هذا المأمور إذا تعذر

(1) د. وليد أحمد محمد حجازي، مرجع سابق، ص ٣.

عليه الحصول عليها، فإنه يلجأ إلى إدارة الحاسب الآلي، وليس من المستغرب أن يطلب مأمور الضرائب من المكلف الذي يجلس أمامه أن يذهب إلى إدارة الحاسب الآلي للحصول على معلومة ما، أو تسجيل بيان معين.

ومما لا شك فيه أن هذا الوضع- حال استمراره- سيكون بمثابة نقطة ضعف كبيرة في طريق نجاح الضريبة على القيمة المضافة، والحل المناسب لهذه المشكلة يتمثل في النهوض بمأمور الضرائب ليصبح مأمورا شاملا، لديه من القدرات والخبرات ما يمكنه من التعامل مع أحدث نظم المعلومات الحديثة، والاستفادة منها في ربط الضريبة عنها وتحصيلها.

#### ١٠. الصناعات متعددة المراحل:

تتميز الصناعات متعددة المراحل- مثل صناعة الغزل والنسيج- بطبيعة خاصة، من حيث تعدد مراحلها الإنتاجية، وتعقدها، وارتباطها بصناعات أخرى مكتملة، ومن ثم يحتاج حساب القيمة المضافة فيها إلى كثير من الجهد، وقد ثار الكثير من الجدل حول كيفية حساب الضريبة في هذه القطاعات؛ مما يحتاج إلى التعرف على مشكلات هذه القطاعات؛ حتى يمكن تصور إطار محاسبي سليم، يمكن تطبيقه على قطاع عريض من المنتجين الصناعيين.

## المبحث الثاني

## أثر ضريبة القيمة المضافة على المستوى العام للأسعار

لقد ثار جدل حول تأثير ضريبة القيمة المضافة على الأسعار، فذهب مؤيدو هذه الضريبة إلى أنها لا تؤثر على المستوى العام للأسعار، بينما يرى معارضوها إمكانية أن ترفع الأسعار، وتزيد من تفاقم التضخم القائم.

والراجح أن أثر ضريبة القيمة المضافة على الأسعار يتوقف على العديد من العوامل التي يمكن أن تُحدد هذا الأثر، ومن هذه العوامل أسعار الضرائب الأخرى، سواء المباشرة أو غير المباشرة (خاصة الضريبة التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة بدلا منها)، هل انخفضت أسعار هذه الضرائب عند فرض الضريبة على القيمة المضافة أم ارتفعت أم ظلت ثابتة؟ وهل سعر الضريبة على القيمة المضافة أكبر من سعر الضريبة على المبيعات التي تم إلغاؤها أم أقل من ذلك السعر؟ وهل استغل التجار فرض الضريبة على القيمة المضافة؛ فقاموا برفع أسعار السلع أم لا؟ وهل السلع والخدمات التي تم فرض الضريبة عليها تُعد من السلع والخدمات ذات الطلب المرن، أم من السلع والخدمات ذات الطلب غير المرن؟ وهل صاحب فرض الضريبة على القيمة المضافة زيادة في الدخل أم لا؟<sup>(١)</sup>.

ويختلف أثر ضريبة القيمة المضافة على الأسعار من دولة إلى أخرى، حسب الظروف المحيطة بفرض الضريبة في كل دولة، بل يختلف في الدولة ذاتها من وقت إلى آخر حسب الظروف الاقتصادية التي تمر بها هذه الدولة.

كما أن فرض ضريبة القيمة المضافة دون إجراء تخفيضات في أسعار الضرائب الأخرى، وبذات سعر الضريبة على المبيعات التي تم استبدال الضريبة على القيمة المضافة بها، يتوقع من جرائه أن تنخفض أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في بادئ الأمر، بل سيرتفع سعرها؛ لأن التجار سيستغلون فرض الضريبة، ويقومون برفع أسعار جميع السلع والخدمات سواء الخاضعة للضريبة أو غير الخاضعة لها، وذلك بدافع زيادة الأرباح، أو خشية من ارتفاع أسعار الضرائب، أو خشية من انخفاض الطلب على السلع والخدمات بسبب الارتفاع المتوقع للأسعار، وقد يحدث أن يرتفع سعر الضريبة على القيمة المضافة عن سعر الضريبة السابقة على الاستهلاك، ومن شأن كل هذا أن يؤدي إلى انخفاض الطلب على السلع والخدمات التي ارتفع سعرها بصورة كبيرة، إذا كانت من السلع والخدمات ذات الطلب المرن، وبصورة أقل إذا كانت من السلع والخدمات ذات الطلب غير المرن.

(١) د. عبدالستار عبدالحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص ٣٢٠ - ٣٢١.

ويؤدي انخفاض الطلب الكلي إلى اتجاه المستوى العام للأسعار نحو الانخفاض، خاصة إذا أبعدت الدولة ما حصلتتهن التداول، بأن استخدمته في سداد قروض خارجية، أو في تكوين احتياطي مالي، ولم تقم بإعادة ضحجه في الاقتصاد، وهو ما قد يؤدي إلى ركود اقتصادي<sup>(١)</sup>.

وفي التطبيق العملي لضريبة القيمة المضافة نجد أنها أدت إلى ارتفاع أسعار السلع والخدمات عند بدايات تطبيقها بالسوق الأوروبية المشتركة، وهي تضم دولاً ذات اقتصاديات متطورة، مما أدى إلى زيادة حدة آثار التضخم النقدي في هذه الدول، فارتفعت نفقات المعيشة، خاصة للطبقات ذات الدخل المحدود، مما تسبب في بعض الاضطرابات العمالية للمطالبة بزيادة الأجور لمواجهة ارتفاع الأسعار، مما حدا بالنقابات العمالية والاتحادات التجارية بدول السوق الأوروبية إلى عدم الارتياح للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، لدرجة أن إحلال هذه الضريبة محل الضرائب الأخرى على المبيعات كان يُعد خبراً سيئاً مثل هذه النقابات<sup>(٢)</sup>، غير أن هذه الدول بدأت بعد سنوات قليلة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة جني ثمار هذه الضريبة التي ساهمت بدور مهم في تمويل برامج التنمية بها.

ومن المتوقع عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر أن ترتفع الأسعار، وأن يترتب عليها بعض الآثار التضخمية؛ والسبب في ذلك انخفاض درجة مرونة الطلب على العديد من السلع والخدمات، فضلاً عن أن الضريبة ستدفع الجميع - من يدخل في نطاق الضريبة ومن لا يدخل - إلى رفع الأسعار بمقدار الضريبة، يضاف إلى ذلك عدم وجود جمعيات قوية لحماية المستهلك.

وقد قدرت وزارة المالية المصرية في دراسة تفصيلية مقدار الزيادة المتوقعة في معدل التضخم نتيجة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة على المبيعات من ٢ - ٣,٥٪، وهي زيادة كبيرة في ظل معدلات التضخم الحالية أصلاً، والتي تبلغ حالياً ١١٪، وإن كانت الدراسة تؤكد على أن هذه الزيادة ستكون لسنة واحدة فقط، ويزداد الأمر سوءاً مع وجود زيادات أخرى متوقعة في معدلات التضخم، حيث قدرت وزارة المالية الزيادة المتوقعة في معدلات التضخم بسبب تطبيق المرحلة الجديدة من ترشيد دعم الطاقة (رفع أسعار البنزين، والسولار، والكهرباء، وغيرهما) بمقدار ٣,٥٪، وبذلك قد يتغير معدل التضخم عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر من ١٦,٥ إلى ١٨٪<sup>(٣)</sup>.

وبالإضافة إلى العاملين السابقين اللذين سيدفعان بمعدلات التضخم إلى أعلى، يوجد عامل إضافي ثالث، يتمثل في خطر استمرار انخفاض سعر صرف الجنيه مقابل الدولار بسبب

(١) لمزيد من التفاصيل، راجع:

- د. عبدالستار عبدالحميد سلمى، مرجع سابق، ص ٣٢١ - ٣٢٢.

- د. عادل أحمد حسين، د. مصطفى رشدي شبيحة: مقدمة في الاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٠م، ص ٣٠ - ٣٠٢.

(٢) د. محمد رضا سليمان، مرجع سابق، ص ٥.

(٣) د. محمود محمده علي إبراهيم: الآثار الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ٢٠.

الخفاض موارد مصر من النقد الأجنبي، والخفاض الاحتياطات، وإذا استمر الوضع على ما هو عليه، ولم تدخل مصر استثمارات أجنبية أو منح خارجية، ولم تتحسن الإيرادات السياحية، فإن ذلك سيؤدي لمزيد من الضغوط على العملة المحلية بالشكل الذي سيرفع من فاتورة الواردات وأسعار السلع المستوردة، وهو ما سيؤدي إلى زيادة في معدلات التضخم.

ولا يمكن لمثل هذه الظروف أن تكون سببا في عدم التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، أو أن تؤجله، فالآثار السلبية المترتبة على تطبيق ضريبة القيمة المضافة أقل بكثير من الآثار السلبية المترتبة على عدم التطبيق، ففي حالة ارتفاع الأسعار بسبب التحول إلى ضريبة القيمة المضافة يجب على الحكومة أن تتدخل للمحافظة على استقرار الأسعار من خلال استخدام أدوات السياسة المالية التوسعية، وأدوات السياسة النقدية التوسعية، وذلك لزيادة الطلب الكلي، غير أن هذه السياسات تصطدم بمعدلات التضخم المرتفعة التي تتطلب استخدام أدوات السياسة المالية المقيدة، وأدوات السياسة النقدية المقيدة، واختيار هذا أو ذاك تحكمه طبيعة الظروف التي ستصاحب التطبيق.

## المبحث الثالث

### أزمة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية

تحتل الضرائب مكانة مهمة في حياة الأفراد؛ فهي تؤثر فيهم، وتتأثر بهم، وهي نتاج الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية السائدة في مجتمع ما، كما أنها المرآة التي تعكس أيولوجية الدولة الاقتصادية، والمالية، والاجتماعية، وتعد الضرائب أهم مصادر الموازنة العامة للدولة.

ونظرا لأن الاقتصاد المصري يمر بأسوأ حالاته خلال السنوات الخمس الأخيرة، بعد تصاعد الأحداث واندلاع ثورة الخامس والعشرين من يناير، وما ترتب عليها من هروب المستثمرين الأجانب، وخسائر فادحة للسياحة، وعدم الاستقرار في كل القطاعات، خاصة الاستيراد والتصدير، واستنزاف الاحتياطي النقدي، وانخفاض الحصيلة الضريبية كأثر مباشر لتلك الأحداث، ومما لا شك فيه أن هذه المتغيرات تنعكس على أداء الإدارة الضريبية التي تعد عصب النظام الضريبي.

وفي إطار الإصلاح الاقتصادي والمالي، بدأ التفكير في إصلاح النظام الضريبي؛ لتعويض النقص في موارد الدولة، ولتحقيق العدالة الاجتماعية، ولا يمكن أن يتم هذا الإصلاح دون أن ينال الإدارة الضريبية ذاتها، خاصة إذا ما كانت هناك نية حقيقية لتطبيق أنواع جديدة من الضرائب كالضريبة على القيمة المضافة.

فبمجرد صدور القانون ستكثف الإدارة الضريبية بتطبيقه ودخوله حيز التنفيذ، وبالطبع لن تتمكن الإدارة الضريبية من التطبيق السليم الفعال العادل إلا إذا تفهمه موظفوها، وتلقوا تدريبا وافيا على كيفية التطبيق شكلا وموضوعا، مع اتصافهم بالنزاهة، والحيطة التامة<sup>(١)</sup>، ولعل ذلك هو السبب الذي دعا الجمعية الاقتصادية الأمريكية ( American Economic Society) للقول بأن "إصلاح النظام الضريبي في أمريكا يكفله تحسن الإدارة المالية، دون حاجة إلى تعديل التشريع، أو انتظار لذلك التعديل"<sup>(٢)</sup>، ويرى البعض<sup>(٣)</sup> أن الوصول للجودة الشاملة<sup>(٤)</sup>

(١) د.محمد عماد السنباطي: متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصاحبة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٧.

(٢) مشار إليه في د. زكريا بيومي: إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار دراسة تحليلية مقارنة، المؤتمر الضريبي الثامن، مصاحبة الضرائب، ١٩٩٦م، ص ٥.

(٣) د.عبدالرحمن عليان: محاور ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس، ديسمبر ٢٠٠٧م، ص ١٨.

(٤) تمثل نظم الجودة أحد التحديات المهمة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية، ويجب العمل في ضوء الاشتراطات والمواصفات العالمية لتحقيق أقصى عائد ممكن، والمواجهة التنافسية الخارجية، ولزيادة الإيرادات وموارد الموازنة العامة للدولة، وأصبحت نظم الجودة الشاملة في الوقت الحالي مقياس التقدم والازدهار، ويشتمل التحول في إطار الجودة =



يستوجب تحقق رضا الممولين، وتحفيز العاملين في الإدارة الضريبية، وإيجاد بيئة صالحة للتعليم، والتحسين المستمر لضمان تطبيق التشريع الضريبي بعدالة وشفافية.

وقد اعتبر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في عدة دول- فرصة لتحسين وتطوير الإدارة الضريبية عن طريق إدخال إجراءات فعالة، يمكن أن تشمل النظام الضريبي ككل، ومع ذلك ففي بعض الحالات يمكن أن يتسبب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في اضطراب الإدارة القائمة، نتيجة الاستعدادات غير الكافية، مثلما حدث في دولة غانا؛ إذ تم استبدال نظام الضريبة على القيمة المضافة في يونيو ١٩٩٥م بعد مرور ثلاثة أشهر على تطبيقه، أما في كينيا وأوغندا فقد تم إنشاء إدارات متعددة لضريبة القيمة المضافة، وقد تسبب غياب التنسيق بين مجالس هذه الإدارات في عدم اتباع الإجراءات الحديثة المتبعة في أنواع الضرائب الأخرى<sup>(١)</sup>.

وعند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لأول مرة في بلد ما، أو حتى عند تطبيقها بدلا من ضريبة المبيعات، يثور التساؤل حول من يدير الضريبة على القيمة المضافة، فمن القرارات المهمة التي يجب اتخاذها مبكرا، القرار الخاص بالجهة التي ستتولى إدارة نظام الضريبة على القيمة المضافة، ويوجد في الواقع ثلاث إمكانيات متاحة لهذه الإدارة<sup>(٢)</sup>:

- إدارة الجمارك.
- إدارة مستقلة لضريبة القيمة المضافة.
- الإدارة المسؤولة عن الضرائب المحلية (وبصفة خاصة ضرائب الدخل على الأفراد والشركات).

ونتناول فيما يلي المفاضلة بين هذه الخيارات المتاحة:

= في نظم العمل داخل الإدارة الضريبية على العديد من المحاور، أهمها: التحول الشامل، وقبول المسؤولية المتعلقة بالجودة، وقيادة التغيير، وإدراك دور الإدارة الضريبية لمواجهة التحديات العالمية، والمشاركة الإيجابية، ويتم الإعداد والتوجيه في ظل نظم الجودة الشاملة لإمكانية التحول للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، لمزيد من التفصيل راجع: د. سيد عطيتو محمد علي: أهم المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات (الحلول اتجاهات التطوير)، بحث مقدم إلى مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بالتعاون مع مصلحة الضرائب على المبيعات، القاهرة، ١٠/١٠/٢٠٠٤م، ص ١٨.

(١) د. عبدالقادر محمد أحمد: تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة من منظور استراتيجي، متاح على الرابط التالي:

[http://research.uofk.edu/multisites/UofK\\_research/images/stories/research/PDF/Humanities/dr.abd elgadir.pdf](http://research.uofk.edu/multisites/UofK_research/images/stories/research/PDF/Humanities/dr.abd elgadir.pdf)

(٢) راجع:

- د. سعيد عبدالمنعم محمد، الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ١٣ - ١٤.
- عبدالقادر محمد أحمد، مرجع سابق، ص ١١.

## ١. إدارة ضريبة القيمة المضافة بمعرفة إدارة الجمارك:

ذهبت بعض الدول إلى إسناد إدارة ضريبة القيمة المضافة إلى إدارة الجمارك لسببين رئيسيين: الأول: الخبرة التي اكتسبها موظفو الجمارك في الرقابة المادية على السلع، خاصة تصنيف هذه السلع، وتقييمها، أما الآخر: فهو زيادة الأهمية النسبية للضريبة على القيمة المضافة على الواردات بالنسبة لإجمالي الإيرادات.

فعلى سبيل المثال، كانت مصلحة الجمارك في المملكة المتحدة هي المسئولة عن عمليات ضريبة المشتريات عند إدخالها خلال الحرب العالمية الثانية، وذلك نظرا لقلّة المهام التي كانت تقوم بها بالمقارنة بمهام الإدارة الضريبية، وعندما جاء الوقت لإدخال الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة كانت خبرة مصلحة الجمارك في التعامل مع ضريبة المشتريات هي السبب الأساسي لإسناد مهمة إدارة ضريبة القيمة المضافة.

ولا شك أن إجراءات ونظم الجمارك غير مناسبة لإدارة ضريبة القيمة المضافة، كما أن العاملين بمصلحة الجمارك قد لا يكون لديهم المهارات المناسبة لإدارة هذه الضريبة؛ مما قد يعرقل التنسيق بين ضريبة القيمة المضافة وإدارة ضريبة الدخل، فمثلا أوصى البنك الدولي في عام ١٩٩٠م بأن تتولى مصلحة الجمارك بباكستان إدارة ضريبة القيمة المضافة، ولكنه في عام ١٩٩٣م بسبب ضعف مصلحة الجمارك هناك أوصى بتخصيص إدارة مستقلة لضريبة القيمة المضافة هناك، وقد تم تنفيذ ذلك بالفعل اعتبارا من سنة ١٩٩٦م.

## ٢. إدارة ضريبة القيمة المضافة بمعرفة إدارة مستقلة:

ذهبت بعض الدول إلى أن إدارة ضريبة القيمة المضافة تتطلب تنظيما، وإجراءات، ونظما تختلف عن تلك الموجودة بمصلحة الجمارك، ونتيجة لذلك قامت تلك الدول بإنشاء مصلحة مستقلة خاصة بإدارة الضريبة على القيمة المضافة بها.

وعلى الرغم من أن إسناد إدارة ضريبة القيمة المضافة إلى جهة مستقلة من شأنه التركيز على إدارة الضريبة بشكل فعال، فإن هذا الاتجاه منتقد بسبب ما يترتب عليه من آثار سلبية، منها:

- خلق مصاعب كثيرة في التوظيف مع ندرة الكفاءات اللازمة لإدارة ضريبة القيمة المضافة.
- مقاومة موظفي الأجهزة الضريبية الموجودة بالفعل، واعتراضهم على إنشاء هذه الإدارة الجديدة.
- تفتيت الإدارات الضريبية، خاصة في حالة عدم وجود استراتيجية شاملة للتنسيق بينها.
- زيادة التكاليف الإدارية نتيجة زيادة أعداد العاملين، ومضاعفة الأدوات والتسهيلات المستخدمة.

٣. إدارة ضريبة القيمة المضافة بمعرفة إدارة الضرائب على الدخل:  
هذا الشكل من التنظيم أخذت به أغلبية الدول التي أدخلت الضريبة على القيمة المضافة، وذلك من خلال تنظيم ضريبي يقوم على أساس وظيفي (التسجيل، وتوعية الممولين، والتحصيل، والفحص، وغيرها)، بدلا من التخصص لكل ضريبة.  
ويوضح الجدول رقم (٧) التالي نماذج تنظيم إدارة الضريبة على القيمة المضافة في عينة مكونة من ١٠٨ دول:

جدول رقم (٧)  
نماذج تنظيم إدارة ضريبة القيمة المضافة

الإدارة من خلال إدارة مستقلة	الإدارة من خلال مصلحة الجمارك	الإدارة من خلال مصلحة الضرائب على الدخل	الإدارة المختصة الدولة
٢	١	١٠	دول الاتحاد الأوروبي
١	-	١٤	دول أوروبية أخرى
-	-	١٥	دول البلطيق
٣	١	١٨	دول أمريكا اللاتينية
٥	١	١٨	دول أفريقيا
-	-	١٣	دول آسيا والباسيفك
٣	١	١	دول الشرق الأوسط
-	-	١	دول أمريكا الشمالية
١٤	٤	٩٠	المجموع

Source: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul, and Victoria Summers: The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001, P. 128.

ويتضح من الجدول السابق أن ٩٠ دولة من إجمالي ١٠٨ أسندت إدارة الضريبة على القيمة المضافة إلى إدارة ضريبة الدخل، بينما أسندت ٤ دول فقط هذه الإدارة إلى مصلحة الجمارك، وأن الـ ١٤ دولة المتبقية من العينة أسندت هذه الإدارة إلى إدارة مستقلة، ومعنى ذلك أن هناك اتجاهًا متزايدًا نحو إسناد الضريبة على القيمة المضافة إلى الإدارة المسؤولة عن ضرائب الدخل.

ولن يكون هناك محل لإثارة مثل هذه المشكلة، أو البحث عن حلول لها حال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، لصدور قرار رئيس الجمهورية رقم (١٥٤) لسنة ٢٠٠٦م بدمج مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات<sup>(١)</sup>، فقد نصت المادة الأولى منه على أن: "تدمج مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات في مصلحة الضرائب المصرية، وتُستبدل عبارة "مصلحة الضرائب المصرية" بعبارتي "مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات" أينما وردتا في القوانين والقرارات واللوائح"، فضلا عن عدم إمكانية إسناد هذه المهمة لمصلحة الجمارك المصرية؛ لتواضع خبرتها وضعف إمكانياتها.

وبالتالي فإن مصلحة الضرائب المصرية هي التي سيناظ بها إدارة الضريبة على القيمة المضافة حال تطبيقها في مصر بدلا من الضريبة العامة على المبيعات، وهذا إن كان لا يمثل مشكلة من الناحية الشكلية، فإنه يمثل مشكلة من الناحية الموضوعية، ومرد هذه المشكلة هو ذلك الدمج الذي تم بين المصلحتين، والذي شابه الكثير من الخلل الذي لايزال قائما حتى تاريخ كتابة هذه السطور.

فعلى الرغم من مرور ما يقرب من عشر سنوات على هذا الدمج فإن الهدف الذي ابتغاه المشرع منه مازال غير واضح، ولا يزال هذا الموضوع محل خلاف وقلق للعاملين بالمصلحتين نظرا لعدم وضوح الهيكل التنظيمي، وكذا اختلاف طبيعة العمل بين المصلحتين، كما أن الدمج تم على مستوى الإدارة العليا فقط.

ولا يفهم من ذلك أننا نعارض هذا الدمج الذي تم بين المصلحتين، بل العكس هو الصحيح، ففي معظم الحالات، وأينما يتم تحصيل ضريبة الدخل بكفاءة تكون هناك ميزات في ضم أو توحيد إدارة الضريبة على القيمة المضافة مع إدارة ضريبة الدخل، فما من شك أن إخضاع ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل لإدارة ضريبية واحدة من شأنه أن يساعد على تبادل المعلومات؛ ويوحد أسس تحديد رقم الأعمال أو قيمة مبيعات السلع والخدمات عند تحديد وعاء الضريبة، بدلا من الاعتماد على أسس مختلفة، مما يخلق مشاكل عديدة بين الممولين المسجلين ومصلحة الضرائب، كما يساعد هذا الدمج على الرجوع إلى إقرارات الممولين المقدمة إلى المصلحة الجديدة كمصدر بيانات واحد لكل من الوعاءين.

كما أن استخدام أرقام تسجيل واحدة، ووحدة محاسبية واحدة للتعامل مع كل الإقرارات والمدفوعات ولكل من الضريبتين، من شأنه تبسيط التزامات الممولين، وتخفيض التكاليف الإدارية، كما أن استخدام وحدة تحصيل واحدة يساعد في زيادة الفاعلية، ويُمكن من المحاسبة في نفس الوقت عن المتأخرات الضريبية في كل من الضريبتين، كما يساعد هذا الدمج على تطبيق التقدير الذاتي للضريبة؛ إذ يتطلب هذا التقدير تنسيقا وثيقا بين إدارة الضريبة على القيمة المضافة وإدارة ضريبة الدخل وإدارة الجمارك، بما في ذلك المراجعة الشاملة لكل البيانات (رقم

(١) الجريدة الرسمية العدد ٢٠ (مكرر) في ٢٠ مايو ٢٠٠٦م.

الأعمال، والمشتريات، والواردات، والصادرات)، وتطبيق برامج الالتزام بفاعلية على أساس الرقابة المادية والمحاسبية<sup>(١)</sup>.

وتتوقف النتائج الإيجابية للدمج بين إدارتي الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة على حقيقة هذا الدمج وفعاليته، وبعده عن الصورية التي لا تتعدى الدمج الشكلي دون أن يكون هناك دمج حقيقي يُنتج آثاراً إيجابية قصدتها المشرع من عملية الدمج .

وتبذل مصلحة الضرائب المصرية جهوداً كبيرة لتطوير نفسها ومد جسور الثقة بينها وبين الممولين، ومع ذلك وعلى الرغم من الجهود المبذولة لتطوير أداء الإدارة الضريبية، ومد جسور الثقة بينها وبين الممولين- فإن الواقع المصري يشهد وجود أزمة ثقة بين الممول والإدارة الضريبية، وهذه الأزمة يمكن أن تمثل تحدياً كبيراً للتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر .

وهنا يثور التساؤل حول الأسباب الحقيقية التي تقف وراء انعدام الثقة المتبادل بين الممول والإدارة الضريبية، وحول الكيفية التي يمكن من خلالها توطيد العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ومد جسور الثقة بينهما، وسوف نحاول الإجابة على هذين التساؤلين فيما يلي:

#### أولاً: أسباب أزمة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية:

يُفترض في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبة أن تقوم على أساس الثقة المتبادلة، إذ يجب أن تثق الإدارة الضريبية في أن المكلف سيكون أميناً في الإقرار بدخله الحقيقي، وأن يتق المكلف في أن الإدارة الضريبية ستعامله بعدالة واحترام، وبالتالي يُنظر إلى الإقرار الضريبي المقدم من المكلف على أنه أساس ربط الضريبة على المكلف كمبدأ عام، وهذا ما يجب أن يكون، أما ما هو كائن بالفعل فيختلف عن ذلك كثيراً، إذ ساهمت أمور كثيرة عبر عقود مضت على إفساد العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حتى صارت هناك أزمة ثقة متبادلة بينهما، ومن أسباب هذه الأزمة نذكر ما يلي:

١. تعقد التشريعات الضريبية الذي أدى إلى كثرة النزاعات بين الممولين والإدارة الضريبية، مما يدفعهم إلى عدم الامتثال لهذه القوانين، ومحاولتهم المستمرة للتهرب من الضريبة، فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة، فمما لا شك فيه أن الصياغة القانونية غير السليمة تُثير شك المكلف تجاه الإدارة الضريبية وتشجعه على التهرب من الضريبة، فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً، ويتزك مجالاً أكبر لتدخل الإدارة في تفسير نصوصه، كما تؤدي القوانين المعقدة غالباً إلى زيادة تكاليف التنفيذ، ومما لا شك فيه أن هذا الوضع ينال من الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، إذ تفترض الإدارة في المكلف سوء النية إلى أن يثبت العكس، كما أن المكلف يبادها الشعور نفسه، فيراها أبعد ما يكون عن العدالة، والنزاهة، والإنصاف، ولكي يأتي قانون الضريبة على القيمة المضافة بسيطاً غير معقد يجب أن

(١) د. سعيد عبد المنعم محمد : آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ٨.

٢. يتضمن إعفاءات محدودة، ومعدلا واحدا إيجابيا، ومعدلا صفريا محدودا يكون قاصرا على الصادرات، وحد تسجيل مرتفعا نسبيا.
٣. عدم شعور بعض الممولين بالثقة في نظامهم السياسى، وهو ما يؤثر سلبا على أدائه وعلاقته بالإدارة الضريبية، إذ إن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية جزء من علاقته بالنظام السياسى.
٤. شعور الممول بعدم المساواة أمام القانون، وتدني الخدمة العامة، وخاصة خدمات الصحة والتعليم، وعدم اقتناع نسبة كبيرة من الممولين بأهمية الضريبة.
٥. قصور الإمكانيات البشرية المؤهلة بالإدارة الضريبية، وضعف إمكانياتها المادية، وكذلك ضعف الدور الرقابي بها، فهذه الأمور كلها أدت إلى سوء العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، ونالت من الثقة التي من المفترض أن تكون متبادلة بين الطرفين.
٦. ضعف الوعي الضريبي للمكلفين أو عدم كفايته حال وجوده، وكذلك الجهل بقوانين الضرائب، وإهمالها، وعدم معرفة إجراءات تطبيقها يؤثر على درجة الوعي الضريبي للمكلف، الأمر الذي يؤثر على طبيعة العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية.
٧. ثقافة التهرب الضريبي التي تُعد ملمحا مهما من ملامح المجتمع المصري، فالثقافة المضادة للضريبة شجعت بعض المكلفين على التهرب من أداء الواجب الضريبي، وعلى الرغم من ذلك فإن العقوبات التي توقع على المتهرب غير رادعة، فهي تتعلق بنوع المخالفة، فالممول الذى يمتنع عن تقديم الإقرار يعاقب بغرامة تتراوح من ألفين إلى عشرة آلاف جنيه، وإذا تبين أن الأرباح التي يحققها الممول أكثر من التي ذكرها فى تقريره الضريبي يعاقب بجنحة التهرب الضريبي، والسجن يكون وجوبيا فى حالة تكرار واقعة التهرب.
٨. أن الفاتورة ليست جزء من ثقافة المجتمع المصري؛ ولهذا يكون الإقرار تقديريا، يعتمد على العنصر الشخصي بعيدا عن العنصر الموضوعى المرتبط بالملفات والمستندات.

#### ثانيا: مقومات تدعيم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية:

تسعى الدولة حاليا إلى بناء جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وذلك نتيجة لتزعزع الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، وتقوم وزارة المالية بمجهود كبيرة في هذا المجال، ولأن بناء جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية يُعد أحد العناصر الفعالة لنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، فإننا نذكر هنا مقومات تدعيم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية:

#### ١. تطبيق نظام مناسب للأجور والحوافز والمكافآت للعاملين بالقطاع الضريبي:

على الرغم من الأهمية الكبيرة للحصيلة الضريبية في مصر، إذ بلغت الإيرادات الضريبية في إحدى السنوات ٧٣٪ من إجمالي الإيرادات العامة، وعلى الرغم من صغر عدد

العاملين بالإدارة الضريبية<sup>(١)</sup> وخطورة العمل المنوط بهم- فإن نظام الأجور والحوافز والمكافآت الخاص بالعاملين في الإدارة الضريبية يُعد متدنياً مقارنة بقطاعات أخرى بالدولة لا تُمثل أي إضافة حقيقية للإيرادات العامة، ومع ذلك يحصل العاملون بهذه القطاعات على أجور وحوافز ومكافآت كبيرة لا تتناسب مع الجهد المبذول أو جودة الخدمة المقدمة، وخلال السنوات التالية لثورة ٢٥ يناير يكاد لا يخلو قطاع من قطاعات الدولة من المطالب الفتوية، ومع ذلك لم يسلك العاملون بالإدارة الضريبية هذا المسلك، وواصلوا عملهم بجد في ظل ضعف الإمكانيات وسوء الظروف السائدة، بل إن الغريب واللافت للنظر أن تطبيق قانون الخدمة المدنية الصادر في عام ٢٠١٥م<sup>(٢)</sup> قد نال من رواتب العاملين بالإدارة الضريبية، فتم تخفيضها عما كانت عليه<sup>(٣)</sup>، ولا ينكر أحد أن سوء الأحوال المادية للعاملين بالإدارة الضريبية يؤثر- وبشكل كبير- على أدائهم، سواء مع الممولين أو مع بعضهم البعض.

## ٢. حُسن اختيار العاملين بالإدارة الضريبية:

يتوقف نجاح الإدارة الضريبية في أداء المهام المنوطة بها على مدى كفاءة وفاعلية استخدام العنصر البشري بها، وبالتالي فإن حُسن اختيار العاملين في الإدارة الضريبية يمثل نقطة ارتكاز أساسية؛ لأنهم عماد تلك الإدارة الضريبية، وعنصرها البشري الذي يُنفذ السياسات الضريبية، ويقوم بالفحص وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ويؤثر فكره وسلوكه على تنفيذ عملية الفحص والتقدير، لذا يجب التدقيق في اختيار العاملين في الإدارة الضريبية، وأن يكون هناك أسس لاختيار العاملين، وأن تعتمد هذه الأسس على المعرفة الضريبية والخاصية، والتمتع بالخلق القويم، والإخلاص في العمل، وأن يتحلى بالسيرة الطيبة، والقُدوة الحسنة، وأن يتصف بحُسن المعاملة، والأمانة في أدائه لعمله<sup>(٤)</sup>.

ويجب تنمية وتطوير قدرات مأموري الضرائب باتباع ما يلي<sup>(٥)</sup>:

- (١) وذلك مقارنة بعدد العاملين في أغلب القطاعات الأخرى بالدولة.
- (٢) لمزيد من التفصيل، راجع: قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠١٥م بإصدار قانون الخدمة المدنية، الجريدة الرسمية، العدد ١١ (تابع) في ١٢ مارس سنة ٢٠١٥م.
- (٣) من الجدير بالذكر أن هذا القانون لم يلق قبول مجلس النواب المصري عند عرضه عليه في شهر يناير ٢٠١٥م، إذ صوت برفض القانون ٣٢٢ عضواً بالبرلمان بنسبة ٦٧٪ من إجمالي الأعضاء، بينما وافق عليه ١٥٠ عضواً، وامتنع ٧ أعضاء عن التصويت.
- (٤) د. طه خيرى طه: المقومات الأساسية لتطوير أداء الفحص الضريبي في ضوء متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصالحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م، ص ٦.
- (٥) د. جلال الدين عبدالحكيم الشافعي: دراسة تحليلية انتقائية لمعوقات وصعوبات الخاصية الضريبية للنشاط التجاري والصناعي في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، ص ٨، مشار إليه في د. طه خيرى طه: المقومات الأساسية لتطوير أداء الفحص الضريبي في ضوء متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ص ٦ ٧.

- الاهتمام بالتكوين الذاتي والمعنوي لمأموري الضرائب.
- الاهتمام بكفاية التأهيل العلمي التي تمكنهم من أداء عملهم بمهارة وكفاءة.
- الاهتمام بالبرامج التدريبية وبرامج التعليم المهني المستمر.
- الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمأمور الضرائب من خلال وضع برامج للتدريب والتعليم والتثقيف الأخلاقي بصفة مستمرة بما يؤدي إلى تحقيق الالتزام الذاتي الأخلاقي للمأمور، وينعكس أثره على رفع جودة الفحص الضريبي.
- اتباع ما ورد في دستور مهنة المحاسبة والمراجعة من قيم وآداب أخلاقية، تلزم العاملين بالضرائب بها.
- إصدار قواعد أخلاقية بشكل ملزم، وأن يكون هناك إشراف ورقابة عليها للتحقق من التزام العاملين بالضرائب بهذه القواعد.
- تحسين وتنمية قدرات واستعدادات الفاحصين وتزويدهم بالمعلومات الفنية المطلوبة لضمان الجودة في عملية الفحص، وذلك بتوفير نظم للتدريب المستمر والاطلاع على التقنيات الحديثة والنظم.
- العمل على توفير الحماية والحصانة للفاحص في جميع مراحل العمل الفني من تجميع البيانات، وتقييمها، وإصدار حكمه بناء عليها، ومن وضع الضمانات اللازمة التي تكفل حياد الفاحص الضريبي، ونزاهته، وموضوعيته، ومقاومة ما تمارسه جماعات الضغط عليه من ممارسات داخلية وخارجية؛ وذلك لكي يقوم بدوره بمحايدة تامة، ومنع تدخل الجهات الخارجية.
- العمل على مراعاة مستوى المبادئ الأساسية للسلوك المهني للفحص الضريبي من حيث الموضوعية والكفاءة المهنية، والعناية الواجبة.
- إصدار كتيبات وإرشادات ودوريات لمعالجة المشاكل التي تواجه الفاحص.

### ٣. تطوير نظم العمل بالإدارة الضريبية:

وذلك من خلال الآتي<sup>(١)</sup>:

- توفير مناخ مناسب للعمل يتلاءم مع خصوصية الدور المنوط بالعاملين في الإدارة الضريبية من خلال إتاحة الموارد اللازمة لتطوير أدوات الإدارة، وتوفير نظم للتدريب المستمر، بما يتيح

(١) راجع :

- د. طه خيرى طه، مرجع سابق، ص ٨ ٩.
- د. سعيد عبدالمنعم محمد: الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ٢٣.



- للعاملين الاطلاع على أحدث التقنيات والنظم والأساليب المستخدمة في هذا المجال، مع تطوير وتحديث نظم تكنولوجيا المعلومات داخل الإدارة الضريبية.
- وضع نظام جيد للأجور والحوافز في ضوء معدلات الأداء.
- وضع ميثاق شرف يحكم عمل مأموري الضرائب على أن يتم الالتزام به.
- وضع أدلة وإجراءات للفحص الضريبي.
- إحلال الرقم الضريبي للممول الفردي بالرقم القومي مما يساعد في تتبع المعاملات الضريبية مع الجهات ذات العلاقة بما فيها الجهاز المصرفي.
- تطوير نظام الحاسب الآلي باعتباره أمراً مهماً وحيوياً لإدارة ضريبية قادرة على العمل بدقة وكفاءة، ولذلك يجب ميكنة جميع مراحل تطبيق الضريبة، وتدوين كل حسابات المسجلين إلكترونياً، مما يسهل استرجاعها وإجراء كافة العمليات المتعلقة بدقة وسهولة ويسر، كذلك يجب إدخال نظام الحفظ والاسترجاع لاستكمال إجراءات الدورة المستندية، ويمكن إدخال نظام الميكرو فيلم.
- ربط المصالح الإيرادية ببعضها البعض إلكترونياً إذ إن بيانات مصلحة ما قد تفيد الأخرى.
- حصر الممولين والمكلفين على الطبيعة من آن لآخر، وعدم الاكتفاء بالحصص عن طريق الرخص، والسجل التجاري، والإخطارات.
- إلزام الجهات مانحة التراخيص لأنشطة تجارية أو صناعية أو مهنية أو خدمية بإخطار مصلحة الضرائب عند منح هذه التراخيص، وعدم تجديد هذه التراخيص إلا بعد تقديم الممول بيانا بالموقف الضريبي.
- توفير قاعدة بيانات متكاملة وشاملة عن المجتمع الضريبي لتساعد في اتخاذ القرار.
- تطبيق الإجراءات التأديبية والعقوبات عند مخالفة العاملين بالضرائب لأحكام القانون والقواعد الأخلاقية والسلوكية وذلك لتقويم سلوكهم.

#### 4. اتباع التقدير الضريبي الذاتي:

تقوم النظم الضريبية الحديثة وإداراتها على مبدأ "الالتزام الطوعي" الذي يعني أن المكلفين يؤدون طوعية ما عليهم من التزامات ضريبية، مع تدخل محدود من جانب العاملين بالإدارة الضريبية، ويتحقق ذلك الالتزام الطوعي عملياً من خلال "الربط الضريبي الذاتي"، إذ يقوم المكلفون الذين يتوافر لهم قدر معقول من المشورة من الإدارة الضريبية بحساب التزاماتهم الضريبية، واستكمال إقرارتهم الضريبية وتقديمها، وسداد الضريبة المستحقة إلى الإدارة

الضريبة<sup>(١)</sup>، وفي حالة عدم قيامهم بذلك، فإن الإدارة الضريبية يمكنها اتخاذ الإجراءات المناسبة الإلزامية، وما يترتب على ذلك من تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القوانين<sup>(٢)</sup>.

وقد ارتبطت نشأة نظام التقدير الذاتي للضريبة في العديد من الدول بنشأة الضريبة على القيمة المضافة، فعلى سبيل المثال، قامت نظم وإجراءات ضريبة القيمة المضافة في فرنسا والمملكة المتحدة منذ البداية على أساس التقدير الذاتي، بينما اتجهت هذه الدول حديثاً إلى هذا النظام بالنسبة للإلتزامات الضريبية الأخرى، كالضريبة على دخول الأفراد وضريبة الشركات، وحتى أوائل التسعينات كان الإعداد لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العديد من الدول على افتراض أن هذه الضريبة هي ذاتية التقدير<sup>(٣)</sup>.

وقد أعدت دراسة قُدمت إلى صندوق النقد الدولي في أوائل التسعينات، تناولت مفهوم التقدير الذاتي كأساس استراتيجي توصي به في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وقد أوضحت هذه الدراسة أن الشروط التي تدعم تطبيق نظام التقدير الذاتي للضريبة تتضمن: بساطة قوانين الضرائب، ومساعدة الممولين في تنفيذ التزاماتهم وتقديم المعلومات الواضحة لهم عن هذه الإلتزامات، وبساطة إجراءات التسجيل، وتقديم الإقرار الضريبي، وسداد الضريبة، واستردادها، والتحصيل الإلزامي، وفحص نسبة معقولة من إقرارات الممولين، والعقوبات الرادعة، مع السماح للممول باللجوء إلى القضاء لحل المنازعات مع الإدارة الضريبية<sup>(٤)</sup>.

وفي دراسة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بالضريبة على القيمة المضافة، المعقد في روما خلال الفترة من ١٥ إلى ١٦ مارس ٢٠٠٥م، وأجريت في ٣١ دولة نامية، خلصت إلى أن إدارة الضريبة على القيمة المضافة تقوم على مفهوم التقدير الذاتي في ٢٦ دولة منها، وقد انتهى المؤتمر المذكور إلى القول بأنه: "من المتصور حتى الآن أنه لا يمكن إقامة نظام فعال للضريبة على القيمة المضافة بدون استخدام التقدير الذاتي"<sup>(٥)</sup>.

ولتدعيم فكرة اتباع التقدير الضريبي الذاتي عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر يجب أن يتضمن القانون الخاص بها ما يلي<sup>(٦)</sup>:

– إلزام كل مسجل أن يقدم لمصلحة الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً كل ثلاثة أشهر، يتضمن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، وذلك خلال مدة غايتها الشهر التالي

(١) د. جلال الشافعي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية، مرجع سابق، ص ١٧.

(٢) د. سعيد عبد المنعم محمد: آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ١٦.

(٣) المرجع السابق ذات الصفحة.

(4) Alan Tait: Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, International Monetary Fund, Occasional Paper No. 88, Washington, D.C., June 15, 1991, P. 30 33.

(٥) د. جلال الشافعي : الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية، مرجع سابق، ص ١٨.

(٦) د. جلال الشافعي، المرجع السابق، ص ٢٠.

- لانقضاء الثلاثة أشهر، مقتزنا بسداد الضريبة، ومرفقا به الكشوف التحليلية اللازمة للمبيعات، والمشتريات، والمردودات، والمدخلات، والخصم الضريبي... إلخ.
- اعتبار الإقرار المقدم من المسجل هو أساس ربط الضريبة على القيمة المضافة كأصل عام، على نحو يمتنع معه على الإدارة الضريبية المختصة تعديل إقرار المسجل أو تصحيحه، إلا في حالات بعينها، يحددها القانون على سبيل الحصر.
  - تحديد التزامات الإدارة الضريبية في إتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها، بما يجد من إساءة استعمال سلطتها التقديرية في هذا المجال، بغية دعم الثقة بينها وبين الممول المسجل.
  - تبني فلسفة جديدة تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الممول والمصلحة، وافترض صدق الممول إلى أن يثبت العكس.
  - اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول المسجل نهائيا وصحيحا، إلى أن يثبت العكس، وعدم جواز إهدار الدفاتر والسجلات، دون سند حقيقي لدى مصلحة الضرائب.
- ٥. الإلتزام الضريبي من قبل الممولين:**

تقع المسؤولية عن انعدام الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية على عاتق كل منهما، فليس من الإنصاف أن نُبرئ ساحة الممولين من المسؤولية عن توتر العلاقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، فكما أن الإدارة الضريبية تتحمل - كما بينا - الجزء الأكبر من المسؤولية عن انعدام الثقة المتبادل بينها وبين الممولين، فإن الممولين أنفسهم يساهمون بأفعالهم ومخالفاتهم المتكررة في توسيع الفجوة بينهم وبين الإدارة الضريبية المختصة.

لذلك يجب على الممولين الإلتزام بحقوق الخزانة العامة، عن طريق الإخطار بمزاولة النشاط، وتقديم الإقرار الضريبي في ميعاده القانوني، وسداد الضريبة المستحقة، وتقديم المستندات والسجلات والدفاتر، والإلتزام بمجودة الأداء داخل المشروع أو المنشأة، وإعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية، وكذا الإلتزام بالإفصاح والشفافية والمصادقية في عرض البيانات المحاسبية، بما يدعم الثقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، خاصة وأن كلا منهما سيحرص على الإلتزام بحقوقه وواجباته، وفقا لما ورد بالقانون الضريبي.

## المبحث الرابع

## ضعف الوعي الضريبي للممولين

لا يمكن لجهود الإصلاح الضريبي أن تؤتي ثمارها إذا لم يلتزم الممولون بأحكام القانون الضريبي، ولائحته التنفيذية، والتعليمات الصادرة عن مصلحة الضرائب في مجال الفحص الضريبي (Tax Audit) ، على سبيل المثال إمساك الدفاتر، والسجلات، وتقديم الإقرارات الضريبية، والالتزام بإصدار الفاتورة الضريبية على اعتبار أن الممول صار شريكا في العملية الضريبية التي يتوقف نجاحها على إيجابية مشاركته فيها<sup>(١)</sup>.

ورغم أهمية ذلك فإن الوعي الضريبي في المجتمع المصري يعاني من مشاكل عديدة، فلا يكاد يوجد الإعلام الضريبي، وإن وجد فهو غير كاف، وبالتالي لا توجد تربية وتوعية ضريبية لأفراد المجتمع بصفة عامة، وللمكلفين بصفة خاصة، بل إنه على النقيض من ذلك نجد أن الثقافة المضادة للضريبة شجعت على الغش في أداء الواجب الضريبي، كما أن الجهل بالقوانين المتعلقة بالضرائب وإجراءاتها يزيد الوعي الضريبي ضعفا على ضعفه، فيزيد الدافع لدى المكلف للتهرب من إلتزاماته الضريبية، أضف إلى ذلك الاعتقادات الخاطئة السائدة في أذهان الأفراد، مثل اعتقادهم بأن الدولة تسيئ استخدام الأموال العامة، وأن التهرب من دفع الضريبة المفروضة لا يعد تصرفا منافيا للأخلاق استنادا إلى فكرة أن سرقة الدولة لا تعد سرقة، وأن الدولة تحابي الأغنياء ولا تحصل الضريبة منهم، أو أن هؤلاء الأغنياء يستغلون نفوذهم للتهرب من الضريبة. كذلك فإن ضعف الجانب الأخلاقي لدى المكلفين يُعتبر سببا مهما لضعف الوعي الضريبي لديهم، وعدم احترامهم لالتزاماتهم، مما يولد لديهم شعورا بأنهم يستطيعون الاستمرار في الانتفاع من الخدمات التي تقدمها الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك لأن دفعها ليس شرطا للاستفادة من الخدمات العامة<sup>(٢)</sup>.

ويُعد ضعف الوعي الضريبي في المجتمع المصري تحديا كبيرا يواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، خاصة وأن هذه الضريبة تعتمد في المقام الأول على الإلتزام بإمساك الدفاتر والسجلات، وتقديم الإقرارات الضريبية، والتزام البائع بإصدار الفاتورة، والإصرار على الحصول عليها من قبل المشتري، كل هذه الأمور تكاد تكون مفقودة في المجتمع المصري، فالمشتري لم يعتد طلب فاتورة عند شرائه لاحتياجاته، والحال نفسه نلمسه عند البائع الذي يرى أن من مصلحته ألا يُصدر فواتير توضح حجم أعماله.

لذلك يلزم أن تبذل مصلحة الضرائب جهودا كبيرة لنشر الثقافة الضريبية بين الممولين التي من مظاهرها الإلتزام بأحكام القوانين، واللوائح التنفيذية، وتعليمات مصلحة الضرائب، لا سيما التي تتعلق بإمساك الدفاتر، والسجلات، وإصدار الفاتورة<sup>(٣)</sup>، ويمكن استخدام وسائل

(١) د. محمد عماد السنباطي، مرجع سابق ص ٩.

(٢) عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، مرجع سابق، ص ٢٩٧.

(٣) د. عماد محمد السنباطي، مرجع سابق، ص ١٠.

الإعلام المختلفة في تنمية الوعي الضريبي، وكذا وسائل التواصل الحديثة لمد جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

فينبغي التركيز على الاستفادة من وسائل الإعلام المسموعة، والمرئية، والمقروءة لتقديم شرح واف للأفراد والهيئات الخاضعة للضريبة عن مسؤولياتهم والتزاماتهم الضريبية، كما يجب على مصلحة الضرائب المصرية إصدار كتيب- يكون في متناول الجميع- يتضمن شرحا وافيا للقانون، وكيفية تطبيقه، وكل ما يتعلق بالشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

ويجب أن تتضمن المناهج الدراسية لطلاب المدارس والجامعات ما يرسخ في نفوس الناشء والشباب أهمية الضريبة، وبيان الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، كما تساهم شفافية المالية العامة، وإصدار موازنة المواطن، وحسن استخدام المال العام في تدعيم ثقة الممول في الإدارة الضريبية.

كذلك فإن من وسائل تدعيم وتنمية الوعي الضريبي لدى الممولين، أن تعمل الإدارة الضريبية على ترسيخ فكرة أن الممول شريك في العملية الضريبية، وأن تحرص على فتح مجال للحوار المجتمعي للقوانين الضريبية، سواء التي تُفرض لأول مرة، أو التي يتم تعديل بعض أحكامها، وأن تهتم الإدارة الضريبية بآراء وأفكار الممول، وأن تحاول الأخذ بها متى كان ذلك ممكنا، ولا شك أن ذلك أفضل بكثير من مفاجأة الممول بقانون ضريبي جديد لا يعلم عنه شيئا.

فلا شك أن التشاور مع كل القطاعات المعنية بالضريبة مثل النقابات القومية الرئيسية التي تمثل من تم تسجيلهم أو يُحتمل تسجيلهم في ظل ضريبة القيمة المضافة، وروابط أصحاب الأعمال، واتحادات العمال، والغرف التجارية، ومؤسسات التوزيع، وغيرهم من المخاطبين بأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة أمر حتمي لا بد منه، وذلك لمناقشة كافة الأمور التي تتصل بتطبيق هذه الضريبة وتوعية المسجلين، ويجب أن يتم هذا التشاور على المستويين الرسمي وغير الرسمي<sup>(١)</sup>.

وهذا ما أكدت عليه قوانين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، إذ ألزمت الإدارات الضريبية بإحاطة الممولين بالتغيرات الحالية التي تطرأ على التشريعات الضريبية التي ترتب التزاما جديدا، أو تُعدل من التزام قائم، مع تقرير حق الممول في الحصول على المعاونة المناسبة من الإدارة المختصة<sup>(٢)</sup>.

ويمكن هنا إنشاء إدارات متخصصة في تقديم المساعدة الفنية للممولين؛ لتبصيرهم بحقوقهم والتزاماتهم منعا من الوقوع في الخطأ، أو الوقوع تحت طائلة القانون، وهذه الإدارات المتخصصة ليست جديدة على المجتمع الضريبي المصري؛ إذ توجد تجربة سابقة لدى مصلحة

(١) د. سعيد عبدالمع محمد: الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مرجع سابق، ص ٢٢.

(٢) مشار إليه في د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٦م، ص ٨٤.

الضرائب العامة على المبيعات التي قامت باستحداث إدارة مساعدة المسجلين في كل مأمورية من مأمورياتها على مستوى الجمهورية لتقديم المعونة الفنية الضريبية لكل مسجل بدءاً من لحظة فتح الملف حتى الانتهاء من الإجراءات الضريبية، من فحص، وربط، وسداد، وذلك لتوعية الممولين، وتحقيق رضاهم، وتسهيل حصولهم على جميع البيانات، والمعلومات، والتفسيرات التي يحتاجون إليها، وتأخذ هذه الإدارة مظهر الخدمة الحكومية المتطورة، حيث يتم تقديمها بأكثر من صورة، وعلى مختلف المستويات.

وحتى يكون تقديم المساعدة المباشرة للممولين فعالاً ومفيداً، يجب أن يكون الرد على استفسارات الممولين وطلباتهم سريعاً ودقيقاً، وأن يكون من خلال إجراءات سهلة وميسرة، وألا يقتصر على الوسائل التقليدية، وإنما يجب تفعيل خدمة البريد الإلكتروني في الرد على الاستفسارات، وتقديم المساعدات، وليس هناك ما يمنع من تفعيل وسائل التواصل الاجتماعي الحديثة في أداء هذه الخدمة.

ومن شأن ذلك أن يساهم في تدعيم المسؤولية القومية لفئات المجتمع تجاه تفعيل ونجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ونشر السلوك الإيجابي لدى المكلفين بأدائها، خاصة وأن هذه الضريبة تقوم على فكرة تعارض المصالح بين البائع والمشتري، فمصلحة المشتري تقتضي إثبات كامل المبلغ في الفاتورة حتى يتمكن من خصم الضريبة بالكامل، مما يجعله مهتماً بعدم تهرب البائع وإثبات كامل الضريبة المستحقة عليه.

ومن ناحية أخرى تتعارض مصلحة بائع السلعة أو مقدم الخدمة في تحمل القيمة الحقيقية فقط من الضريبة مع أي محاولة يقوم بها المشتري للمبالغة في قيمة فواتير التعامل حتى لا يترتب على ذلك تحمل ضريبة أكبر<sup>(١)</sup>.

(١) د. أسامة علي عبد الخالق: الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية، مرجع سابق، ص ٩، ١٠.

## الخاتمة

تناول هذا البحث ضرورات وتحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر كبديل للضريبة العامة على المبيعات، وتمثلت إشكالية البحث في عدد من التساؤلات حول ضرورات التطبيق، وتحدياته، وكيفية التغلب على هذه التحديات. ولذلك هدف البحث إلى بيان الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة، وتوضيح ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ومناقشة التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وسبل التغلب عليها. وقد افترض الباحث في بداية البحث عددا من الفرضيات التي اعتبرت بمثابة إجابات أولية لتساؤلات الدراسة، إذ افترض أن هناك ضرورات تبرر التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر في الوقت الحالي، وأن هناك بعض التحديات التي ستواجه هذا التحول، وأن هذه التحديات يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار حتى يمكن التغلب عليها، أو التخفيف من آثارها السلبية. وللإجابة على التساؤلات التي أثارها موضوع البحث، وكذلك التحقق من صحة الفرضيات التي افترضها الباحث، فقد تم تقسيم البحث إلى مبحث تمهيدي وفصلين، تناول المبحث التمهيدي الإطار المفاهيمي للضريبة على القيمة المضافة، وخصص الفصل الأول لضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بينما تم تخصيص الفصل الثاني لدراسة تحديات التطبيق وكيفية التغلب عليها. وقد تمكن الباحث من خلال هذا البحث من استخلاص بعض النتائج التي في ضوئها أوصى ببعض التوصيات، نذكرها فيما يلي على التوالي:

### (أولاً) النتائج:

١. أن الضريبة على القيمة المضافة تُعد من الضرائب غير المباشرة، وهي تُفرض على السلع والخدمات، ويتحمل عبأها المستهلك النهائي، وهي تتخذ القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة المقدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وعاءاً لها.
٢. أن الضريبة على القيمة المضافة مطبقة في معظم دول العالم، إذ تطبقها أكثر من ١٥٠ دولة في مختلف أنحاء العالم، وهي تحقق هدفين مهمين، هما: العدالة الضريبية، والحصيلة الوفيرة، إذ ترتب على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كثير من الدول زيادة الإيرادات الضريبية.
٣. أن التطبيق الأول للضريبة العامة على المبيعات بموجب القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م أظهر العديد من المشاكل، ولحل هذه المشاكل تم تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة بصدور القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م، بإخضاع تاجر الجملة وتاجر التجزئة للضريبة.

٤. أن تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة للضريبة العامة على المبيعات لم يساهم في حل المشاكل التي أثارها تطبيق الضريبة، بل على العكس من ذلك، فقد زادت هذه المشاكل، مما اضطر المشرع إلى إجراء العديد من التعديلات التي شملت معظم مواد القانون الصادر في سنة ١٩٩١م.
٥. أن كثرة التعديلات التي قام بها المشرع المصري لمعالجة سلبيات وثغرات القانون أدت إلى تشوه القانون، فتأثرت القواعد الأساسية لفرض الضريبة من عدالة، و يقين، وملاءمة، واقتصاد في نفقات الجباية.
٦. أن العوار الذي يكتنف قانون الضريبة العامة على المبيعات، والتشوهات التي ألمت به، وما ترتب على ذلك من مشكلات تطبيقية تُعد بحق- من أهم الضرورات التي تستوجب التعجيل بالتحول إلى الضريبة على القيمة المضافة.
٧. أن هناك تزايداً مستمراً في القيمة المطلقة للعجز الكلي للموازنة العامة في مصر خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م، حيث زادت من ٤٨,٩ مليار جنيه في السنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦م بنسبة ٧,٩٪ من الناتج المحلي الإجمالي، حتى بلغت ما يقرب من ٢٥٥,٤ مليار جنيه في السنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٤م بنسبة ١٢,٨٪ من الناتج المحلي الإجمالي، ولم تنخفض قيمة العجز الكلي للموازنة العامة إلا في السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م بمقدار حوالي ١٥ مليار جنيه لتصل إلى ٢٤٠ مليار جنيه تقريباً، بنسبة ١٠٪ من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي.
٨. أن الإيرادات الضريبية الكلية مثلت نسبة تتراوح ما بين ٥٧ و ٧٣,٨٪ من الإيرادات العامة، خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م، ومن ثم فإنها تمثل مورداً رئيسياً من إيرادات الموازنة العامة، ومع ذلك تُشكل الإيرادات الضريبية نسبة منخفضة من الناتج المحلي الإجمالي، وهو ما يشير إلى ضعف الدخل الضريبي مقارنة بالاقتصاد القومي، إذ بلغت الإيرادات الضريبية في السنة المالية ٢٠١٢/٢٠١٣م نحو ١٤,٣٪ من الناتج المحلي الإجمالي، في حين بلغ متوسط الإيرادات الضريبية بدول الاتحاد الأوربي في عام ٢٠١٢م نحو ٤٠٪ من الناتج القومي لدول الاتحاد.
٩. أنه على الرغم من التزايد المستمر لإيرادات الضريبة العامة على المبيعات خلال الفترة من سنة ٢٠٠٥/٢٠٠٦م (٢٧,٥ مليار جنيه) حتى سنة ٢٠١٤/٢٠١٥م (١١٨,٥ مليار جنيه)، فإن نسبة إسهام الضريبة العامة على المبيعات في إيرادات الضرائب الكلية تذبذبت خلال تلك الفترة من سنة إلى أخرى، ولم تحقق أي زيادة ملموسة.
١٠. أن الحاجة أصبحت ملحة لزيادة الإيرادات العامة في مصر، وأن زيادة الإيرادات الضريبية هو الخيار الأول والأهم أمام الحكومة المصرية لتحقيق هذا الهدف، وذلك من خلال المضي قدماً في الإصلاحات الضريبية التي بدأت ولم تستكمل، والإسراع في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حالياً، خاصة وأن التجارب



الدولية في هذا المجال تؤكد على نجاح هذه الضريبة في تحقيق حصيلة ضريبية أوفر دون المساس بالعدالة الاجتماعية، أو حقوق محدودى الدخل في العيش الكريم.

١١. أن الضريبة على القيمة المضافة لها تأثير إيجابي على المجالات الاقتصادية، والاجتماعية، بالإضافة إلى دورها التقليدي المعروف، وهو الدور المالي، وتمثل الاستفادة من هذه الآثار الإيجابية للضريبة مبررا قويا للتحويل إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، إذ تساهم ضريبة القيمة المضافة في تخفيض الاستهلاك وترشيده، وتشجع الادخار، كما تشجع الاستثمار وتوجهه، ولها دور مهم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتساعد في تحسين المركز التنافسي للدولة.

١٢. أن الفكر الضريبي المعاصر يُشير إلى العديد من التحولات في المحتوى، والأساليب، والإجراءات، ومن هذه التحولات استبدال الضريبة على القيمة المضافة بضريبة المبيعات، كما أن الالتزام بالاتفاقات والتوجهات الدولية يستوجب التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، كما توصي المنظمات والمؤسسات الدولية بهذا التحول، وليس من المفيد أن تتخلف مصر عن مواكبة هذه التطورات وتلك التحولات، خاصة وأن بعض الدول العربية قد طبقت الضريبة على القيمة المضافة، والبعض الآخر يدرس إمكانية هذا التطبيق خلال السنوات القليلة القادمة.

١٣. أن هناك بعض المشكلات الانتقالية التي قد تعترض طريق التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مثل مدى استيعاب الجمهور للضريبة وتقبلهم لها، ومشكلة حصر المجتمع الضريبي، ومشكلات التسجيل، والصعوبات التي تكتنف عملية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ومشكلة عدم التعامل بالفاتورة، وارتفاع تكاليف رد الضريبة على المخزون السلعي والسلع الرأسمالية، وتحديد تاريخ فرض الضريبة على التوريدات المستمرة، ومعاملة المدفوعات بالتقسيط، وعدم فاعلية نظم المعلومات المتبعة في الإدارات الضريبية، فضلا عن مشاكل فرض الضريبة على الصناعات متعددة المراحل.

١٤. أن تطبيق الضريبة على القيمة في مصر سيؤدي إلى ارتفاع الأسعار، كما سيزترب عليها بعض الآثار التضخمية، والسبب في ذلك انخفاض درجة مرونة الطلب على العديد من السلع والخدمات، فضلا عن أن الضريبة ستدفع الجميع- من يدخل في نطاق الضريبة، ومن لا يدخل- إلى رفع الأسعار بمقدار الضريبة، يضاف إلى ذلك عدم وجود جمعيات قوية لحماية المستهلك.

١٥. أن وزارة المالية المصرية قدرت في دراسة تفصيلية مقدار الزيادة المتوقعة في معدل التضخم نتيجة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلا من الضريبة على المبيعات من ٢-٣,٥٪، وهي زيادة كبيرة في ظل معدلات التضخم الحالية أصلا، والتي تبلغ حاليا ١١٪، وإن كانت الدراسة تؤكد على أن هذه الزيادة ستكون لسنة واحدة فقط.

١٦. أن ارتفاع الأسعار المتوقع حدوثه عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لا يمكن أن يكون سببا في عدم التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، أو أن يؤجله، فالآثار السلبية المترتبة على عدم التطبيق تفوق بكثير الآثار السلبية التي ستترتب على ارتفاع الأسعار نتيجة لتطبيق الضريبة.

١٧. أن الغالبية العظمى من الدول التي طبقت الضريبة على القيمة أسندت إدارتها إلى الإدارة المسؤولة عن ضريبة الدخل، وأن عددا قليلا من الدول أسندت هذه المهمة إلى إدارة الضريبة الجمركية، بينما فضل بعض آخر إنشاء إدارة مستقلة لتتولى إدارة الضريبة على القيمة المضافة.

١٨. أن هناك أزمة ثقة بين كل من الممولين والإدارة الضريبة، وأن هناك أمورا كثيرة ساهمت في إفساد العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، وتقع مسئولية انعدام الثقة بينهما على عاتق كل منهما، وإن اختلفت مسئولية كل منهما كما وكيفا عن مسئولية الآخر.

١٩. أن ضعف الوعي الضريبي للممولين يعتبر تحديا كبيرا في طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، خاصة وأن هذه الضريبة تعتمد في المقام الأول على الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات، وتقديم الإقرارات الضريبية، والالتزام بإصدار الفاتورة بالنسبة للبائع، والإصرار على الحصول عليها من قبل المشتري، وكل هذه الأمور تكاد تكون مفقودة في المجتمع المصري، فالمشتري لم يعتد طلب فاتورة عند شرائه لاحتياجاته، والحال نفسه نلمسه في البائع الذي يرى أن من مصلحته ألا يصدر فواتير توضح حجم أعماله.

٢٠. أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر هو بداية الإصلاح، وليس نهايته؛ لأنها تحتاج إلى جهود مستمرة لتحسين عملية التصميم والتنفيذ، كما أن السياسات الضريبية في الدول النامية هي فن الممكن، وليست السعي وراء الأمثل الذي قد لا يجد مقوماته في العديد من المجتمعات.

### (ثانيا) التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

١. أن يتم التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة لعلاج التشوهات التي خلفتها الضريبة العامة على المبيعات التي لم يعد يصلح معها إدخال أي تعديلات على القانون المنظم لها، خاصة وأن دولا كثيرة نجحت في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وحققوا من خلالها إيرادات كبيرة، فضلا عن العديد من الآثار الاقتصادية الإيجابية، خاصة وأنها أصبحت اتجاها عالميا، ليس من المصلحة في شيء التخلف عنه أو مخالفته.

٢. أن يتم دراسة المشكلات الانتقالية المتوقعة عند بدء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ومحاولة تحديد الآليات الكفيلة بالتغلب عليها، أو الحد من آثارها السلبية، وبصفة عامة دراسة

المشكلات الضريبية المرتبطة بها وتقديم الحلول الممكنة لها، ويفضل أن يتم إرفاق هذه الحلول ضمن مسودة القانون.

٣. أن يتم رفع حد التسجيل في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لخروج عدد كبير من صغار الممولين من نطاق الضريبة، مما يعمل على ضبط إيقاع السوق المالي والحد من التهرب الضريبي لتلك القطاعات، خاصة وأن التجارب أثبتت أن حد التسجيل المنخفض كان سبباً رئيسياً في فشل تطبيق الضريبة في العديد من الدول، بسبب عدم قدرة الإدارة الضريبية على إدارة الأعداد الكبيرة من المكلفين، فضلاً عن ارتفاع نفقات الجباية.

٤. أن يتم تبسيط إجراءات الفحص والربط والتحصيل، وتحديد الوعاء على أسس محاسبية عادلة، وتطوير الفحص الضريبي باستخدام أساليب فحص حديثة.

٥. أن يتم الإعداد السليم لعملية حصر دقيقة للممولين المتوقع خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة.

٦. أن تتدخل الحكومة عند سريان الضريبة على القيمة المضافة للمحافظة على استقرار الأسعار من خلال استخدام أدوات السياسة المالية التوسعية، وأدوات السياسة النقدية التوسعية؛ وذلك لزيادة الطلب الكلي، فإذا اصطدمت هذه السياسات بمعدلات التضخم المرتفعة التي تتطلب استخدام أدوات السياسة المالية المقيدة، وأدوات السياسة النقدية المقيدة، فإن اختيار هذا أو ذاك تحكمه طبيعة الظروف التي ستصاحب التطبيق.

٧. أن تركز الإدارة الضريبية على مد جسور الثقة بينها وبين الممولين، لأن ذلك يعد أحد العناصر الفعالة لنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وعليها أن تطبق نظاماً مناسباً للأجور والحوافز والمكافآت للعاملين بالقطاع الضريبي، وأن تحسن اختيار العاملين بالإدارة الضريبية، وأن تطور نظم العمل بالإدارة الضريبية، وتقدم المساعدة المباشرة للممولين، وتتبع نظام التقدير الذاتي، لتجني من وراء ذلك ثمرة الالتزام الضريبي من قبل الممولين.

٨. أن يتم تدريب مأموري الضرائب بشكل كافٍ قبل التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، كما يجب الاستفادة من خبراتهم في هذا المجال باعتبارهم الأقدر - بحكم عملهم - على اكتشاف المشكلات واقتراح الحلول المناسبة لها.

٩. أن تبذل الإدارة الضريبية جهوداً كبيرة لنشر الثقافة الضريبية بين الممولين، ومحو الأمية الضريبية، وأن تحاول الاستفادة من وسائل الإعلام المسموعة والمرئية والمقروءة، وأن تعمل الإدارة الضريبية على ترسيخ فكرة أن الممول شريك في العملية الضريبية، وأن تركز على فتح مجال للحوار المجتمعي حول قانون الضريبة على القيمة المضافة حتى لا يفاجأ الممول بتطبيق ضريبة لا يعلم عنها شيئاً، وأن تركز الإدارة الضريبية على توعية الممولين بمشكلات الضريبة على المبيعات، وضرورة الانتقال لنظام الضريبة على القيمة المضافة، وذلك من خلال عقد

الندوات، واللقاءات الدورية مع الممولين بمختلف فئاتهم، ومع أصحاب الخبرة الضريبية من الخاسبين والمحامين.

١٠. أن تحرص الإدارة الضريبية على الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، خاصة الدول التي تتشابه معنا في الظروف الاقتصادية والاجتماعية، للتعرف على الكيفية التي تعاملت بها هذه الدول مع التحديات التي أوردتها الباحثة في هذا البحث من أجل التغلب عليها، أو- على الأقل- الحد من آثارها السلبية.

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

(أ) الكتب:

- أحمد فؤاد مهنا، إبراهيم علي عبدالرازق: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة، الجزء الأول، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٩٧م.
- أمين السيد أحمد لطفي: بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر، بدون ناشر، بدون سنة نشر.
- إيهاب محمد يونس: نحو رؤية لتشخيص وعلاج عجز الموازنة العامة في مصر، النهضة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، أبريل ٢٠١٢م.
- جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢م.
- حامد عبدالمجيد دراز وآخرون: مبادئ المالية العامة (القسم الثاني)، الدار الجامعية، ٢٠٠٣م.
- خالد عبدالعليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، بدون ناشر، بدون سنة نشر.
- خالد عبدالعليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، بدون ناشر، بدون سنة نشر.
- رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
- زكريا بيومي: إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار- دراسة تحليلية مقارنة، المؤتمر الضريبي الثامن، مصلحة الضرائب، ١٩٩٦م.
- زين العابدين ناصر، السيد عطية عبدالواحد: مبادئ علم المالية العامة، بدون ناشر، ٢٠٠٣م.
- السيد عطية عبدالواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م.
- عادل أحمد حسين، مصطفى رشدي شيحة: مقدمة في الاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٠م.

- عادل أحمد حشيش، د. مصطفى رشدي شيحة: مقدمة في الاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٠م.
- عاطف صدقي، محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، بدون ناشر، بدون سنة نشر.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: التطورات المالية الدولية الحديثة دراسة تحليلية مقارنة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٤م.
- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي في ضوء القانون البحريني، مطبعة جامعة البحرين، الطبعة الأولى، ٢٠١٣م.
- عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
- عز الدين إبراهيم: حتمية أسلوب الضريبة على القيمة المضافة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعات في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢م.
- محمد العمروسي: الضريبة العامة على المبيعات وتحديث النظام الضريبي في المجتمع المصري، بدون ناشر، ١٩٩٦م.
- محمد جلال أبو الذهب: محاضرات في النظرية الاقتصادية، معهد التخطيط القومي، مذكرة رقم ٧١٤، ج ٤، يونيو ١٩٦٧م.
- محمد سعد الشريبي: جرائم التهرب من ضريبة المبيعات وفقا لأحكام القانون ٩١/١١ والقانون ١٧/٢٠٠١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١-٢٠٠٢م.
- محمد سعيد عبدالسلام: دراسة في مقدمة علم الضريبة، دار المعارف، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٦٨م.
- المرسي السيد حجازي: النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، ٢٠٠٤م.

#### (ب) المقالات:

١. أبو زيد كامل السيد يوسف: تقييم قانون الضريبة على المبيعات المصرية بمعيار أهداف ومشكلات تطبيقه ووسائل العلاج، بحث منشور بمجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الثالثة عشرة، يوليو ١٩٩٦م، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني.
٢. أسامة علي عبد الخالق: الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية

- العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤ م.
٣. آمال علي إبراهيم: اقتصاديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، ٢٠١٥ م.
٤. جلال الشافعي: الضريبة على القيمة المضافة وآليات تطبيقها بصورة شاملة في مصر في ظل الظروف الحالية في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، نوفمبر ٢٠١٥ م.
٥. جلال عبدالحكيم الشافعي: أساليب فرض ضريبة المبيعات ومدى إمكان تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السابع بكلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٥ م.
٦. حامد طلبه محمد: تساؤلات حول تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر- الضرورات والحدود، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي (تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر- الضرورات والحدود)، كلية التجارة- جامعة بنها- السبت ١٧/٥/٢٠١٤ م.
٧. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٦ م.
٨. زمزم أحمد أبو بكر: تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤ م.
٩. سعيد عبدالعزيز علي: ضريبة المبيعات في مصر- دراسة تحليلية تقويمية، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق- جامعة طنطا- العدد (٩)، يناير ١٩٩٣ م.
١٠. سعيد عبد المنعم محمد: الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، نوفمبر ٢٠١٥ م.
١١. سعيد عبد المنعم محمد: الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)،

- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤ م.
١٢. سعيد عبد المنعم محمد: آليات تطبيق للضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤ م.
١٣. سليمان محمد مصطفى، صلاح الدين عبدالعليم 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 بالاشتراك مع الغرفة التجارية بالقليوبية بجامعة بنها ومصلحة الضرائب المصرية (تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر- الضرورات والتحديات)، ١٧ مايو ٢٠١٤ م.
١٤. سليمان محمد مصطفى، صلاح الدين عبدالعليم: الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول (التحديات وآليات التطبيق)، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤ م.
١٥. سيد عطيتو محمد علي: أهم المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات (الحلول- اتجاهات التطوير)، بحث مقدم إلى مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بالتعاون مع مصلحة الضرائب على المبيعات، القاهرة، ١٠/١٠/٢٠٠٤ م.
١٦. طه خيرى طه: المقومات الأساسية لتطوير أداء الفحص الضريبي في ضوء متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤ م.
١٧. عبدالرحمن عليان: محاور ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، كلية التجارة بجامعة عين شمس، ديسمبر ٢٠٠٧ م.
١٨. عبدالستار عبدالحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق- جامعة المنوفية، العدد التاسع عشر، السنة العاشرة، أبريل ٢٠٠١ م.



١٩. علي أحمد زين: تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالإشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م.

٢٠. كريمة محمد الحسيني: تزايد عبء الدين الداخلي في مصر وسبل مواجهته خلال الفترة (٩١/٩٠ - ٢٠٠٨/٢٠٠٩م)، مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، السنة ١٠٠، العدد ٤٩٩، يوليو ٢٠١٠م.

٢١. محمد رضا سليمان: الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، السنة السادسة والسبعون، العدد ٣٩٩، يناير ١٩٨٥م.

٢٢. محمد عماد السناطوي: متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالإشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م.

٢٣. محمود السيد الناغي: اتجاهات وتحديات وآليات الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، نوفمبر ٢٠١٥م.

٢٤. محمود نحمده علي إبراهيم: الآثار الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، ٢٠١٥م.

٢٥. محي سامي محمد الشباسي: تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالإشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م.

٢٦. مراد إبراهيم الشيمي: متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر: بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر)،

الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة،  
٢٠١٥م.

٢٧. ممدوح أبو السعود: مقومات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالإشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م.

٢٨. وليد أحمد محمد حجازي: استخدام نظام الربط الشبكي كأداة لتوفير المعلومات المحاسبية عن المجتمع الضريبي بهدف زيادة كفاءة وفاعلية نظم الرقابة على ضرائب المبيعات، بحث مقدم إلى مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بالتعاون مع مصلحة الضرائب على المبيعات، القاهرة، ١٠/١٠/٢٠٠٤م.

### (ج) الرسائل العلمية:

١. أسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة طنطا، ١٩٩٩م.

٢. جلال الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة بجامعة عين شمس، ١٩٧٣.

٣. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، أطروحة دكتوراه في الحقوق قُدمت إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٢م.

٤. صابر يونس صالح: دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة (فرع بني سويف)، ٢٠٠٣م.

٥. مروة فتحي السيد البغدادى: الدين العام المحلي المصري وتأثيراته المحتملة على السوقين النقدي والمالي، أطروحة دكتوراه قدمت إلى كلية الحقوق- جامعة المنصورة، ٢٠١١م.

### (د) القوانين واللوائح والتقارير:

١. البنك المركزي المصري: التقرير السنوي، سنوات مختلفة.

٢. القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢م، بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ١٦ (مكرر) في ٢١ أبريل سنة ٢٠٠٢م.

٣. القانون رقم (١١٤) لسنة ٢٠٠٨م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ١٨ (مكرر)، في ٥ مايو سنة ٢٠٠٨م.
٤. القانون رقم (١٦١) لسنة ١٩٩٧م بإعفاء الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزائها ومكوناتها وقطع غيارها والمعدات اللازمة لاستخدامها والخدمات التي تقدم لها من الضريبة العامة على المبيعات، الجريدة الرسمية، العدد ٥١ (مكرر) في ٢٣ ديسمبر ١٩٩٧م.
٥. القانون رقم (١٦٣) لسنة ١٩٩٨م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٢٤ (مكرر) في ١٤ يونيو سنة ١٩٩٨م.
٦. القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ (تابع) في ٢٤ مايو ٢٠٠١م.
٧. القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٤ (مكرر) في ٢٩ يناير سنة ١٩٩٧م.
٨. القانون رقم (٧٣) لسنة ٢٠١٠م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ (تابع) في ٢٧ مايو سنة ٢٠١٠م.
٩. القانون رقم (٨٩) لسنة ٢٠٠٤م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ (مكرر) في ٢٢ مايو ٢٠٠٤م.
١٠. القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ١٣ (تابع) في ٣١ مارس ٢٠٠٥م.
١١. القانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ (مكرر) في ٣٠ يونيو سنة ١٩٩٦م.

١٢. قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم (١٦٤) لسنة ٢٠٠٢م بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، الجريدة الرسمية، العدد ٣٠ (مكرر) في ٢٧ يولية سنة ٢٠٠٢م.
١٣. قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠١٥م بإصدار قانون الخدمة المدنية، الجريدة الرسمية، العدد ١١ (تابع) في ١٢ مارس سنة ٢٠١٥م.
١٤. وزارة المالية المصرية: البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة سنوات مختلفة.

#### ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Alan A. Tait: Value-Added Tax: International Practice and Problems, International Monetary Fund, Washington, DC, 1988.
2. Alan Tait: Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues, International Monetary Fund, Occasional Paper No. 88, Washington, D.C., June 15, 1991.
3. Arvind Ashta: European VAT - General Principles, Burgundy School of Business – CEREN, 2007.
4. David M. G. Newbery, Nicholas Stern: The Theory of Taxation for Developing Countries, Oxford University Press, 1987.
5. Harold M. Groves: Financing Government, Holt, Rinehart and Winston, New York, 1965.
6. IMF Survey, Publication of the International Monetary Fund, October 28, 1996.
7. John V. Brown and Suzanne Chardwich: A Guide VAT in the UK, Ernst and Young, London, 1990.
8. Seth A. Terkper: VAT in Ghana: why it failed, Tax Notes International, 1996.
9. The World Bank: Introducing a value added tax: lessons from Ghana, PREM Notes, Number 61, December 2001.

#### ثالثا: المراجع باللغة الفرنسية:

1. Claude Gambier: Les impôts en France, edition Francis Lefebvre, 1986.
2. Francis Alcade: La profession libérale en droit fiscal, Editions 1985.

3. Jean Jacque Philippe: La tax sur la valeur ajoutée, edition berger-leveroult, 1973.
4. Michel Dran: Droit fiscal, Editions Masson, 1975.
5. Moïse Koumoué Koffi: La taxe sur la valeur ajoutée: dans le développement économique de la Côte-d'Ivoire, EditionsLibrairie General dedroit et de jurisprudence (L.G.D.J), Paris, 1981.

رابعاً: مواقع الإنترنت:

1. <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>
2. <https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect-taxes/vat-services/documents/vat-services.pdf>
3. <http://www.k1b1.com/news-action-show-id-44248.htm>

## الفهرس

## أولاً: فهرس الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٧٥٨	القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى مستوى الاقتصاد القومي.	١
٧٩١	فرق الإيراد بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات المستبدلة في عينة من دول أفريقيا (كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي).	٢
٧٩٢	فرق الإيراد بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات المستبدلة في جميع الدول التي أخذت بضريبة القيمة المضافة منذ عام ١٩٨٥م (كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي).	٣
٧٩٤	الإيرادات والنفقات العامة والعجز الكلي للموازنة العامة ونسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي في مصر خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م.	٤
٧٩٩	نسبة إسهام الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م.	٥
٨٠٠	نسبة إسهام الضريبة العامة على المبيعات في الإيرادات الضريبية خلال الفترة من السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م حتى السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م.	٦
٨٢٧	نماذج تنظيم إدارة ضريبة القيمة المضافة.	٧

## ثانياً: فهرس المحتويات

١٠٤٥	المقدمة .....
١٠٥٠	مبحث تمهيدي : الإطار المفاهيمي للضريبة على القيمة المضافة .....
١٠٦٨	الفصل الأول .....
١٠٦٨	ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر .....
١٠٦٩	المبحث الأول .....
١٠٦٩	مشاكل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .....
١٠٩٥	المبحث الثاني .....
١٠٩٥	تعويض نقص الموارد المالية في الخزانة العامة للدولة .....
١١٠٦	المبحث الثالث .....
١١٠٦	الاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة .....
١١١٣	المبحث الرابع .....
١١١٣	مواكبة التطورات والتحولات الإقليمية والدولية .....
١١١٦	الفصل الثاني .....
١١١٦	تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر وكيفية التغلب عليها .....
١١١٧	المبحث الأول .....
١١١٧	المشكلات الانتقالية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة .....
١١٢٥	المبحث الثاني .....
١١٢٥	أثر ضريبة القيمة المضافة على المستوى العام للأسعار .....
١١٢٨	المبحث الثالث .....
١١٢٨	أزمة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية .....
١١٤٠	المبحث الرابع .....
١١٤٠	ضعف الوعي الضريبي للممولين .....
١١٤٣	الخاتمة .....
١١٤٩	قائمة المراجع .....
١١٥٩	فهرس المحتويات .....