كلية التجارة

# دراسه تحليليه للمشكلات المصاحبه لتطبيق الضريبه على القيمه المضافه فى الفكر الضريبى المعاصر

بحث مقدم إلـى المؤتمرالعلمى لجمعيه خريجى كلية التجاره جامعة بنها بالاشتراك مع الغرفه التجاريه بالقليوبيه،جامعة بنها،&مصلحة الضرائب المصريه
المنعقد تحـت عنـوان:

تطبيق الضريبه على القيمه المضافه فى مصر
والضرورات والمحاذير
يوم السبت الموافق١٧ مايو ٢٠١٤

إعداد


**أ.د/ سليمان محمد مصطفى**
أستاذ المحاسبة المالية و نائب رئيس
جامعة بنها لشئون التعليم والطلاب

**أ/ صلاح الدين عبدالعليم إبراهيم**
محاسب قانونى - زميل الجمعية المصرية
للمالية العامة والضرائب وباحث دكتوراه

# الاطار العام للبحث

## مقدمة البحث :

لقد إستقر الفكر المالى والإقتصادى الحديث على أنه لا مفر من ان الإصلاح الضريبى بالجودة العالية والذى يساهم فى خلق مناخ جيد للاستثمار مع ضمان تحقيق أكبر قدر من العدالة الضريبية مع التوازن فى توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الموازنة العامة للدولة بهدف تحقيق أهداف الموازنة وتحقيق الانفاق الاجتماعى على بنود الموازنة .

ومن منطلق أهمية الإصلاح الضريبى والمالى فى مصر اتخذت مصر خطوات هامة فى سبيل ذلك كان من أهمها صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتم نشره بالجريده الرسمية فى ٩ يونيو ٢٠٠٥ .( [١] ) كأحد أهم التشريعات الحديثة التى تم اصدارها على الرغم من التحفظات التى وردت على بنود القانون والمشكلات التى يراها العديد من الباحثين فيه . هذا من ناحية ومن ناحية أخرى واستمراراً للاصلاح الضريبى صدر القرار رقم ١٥٤ مايو لسنة ٢٠٠٦ من رئيس الجمهورية والخاص بدمج مصلحة الضرائب على المبيعات ومصلحة الضرائب على الدخل فى مصلحة واحدة وهى مصلحة الضرائب المصرية وهذا يعد تحولاً تاريخياً فى مسيرة الاصلاح المالى والضريبى .

غير أن ذلك يتطلب العديد من الاجراءات لضبط العلاقة ثلاثية الأبعاد بين كل من لمسجلين والادارة الضريبية والتشريعات التى تنظم تلك العلاقة سواء فى مراحل الربط أو الفحص أو التحصيل وما يستلزم ذلك من اجراءات .

وقد ظهر ذلك واضحاً من خلال تطبيق أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ – الضريبة العامة على المبيعات – منذ نشأته وحتى تاريخه الأمر الذى تطلب إدخال العديد من التعديلات على مواد ونصوص وبنود القانون تمثلت فى اصدار ١٠ قوانين ملحقة به ومعدلة وكذلك ٣ قرارات وزارية باللائحة وعدد ٩ قرارات وزارية . ([٢])بالاضافه الى كافة التعديلات حتى ٢٠١٤ اى مايقرب من ٢٤ سنه على صدور القانون.

وتماشياً مع دور الدولة فى العمل على تخفيف العبء على المسجلين والمواطنين خاصة محدودى الدخل والعمل على معالجة ما ظهر من مشكلات التطبيق لاحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ فى ظل الظروف التى تمر بها مصر الان وما أفرزته من تأثير على الاستثمار والتمويل مما أثر على الحصيلة والعجز المتزايد فى الموازنه العامه للدوله فقد ارتأت العديد من المؤتمرات الضريبية والجمعيات العلمية وغرف الصناعات المختلفة وكذلك الغرف التجارية فى مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة مدخلاً للحد من مشكلات التطبيق للقانون رقم ١١ لسنة ٩١ يهدف تجنب الازدواج الضريبى خاصة أم المشكلات فى ضرائب المبيعات وهى خدمات التشغيل للغير ولدى الغير والخدمات بصفة عامة وذلك بهدف تخفيض الأسعار ودعم القدرات التنافسية للمشروعات التجارية

---

(١) د. السعيد محمد عبد العزيز شعيب ، " **دراسة المشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسئولية المراجع فى اعتماد الاقرار الضريبى** " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة السادسة والعشرون ، ملحق العدد الأول ٢٠٠٦ ، ص ٣ .

(٢) رأفت صبحى ، " **دراسة مبسطه لمشروع قانون القيمة المضافة مقارنة بقانون ضرائب المبيعات** مركز الاعلامى المصرى ، فندق شبرد ، ٢٠٠٩/٣/١٦ .

والصناعية وتحفيز وتركيز قاعدة المجتمع الضريبى وتحقيق التوازن بين الحصيلة والعدالة وتجنب التهرب الضريبى والعمل على انهاء– او على الاقل الحد من – إقتصاد الظل.

## أولاً مشكلة البحث :

تظهر مشكلة البحث المعروض فى وجود خلل كبير فى العلاقة ثلاثية الأبعاد المكونة للنظام الضريبى والمتمثلة فى كل من التشريع بنصوصه القانونية وما بها من مشكلات فى تطبيقها وكذلك القائمون على تطبيق ذلك القانون وهم ممثلو الادارة الضريبية وثالثهم دافع تلك الضريبة وهو المسجل . ووجود خلل بين أى طرف من الأطراف يؤثر على تحقيق الأهداف الضريبية الامر الذى ادى الى كثرة وتعدد النزاعات الضريبيه سواء داخل الادارات الضريبيه او فى المراحل المختلفه للنزاعات القضائيه والتى وصلت فى عام ٢٠١٣ الى مايقرب من نحو ٢٠٠ ألف قضية حتى ٢٠١٣/٩/٣٠[٣]كما تمثل الحصيلة الضريبية المهدرة من هذه المنازعات جزءاً كبيراً من المتأخرات الضريبية (عامه ومبيعات )المقدرة بنحو ٤٣ مليار جنيه والتي تراكمت بسبب الخلافات علي تقدير الضريبية بين المصلحة والممولين(المسجلين) خلال سنوات تطبيق قانون الضرائب على المبيعات خاصة فى نقاط( فئات الضريبة ، المخاطبين بأحكام القانون ، حدود التسجيل وكيفية خصم الضريبة – ورد الضريبة وكذلك الضريبة الاضافية ) وذلك بهدف تحقيق المصالح المشتركة لأطراف العلاقة ومدى الضروره لحل تلك النزاعات. وأصبح مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة بين مؤيد ورافض، **فالمؤيد يقول:** إنه سيكون خطوة حضارية في تحقيق المساواة والعدالة في التكليف الضريبي، **والرافض يقول:** إن البيئة الاقتصادية والاجتماعية، والوعي الضريبي غير متوافر في الوقت الحاضر لإصدار هذا القانون. صعوبات عديدة سوف تظهر خلال تطبيق هذا القانون، ما قد يُلجئ المشرع إلى التعديل ثم التعديل له، وإلى ما بعد التعديل.

كما ان نظام التظلم والفصل في المنازعات الضريبية غير مستعد في الزمن الحالي للتصدي لهذه المنازعات من حيث حجم وإمكانية الجهاز القضائي والإداري الحالي، بالإضافة إلى نقص الخبراء في هذا الميدان، ما يستدعي تطويره لحل مشكلات التهرب الضريبي، ونتائجه العملية والتطبيقية والقضاء الجنائي. والمشكلة تكمن في الانتقال إلى هذا النظام الجديد في آثار هذه الضريبةعلى الاستهلاك والمدخرات لكل من الطبقتين (الغنية) و(الفقيرة)، ما قد يؤدي الى إحباط لدى الفقراء في شراء السلع لمساواتهم مع الأغنياء.ميسورى الحال ذو الدخل المرتفع. فتعويض الأسر الفقيرة أمر صعب، فالدولة: هي

[٣] http://www.gn4me.com/alalamalyoum/inner.jsp?edition_id=3535&art_id=4254246 ٢٠١٤/١/٢٤

أم الفقير والغني على حد سواء وفي جميع الدول ومنها مصر يترقب بعض السياسيين والجمهور الآثار السلبية المتوقعة للضريبة على القيمة المضافة على أسعار البيع بالتجزئة – من هلع وخوف – مما يستدعي معه دراسة حجم الآثار السلبية له، قبل إصدار هذا القانون.والانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة لا شك في أنه يؤمن وفرة في العائدات الضريبية والحيادية والمساواة، ولكن هذا يحتاج إلى إعداد كبير ومتواصل مع المكلفين وتحديد نماذج من شرائح المجتمع لمعرفة أثرها على المستهلك سواء الغني أم الفقير، والاعتماد على الإعلام لنشر الوعي الضريبي. فالمجتمع المصري بحاجة إلى استقرار ضريبي.

**لذلك سيقوم الباحثان بتناول موضوع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر من خلال مشروع القانون بالمقارنة مع القانون الحالى كدراسة انتقادية مقارنة تهدف تحديد الايجابيات والسلبيات بين القيمة المضافة VAT ، ضرائب المبيعات Sales Tax ثم عرض الضرورات والمحاذير للتطبيق فى مصر.**

## ثانياً : هدف وأهمية البحث :

**يهدف البحث إلى** التعرف على بعض مشكلات التطبيق لاحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والقوانين والقرارات المعدلة له ، وذلك من خلال تناول لبعض تلك المشكلات وعمل مقارنة بمشروع الضريبة على القيمة المضافة بهدف عدم تكرار تلك المشكلات فى مشروع القانون الجديد مع طرح مجموعة من الأسئلة لا تجد اجابات فى مشروع القانون للوصول الى إجابات تساهم فى حل المشكلات القائمة والتى منها الإزدواج الضريبى وضبط العلاقة بين اطرافها الأمر الذى يسوق الباحثان الى **الأهمية** من ذلك حيث أن هذا الموضوع من الموضوعات المطروحة لتحديد تلك الاثار للمشكلات الحالية وبناء الثقة بين الممولين والادارة الضريبية لتحقيق الربط الذاتى للضريبة كما جاء فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ( الضريبة على الدخل ) خاصة فى ظل القرار الجمهورى بدمج المصلحتين تحت مسمى مصلحة الضرائب المصرية وما يتطلب ذلك من تأهيل للادارة الضريبية وتحديث للهيكل التنظيمى للمصلحة .

## ثالثاً : فروض البحث :

**يقوم البحث على فرض أساسى وهو:** تساهم الضريبة على القيمة المضافة فى الحد من العديد من مشكلات التطبيق لقانون الضريبة على المبيعات ، الازدواج الضريبى ، وحل مشكلات الضريبة على الخدمات وتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين .

## رابعاً : حدود ونطاق البحث :

١- لن يتناول البحث كافة المشكلات الخاصة لضريبة المبيعات الا فى حدود هدف البحث .

٢- سيقتصر عرض المقارنات عن النقاط التى يراها الباحثان ضرورية من وجهة نظرهما فقط.

٣- وسيتناول البحث الإطار المفاهيمى للضريبة العامة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة بهدف التأصيل.

## خامساً : منهج البحث :

سيقوم الباحث فى هذه الدراسة باستخدام منهجى البحث الاستقرائى والاستنباطى حيث يقوم باستقراء الكتابات والدراسات للباحثين والكتاب والمنظمات ذات العلاقة بموضع البحث مع استخدام المنهج المقارن ايضاً بين بنود القانون للضريبة العامة على المبيعات ومشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة وكذلك المشكلات وكيفية معالجتها فى القانون والمشروع والمشروع .

## سادساً خطة البحث : سيقوم الباحث بتقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث هى :

**المبحث الأول : مفهوم وطبيعة الضريبة العامة على المبيعات وتطورها.**

**المبحث الثانى : مفهوم الضريبة على القيمة المضافة فى الفكر الضريبى المعاصر وتجارب بعض الدول الاخرى..**

**المبحث الثالث :** الضرورات والمحاذير لتطبيق الضريبه على القيمه المضافه فى مصر.

# المبحث الأول
# مفهوم وطبيعة الضريبة العامة على المبيعات وتطورها

### (١-١) مقدمة :

عرفت مصر الضرائب السلعية غير المباشرة – بخلاف الضرائب الجمركية – منذ عشرينات القرن الماضى وذلك من خلال رسوم الانتاج ورسوم الاستهلاك وفروق الاسعار والاتاوات وضريبة الجهاد التى كانت مفروضة على بعض السلع مثل الخمور والبن ورق العنب والكبريت وغيرها .( [٤])

وقد تم بذل العديد من المحاولات بهدف توحيد القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم على تلك السلع وقد ظهرت أول فكره لادخال ضرائب المبيعات فى مصر عام ١٩٧٧ وانتهى الأمر بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة

---

(٤) د. حامد طلبة محمد ، **المحاسبة الضريبية** ، كلية التجارة ببنها ، ١٩٩٣ ، بدون ناشر ، ص ٥٩٨ .

١٩٨١ والذى ادخلت عليه تعديلات كبيرة وظهرت به مشكلات متعددة الأمر الذى أدى إلى طرح مشروع الضريبة العامة على المبيعات لتعديلات تلك القصور وذلك حال جميع القوانين عموماً ، وهذا ما سوف يوضحة الباحثان فى هذا البحث من بداية فرض الضريبة العامة على المبيعات وما صاحبها من مشكلات تطبيق ايضاً .

## (٢-١) مفهوم الضريبة العامة على المبيعات وأسباب اللجوء إليها وفرضها وخصائصها :

### ٢-١-١ مفهوم الضريبة العامة على المبيعات :

هى تلك الضريبة التى تفرض على رقم الأعمال المتمثل فى مبيعات السلع والخدمات سواء كانت تلك السلع والخدمات أولية أو وسيطة أو نهائية . حيث يقوم البائع باضافتها إلى قيمة الفاتورة وتحصيلها من المشترى أو المنتفع وعلى ذلك فإن السلع الصناعية المنتجة بمعرفة المنتج الصناعى المكلف لا يسدد عنها ضريبة المبيعات حتى يتم بيعها .

### ٢-١-٢ أسباب اللجوء إلى الضريبة العامة على المبيعات وفرضها :

نظراً لما واجه القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ الضريبة على الاستهلاك من أوجه قصور ومشكلات فى التطبيق تمثلت فى الآتى :

١- تباين فئات الضريبة وتعددها حيث تراوحت ٢% ، ٥% للمنتج المحلى وبين أقل من ٢% الى أكثر من ٣٢% للسلع المستوردة .
٢- ازدواج وتكرار دفع الضريبة .
٣- وجوب سدادها كل عشرة أيام فقط .
٤- استحقاقها فى بعض الحالات عند سحب السلع من المخازن أو من مكان الانتاج قبل اتمام البيع .
٥- الاتجاه لصالح السلع المستوردة الذى قد يتم تصنيعها محلياً حيث أن الفئات فى صالح المستورد على حساب الانتاج المحلى .
٦- زيادة الرأى والاتجاه الى الاخذ بما أخذ به أكبر من ٧٥ دوله بغرض الضريبة العامة على المبيعات .

بالإضافة إلى العديد من المشكلات الأخرى من خلافات بين الممولين والادارة الضريبية عند اتمام عملية الفحص كل ذلك أدى الى صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢٠٠٥ وكافة التعديلات التى ظهرت عليها خلال فترات لتطبيقه كما اشار الباحث فى مقدمة البحث وذلك بالغاء القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ وبدء العمل بالقانون – الضريبة العامة على المبيعات فى ١٩٩١/٥/٣ .

### ٢-١-٣خصائص الضريبة العامة على المبيعات

**تمثلت أهم خصائص الضريبة العامة على المبيعات فيما يلى :**

١- أنها ضريبة غير مباشرة فهى تصيب المستهلك النهائى ويتم نقل عبؤها للمستهلك النهائى مهما كان المكلف بسدادها وسلسلته .
٢- هى ضريبة عينية ( سلعية ) اى تفرض على السلع والخدمات بغض النظر عن من يتحملها .
٣- هى ضريبة تسرى على القيمة البيعية للسلعة أو مقابل الخدمة الخاضعه للضريبة
٤- هى ضريبة اقليمية اى تفرض داخل حدود وجمهورية مصر العربية بغض النظر عن جنسية منح السلعة أو مؤدى الخدمة أو المستورد .
٥- هى مستحقه عن بيع السلعة أو أداء الخدمة أى أن الواقعة المنشأة لها هى حالة البيع .

٦- هى ضريبة على القيمة المضافة أى تسمح للمكلف بتوريدها عند احستاب الضريبة وذلك بخصم الضريبة على مدخلاته من الضريبة على مخرجاته وذلك لتلافى الازدواج الضريبى .( *)

٧- هى ضريبة تسعى للعدالة الاجتماعية وذلك من خلال الاعفاء الضريبى بالنسبة للسلع الاساسية للدخول المحدوده ومن خلال التدرج فى الارتفاع بالنسبة لاسعارها

٨- هى ضريبة ذات اسعار نسبية أو نوعية فقد تفرض كنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة وأخرى على مبلغ ثابت على الوحدة فى السلعة ( مثل الطن ، المتر ، ..... الخ )

## ٢-١-٤مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات

وفقاً لنص المادة (١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ يتم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات تتمثل فى :

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

**المرحلة الثانية :**يكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة .

**المرحلة الثالثة :** يكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة وتاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة

وقد تم تطبيق المراحل الثلاثة كتطبيق للمادة الرابعة من القانون " تسرى المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون ، ويجوز لرئيس الجمهورية الانتقال فى تحصيل الضريبة بالنسبة للسلع الى المرحلة الثانية والثالثة حسب الأحوال " وقد تم ذلك بصدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات على المرحلة الثانية والثالثة .

## ٢-١-٥أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات –المزايا والعيوب – ونطاق سريانها.

**هناك ثلاثة اساليب رئيسية لفرض الضريبة على رقم الأعمال وهى : (٦)**

١- **أسلوب الضريبة الشاملة المتتابعة على رقم الأعمال :** ويتم فرض الضريبه لهذا الاسلوب على السلع عند تداولها من شخص الى آخر من وقت انتاجها حتى وصولها للمستهلك النهائى وعن مواد أولية أو وسيطة أو سلع نهائية وهى طريقة تراكمية لتكرار فرضها خلال مراحل الانتاج والتوزيع .

**ويعاب عليها** أنها تؤدى الى ارتفاع اسعار السلع لفرض الضريبة فى كل مرحلة مما قد يدفع رجال الأعمال الى استيراد السلع الاجنبية التى لا تستحق عليها الضريبة الا مرة واحدة .

٢- **أسلوب فرض الضريبة العامة الموحدة على رقم الأعمال :** وقد لجأت دولاً كثيره الى اتباع ذلك الاسلوب لتلافى عيوب الطريقة السابقة فهى تفرض على مرحلة معينة من مراحل تداول السلعة دون غيرها وفى مرحلة واحدة فقط .

- **وتتميز** هذه الطريقة بأن عبئها معروف ومحدد – لا تميز سلعاً عن غيرها .
- **ولكن أهم عيب لها** ارتفاع سعرها مما قد يؤدى الى محاولة التهرب منها .

٣- **اسلوب فرض الضريبة على القيمة المضافة :** ويقضى هذا الاسلوب بفرض الضريبة على القيمة المضافة فقط فى كل مرحلة من مراحل تداول السلع وتحسب القيمة المضافة بطريقتين .

---

(*) يشير الباحثان الى هذه الخاصية مع التحفظ على عدم تطبيق تلك الخاصية على الخدمات وكذلك على السلع المعفاه أو سلع الجدول وهذا ما سيتم تناوله لاحقاً فى الضريبة على القيمة المضافة .

(٥) د. حامد طلبة محمد ، المرجع السابق ، ص ٦٠٢ .

أ) **مباشرة** بالفرق بين رقم الأعمال نهاية فترة ما وبين إجمال رقم الأعمال فى بداية هذه الفترة وتحسب عليه الضريبة

ب) **طريقة غير مباشرة** تحسب الضريبة على اجمالى رقم الأعمال فى نهاية فترة ثم تستنزل منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة وتتميز هذه الطريقة بأنها أكثر احكاماً فى رقابة تطبيق الضريبة وتحصيلها وتضييق فرص التهرب منها . غير أنها تحتاج الى دفاتر منتظمة وأمينة من قبل المكلفين بها .

## ٢-١-٦مزايا وعيوب الضريبة العامة على المبيعات

**أهم المزايا :**

- وفرة الحصيلة الضريبية وزيادة الاسعار تقى زيادة الحصيلة المتوقعة وهى موارد حقيقية تساهم فى عجز الموازنة العامة للدولة .
- تراعى الاعتبارات الاجتماعية بالتخفيف عن محدودى الدخل بعدم اخضاع السلع الاساسية للضريبة أو بتصاعد فئات الضريبة كما فى السلع الكمالية .
- تشجع الصادرات وزيادة القدرة التنافسية حيث أن سعر الضريبة على الصادرات صفر مع رد المصدر للضريبة على المدخلات
- تساعد طريقة القيمة المضافة فى تلافى تكرار الفرض والتحصيل والوقوع فى الازدواج الضريبى

**أهم العيوب :**

- فرض الضرائب السلعية غير المباشرة يؤدى الى زيادة اسعار السلع والخدمات الخاضعة .
- انخفاض حد التسجيل والبالغ (١٥٠٠٠٠،٥٤٠٠٠٠ جنيه سنوياً) للصانع والتاجر مما يوسع قاعدة المجتمع الضريبى .
- الضريبة الإضافية والتى تصل الى ٢٦% سنوياً ½ % اسبوعياً فى ظل عدم وجود دفاتر منتظمة تخلق مشكلات عديدة .
- فرض الضريبة على السلع الرأسمالية المستوردة يؤدى الى زيادة نفقات الانتاج وأسعار البيع وتحقق ازدواج ضريبى .

## ٢-١-٧نطاق سريان الضريبة :

**يتحدد نطاق سريان الضريبة العامة على المبيعات فى النقاط الثلاث الاتية :**

أ- **السلع والخدمات الخاضعة للضريبة :** وقد حددتها نصوص المادة (٢) من القانون على أنه " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية أو المستوردة إلا ما استثنى فيها بنص خاص ويكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات المصدره للخارج .

وقد تم تحديد السلع المصنعه تحديداً واضحاً حيث انها تلك التى يجرى عليها عمليات تحويل للمادة بوسائل اليه أو يدوية كما يعتبر تصنيعاً عمليات التركيب لاجزاء الأجهزة والتغليف واعادة التغليف والحفظ فى الصناديق والطرود .

أما السلع المستوردة وهى تلك السلع الواردة من الخارج وفقاً لما ورد باقسام وفصول جداول التعريفة الجمركية .

**وفى ضوء التعريفات السابقة يشير الباحثان الى أن** السلع والخدمات – محلية أو مستوردة – يخضع فى الاصل للضريبة العامة على المبيعات .

أما الاعفاء من الضريبة وهو الاستثناء ينبغى أن يكون بنص خاص وقد وضح ذلك فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن السلع المعفاه الضريبية على المبيعات والتى فيها " منتجات صناعة الالبان – الزيوت النباتية المدعومه للطعام – منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج .. وكافة السلع المحددة بنص القانون.

وهناك سلعاً واصنافاً لا تخضع لضريبة المبيعات لانها لا تدخل فى أى مرحلة تصنيع محلية أو مستوردة مثل جميع المنتجات الزراعية والنباتية والحيوانية واللحوم الطازجة أو المجمدة إلا ما تم خضوعه مثل الاسماك المدخنه والكفيار

السلع الرأسمالية وقد تم اخضاعها بنص القانون وهناك مطالبات عديدة باعفاءها وان كان قد تم معالجة جزء كبير فى القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ وعمليات التقسيط لضريبتها وكذلك حدود القانون والخدمات الخاضعة للضريبة وقد جاءت على سبيل الحصر فى المادة(٢) من القانون حيث ان الاساس فى الخدمة هو عدم الخضوع وان ما يخضع منها جاء على سبيل الحصر .

**ب- الاشخاص المكلفون بالضريبة :** والمكلف هو بنص القانون " الشخص الطبيعى والمعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتج صناعى أو تاجر أو مؤدى لخدمة خاضعة للضريبة متى بلغت مبيعاته حد التسجيل المحدد فى القانون .

**وهناك مكلفون بصفة الزامية** : وهم الذين عليهم الالتزام بالتسجيل لدى المصلحة تبعا لأحكام القانون ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية **وهم :**

( المنتج الصناعى – مورد الخدمة الخاضع للضريبة – المستورد للسلع الخاضعة – المنتج الصناعى أو مستورد الخدمة لسلعة من السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون – وكلاء التوزيع المساعدين كل ذلك متى بلغ حد التسجيل .

**وهناك المكلف بصفة اختيارية مادة (١٩)**

**وهو الشخص الطبيعى والمعنوى الذى لم يبلغ حد التسجيل ولكن اراد الاستفادة من مزايا قانون ضرائب المبيعات مثل الخصم للضريبة على المدخلات والمردودات .**

## ٢-١-٨طرق التحاسب وتحديد وعاء الضريبة وسعرها :

يقصد بطرق التحاسب وتحديد وعاء الضريبة التى يتم على اساسها حساب الضريبة الهامة على المبيعات وذلك بتحديد قيمة السلع أوالخدمات الخاضعة للضريبة وتتحدد العلاقة بين مبلغ الضريبة ووعاء الضريبة عن طريق سعر الضريبة .

**أولاً : بخصوص السلع والخدمات المحلية** : تتحدد قيمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بالمبالغ المدفوعة فعلاً مقابل السلعة أو الخدمة والثانية بالفاتورة الضريبية التى حررها البائع المسجل الى مشترى مستقل عنه وذلك بعد استبعاد الخصومات التجارية وفقاً لنص المادة (٦) من اللائحة التنفيذية وكذلك يكون السعر السائد هو اساس وعاء الضريبة فى حالة البيع بالمقايضة ، وايضاً تكون الخدمات الواردة بالفاتورة دون رسوم أو ضرائب أخرى . (٧)

**ثانياً : السلع والخدمات المستوردة :**

يتحدد وعاء الضريبة بكامل القيمة عند الافراج الجمركى للسلع الخاضعة للضريبة الجمركية على النحو التالى :

وعاء الضريبة كامل القيمة بالبيان الجمركى + الضرائب الجمركية + الرسوم ولاضرائب الأخرى . ويراعى استبعاد قيمة الجمارك كلياً أو جزئياً فى حالة الاعفاء الجمركى كلى أو جزئى أو جمارك مخفضة .

– **عند تحقيق البيع فى السوق المحلى** : وتستحق الضريبة على المبيعات على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها فى السوق المحلى وفى كافة مراحل تداول السلعة .

وهنا يحق للمستورد وإستيراد ضرائب المبيعات الذى قام بسدادها وفى مرحلة الافراج الجمركى وكذلك فى كل مرحلة من مراحل تداول السلع .

– **ويتم تحديد سعر الضريبة على المبيعات فى صورتين هما :**

السعر الفنى أو النسبى بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة وتتراوح سعر الضريبة على السلع والخدمات من الفئات ٥، ١٠، ١٥، ٢٥ % الخ هذا بالنسبة للسعر النسبى أما السعر الثابت فيكون بمبلغ معين على الوحدة من السلعة ( طن ، كيلوجرام ، متر ، لتر ، الخ )

## ٢-١-٩بعض المشكلات لتطبيق احكام الضريبة على المبيعات :

---

(٦) د . جلال الشافعى ، وآخرون ، " **الضريبة الموحدة** " ، بدون ناشر ، ٢٠٠٢ .

وقد ظهر العديد من المشكلات اثناء تطبيق احكام الضريبة على المبيعات منذ إصداره حتى تاريخه و ظهر ذلك فى النقاط الآتية :

١- تمثلت المشكلة الرئيسية فى خدمات التشغيل التى حددتها بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون وظهرت على سبيل الحصر بالجدول ولم يتناول الباحث خدمة بعينها غير أن المشكلة الرئيسية تمثلت فى عدم خصم الضريبة على مدخلات تلك الخدمات منذ خدمات الفنادق والمطاعم السياحية وخدمات شركات النقل السياحى وغيرها .

وتعتبر هذه المشكلة تسبب ازدواج فى الضريبة حيث تأخذ على المدخلات وعلى المخرجات دون خصم وهذا ما تم المطالبة بتخصيمها فى مشروع الضريبة على القيمة المضافة .

٢- مشكلة تباين و تعدد فئات الضريبة والتى تتراوح بين ١,٦٥% حتى ٢٥% .

٣- مشكلة ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية وقطع الغيار والصيانة . والتى ساهم القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ فى حل بنداً من مشكلاتها إلا أن هناك مشكلات أخرى لدفعها على السلع الغير خاضعة وسلع الجدول بعدم خصمها .

٤- مشكلة الضريبة الاضافية والتى تصل الى ٢٦% سنوياً بواقع ½ % أسبوعياً وهى نسبة كبيره جداً .

٥-مشكلاتضريبة المبيعات والفكر المحاسبى ومدى التعارض فى احيان كثيره مع مبادئ ومعايير المحاسبه المصريه.

٤- هناك مشكلات التقدير فى الفحص لمعالجه الهالك والتالف للمنشآت الصناعية – خاصة فى صناعات النسيج – المعادن – الكيماويات وخلافه . وهناك العديد من المشكلات التى تحتاج الى ابحاث كثيره غير أن البحث ليس مجالا لتداولها .

٦-مشكلات حول القضايا الضريبيه المعاصره مثل الانشطه خارج الميزانيه والرهن والاستثمار العقارى ومعالجتها فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

**لذلك سيقوم الباحثان بالانتقال الى ملامح مشروع الضريبة على القيمة المضافة واطارها المفاهيمى لتوضيح ذلك فى الجزء التالى من البحث .**

## المبحث الثانى

## مفهوم الضريبة على القيمة المضافة فى الفكر الضريبى المعاصر وتجارب بعض الدول الاخرى.

**مقدمه:**

يعتبر انتشار ضريبة القيمة المضافة أهم التطورات الضريبية التي شهدتها السبعون عاما الأخيرة. ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن يُسمع بهذه الضريبية أحد خارج فرنسا؛ أما الآن فهي مطبقة في اكثر من ١٥٠ بلدا حيث تسهم في العادة بما يقرب من ربع الإيرادات الضريبية الكلية. وعلاوة على ذلك، لا يزال هناك جهود كثيرهتُبذل في مجال ضريبة القيمة المضافة، ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذ في التزايد. أما البلدان التي اعتمدتها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، وتواجه مشكلات متشابهة في جوانب عديدة عبر البلدان . مثل كيفية رد الضريبة ومواجهة الاحتيال.

وهناك مشكلات جديدة تنشأ، كالمشكلات المترتبة على التجارة الإلكترونية، وأفكار جديدة تظهر بشأن ماتستطيع هذه الضريبة تحقيقه فيما يتعلق بمعاملة الخدمات المالية والقطاع العام على سبيل المثال.

ولما كانت هناك تحديات متشابهة تواجه بلدانا كثيرة، متقدمة ونامية على حد سواء ومنها مصر، فإن فرصة اقتسام الخبرات تعتبر كبيرة للغاية. والغرض من هذا البحث المقدم هو تيسير إقامة حوار متواصل حول هذه القضايا التي تكتسب أهمية كبرى في ترجيح إمكانية تحقيق النظام الضريبي الكفء والعادل في مصر.

**٢-١تعريف ضريبة القيمة المضافة ونطاق تطبيقها([٨])**

**يتمثل جوهر ضريبة القيمة المضافة في توفير آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المدفوعة على مخرجات الإنتاج.** وفيما عدا ذلك، يتبين التنوع الكبير في ضرائب القيمة المضافة المطبقة في الواقع العملي من حيث وعاء الضريبة ونطاق النشاط الاقتصادي الذي تنطبق عليه، وذلك ضمن جملة أمور أخرى. ونتيجة لذلك، يمكن أن يكون هناك مجال للاختلاف حول ما إذا كان يصح أن يطلق على ضريبة ما اسم ضريبة القيمة المضافة.[٩] وتأخذ هذه الدراسة بالتعريف القائل بأن" ضريبة القيمة المضافة هي *ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على المبيعات حتى نهاية مرحلة التصنيع على الأقل، مع إجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المستحقة على مخرجات الإنتاج، ربما مع استثناء السلع الرأسمالية من ذلك"*

**اما عن مفهوم القيمة المضافة والضريبة عليها، وأسباب نشوئها وفوائدها، فهناك العديد من الأسئلة تبين ما يلي:**

**أولاً: ماهو مفهوم القيمة المضافة؟**

**١- ظهر مفهوم القيمة المضافة في نهاية الخمسينيات من القرن الماضي من خلال دراسة قام بها الباحث (Suojana) حول نظرية المشروع التجاري والشركات الكبرى، وقد اقترح تطبيق هذا المفهوم لأخذ المداخل البديلة لقياس الدخل القومي، ومساهمته في المشاريع الاجتماعية.**

**٢- لم يستخدم مفهوم القيمة المضافة إلا بعد صدور تقرير الشركات في (١٩٧٥) من قبل لجنة المعايير المحاسبية في بريطانيا، حيث تم اقتراح وجوب إعداد قوائم مالية إضافية من بينها قائمة القيمة المضافة إلى السعر الأساسي - المادة الأولية للمنتج - وتم الاعتماد عليها من قبل الشركات البريطانية لتوفير المعلومات،**

---

(٨) يراجع تفصيلا:

ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا(شعار مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية)وثيقة أعدت لمؤتمرالحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة روما، ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥

[٢]بالإضافة إلى ذلك، تختار بعض البلدان أن تطلق على ضريبة القيمة المضافة اسما آخر مثل الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على السلع والخدمات. ولا تعلق على التسمية أي أهمية اقتصادية.

**والسبب وراء ذلك التوجيه يرجع إلى أن قائمة القيمة المضافة تضع الربح في إطاره المناسب.**

**حيث يظهر الربح عن طريق تضافر عناصر عوامل الانتاج كل من:**

**(رأس المال) + (الإدارة) + (العاملين)حيث يعتبر مؤشراً عن صافي إنتاج الشركة.**

**٣- إن مفهوم القيمة المضافة، هو منهج جديد لفن المحاسبة المالية، وقد جاءت نتيجة للتطور الاقتصادي العالمي وقيام الاتحادات التجارية الدولية والمحلية.**

**٤- في عام (١٩٨٥) عرض الباحث (Einthoven) الاتجاهات الكبيرة في المحاسبة، وانتهى إلى القول: إن القيمة المضافة تعتبر اتجاهاً فرعياً كبيراً في المحاسبة.**

**و القيمة المضافة: قيمة المواد المشتراة (عناصر الإنتاج) بالاضافه الى تصنيع الشركة (القيمة المضافة من الشركةرأس المال + الأجور + الضرائب سلع وخدمات إلى المستهلك بالسعر النهائي)**

**و من الصعوبة بمكان أن يجدا الباحثان تعريفاً لمفهوم الضريبة على القيمة المضافة توافق عليه الكتّاب والباحثون فيها، إلا أنه ومن استقراء رأي بعض الباحثين وبعض الكتب والدوريات والرسائل العلميةنقرأ ما يلي:**

**- هي ضريبة مبيعات محصلة من القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة في أي مرحلة من مراحل الإنتاج.**

**- هي الضريبة على كل ما يضاف إلى القيمة على السلعة في كل مرحلة، وبالتالي تفرض على ثلاث مراحل: الإنتاج -تجار الجملة- تجار التجزئةويتحملهاالمستهلك(النهائي)،حصراً.وعرفها آخرون (٦):بأنها ضريبة القيمة المضافة التي تؤدي كأي ضريبة غير مباشرة من طرف المستهلكوتحصلهاالدولةعلىمستوى المنتجأوالخدمة**

## ويرى الباحثان ان خلاصة مفهوم الضريبة على القيمة المضافةهو:

**١-نوع من أنواعالضرائبغيرالمباشرةعلىالإنفاق.**

**٢-تلجأإليهاالدولةفيسعيهاإلىزيادةمواردها.**

**٣-تفرضعلىالزيادةفيقيمةالسلعوالخدمات وفى المراحل المختلفه.**

**٤- يدفعهاالمستهلكبعد أن تنقل على كاهله داخل سعر المواد أو الخدمات التي يحصل عليهوتحصلهاالدولةمنالمنتجأومقدمالخدمة.**

**٥- تأثيرها على الصادرات في حكم المعدوم في حالة إلغاء الضريبة على السلع والمنتجات المصدرة.**

**٦- تفرض على أساس مبدأ التخصيص - أي- خضوع السلع المخصصة للاستهلاك المحلي فقط للضريبة وإعطاءالسلع المخصصة للتصدير.**

**وهذهميزة ضريبية تمنحها الدولة للمصدرين لمواجهة المنافسة في الأسواق الخارجية، ما يؤدي إلى ازدهار الصادرات، وبالتالي تقليل العجز في الميزان التجاري.**

---

(٦) د/عابدفضلية،"آليةحسابالضريبةعلىالقيمةالمضافة،خصائصها ومعوقاتتطبيقهافيالجمهوريةالعربيةالسورية"، مجلةجامعةدمشقللعلومالاقتصاديةوالقانونية–المجلد ٢٦ - العددالثاني- ٢٠١٠.

**وعلى الرغم من أن هناك اختلافات عديدة في هيكل ضريبة القيمة المضافة وكيفية تطبيقها، فهناك اتفاق عام على بعض القضايا الأساسية.**

**أولا:**، يميل الرأي السائد إلى جعل الاستهلاك هو الوعاء النهائي لهذه الضريبة. ولا تؤدي هذه الضريبة على القيمة المضافة، التي تتطلب رد الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية، إلى أي تشوه في الأسعار كالذي يواجه المنتجين عند الشراء والبيع من بعضهم لبعض، ومن ثم فهي تتميز بسمة مرغوبة هي الحفاظ على كفاءة الإنتاج (أي أن الضريبة لا تخرج بالاقتصاد عن حدود إمكانياته الإنتاجية). ونظرا لأن هذه الضريبة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، فإن ضمان تحميلها على الاستهلاك فقط يتطلب أيضا رد الضريبة المسددة على مدخلات الإنتاج بالكامل وخلو سلسلة ضريبة القيمة المضافة من أي انقطاعات في تسلسل مراحلها. ويؤدي إعفاء مدخلات الإنتاج إلى حدوث مثل هذا الانقطاع

**٢-١-١ لمحة تعريفية بضريبة القيمة المضافة كما ورد فى الفكر الضريبى المعاصر**

**أصول و تطور ضريبة القيمة المضافة**

أصول الضريبة على القيمة المضافة يمكن ارجاعه الى كتابات خبير اقتصادي ألماني F فون سيمنز ، الذي اقترح ضريبة القيمة المضافة في عام ١٩١٨ كبديل ل ثم أنشئت حديثا ضريبة المبيعات الألمانية[١١] . يعود الفضل في تطوير هذه المقترحات في استحداث ضريبة القيمة المضافة في الدولة ل موريس فور وكارل شوب الذين كانوا مسؤولين مع الأخذ في فرنسا في عام ١٩٥٤ ومنذ ذلك الحين أدخلت أكثر من ١٠٠ دولة شكلا ضريبة القيمة المضافة في البلاد والدوله الوحيد الذي لم تفعل ذلك هي الولايات المتحدة..

وذكرت اجدى الدراسات انالضريبة على القيمة المضافة ظهرت للمرة الأولى سنة ١٩٥٤ في فرنسا باقتراح من موريس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة ١٩٥٣، وكان ظهور نظام الضريبة على القيمة المضافة ولا يزال مثيرا لاهتمام أهل السياسة وأصحاب القرار ولقد انصب اهتمامهم ودارت حواراتهم وأحيانا مساجلاتهم حول آثار هذه الضريبة، يعتقد كثيرون أنها أفضل من قوانين ضريبة المبيعات الثابتة المنتشرة، إلا أنها محط نزاع مع كثير من الحركات الشعبية والمنظمات الحقوقية لكونها عبئاً على صغار المنتجين والكسبة وطريقة لحصر أرباحهم وإنقاصها ومساعدة لكبريات الشركات ذات كميات الإنتاجالضخمة.

**ماهو عدد معدلات ضريبة القيمة المضافة؟**

**المشورة المعتادة هي تطبيق معدل واحد لضريبة القيمة المضافة (إلى جانب المعدل الصفري الذي لا يسري إلا على الصادرات)، وهي مشورة لم يؤخذ بها في كل الأحوال. ويوضح الجدول التالى بعد عدد المعدلات الموجبة المعتمدة في مجموعة البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة حاليا كنسبة من جميع البلدان التي تطبقها. ويشير التحليل إلى أنه كلما مر وقت أطول على بدء تطبيق ضريبة القيمة المضافة زاد تعدد المعدلات، وأن عدد المعدلات المطبقة في أوروبا وشمال إفريقيا والشرق الأوسط أكبر بكثير من نظيره في المناطق الأخرى، مع مراعاة الفترة المنقضية منذ التطبيق.**

**جدول توزيع عدد معدلات ضريبة القيمة المضافة**

[٩] Smith, Andrew M. C. and Islam, Ainul and Moniruzzaman, M., Consumption Taxes in Developing Countries - TheCase of the Bangladesh VAT (December 1, 2011). Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2028663 or http://dx.doi.or.

| معدل واحد | معدلان | ثلاثة معدلات | أربعة معدلات | خمسة معدلات | ستة معدلات |
|---|---|---|---|---|---|
| ٥١ | ٣٠ | ١٣ | ٥ | ١ | صفر |

**المصدر: (2013**Walter Radermacher ,Heinz Zourek**)**

**الرقم هو النسبة المئوية من مجموع البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة حاليا مع الإشارة إلى عدد معدلات هذه الضريبة.**

**واعلن الاتحاد الاوربى[١٢] انه سيتم تحفيض معدلات ضريبة القيمة المضافة القياسية فى بعض الدول منها فرتسا من ١٩,٦٪ الى ٧٪ (تجديد المساكن الخاصة،)خدمات النقل والإقامة في الفنادق، وخدمات المطاعم والتلفزيون ودور السينما والحدائق وغيرها) إلى ٢٠٪ و ١٠٪ بحلول يناير كانون الثاني عام ٢٠١٤.**

**انخفاض معدل تطبيقها على المواد الغذائية، ومعدات لذوي الاحتياجات الخاصة، والكتب، والغاز، والكهرباء، التدفئة والحفلات الموسيقية والمسارح والعروض الحية الأخرى وما إلى ذلك سيتم انخفضت (٥,٥٪) بمقدار نصف نقطة مئوية لتصل إلى ٥٪. معدل انخفاض عظمى من ٢,١٪ الذي ينطبق على الصحف، ١٤٠ المسرح الأول والحفلات الموسيقية والعروض الحية الأخرى العروض والأدوية المعتمدة، لم يتغير.** وفى المانيا **تم رفع معدل ضريبة القيمة المضافة القياسية من ١٦٪ إلى ١٩٪ اعتبارا من ١ يناير ٢٠٠٧. ويتم تطبيق ٧٪ معدل ضريبة القيمة المضافة إلى انخفاض بعض المنتجات، على سبيل المثال السلع الغذائية الأساسية والنقل العام والكتب، والفنادق والمعاشات التقاعدية. يتم منح إعفاءات ضريبة القيمة المضافةلبعض الخدمات مثل الإيجارات والخدمات الأطباء.**

**ولما كانت ضريبة القيمة المضافة مصممة للتطبيق على الاستهلاك، فإن السؤال المطروح هنا يدور حول سبب الرغبة في إخضاع مكونات الاستهلاك المختلفة لمعدلات ضريبية مختلفة. وقد تستند الدعوة إلى الأخذ بمعدلات مختلفة إلى اعتبارات الكفاءة، حيث تعني قاعدة "المرونة المعكوسة" (inverse elasticity) أن السلع التي يكون الطلب عليها مفتقرا إلى المرونة يجب إخضاعها لمعدلات ضريبية أعلى من المتوسط. غير أن هذه الحجة الداعية إلى اعتماد معدلات مختلفة تضعف كثيرا أمام الحاجة إلى مراعاة الاعتبارات الإدارية وإمكان فرض ضرائب انتقائية على استهلاك بعض السلع التي يتسم الطلب عليها بانعدام المرونة (كالكحول والبنزين ومنتجات التبغ)، وهي منتجات نهائية في معظمها.**

**ولذلك فإن القضية الأهم قد تتمثل في إمكانية استيعاب الاختلاف في معدلات الضريبة لمراعاة اعتبارات العدالة – أي أن يكون من المرغوب إخضاع معظم السلع التي تمثل النصيب الأكبر من إنفاق الميسورين من أفراد المجتمع لأعلى المعدلات الضريبية، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى. وتعتمد قوة اعتبارات العدالة على مجموعة أدوات السياسات المتاحة. فعلى عكس الحالة في البلدان المتقدمة، لا توجد في العديد من**

[١٢] Walter Radermacher ,Heinz Zourek Taxation trends in the European UnionDirectorate-General for Taxation and Customs Union2013 edition,p83.

**البلدان النامية ضرائب على الدخل تطبق بصورة سليمة أو برامج للإنفاق موجهة إلى مستحقيها أو كلاهما لتيسير تحقيق أهداف العدالة. غير أن إعادة توزيع الدخل التي يمكن القيام بها من خلال الضرائب غير المباشرة وحدها محدودة بطبيعتها. والنقطة الأساسية في هذا السياق هي أنه حتى إذا أنفق الفقراء *نسبة* أكبر من دخولهمعلى سلعة معينة (الأغذية مثلا)، فإن الأغنياء ينفقون في العادة مبالغ أكبر *في المطلق*، ومن ثم فإن تخفيض معدل الضريبة على هذه السلعة سيؤدي إلى تحويل أموال إلى الأغنياء أكثر من الفقراء.[١٣] ولا بد أن يضاف إلى ذلك الزيادة في التكاليف الادارية وتكاليف الامتثال، بما فيها زيادة احتمال وجوب رد المسدد من الضريبة (إلى بائعي السلع الخاضعة لضرائب منخفضة والتي تستخدم في إنتاجها مدخلات تخضع لضرائب مرتفعة)، وإمكانية الخلاف حول التعاريف واحتمال التهرب من الضرائب، وإمكانية تسبب معدلات الضريبة المتعددة في صعوبة مقاومة الضغوط السياسية من أجل إيجاد مزيد من التمايز بين هذه المعدلات. والسؤال الحقيقي المطروح بشأن السياسات في بلدان نامية كثيرة هو ما إذا كان من الأفضل انتهاج سياسة تقوم على معدل واحد واستغلال الإيرادات الزائدة الناتجة عن ذلك لتمويل الإنفاق لصالح الفقراء والموجه إليهم بدقة أكبر مما يحققه تخفيض معدل ضريبة القيمة المضافة.**

تتمثل السمات الأساسية لضريبة القيمة المضافة في كونها ضريبة **ذات وعاء واسع** تفرض على **مراحل الإنتاج المتعددة**، مع **خصم الضرائب** على مدخلات الإنتاج من الضرائب على مخرجات الإنتاج – وهي السمة الأهم. ويعني ذلك أنه رغم إلزام التجار بتحصيل الضريبة عن جميع مبيعاتهم، فمن حقهم أيضا المطالبة بخصم عما تحملوه من ضرائب على مدخلات إنتاجهم. والميزة هنا هي ضمان تحصيل الإيرادات طوال مراحل عملية الإنتاج (على عكس الضريبة على مبيعات تجارة التجزئة) ولكن بدون التسبب في تشويه قرارات الإنتاج (على نحو ما تسببه الضريبة على رقم الأعمال).

و**التسعير بالمعدل الصفري**يعني أن يكون معدل الضريبة المفروضة على المبيعات صفرا، وإن كان الخصم لا يزال مطبقا على الضرائب المدفوعة على مدخلات الإنتاج. وفي هذه الحالة يحق للمنشأة استرداد المبلغ الكامل للضرائب المدفوعة على مدخلات عملياتها الإنتاجية. وفي حالة ضريبة القيمة المضافة المصممة للتطبيق على الاستهلاك المحلي وحده، يفرض على الصادرات معدل ضريبة صفري، أي أن الصادرات تغادر البلد المعني غير محملة بأي ضريبة محلية على القيمة المضافة. ويسمى هذا "**مبدأ الوجهة**"(destination principle) وهو القاعدة المأخوذ بها دوليا؛ وتحدد الضريبة الكلية المدفوعة على سلعة ما على أساس معدل الضريبة المحصلة في منطقة الاختصاص التي يتم فيها البيع النهائي مع استحقاق الإيراد لهذه المنطقة. والبديل للضريبة القائمة على مبدأ الوجهة هو الضريبة القائمة على مبدأ **المنشأ**، حيث تسدد الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة للسلعة بالمعدل المطبق فيها، وليس إلى البلد أو البلدان المستهلكة لها ولا بالمعدل المطبق فيها.

ويختلف **الإعفاء** عن المعدل الصفري اختلافا كليا من حيث عدم إمكانية استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج رغم عدم تحصيل الضريبة على المخرجات في هذه الحالة أيضا. ومن ثم فلا يجوز تقديم أي مردودات ضريبية. وقد تتأثر قرارات الإنتاج في هذه الحالة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة لأن الضريبة على المعاملات الوسيطة لا تسترد.

---

[١] في إحدى بعثات المساعدة الفنية الموفدة من الصندوق، قدر الخبراء أنه مقابل كل مبلغ مقداره ١٠٠ دولار أمريكي، مثلا، يضيع من إيرادات ضريبة القيمة المضافة بسبب تطبيق المعدل الصفري على المواد الغذائية، يصل أقل من ١٥ دولارا أمريكيا منه إلى أفقر ٣٠% من السكان، بينما يصل نحو ٤٥ دولارا أمريكيا إلى أغنى ٣٠% منهم.

**٢-١-٢أداء ضريبة القيمة المضافةمن بين الحجج القوية[١٤] التي يسوقها مؤيدو ضريبة القيمة المضافة أنها تعتبر شكلا من أشكال الضرائب على درجة عالية من الكفاءة فهل ثبتت صحة هذه المقولة بالفعل؟**

إن من بين السبل الممكنة لاختبار صحتها أن نتبين ما إذا كانت البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة تحصل على إيرادات أكبر من تلك التي لاتطبقها، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى. ويشير التحليل الاقتصادي القياسي إلى بعض النتائج الدالة في هذا الخصوص (وذلك بالطبع مع بعض التحفظات التي لا مجال للخوض فيها هنا).[١٥]

**وهناك بعض الأدلة(بالدول المطبقه لها) على أن وجود ضريبة القيمة المضافة يرتبط بارتفاع نسبة إيرادات ومنح الحكومة العامة إلى إجمالي الناتج المحلي.** ومن المرجح أنه كلما ارتفع نصيب الفرد من إجمالي الناتج المحلي انخفض إسهام قطاع الزراعة في إجمالي الناتج المحلي، وقد يعكس انخفاض هذا الإسهام الإعفاء المعتاد للناتج الزراعي من ضريبة القيمة المضافة. ويقل الأثر الإيجابي لضريبة القيمة المضافة على الإيرادات كلما ارتفعت نسبة الواردات إلى إجمالي الناتج المحلي . الأمر الذي قد يرجع إلى كون أنواع الضريبة الأخرى في تلك الاقتصادات . ومن أبرزها التعريفات الجمركية . أقل فعالية من ضريبة القيمة المضافة في تعبئة الإيرادات.[١٦]

**وتحجب هذه النتائج العامة تباينا كبيرا بين البلدان في أداء ضريبة القيمة المضافة.** فما الذي يفسر هذا التباين؟ أو بعبارة أخرى ماهي العوامل المؤدية إلى إنتاجية الإيرادات المحصلة من ضريبة القيمة المضافة . سواء من حيث تصميم الضريبة (كالتعريف الدقيق للوعاء الضريبي) أو البيئة الاقتصادية الأوسع (كنسبة الواردات في إجمالي الناتج المحلي)؟ ويمكن تناول هذه المسألة بالتحليل الاقتصادي القياسي من خلال الربط بين حصيلة ضريبة القيمة المضافة وبين مواصفات الضريبة ذاتها والاقتصاد ككل. وتشمل أهم النتائج ما يلي، مع مراعاة بعض التحفظات أيضا:

---

[٧] هناك آراء معارضة:
راجع على وجه الخصوص دراسة Emran, M.S. and J.E. Stiglitz, 2001, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countires," وهي دراسة صدرت ضمن النشرة الدورية *Journal of Public Economics*.

[٨] من الطبيعي أن تعكس النتائج استنادها إلى ضرائب القيمة المضافة التي تم تطبيقها بالفعل وليس إلى ضريبة قيمة مضافة مثالية. وتشتملضرائب القيمة المضافة الفعلية على طائفة متنوعة من الإعفاءات غير المحبذة وما إليها (راجع أدناه) تؤثر سلبا على إنتاجية إيرادات هذه الضريبة.

[٩] يقال أحيانا إن اعتماد ضريبة القيمة المضافة ينبغي أن يعود بالنفع على أداء الصادرات نتيجة لاستثناء الصادرات من هذه الضريبة. والقضايا النظرية هنا أكثر تعقيدا مما قد يبدو، لأن سعر الصرف و/أو الأسعار الداخلية يمكن أن تتعدل لكي توازِن إلى حد ما آثار الضرائب على تكاليف الإنتاج. ولهذه الأسباب نادرا ما يستخدم تحسن أداء الصادرات كحجة لاعتماد ضريبة القيمة المضافة. ومع ذلك تشير الدراسات التجريبية التي أجريت مؤخرا إلى أن وجود ضريبة على القيمة المضافة يرتبط بانخفاض التدفقات التجارية في البلدان النامية (حيث لا يوجد تأثير دال في البلدان مرتفعة الدخل): Desai, M. A. and J.R., Hines Jr., 2002, "Value Added Taxes and International Trade: The Evidence" (mimeo, University of Michigan).

**إن معدل ضريبة القيمة المضافة المعياري** له تأثير ملموس على الإيرادات كذلك **يرتبط مدى أهمية التجارة للاقتصاد المعني ارتباطا موجبا ذا دلالة بحصيلة ضريبة القيمة المضافة.** وهذه مسألة مختلفة عن مقدار الزيادة الإضافية في الإيرادات الكلية للحكومة نتيجة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في الاقتصادات التي يكون فيها للتجارة وزن مؤثر.

**كماإن عمر تطبيق ضريبة القيمة المضافة له أثر إيجابي ملموس.** وأحد أسباب ذلك أن تطبيق هذه الضريبة والامتثال لها يتحسنان مع كثرة التجارب في هذا الصدد؛ بينما يوجد تفسير آخر مفاده أن السمات غير المشاهدة في تصميم هذه الضريبة تتحسن بمرور الوقت

**ويوجد ارتباط موجب قوي بين معدل الإلمام بالقراءة والكتابة وبين الحصيلة المتحققة من ضريبة القيمة المضافة.**

توجد أدلة على أن النطاق بين المعدلين الموجبين الأعلى والأدنى لضريبة القيمة المضافة في البلدان التي تستخدم معدلات متعددة يؤثر تأثيرا موجبا أيضا على إيرادات هذه الضريبة عند معدل معياري معين، وإن كانت هذه الأدلة ضعيفة من الوجهة التجريبية ولا تصلح بالتأكيد أساسا لتوصيات على صعيد السياسات. **ويقال أحيانا** إن ضريبة القيمة المضافة تتسم بالتعقد الشديد، وهي ضريبة مكلفةفي تطبيقها وإدارتها، ومن ثم فهي لا تلائم البلدان النامية[١٧]. والواقع أن التحليل الاقتصادي القياسي المشار إليه أعلاه يوضح أن إيرادات هذه,

الضريبة تكون أعلى في البلدان التي يرتفع فيها معدل الإلمام بالقراءة والكتابة ومن ثم يفترض أن يكون لديها قدرات إدارية أفضل، مع افتراض تساوي جميع الظروف.

غير أن القضية الحقيقية هي ما إذا كان أداء ضريبة القيمة المضافة، عند مستويات التنمية الأدنى، أسوأ من أداء ضرائب أخرى بديلة تحقق إيرادات مساوية. ويتوقف هذا الأمر على التكاليف التي ينطوي عليها تطبيق تلك الضريبة. ويمكن تحليل تكاليف الموارد في هذا الصدد إلى تكاليف إدارية تتحملها الهيئات الضريبية وتكاليف امتثال يتحملها المكلفون. ونظرا للدور الذي يمكن أن تؤديه ضريبة القيمة المضافة كعامل مساعد في التغيير داخل الهيئات المختصة بتحصيل الضرائب وبين المكلفين (عن طريق التشجيع على إرساء ثقافة إمساك السجلات على سبيل المثال)، فقد تقترن ضريبة القيمة المضافة بتكاليف تحصيل مرتفعة، لا سيما في البداية، ولكنها تطبق بنجاح كبير رغم ذلك.

وثمة اتفاق واسع النطاق على أن تكاليف تحصيل الضريبة تقل بصورة ملموسة عندما تكون ضريبة القيمة المضافة بسيطة،(١٨) حيث إن المعدل الواحد وحد التكليف المرتفع يؤديان إلى انخفاض تكاليف تحصيلها نسبيا.

---

[١٧]Olaoye Clement OlatunjiA Review of Value Added Tax (VAT) Administration in NigeriaInternational Business Management: 2009 | Volume: 3 | Issue: 4 | Page No.: 61-68

[١٠]يمكن الاطلاع على بعض الإرشادات في الدراسات المختلفة عن تكاليف تحصيل ضريبة القيمة المضافة في بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD). ومن المقدر أن التكاليف الإدارية التي تتحملها الحكومة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وفق "أفضل الممارسات" بشكل عام تبلغ حوالي ١٠٠ دولار أمريكي لكل مسجل سنويا، بينما تصل تقديرات تكاليف الامتثال لضريبة القيمة المضافة وفق "أفضل الممارسات" إلى حوالي ٥٠٠ دولار أمريكي لكل

ويستفاد من الأدلة المتاحة عن البلدان المتقدمة أن ضريبة القيمة المضافة أقل تكلفة من الضريبة على الدخل. غير أن المسألة الأهم في هذا السياق هي ما إذا كانت ضريبة القيمة المضافة أكثر أو أقل تكلفة من الأشكال البديلة لضريبة المبيعات وخاصة من الضرائب التي حلت تلك الضريبة محلها. وإذا ما أجريت هذه المقارنة في ستة من البلدان الإفريقية الناطقة بالفرنسية وستة من البلدان الأفريقية الناطقة بالإنجليزية، يتضح أن الضرائب السابقة على ضريبة القيمة المضافة لم يكن من اليسير تحصيلها. ففي غرب إفريقيا حلت ضريبة القيمة المضافة في عموم الحالات محل الضريبة على رقم الأعمال من النوع الذي كان مطبقا في فرنسا قبل اعتماد ضريبة القيمة المضافة. وفي شرق إفريقيا حلت تلك الضريبة في عموم الحالات محل ضريبة المبيعات على مستوى المنتجين التي كانت على غرار النموذج القديم في الكومنولث. وقد تعددت أوجه الشبه بين النظم الضريبية السابقة، حيث كانت تطبق بمعدلات متعددة وفروق طفيفة فيما بينها في بعض الأحيان (بما في ذلك المكوس الانتقائية على استهلاك الكماليات)،

**وعلى الرغم من الاختلافات المتعددة بين ضرائب القيمة المضافة التي حلت محل الضرائب على المبيعات او الاستهلاك خلال التسعينات او ماقبلها، فهي تشترك معها في سمات بالغة الأهمية تشمل ما يلي:**

- استخدام طريقة الخصم الضريبي على قيم الفواتير السابقة؛ والاعتماد على وعاء ضريبي أوسع مما كانت تعتمد عليه الضرائب السابقة (حتى في الحالات التي لا تزال تمنح فيها إعفاءات غير ملائمة)؛
- وإعفاء الإنتاج الزراعي؛ ووجود معدل موجب وحيد أو بضعة معدلات؛
- وفرض معدل ضريبة صفري على الصادرات؛وإخضاع جميع مستويات الإنتاج للضريبة مع استبعاد جزء كبير من تجارة التجزئة والشركات الأخرى الصغيرة باستخدام حد التكليف؛ وتطبيق معاملة موحدة على الإنتاج المحلي والواردات.١٩ ولذا يصعب القول، في حالة تلك البلدان على الأقل، بأن ضريبة القيمة المضافة المطبقة حاليا أكثر تعقيدا بطبيعتها أو بأنها أكثر تكلفة في تحصيلها مقارنة بالضرائب السابقة عليها. بل إنه نظرا للسمات المشتركة مع الضرائب السابقة من حيث إجراءات خصم الضريبة المسددة على مدخلات الإنتاج أو تعليق سدادها، فإناستحداث ضريبة القيمة المضافة أدى في حالات عديدة إلى توحيد وتبسيط أساليب الخصم الضريبي السابقة.**وقد وصفها المروجون لها بأنها ضريبة:**

١. عادلة وتتمشى مع القيمة التي أضيفت للسلع.
٢. إحلالية، أي حلّت محل مجموعة من الضرائب (الخصم والإضافة + رسوم الإنتاج... الخ).
٣. متسعة القاعدة وتقلل من فرص التهرب الضريبي للتعدد في مراحلها.
٤. تعفى بعض السلع الضرورية من الضريبة.

**ومن خلال العرض السابق يتبين للباحثان أن ضريبة القيمة المضافة:**

---

مسجل سنويا. وتؤدي هذه الأرقام بالدولارات الأمريكية إلى المبالغة في تقدير التكاليف المناظرة في البلدان النامية لأنها تعكس تكاليف العمالة إلى حد كبير.

[١١]حتى نهاية الثمانينات، جُرِّبت بدائل أخرى مثل ضريبة القيمة المضافة عند مرحلة التصنيع/الاستيراد أو مرحلة تجارة الجملة/الاستيراد. غير أن هذه المحاولات لم تعتبر محاولات ناجحة، بينما اعتبر توسيع نطاق ضريبة القيمة المضافة لتصل إلى مستوى تجارة التجزئة تحسنا في جميع الحالات.

١. ضريبة غير مباشرة تؤخذ من البائع عند نشوء البيع، ويقع عبئها حتماً على المتسول والأرملة التي تعول صغارها، والفقير المعدم، لأنها تضاف لسعر السلع.
٢. تضيف على أصحاب الأعمال أعباء إضافية من مسك دفاتر وحسابات وتسجيل كل المبيعات والمشتريات، فهي تتطلب من التاجر تسجيل كل مبيعاته ومشترياته كما ورد في مرشد ضريبة القيمة المضافة ما يجعلها عبئاً ثقيلاً.
٣. يتساوى مقدارها على الجميع باختلاف قدراتهم ما يجعل منها مدخلاً لاختلال التوازن الاقتصادي في المجتمع.
٤. تُعفي بعض السلع من الضريبة، وهي السلع المصدّرة، والسلع الزراعية، ما يوجه حركة الإنتاج للزراعة، خاصةً في ظل إعفاء التقاوي والسماد والمبيدات، فيجعل البلاد سوقاً للمواد الخام، متخلفة صناعياً؛ لان الإنتاج يتجه دائماً حيث تقل الضريبة.
٥. مدخل للتزوير والتلاعب والفساد، فقد تلجأ بعض المؤسسات إلى تزوير حجم الضرائب التي دفعتها المنشآت الأخرى، خاصة في ظل عدم كفاءة الجهاز الضريبي**وللعداله يعرض الباحثان نقطه التاليه:**

**٢- ٣الضريبه وحكم الإسلام فيها.**

إن غاية المسلم في الحياة هيان ينال رضوان الله، وذلك بعبادته عبادة خالصة؛ لذا كان اندفاعه في الحياة يهدف لتحقيق تلك الغاية. ﴿وما خلقت الجن والإنس إلا ليعبدون﴾. وقد هيأ المولى عز وجل للإنسان العيش لتحقيق تلك الغاية بجعل تنظيم جميع أعماله في سياق ذلك التعبد(٢٠)، ومنه تنظيم الحياة الاقتصادية التي اشتملت على الآتي:

١- الأحكام التي تتعلق بكيفية اكتساب الثروة، فكانت أحكام الإجارة والعمل والإرث... وغيرها.
٢- الأحكام التي تتعلق بكيفية التصرف في الثروة، سواء أكانت بالإنفاق؛ كأحكام النفقة الواجبة والصدقات ومنع الإنفاق في المحرمات.أو أحكام تنمية المال؛ كأحكام الشركات والمساقاة والاستصناع.
٣- أحكام التوزيع والتي تهتم بإشباع جميع الحاجات الأساسية بالنسبة لجميع الأفراد والتمكين من إشباع حاجاتهما الكمالية بقدر المستطاع.

وباستقراء تلك النصوص الشرعية الواردة في أحكام الثروة والمال، يتضح أنها تعمل على القضاء على الفقر قضاء تاماً في المجتمع.ولكن لما اكتوي العالم بسيطرة النظام الرأسمالي، وأخذ معالجاته، تعمقت الهوّة بين الأغنياء والفقراء، وصار الفقراء في العالم يعدون بالبلايين وذلك نتيجة حتمية لتطبيق النظام الاقتصادي الرأسمالي الذي يفقر العباد وينهب ثروات البلاد.

**أما من ناحية الحكم الشرعي فهي محرمة من الأوجه التالية:**

١. كونها تشريع أُخذ من الكفار، وليس من العقيدة الإسلامية، وهذا يتعارض مع قوله تعالى: ﴿فلا وربك لا

---

يراجع تفصيلا:
(٦) ،د سامر مظهرقنطنجى ، فقه المحاسبه الاجتماعيه، الطبعه الثانيه **الالكترونيه** ،**دار إحياء للنشر الرقمى،٢٠١٣،ص ٣٩-٤٣ص**

يؤمنون حتى يحكموك فيما شجر بينهم﴾، وقوله (من عمل عملاً ليس عليه أمرنا فهو رد) [رواه مسلم وأحمد]، وقد ورد في صحيح مسلم عن جابر بن عبد الله ﷺ قال: (مرضت فأتاني رسول الله وأبو بكر يعودان ماشيين فأغمي عليّ فتوضأ ثم صب عليّ من وَضوئه فأفقت قلت: يا رسول الله كيف أقضي في مالي ؟ فلم يرد عليّ حتى نزلت آية الميراث). ما يدل على أن كل التشريعات يجب أن تؤخذ من الوحي، فالحديث يوضح تشريعاً متعلقاً بالمال خاصة.

٢. نص الإسلام على حرمة الضريبة التي تؤخذ على البيع والشراء في مداخل البلاد، وهي تتضمن الضريبة على الاستيراد (في ضريبة القيمة المضافة)، قال (لا يدخل الجنة صاحب مكس) [رواه أحمد وأبو داود والحاكم] وقال ﷺ (إن صاحب المكس في النار) [رواه أحمد]، وقال: في مسند الإمام احمد بن حنبل (إذا وجدتم عاشراً فاقتلوه).

٣. هي مال يؤخذ من صاحبه بغير وجه شرعي، لقوله ﷺ (لا يحل مال امرئ مسلم إلا بطيب نفسه)، ولقولهﷺ (كل المسلم على المسلم حرام ماله وعرضه ودمه) [رواه أبو داود وابن ماجه].

٤. يؤدي أخذها إلى زيادة أسعار السلع المنهي عنها في الإسلام،لما روي عن معقل بن يسار قال: قال رسول ﷺ (من دخل في شيء من أسعار المسلين ليغليه عليهم فإنّ حقاً على الله تبارك وتعالى أن يقعده بعُظْم من النار يوم القيامة) [رواه أحمد].

٥. جاء اتخاذ قرار ضريبة القيمة المضافة من الكافر الذي ألزم كل دول العالم، بمن فيهم المسلمون من خلال منظمة التجارة الدولية، بإلغاء التعريفة الجمركية، ما دعا الدولة لإلغاء الجمارك ورسوم الإنتاج وإحلال ضريبة القيمة المضافة محلها.

وقد ذكر أحد المهتمين بالقضايا المالية في مجلة (آفاق الصناعة والتجارة) في العدد ١٤ (ديسمبر ١٩٩٨م) ما نصه:(من أين تعوض الدولة الإيرادات العامة الحالية، بعد الانضمام لمنظمة التجارة العالمية؟ هذا السؤال يخطر دائماً ببال كل من يهتم بالانضمام لمنظمة التجارة العالمية، خاصةً أن جباية الإيرادات العامة من الجمارك ورسوم الإنتاج ظلت تشكل حوالي ٧٠% من الإيرادات العامة).

واضاف قائلاً: (أصبحت ضريبة القيمة المضافة شارة مرور تعلق على الصدر للدخول للمنظمات المانحة).

**من كل ذلك يمكن القول عن ضريبة القيمة المضافة إنها:**

١. تعويض عن الفاقد الضريبي جراء الالتزام باتفاقية المنظمة العالمية.
٢. جزء من سياسة التحرير الاقتصادي.
٣. تشكل رغبة الدول المانحة للقروض الربوية.
٤. تلغي ضرائب الصادراتمما يقلل من أسعار المواد الخام المناسبة للدول الصناعية الاستعمارية.

وهذا كله مخالف لأمر الله عز وجل الذي حرم طاعتهم، والانصياع لبرامجهم ومخططاتهم، إذ يقول جل من قائل: ﴿يا أيها الذين آمنوا إن تطيعوا فريقاً من الذين أوتوا الكتاب يردوكم بعد إيمانكم كافرين﴾.

**حجج القائلين بجواز أخذ ضريبة القيمة المضافة:**

بالرغم من أن مشرعي ضريبة القيمة المضافة لم يبينوا دليلاً على جواز الأخذ بها، وهم بذلك قد كفونا مؤونة الرد عليهم، ولكن هنالك أدلة وردت في كتاب (حكم الضريبة في الإسلام)، الصادر عن ديوان الضرائب عام ١٩٩٢م.

**أولها:** حديث (في المال حق سوى الزكاة)، والذي روى عن فاطمة بنت قيس، فقد وضّح الحديث جواز أخذ أموال من الرعية غير الزكاة من فضول أموال الأغنياء، وكما تبين ذلك من أقوال الأئمة الواردة في البحث نفسه.

**ثانيها: أورد الكتاب ثلاثة عشر اقتباساً يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:**

النوع الأول:يتحدث عن أخذ الأموال من الأغنياء صراحةً، وفيه خمسة أقوال:

١. يقول عمر بن الخطاب ﷺ (لو استقبلت من أمري ما استدبرت لأخذت فضول أموال الأغنياء وقسمتها على الفقراء).
٢. يقول علي كرم الله وجهه: (إن الله تعالى فرض على الأغنياء في أموالهم بقدر ما يكفي فقراءهم، فإن جاعوا أو عروا وجهدوا فمنع الأغنياء، وحق على الله تعالى أن يحاسبهم يوم القيامة،ويعذبهم عليه).
٣. يقول الغزالي (أنه إذا قلت اليدي –أيدي الجند– من الأموال ولم يكن في مال المصالح ما يفي لخراجات العسكر، وخيف من ذلك دخول العدو، أو ثوران الفتنة من قبل أهل الشر، جاز للإمام أن يوظف على الأغنياء مقدار كفاية الجند).
٤. يقول الشاطبي (إذا قررنا إماماً مطاعاً مفتقراً إلى تكثير الجنود لسد حاجة الثغور وحماية الملك المتسع الأقطار، وخلا بيت المال، وارتفعت حاجات الجند إلى مال يكفيهم، فللإمام إذا كان عدلاً أن يوظف على الأغنياء بما يراه كافياً لهم من المال، إلى أن يظهر مال في بيت المال، ثم إليه النظر في توظيف ذلك في الغلات والثمار وغير ذلك. وإنما لم ينقل ذلك عن الأولين لاتساع بيت المال في زمانهم، خلاف زماننا فإن القضية فيه أحرى، ودرجة المصلحة فيه ظاهرة... فإنه إن لم يفعل ذلك بطلت شوكة الإمام، وصارت ديارنا عرضة لاستيلاء الكفار).
٥. ويقول الشيخ شلتوت: (إن الحاكم الممثل للأمة إن لم يجد ما يحقق به المصالح العامة للجماعة، كإنشاء دور التعليم، وتعبيد الطرق، وحفر الترع، والمصانع، وإعداد العدد للدفاع عن البلاد، ورأى أن أغنياء الأمة قد قبضوا أيديهم، ولم يمدوه بالبذل والمعونة،جاز له، وقد يجب أن يضع عليهم من الضرائب ما يحقق به تلك المصالح دون إرهاق أو إعنات).
٦. ولما كانت هذه الأقوال تبين بوضوح أن الأموال تؤخذ من الأغنياء، فإنها لا تصلح دليلاً على ضريبةالقيمة المضافة التي تؤخذ عند شراء السلعة من قبل الفقير والغني.

**النوع الثاني:واشتمل على ستة أقوال وردت في الكتاب:**

١. وصح عن أبي هريرة وابن عمر والشعبي ومجاهد وطاووس وغيرهم كلهم يقول: (في المال حق سوى الزكاة).
٢. ويقول الإمام مالك: (يجب على الناس فداء أسراهم وإن استغرق ذلك أموالهم وهذا إجماع).
٣. ويقول الإمام الشافعي: (إن النوائب يتعين فرضها على المسلمين إذا حدثت).
٤. ويقول القرطبي: (واتفق العلماء على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء الزكاة، يجب صرف المال إليها).
٥. ويقول أبو جعفر البلخي: (ما يضربه السلطان على الرعية مصلحة لهم يصير ديناً واجباً وحقاً مستحقاً، كالخراج. قال مشايخنا: وكل ما يضربه الإمام عليهم مصلحة لهم: فالجواب هكذا: حتى أجرة الحراس لحفظ الطرق من اللصوص، ونصب الدروب وأبواب السكك).

٦. ويقول المالقي، من المالكية بالأندلس: (توظيف الخراج على المسلمين من المصالح المرسلة ولا شك عندنا في جوازه وظهور مصلحته في بلاد الأندلس في زماننا هذا لكثرة الحاجة لما يأخذه العدو من المسلمين، سوى ما يحتاج إليه الناس، وضعف بيت المال عنه. فهذا يقطع بجوازه الآن في الأندلس، وإنما النظر في المقدار المحتاج إليه من ذلك).تدور هذه الأقوال الستة حول فرض الأمام لأموال غير الزكاة في حال حدوث أمور تستوجب ذلك؛ كتجهيز الجيش للعدو، هذا إن لم يكن في بيت المال ما يفي. ما يدل على عدم وجود نظام ضريبي في الإسلام كما هو موجود الآن، إنما هي حالات تؤخذ فيها أموال من الناس حسب الحاجة.

كما أنها لم تشر إلى أخذ أموال من الفقراء، أو من جميع الناس على السواء، باعتبار أن ذلك معلوم حرمته بالضرورة، إذ يقول عز وجل: ﴿ويسألونك ماذا ينفقون قل العفو﴾، ويقول: ﴿لا يكلف الله نفساً إلا وسعها﴾، ما يدل على أن الأقوال لا تنطبق على ضريبة القيمة المضافة.

**النوع الثالث: وهما قولان:**

**القول الأول:** يقول ابن خلدون (حين تحتاج الدولة، يستحدث صاحب الدولة أنواعاً من الجباية، يضربها على المبايعات، ويفرض لها قدراً معلوماً على الأثمان في الأسواق، وعلى أعيان السلع في أموال المدينة). ويقول أيضاً (إن سكنى المدن أعلى من سكنى البادية، لارتفاع الأسعار؛ لأن المغارم السلطانية التي توضع على الأسواق والبياعات تعتبر في قيمة المبيعات).

**القول الثاني:** يقول ابن تيمية: (وإذا طلب منهم شيء يؤخذ على أموالهم، ورؤوسهم مثل الكلف السلطانية التي توضع عليهم كلهم إما على عدد رؤوسهم، أو على عدد دوابهم، أو عدد أشجارهم، أو على قدر أموالهم كما يؤخذ منهم أكثر من الزكاة الواجبة في الشرع، أو أكثر من الخراج الواجب في الشرع، أو تؤخذ منهم الكلف التي أحدثت في غير الأجناس الشرعية، كما وضع على المتبايعين للطعام والثياب والدواب والفواكه وغير ذلك. يُأخذ منهم إذا باعوا، ويؤخذ تارةً من البائعين وتارةً من المشترين.

وهؤلاء المكرهون على أداء هذه الأموال عليهم لزوم العدل على ما يطلب منهم، وليس لبعضهم أن يظلم بعضاً فيما يطلب منه... وأما المطالَبون فهذه كلف تؤخذ منهم بسبب نفوسهم وأموالهم، فليس لبعضهم أن يظلم بعضاً في ذلك، بل العدل واجب لكل أحد وعلى كل أحد في جميع الأحوال، والظلم لا يباح شيء منه بحال).إن ما أورده ابن خلدون عن تلك المسألة هو حديث عن سبب قلة الجباية وكثرتها إذ قال: (اعلم أن الجباية أول الدولة تكون قليلة الوزائع على الناس، (الوزائع: جمع وزيعة، وهو ما يتوزع على الأشخاص) كثيرة الجملة، وآخر الدولة تكون كثيرة الوزائع قليلة الجملة. والسبب في ذلك أن الدولة إن كانت على سنة الدين فليست تقتضي إلا المغارم الشرعية من الصدقات والخراج والجزية، وهي قليلة الوزائع؛ لأن مقدار الزكاة من المال قليل، كما علمت، وكذا زكاة الحبوب، وكذا الجزية والخراج، وجميع المغارم الشرعية، وهي حدود لا تتعدى). ثم يمضي فيقول: (... وهو مع هذا مضطر لذلك بما دعاه إليه ترف الناس من كثرة العطاء، مع زيادة الجيوش والحامية، وربما يزيد ذلك في أواخر الدولة زيادة بالغة، فتكثر الأسواق، ويؤذن ذلك باختلال العمران، ويعود على الدول، ولايزال ذلك إلى أن تضمحل. وقد كان ذلك واقع منه لأنصار المشرق في أخريات الدولة العباسية والعبيدية كثير، وفرضت المغارم على الحاج في الموسم، وأسقط صلاح الدين تلك الرسوم جملة، وأعاضها بآثار الخير. وكذلك وقع بالأندلس لعهد الطوائف، حتى محا رسمه يوسف بن تاشفين، أمير المرابطين. وكذلك وقع بأنصار الجريد بأفريقيا في هذا العهد،

حين استبد بها رؤساؤها).من ذلك يتضح الآتي:إن الناقل لقول ابن خلدون افتقر نقله إلى النزاهة والأمانة، إذ إنه نقل الكلام مبتوراً كي يحلل به ما حرمه الله من أخذ أموال الناس بالباطل. فابن خلدون يرى أن فرض الأموال التي ليست على سنة الدين هي مغارم غير شرعية. ويعتبر ابن خلدون أن تلك الضرائب والأموال المفروضة من **أسباب اضمحلال الدول وزوالها، ويستشهد لذلك بشواهد تاريخية.**

أما القول المنقول عن ابن تيمية، فإنه كسابقه أفتقر إلى الأمانة والنزاهة.

لأن ابن تيمية أورد تلك المقولة في فصل أطلق عليه (فصل في المظالم المشتركة التي تطلب من الشركاء) إن جواز عدم أخذ المكوس والعشور كان معلوماً لدى هذين العالمين كما هو معلوم لدى بقية أئمة المسلمين. فقد أورد أبو عبيد في كتاب الأموال أنه روى عن يعقوب بن عبد الرحمن القارئ عن أبيه قال: (كتب عمر بن عبد العزيز إلى عدى بن أرطأة أن ضع عن الناس الفدية وضع عن الناس المائدة، وضع عن الناس المكس، وليس بالمكس، ولكنه البخس الذي قال الله تعالى فيه: ﴿ولا تبخسوا الناس أشياءهم ولا تعثوا في الأرض مفسدين﴾).أما القول بأن أخذ ضريبة القيمة المضافة وتطبيقها على الناس فيه مصلحة للمسلمين، فهو قول باطل، لأن المصلحة هي ما نص عليه الشرع.

ويؤيد ذلك قول الإمام الشاطبي في كتابه الموافقات: (المصالح المجتلبة شرعاً، والمفاسد المستدفعة، إنما تعتبر من حيث تمام الحياة الدنيا للأخرى، لا من حيث أهواء الناس في جلب مصالحها العادية، أو درء مفاسدها العادية).وأخيراً هناك سؤال قد يتبادر إلى الأذهان ألا وهو: كيف تأتي الدولة الإسلامية بمصادر مالية تفي بحاجتها، خاصة بعد اتساع نفقاتها في العهد الحديث ؟

إن مصادر الدولة الإسلامية الدائمة من الأموال تنقسم إلى ثلاثة أنواع من حيث مصادرها ومصارفها ويمكن تصويرها في أبواب تشكل في مجموعها ميزانية الدولة الإسلامية الدائمية.

أولاً: الأموال التي تصرف حسب رأى الخليفة واجتهاده وهى باب ملكية الدولة:

| واردات | نفقات |
|---|---|
| الخراج، العشور، الجزية، الفيء، الغنائم وخمس الركاز، مصانع الحديد والصلب، أي مصانع أخرى ملك الدولة. | وهذه تصرف في مصالح المسلمين حسب رأى الخليفة فقد تصرف في بناء المستشفيات ودور التعليم والطرق والجسور واستصلاح الأراضي وغيرها. |

ثانياً: الزكاة وتصرف في مصارفها الثمانية:

| واردات | نفقات |
|---|---|
| زكاة الزرع، زكاة الأنعام، زكاة التعدين، زكاة عروض التجارة، وغيرها. | الفقراء، المساكين، العاملين عليها، الرقاب، سبيل الله، وابن السبيل، الغارمين، المؤلفة قلوبهم. |

ثالثاً: باب الملكية العامة وهي الأموال التي أذن الشارع بانتفاع الجميع بها ويتحرى الخليفة توزيع أموالها على الرعية بالتساوي:

| واردات | نفقات |
| --- | --- |
| البترول<br>أموال المعادن<br>أموال فائض الكهرباء<br>أرباح السكة حديد<br>أرباح الاتصالات السلكية<br>وغيرها من الملكية العامة. | القيام بعمل ينتفع الجميع به<br>عطاء أموالها للرعية بالتساوي لرفع المستوى المعيشي. |

هناك باب رابع وهو الضرائب وينشأ حينما تكون هنالك طوارئ مثل الزلازل والفيضانات وغيرها ولا يكون في بيت المال ما يفي. ويؤخذ من الأغنياء فقط وبقدر الحاجة بغير عنت ولا مشقة.

**خلاصة مفهوم حرمة الضرائب**

يخلص الباحثان الى انه قد وضعت الشريعة الإسلامية الضوابط العامة لأول سوق أقامه رسول الله صلى الله عليه وسلم في المدينة المنورة في أول دولة إسلامية في التاريخ البشري فقال: (هذا سوقكم فلا يُنتقص ولا يُضربن عليه خَراج) ١ والخراج هو أخذ مبلغ من المال مقابل دخول الناس السوق وممارستهم الأعمال فيه، وهذا يشبه الضرائب سواء كانت على الدخل أو على المبيعات، وسواء قامت بذلك الدولة أو فئة من الناس(كأخذ إتاوات). لذلك لم تكن الضرائب موجودة في الدولة الإسلامية(٢١).

ثم أوضح صلى الله عليه وسلم ذلك جلي□ا بقوله: (لا يدخل صاحب مَكس الجنة) ٢ وقوله: (صاحب المكس في النار) ٣. وصاحب المكس هو فارض الضرائب من أعلى سلطة تشريعية وتنفيذية وحتى جابي الضريبة كلهم سواء في ذلك، وتغليظ العقوبة إنما يهدف إلى ردع الاعتداء على مال المسلم لقوله صلى الله عليه وسلم: (من قُتل دون ماله فهو شهيد) ٤ فهل بعد هذا صيانة للحقوق الشخصية؟ أما عن الضرائب في الفقه الإسلامي فتفرض في حالة واحدة لقوله صلى الله عليه وسلم: (إنَّ في المال لَحَقًّا سوى الزكاةِ) ٥ وضابط ذلك حسب ما ذكره الشاطبي بالتوظيف على بيت المال وهو (الاستقراض في الأزمات إنما يكون حيث يرجى لبيت المال دخل يُنتظر، وأما إذا لم ينتظر شيء، وضعفت وجوه الدخل بحيث لا يغني، فلا بد من جريان حكم التوظيف).

**وعليهفيشترطلفرضالضرائب:**

١- أنتكونالأمةقدأصابتهاجائحة.

٢- عدموجودمايكفيفيبيتالمال.

٣- أنيُفرضعلىالأغنياءفقطدونالفقراء.

ولقدطبقعمرالفاروقرضياللهعنهالمكوسعلىتجار البلادالكافرةالمحاربةمنبابالمعاملةبالمثلعندماعلمأنهم قدفرضواذلكعلىتجارالمسلمين. لذلكفالضرائبعمومأًفيهاظُلمللمال،وضريبةالدخلفيهاظلمللمتكسبين،فأقلّها ١٠ %

---

(٨) يراجع تفصيلا:

،د سامر مظهرقنطنجى ، فقه المحاسبه الاجتماعيه،الطبعه الثانيه **الالكترونيه ،مرجع سبق ذكره ص ٣٩-٤٣ص**

وتصلإلى ٧٠ % في بعضالبلدان، ويتهربمنهاالأغنياء ينمايصعبعلىالفقراءوالموظفينالتفلتمنهالأنبعضها يصيبالمنبع (فيحالةالموظفين). أماضرائبالمبيعات فظلمهاأشملىلأنهاتصيبكلالمشترينومَنمِنالناسليس بمشترٍ ؟كماأنهاتساعدفيرفعالأسعارفيكونتأثيرهاعلىالفقراءأكبربكثيرمنهعلىالأغنياء. والسؤالانالذينيُطرحانفيهذهالحالة: أنتسعىإليه؟ألاتسعىإلىخفضالضرائبإلىأقلحد WTO ١- ماذاتحاولمنظمةالتجارةالعالمية ممكن؟بلوتعدُّإلغائهاكليايُشكلحالةمثالية،ثمألايتباهىمرشحوالرئاسةفيجميعالدولبطرح شعارخفضالضرائبفيبرامجهمالانتخابيةبغيةالتميّز ؟

٢- ثملماذاتلجأالدولإلىالمناطقالحرة؟أليسلإيجادبقعجغرافيةخاليةمنالضرائبأدنىرسوممكنةلتشجيعالاستثمار ؟

الدورالاجتماعيللزكاة: الزكاةليستبديلاًعنإيراداتالدولةالعامة ١ وهيتختلفعنالضريبةمنحيثمفهومهاالشرعي

## المبحث الثالث

## الضرورات والمحاذير لتطبيق الضريبه على القيمه المضافه فى مصر.

**مقدمه :**

ان مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة أصبح بين مؤيد ومعارض، فالمؤيد يقول: إنه سيكون خطوة حضارية في تحقيق المساواة والعدالة في التكليف الضريبي، والمعارض يقول: إن البيئة الاقتصادية والاجتماعية، والوعي الضريبي غير متوافر في الوقت الحاضر لإصدار هذا القانون. وهناك صعوبات عديدة سوف تظهر خلال تطبيق هذا القانون، ما قد يلجئ المشرع إلى التعديل ثم التعديل له، وإلى ما بعد التعديل.وهناك آثار لهذه الضريبةعلى الاستهلاك والمدخرات وانعاس ذلك على الطبقتين (الغنية) و(الفقيرة)، مما قد يؤدي الى إحباط لدى الفقراء في شراء السلع لمساواتهم مع الأغنياء.ميسورى الحال فصاحب الدخل المرتفع يدفع أقل من محدود الدخل بالنسبة لدخل كل منهما اذلك يعرض الباحثان فى هذا الجزء اضرورات والمحظورات لتطبيق الضريبه على القيمه المضافه فى مصر.

**ويتساءل الباحثان بعد العرض السابق : هل يتلاءم تطبيق الضريبه على القيمه المضافه المناخ الاقتصادى الحالى فى مصر؟وهل يؤثر ذلك على استمرار المشروعات؟**

**<u>قبل الاجابه على التساؤلات يعرض الباحثان :</u>**

**٣-١ملامح قانون الضريبه على القيمه المضافه فى مصر(المشروع)[٢٢]:**

[٧]: يراجع على وجه الخصوص

يعتبر تطبيق الضريبه على القيمه المضافه هو التطور الطبيعى للضريبه العامه على المبيعات المطبقه حاليا فى مصر منذ عام١٩٩١ والتى انحسر تطبيقها فى غالبية دول العالم واستجابة لمطالب العديد من فئات المجتمع كما سبق ذكره فى حل المشكلات الناجمه عنتطبيق الضريبه على المبيعات لالغائه وإصدار قانون الضريبه على **القيمه المضافه** يعرض الباحثان لبعض سمات مشروع القانون:

- خضوع كافة السلع والخدمات (محليه او مستورده)وفى كافة مراحلها
- مراعاة الطبقات الفقيره والمتوسطه من خلال الجداول التى تمس محدودى الدحل
- توحيد سعرا لضريبه للقضاء على الخلاف حول فئة الضريبه فى المخلات عنه فى المبيعات
- شمولية الخصم–تحقيق العداله–تيسير إجراءات التحصيل–توحيد حد المسجلين.
- اخضاع التوريدات اللازمه لاغراض التسليح للدفاع والامن القومى بسعر صفر لتقليل عبء الضريبه على الجهات المعفاه وخصم او رد ضريبة المدخلات
- تعديل فترة الاحتفاظ بالدفاتر لخمس سنوات بدلا من ثلاثه كما فى ضرائب الدخل
- جواز اجراء المقاصه بقوة القانون بين ماهو مستحق للمسجل لدى المصلحه وما هو واجب الاداء باى قانون ضريبى اخر تطبقه المصلحه
- تعديل نص العقوبات بجرائم التهرب الضريبى للملائمه مع اخكام عدم دستورية عقوبه التعويض فى ق ١١لسنة ٩١وكذلك مواد تتعلق بالغاء الاعفاء الممنوح داخل المناطق الحره للمساوه مع باقى المشروعات التى تعمل داخل الدوله مع منحهاميزه اخلرى لسرعة رد الضريبه فى وقت اقل من المشروعات الاخربمع وضع جداول للسلع المعفاه وكذلك الخدمات والتى تهدف الى تحقيق العداله ومراعاة محدودى الدخل.

وبنظره سريعه لمشروع القانون يتضح للباحثان محولات الاتساق مع التوجه العالمى فى تطبيق الضرائب غير المباشره وتنفيذ القواعد الدستوريه الوارده بدستور جمهورية مصر العربيه ٢٠١٤ التى اكدت على"تنمية موارد الدوله وتتحقيق العداله الاجتماعيه والتنميه الاقتصاديه والتزام الدوله بالارتقاء بالنظام

---

" ملامح قانون الضريبه على القيمه المضافه"،الجمعيه المصريه للماليه العامه والضرائب،المؤتمر الضريبى العشرين بلإشتراك مع كلية التجاره جامعة عين شمس ،مصلحة الضرائب المصريه،قاعة المؤتمرات الكبرى–دار الضيافه–جامعة عين شمس–القاهره،٢٧ فبراير ٢٠١٤.

الضريبي وتبنى النظم الحديثه التى تحقق اليسر والكفاءه فى تحصيل الضرائب وان اداء الضرائب واجب والتهرب جريمه.

## ماذا يجب على المشرع أن يراعي عند إصدار قانونالضريبة على القيمة المضافة؟

**انتهى العديد من رجال الفكر المالي والضرائبي إلى أن على المُشرع عندما يصدر قانون الضريبة على القيمة المضافة عليه مراعاة ما يلي:**

**أ- مصلحة الدولة: توافر بغزارة الحصيلة منها ووفرتها.**

**ب- مصلحة المكلف مراعاة توزيع التكليف الضريبي بشكل يحقق العدالة والمساواة بين المكلفين وكل حسب دخله وأرباحه.**

**ت- مصلحة المجتمع: إن الغاية من فرض الضريبة على القيمة المضافة تحقيق تقدم اقتصادي واجتماعي وزيادة الرفاهية لجميع أفراد المجتمع - والتي تظهر جلياً بما تقدمه من خدمات للمجتمع ومحاوله لسد عجز الموازنه .**

## وهناك وسائل لنجاح الضريبة على القيمة المضافة:

**١ – مراعاة مبدأ العدالة الاجتماعية بوضع نسبة واحدة على القيمة المضافة لجميع السلع والخدمات لتسهيل عملية االتحاسب الضريبى.**

**٢- تعديل نسبة الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج حسب السلعة أو الخدمة.**

**مثال:وضع نسبة ضريبية منخفضة جداً على السلع الأساسية للفرد.وضع نسب مرتفعة على الكماليات - والتي يجب أن يتحملها الأغنياء وتُقييم الضرائب غير المباشرة بشكل تصاعدي.**

**٣- إدخال الضريبة على القيمة المضافة إلى قائمة الضرائب غير المباشرة في اقتصاد السوق، وهذا يتطلب تحضيرات لمدة سنتين أو ثلاث سنوات-رؤية الباحثان- وذلك على العديد من المستويات ومنها:**

**١- الإدارات الضريبيه**

**٢- القطاع الخاص - الشخص (الطبيعي أو الاعتباري).**

**٣- المستهلكون ووضعهم الاجتماعي من حيث الدخل والعبء الضريبى.**

**٤- البحث والتقصي عن الفوائد المرجوة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة، حيث لا يمكن التوصل إلى نتائجها إلا بحصد نتائجها نظرياً وعملياً، لحصد النتائج المنتظرة وخاصة تحديد إجراءات الفرض.و طرق مراقبة التطبيق.- آلية المحاسبة لفرضها وماتحتاجه من حسابات منتظمه ورقابه دقيقه.و طرق تحصيلها..**

**٤- ضرورة الاهتمام بالنواحي الاقتصادية وحدود الضريبة ووفرتها، وسرعة تحصيلها، وربطها بين المفهوم الاقتصادي والاجتماعي.**

**٦- الصدق والإخلاص من المكلف(المسجل) ومن الإدارة الضريبية التي تصدر التكليف بالضريبة على القيمة المضافة، وعلى الاداره الضريبيه أن تنظر إلى أن المكلفعضو متضامن مع الدولة وعليه مساعدة الإدارة الضريبية من خلال:**

**التعريف برقم أعماله الحقيقي مما يترتب عليه تطبيق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة**
**الإجراءات القانونية:مثل التفتيش.- فرض الغرامات في حال تحقق: التأخير في تسجيل النشاط التجاري.**
**اكتشاف الموظف المراقب أن الضريبة أقل مما كانت عليه.- في حال عدم مسك سجلات خاصة بهذه الضريبة(اسخدام نظرية الردع).**

**المقومات المطلوبه للقانون:**

**ولابد من الإشارة إلى أن قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر يستدعي أن يقوم على الأسس التالية:**

١-تعديل الهيكل الإداري الضريبي وتحديد دور القطاع العام والخاص في دفع هذه الضريبة وغيرها.

٢- الاستعانة بالخبرات الأجنبية وخاصة دول الاتحاد الأوروبي للاستفاده فى حل مشكلات التطبيق.
٣-ألا تشكل هذه الضريبة عبئاً على المواطن المستهلك وعلى سيولته النقدية، وأيضاً ألا تؤثرعلى الاستثمار في مصر

٤-ان تكون إحدى الوسائل القانونية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وضم إقتصاد الظل للاقتصاد الرسمى ، وبما يساعد على الادخار والاستثمار وعلى تحقيق الاستقرار الضريبي، حتى نستطيع أن نقول بعد فرضها في الوقت المناسب وبشكل تدريجي ريثما يتم تطوير الجهاز الإداري وزيادة الوعي لدى المكلفين، وبعد وضوح الرؤية الاقتصادية وحاجة المجتمعإليها. وأن نقول:إن هذه النظرية غيرت في الأسعار بالنسبة للمستهلك الفقير وبدأت تحقق له الرفاهية الاقتصاديةوالاجتماعية.وإلافالعكسهوالصحيح

**و الصعوبات التي ستواجه هذه الضريبة، قد تزيل وتنهي بعض التشوهات القائمة في نظام الضريبة على المبيعات في مصر مما يستدعي معه:**

التصدي إلى الصعوبات التي قد تظهر من خلال تطبيق نص المشروع المقترح لهذا القانون وخاصة فيما يتعلق:بالإدارة الضريبيه ومراقبة إجراءات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ونظام تطبيقهو هل يوجد احتمال لحدوث تشوهات في تقدير المنتجات المصريه من خلال التجارة الخارجية في ظل هذاالقانون...؟**وعموما:** فإن الضريبة على القيمة المضافة قد تقضي على التشوهات التي كانت سائدة في النظم السابقة، والمزايا التي تحققها الضريبة على القيمة المضافة أفضل بكثير مما تحققه الضرائب الأخرى التي قد ينشأ عنها تشوهات على مستوى تجار الجملة والتجزئة، ومنها صعوبة تحديد حجم الضريبة المحملة على السلعة بدقة، ما يؤدي إلى عدم استنزالها بطريقة تتحقق معها العدالة والمساواة للمنتجات الأخرى وهو ما دعا معظم البلدان ومنها مصر إلى اختيار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بعد استكمال تلك الدول للبيئة الصحيحة والسليمة والثقافة الضريبية في المجتمع المستهلك مع المستهلك وعلى قدم المساواة بينهما في تحقيق تلك البيئة.

**وهذاما يجب أخذه بعين الاعتبار-لانها من المحاذير- قبل إصدار هذا القانون للأسباب التالية:**

١- لأن الضريبة على القيمة المضافة يتم خصمها بالكامل من الصادرات في حين أن بعض ضرائب المبيعات والضرائب المباشرة لا تقدم هذه الميزة، يجب الإعداد إلى التحول من ضريبة المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة وبكل دقة ومعرفة ودراية لمطارح هذه الضريبة وفى ضوء القانون (١١/لسنة١٩٩١) وكذلك القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥وتعديلاته، والأثر بالنسبة للضريبة المباشرة .الأمر الذي يجب أن يؤدي إلى إحلال هذه الضريبة محل العديد من الضرائب والرسوم، ومنها على سبيل المثال الضريبة على القيمة المضافة وصناعة السياحة وإحلال الضريبة على القيمة المضافة محل ضريبة على أرباح المبيعاتإن ضرائب المبيعات علىمستوى التجزئة وكذا معظم الضرائب أحادية المرحلة سواء على مستوى تاجر الجملة أم المنتج الصناعي لا تطبق على الصادرات إلا أنها تسبب زيادة تراكمية في أسعار الصادرات، وعليه فإن إحلال هذه الضريبة محل تلك الضرائب لن يغير من الوضع الضريبي بالنسبة للصادرات.

**فقد يسوء** الوضع النهائي للمصدرين، والنتائج تتوقف عندئذ على حركة أسعار الصرف (فقد تنخفض قيمتها) نتيجة لزيادة المشتريات من الصادرات استجابة للتغير في الأسعار وكرد فعل من المصدرين تجاه التغير في أسعار المنتج وأخيراً كرد فعل للمستهلكين المحليين تجاه التغيرات النسبية في الأسعار لمصلحة السلع المستوردة. والأدلة الموجودة في كل من جمهورية ألمانيا الفيدرالية وكوريا تشير إلى أنه ربما تكون الحكومة قد قامت بتعويض المصدرين بشكل غير كاف في ظل الضرائب التراكمية القديمة، وبذلك فإن عائد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو التخلص من محتوى الضرائب التراكمية على السلعة وذلك المحتوى يختلف من منتج لآخر حسب درجة التخصص ودرجة التصنيع.

**ومقدار استفادة التجارة من التحول للضريبة على القيمة المضافة يعتمد على الآتي:**

١- **رد** الفعل الايجابي للمنتجين تجاه التغير الذي يحدث في نسبة أسعار إنتاج الصادرات نسبة إلى أسعار إنتاج السلع المحلية.

٢- نوعية استجابة مستهلك السلعة المصدرة للتغير في السعر.

٣- الاستجابة السلبية للمستهلك المحلي فيما يتعلق بسعر السوق للواردات مقارنة بسعر السوق للسلع المنتجة محلياً. ويرى الباحثان ان المحصلة تختلف من دولة إلى أخرى فقد أبدى العديد من رجال وعلماء الضرائب أن المحصلة لكل هذه العوامل تعتمد على الظروف الخاصة بكل دولة، وقد تختلف المحصلة اختلافاً كبيراً من قطاع لآخر، غير أن صافي التغيير قد لا يكون كبيراً ويرى البعض أن الضريبة على القيمة المضافة قد تساعد الصادرات على المدى القصير، ولكن سرعان ما يتم تعديل أسعار الصرف والأسعار المحلية كي تعادل أثر الضريبة على الأسعار النسبية للسلع المحلية والأجنبية وهذا ما نجده في تطور سعر الدولار الأميركي واليورو، وحينما يتم ضبط أسعار السلع والخدمات أو أسعار الصرف فلن يكون للضريبة العامة على القيمة المضافة أي تأثير على الواردات والصادرات.

أما الأنظمة التي تعفي أو تخضع لسعر الصفر قطاعات مهمة من الاقتصاد وخاصة الغذاء والإسكان والخدمات محل السلع الاستهلاكية فإن ذلك يعني انخفاض كل من الصادرات والواردات ويكون الأثر المحتمل لإدخال الضريبة على القيمة المضافة هو حدوث انخفاض تدريجي في الصادرات.

## الضرورات لإحلال الضريبة على القيمة المضافة محل الضرائب على المبيعات

لا شك في أن إحدى الحجج المؤيدة للضريبة على القيمة المضافة تعد وسيلة لتنشيط الصادرات، وفي ظل الجات يمكن لأي دولة أن تجري تعديلات على سعر السلعة المصدرة عن طريق الضرائب غير المباشرة وليس المباشرة كضرائب الدخل وضرائب الضمان الاجتماعي.

وفي محاضرة رئيس صندوق النقد العربي (٢٣)عن الضريبة على القيمة المضافة التي أقيمت في (أبو ظبي): لفت إلى أن ضريبة القيمة المضافة تكتسب أهمية إضافية لكونها من أحد أهم العناصر المهمة في التكامل للإصلاح الاقتصادي، وخصوصاً لإصلاح مالية الدولة، كما لفت إلى أن هذه الضريبة في دول الاتحاد الأوروبي لعبت دوراً فاعلاً في دفع عملية الوحدة الاقتصادية، وأن هذه الضريبة في الدول النامية أدخلت إيرادات ضريبية بديلة للإيرادات من التجارة الخارجية على أثر ما يلي:

أ- خفض الضرائب

ب- خفض التعريفات الجمركيةالتي هدفت إلى فتح الاقتصاد ورفع كفاءة توزيع موارده وتعزيز منافسته العالمية، وأشار إلى أن بعض الدول العربية اتبعت ضريبة القيمة المضافة كعنصر من عناصر الإصلاح، ودعماً لميزانيات الدولة بعد أن انخفض الاعتماد على الموارد الرئيسية (الإيرادات النفطية)، ومنها (الجزائر والأردن ومصر ولبنان والمغرب وتونس والسودان).ومن رأي المختصين، ومن إحدى الدراسات المتعلقة بالهيكل الضريبي

**يخلص الباحثان الى إلى ما يلي:**

أن تجعل للضرائب غير المباشرة كفة الأرجحية، واستحداث الضريبة على القيمة المضافة وتوسيع قاعدتها، لتسجل أغلب السلع والخدمات المنتجة لتعويض الانخفاض المتوقع من حصيلة الرسوم الجمركية.

تعتبر الضريبة مقابل التضحية التي يقدمها المكلف بها مقابل ما تقوم الدولة به من حماية لحياته وأملاكه وحريته والدفاع عن مصالحه، ومع التطور الحضاري لمفهوم الدولة ووظائفها أصبحت الضريبة بالمطلق:

واجباً قانونياًثم تطور مفهومها، وأصبح التزاماً يقع على عاتق الفرد تجاه الدولة لتغطية نفقاتها لمصلحة المجتمع بالعموم، الأمر الذي دفع بالعديد من رجال الفقه الضريبي إلى القول إنهاإدارة مالية اقتصادية ذات مفهوم اجتماعيلذلك:فإن النظام الضريبي بمفهومه المعاصر يحدث آثاراً من شأنها تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية فيما إذا استخدم هذا النظام بشكل جيد ونظيف وعادل من أجل أن يحقق المساواة بين جميع الأفراد على اختلاف شرائحهم **الاجتماعية**.

**ويمكن وضع خلاصة لهذه الآثار ومنها على سبيل المثال ما يلي:**

١- **إن استقطاع الضرائب المرتفعة من أصحاب الدخل المحدود يؤدي إلى تخفيض** الاستهلاك، وبدوره يؤدي إلى تخفيض الادخار، وأيضاً فإن فرض ضرائب دخل مرتفعة عليهم سيؤدي إلى انخفاض صافي الدخل المحتجز بالقطاع الاقتصادي، وبالتالي فإنها تؤثر في حجم الاستثمار.وهذا:ما ينطبقعلىالضريبة على القيمة المضافة

٢- إن زيادة الضريبة على صافي دخل أي شركة سوف تؤدي إلى انخفاض العائد على المال المستثمر، وبالتالي

---

(٢**يراجع تفصيلا:**

**ا/ نذير سنان،مفهوم القيمة المضافة والضريبة عليها،**

**http://www.iqtissadiya.com/archives_detail.asp?issue=432&id=6082&category=banks**

انخفاض الاستثمارات.

٣- يجب ألا تتعدى الضرائب – بالعموم – طاقة المكلف.

٤- الاعتماد على تخطيط الضرائب على الإيرادات الناشئة عن النشاطات المتعلقة بالمشاكل الاجتماعية مثل الإيرادات التي تحصل عليها شركات التطوير العقاري التي تكون غايتها توفير المساكن لذوي الدخل المحدود/ والمؤسسات التعليمية وأيضاً العمل على إعفاء المشاريع التنموية التي تقوم في مناطق جغرافية معينة

ومما تقدم يخلص الباحثان إلى القول بأن الحاجة في مصر أصبحت تدعو إلى تطوير قواعد الضرائب – شاملاً – مشروع الضريبة على القيمة المضافة بحيث يتحقق ما يلي:

١- المساواة: يجب أن تتناسب مساهمة حق المواطن المصرى في الضرائب حسب دخله سواء الناتج عن الربح أو الأجر، إضافة إلى وجوب رفع الحد الأدنى المعفى من الضرائب بما لا يقل عن (١٥٠٠) جنيه ، بحيث يشمل أصحاب الدخل المحدود والعمال من ضريبة الرواتب والأجور.

٢- الملاءمة: تحديد الزمن المناسب للتكليف بالضريبة وتحصيلها بعد انتهاء السنة المالية والتحقق من أن المكلف حصل على الدخل والربح، حيث لا يجوز فرض وتحصيل الضريبة في السنة المالية الثانية، إذا لم يحقق المكلف دخلاً واضحاً ونشأ عن الربح محل الضريبة.

٣- يجب تحديد الضريبة اللازمة لتحديد نفقات الدولة بالاستناد إلى مفهوم الدخل القومي الناشئ عن إنتاج السلع والخدمات.

٤- الأخذ بعين الاعتبار حجم دخل المكلف ومعرفة الطاقه الضريبيه للفرد والمجتمع وعلاقة ذلك بالعبء الضريبى.

## ضريبة القيمة لمضافة والعدالة الضريبية والمحاذير:

مع احتمال اقتراب بدء العمل بالضريبة على القيمة المضافة ٢٠١٤ تكثر التعليقات على انعكاساتها ، وتركيز مؤيديها على عدالتها لجهة تقليص قدرة المكلفين على التهرب من تأدية الموجبات الضريبية .

ومع الإقرار بأرجحية مزايا الضريبة على عيوبها ، وفي مقدمتها توسيع قاعدة الضريبه، وأثرها المحايد على استخدام موارد الاقتصاد ومساهمتها لجهة توفيرها السريع للمعلومات عن الحركة الاقتصادية ، فإن النقاش لم يتطرق إلى تكلفة عدم معالجة أزمة عجز الموازنه العامه ، ومن يتحمل هذه التكلفة وعدالة توزيع تلك الأعباء الواقعة حتماً وانعكاساتها معروفة .

إن معالجة أزمة الموازنه العامه شبه مستحيل من دون زيادة كبيرة في إيرادات الدولة من **المصادر الضريبية الأخرى .**

إن التخوف من زيادة الأسعار والأعباء الضريبية في الفترة الأقرب التي تلي استحداث الضريبة على القيمة المضافة ، وهو ما سيؤدى إلى طلب البعض تأخير فرضها أو خفض نسبتها .

يغفل البعض احتساب الخسارة المستمرة للاقتصاد وللبيئة الاجتماعية جراء التسويف في معالجة التراجع المستمر منذ سنوات في عجز الموازنه العامه.

ومما لا شك فيه ، أن إدخال الضريبة الجديدة سيؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية والأسعار على مستوى الاستهلاك النهائي .وفي مرحلة أولى ، سيكون لذلك تأثير سلبي على مستوى معيشة فئة كبيرة من المواطنين ، فضلاً عن تكلفة جباية الضريبة بدءاً من الأعباء التي ستتحملها المؤسسات الخاضعة وانتقالاً إلى أعمال التحصيل والاسترداد والتدقيق الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية .

ولا فائدة من التعتيم على الأمر أو محاولة التقليل من شأنه ، لكن المعالجة السليمة لنقاط الضعف في أداء الاقتصاد تتطلب احتساباً أبعد للانعكاسات ، لا تتوقف عند أول مرحلة بعد التغيير الضريبي ، بل يتجاوزها ليستشرف التفاعلات التي ستنجم لاحقاً سواء استحدثت الضريبة بصورتها الحالية أو عدلت أو لم تستحدث .

وهنا ، يتوجب على صانعي القرار ، كما المؤولين والمحللين ، مصارحة الشعب ، والتأكيد أن إدخال الضريبة " ليست خطوة متعددة " ذات انعكاسات محدودة تتوقف عند التطبيق ، بل إن التعديل الضريبي هو أصلاً مكونات سياسية اقتصادية متناسقة ، تتضمن توليد إيرادات أخرى وتحجيم إنفاق القطاع العام ، وخصخصة مرافق القطاع العام الرئيسية ، ومحاولة الحصول على منح خارجية ، وتعديل لسياسة تثبيت سعر الصرف ، وإصلاح مؤسسات وتعديل قوانين تعوق قدرة الاقتصاد على التأقلم مع المستجدات الاقتصادية الداخلية ومع متطلبات عوامة الاقتصادات .

إن هذه السياسات تتطلب تطبيقاً متزامناً وليس متلاحقاً وتدريجياً بغرض خفض المعاناة ، إذ يجب الإقرار والتكرار بأن الجسم الاقتصادي يعاني مرضاً متفشياً ، وأن المعالجة تتطلب جرعة دواء قوية لتنجح في التغلب على المرض المزمن . كما أن اعتماد خيار المعالجة بالقطرة الصغيرة وبالتقسيط لن يؤدي إلى التعافي في فترة زمنية تتناسق والاستقرار الاجتماعي وتطور بنية السكان .

إن هناك خطراً داهماً يتمثل في **تفريغ مصر من طاقته الشابة وهروب قسم من رؤوس أمواله** .إذا يجب الانطلاق من منظار **تكلفة عدم الإصلاح السريع لمشكلة** عجز الموازنه العامه،ومن يتحمل الأعباء وعدالة توزيعها . فهذا العبء يتحمله أيضاً الشباب الذين لا يجدون فرص عمل مناسبة أو لا ينعمون بتوقعات**النمو المهني المرتقب** ،مع ما يرافقه من ارتفاع تدريجي في مستويات المعيشة والاستقرار الاجتماعي .فمن السهل التركيز على الأعباء التي ستفرض على الذين يتمتعون بفرص العمل الآن ، والذين ستضيق معيشتهم عند استحداث الضريبة .

**إن مصر كلهاتتحمل الخسارة الاقتصادية** منعدم تحقيق مستويات النمو المطلوبة ، وإيجاد فرص عمل لاستيعاب الطاقات الجديدة في الاقتصاد ، لكن العبء يتركز على فئة معينة هي في الغالب الواعدة لمستقبل البلاد الاقتصادي والاجتماعي.

يضاف إلى ذلك ، نوع آخر من العدالة الضريبة المفقودة جراء عدم السيطرة على حجم الدين العام ، وهي الأعباء التي ستفرض على الأجيال اللاحقة لخدمة الدين الحالي . وهذه الأعباء يفرضها الجيل الحالي الذي ساهم في تكوين هذا الدين أو على الأقل تغاضى عن تكوينه ، على الأجيال التي سيقع على عاتقها خدمة هذا الدين .

إن سبل معالجة الواقع الحالي معروفة منذ سنوات ، والتسويف في اتخاذ الإجراءات لم يؤدى إلا إلى تفاقم المشكلة . فالمطلوب هو تقليص نمو الدين العام وتحجيم الاستهلاك العام ، وتحويل الإنفاق نحو الاستثمار وزيادة عرض العمالة .

إن كل هذه التطورات ضرورية لإطلاق الاقتصاد من موقعه المتراجع **أو** المنكمش وزيادة مستويات المعيشة .

إن دفع عجلة الاقتصاد تتم من طريق **خفض عائدات الاستثمار في سندات الخزينة وتكلفة العمالة** ،وإعادة توجيه الاستثمار نحو **المشروعات الإنتاجية** القادرة وحدها على **زيادة النمو الاقتصادي** وإيجاد فرص العمل المطلوبة وتفعيل الشراكه بين الحكومه والقطاع الخاص وتفعيل العمل بنظام حق الامتياز .

والصعوبة تكمن الآن في الشرح وإقناع غالبية المواطنين بأن من اعتماد سياسات عريضة القاعدة ، تضغط مستوى المعيشة حالياً بغرض تحسينها لاحقاً . ويجب عدم الاستهانة بهذه المهمة ، فالمواطن قادر على الربط بين مستوى معيشته وأي زيادة في الضرائب ، لكنه لا يرى أن ضعف الأداء الإجمالي للاقتصاد يحرمه زيادة في الأجر ، كما يحرم العاطل عن العمل أو الذي يمارس عملاً يختلف عن اختصاصه فرصة عمل لائقة .

لذلك يعرض الباحثانتقييم تطبيق الضريبه على القيمه المضافه في ضوء الاستمرار.

مفهوم الاستمرار يعنى ان يبقي المشروع مستمر فى اداء نشاطه وليس له آجل محدد لتوقف النشاط وفقاً للتوقع الطبيعي للمشروع و التحاسب الضريبي يعتمد على مبدأ الاستمرار للممول في ممارسة نشاطية لفترة طويلة من الزمن، وأخذت الضريبية على الدخل وكذلك الضريبه على القيمه المضافه لمعيار الاستمرار حيث أن تطبيق الضريبه على القيمه المضافه يساهم بدعم الاستمرار، لأن انهاء المنازعات القضائية وتطبيق مبدأ الخصم الضريبى يساعد على الخروج من عنق الزجاجة بالنسبة لكل من الممول والادارة الضريبية بخصوص عدم خصم الضريبه للخدمات كما فى الضريبه العامه على المبيعات، ويري الباحثان أن تطبيق الضريبه على القيمه المضافه يساهم في ذلك ولكنه يحتاج إلى ضوابط في المستقبل.

**تقييم تطبيق الضريبه على القيمه المضافه فى ضوء المبادئ الضريبيه:**

**<u>التقييم في ضوء مبدأ العداله</u>:ان إصدار قانون الضريبه على القيمه المضافه يحقق العداله الضريبيه كأحد مبادئ الضريبه للمساواه بين المكلفين وتوحيد حد التسجيل ومراعاة البعد الاجتماعى لمحدودى الدخل**

**<u>التقييم في ضوء الموضوعية</u>: الموضوعية تعني عدم التحيز في إصدار القوانين من حيث نسبه التوازن بين الحصلة والعدالة، ويري الباحثان أن الموضوعيهتحقق ذلك التوازن عند تطبيق الضريبه على القيمه المضافه**

**<u>تطبيق الضريبه على القيمه المضافه ومبدأ استقلال السنوات الضريبية</u>:الاستقلال يعني أن تكون كل سته مالية مستقلة ومنفصلة عن غيرها و تطبيق الضريبه على القيمه المضافه يحقق مبدأ استقلال السنوات الضريبية حيث لا يجوز فرض وتحصيل الضريبة في السنة المالية الثانية، إذا لم يحقق المكلف دخلاً واضحاً تطبيق الضريبه على القيمه المضافه ومعيار <u>التقييم في ضوء الملائمة</u>:الملائمة تعني أن عبء الضريبه وميعاد تحصلها(خصمها) يتفق مع موعد تحصيل الإيرادالضريبي وهذا يتفق مع معيار الملائمة للممول حيث أنه بحدث بسر مالي ويرقع عنه حاله العسر المالىمع الإدارة الضريبية.فتحديد الزمن المناسب للتكليف بالضريبة وتحصيلها بعد انتهاء السنة المالية والتحقق من أن المكلف حصل على الدخل والربح، حيث لا يجوز فرض وتحصيل الضريبة في السنة المالية الثانية، إذا لم يحقق المكلف دخلاً واضحاً ونشأعنالربح محل الضريبة.**

**تطبيق الضريبه على القيمه المضافه في ضوء معيار المرونة.: المرونة تعني أن مبلغ الضريبة وطرق تحصيلها ملاءم بحيث أنه يتسم بإمكانيه تغيرها إذ طلب الامر ذلك وهذا يتفق مع تطبيق الضريبه على القيمه المضافه.**

**تطبيق الضريبه على القيمه المضافه ومعيار الاستقرار في القوانين والاستقرار الاقتصادى :**

**يري الباحثان أن هناك تعارض بين الاستقرار الذي يبقي عدم التعديل وبين تطبيق الضريبه على القيمه المضافه الذي يتطلب صدور قانون جديد توضح إجراءاته وتطابق ذلك مع القوانين الاخرى وكذلك الاستقرار الاقتصادى لمشكلات التضخم او الكساد .**

**النتائج والتوصيات:**

**اولا:النتائج**

كشفت نتائج الدراسة أن ضريبة القيمة المضافة لها فائدة كبيره للاقتصادالمصرى. وهذا يمكن أن يفهم من خلال ماتم عرضه في هذا البحث، مما يدل على ان الضريبة على القيمة المضافة هي ذات دلالة على الإيرادات الضريبيه في مصر وكذلك لتحقيق النمو الاقتصادي والتنمية، و انها يجب أن تكون قادرة على توليد ما يكفي من الإيرادات لقاء مع تحديات النفقات لها في المدى الطويل من خلال توفير المرافق الاجتماعية والتكاليف الجارية للحكومة. و نتيجة هذه الدراسة تشير إلى أنه لابد من اعداد دراسات لقياس الطاقه الضريبيه لتوليد تلك الايرادت ودعم مبدأ العداله.

**ثانيا التوصيات:**

**ضرورة تهيئة المجتمع وتأهيله لاستقبال تطبيق الضريبه على القيمه المضافه حلال فتر بينيه ولتكن من سنتان لثلاثه.**

تشديدالعقوبةفىحالةحدوثمخالفةمنالمخالفاتالتىنصعليهاالقانون وان تطبيق نظرية الردع (العصا وليس الجزره).

فرضالضريبةعلىالسلعةالواحدةأوالخدمةالواحدةبسعرموحدولايتمفرضضريبةعلىنفسالسلعةبأسعارمتعددةوذلكلمنعالتسربفىالضريبة.

يتم توسيع قواعد الضريبة على القيمة المضافة لجعل القطاع غير الرسمي في القيمة المضافة الصافية من الضرائب وذلك لوقف التهرب حتى قبل الامتثال لذلك.

اعداد م مشروع قانون للاجراءات الضريبيه لتوحيد اجراءت النزاعات الضريبيه

مراعاة التمييز بين الأنشطة المختلفةومستحدثات الهندسة المالية مثل التأجير التمويلى –التوريق –الخدمات الماليه واثر التطبيق للضريبه على تلك الانشطه.

وضوحالتعليماتالتىتصدرفىتفسيربعضموادالقانونالتيوجدبهاعدموضوحفىالتشريعالضريبيمثلبندخدماتالتشغيللغيروتعارضالتعليمات والتفسيراتفىبعضالأحيانوضرورةتصحيحالأخطاءفىهيكلأسعار الضريبة وكذلك عقود الوكاله وحقوق الامتياز.

- ❖ متابعةالدراساتوالبحوثوالتجاربالدوليةفىمجالتطبيقضريبةالقيمة المضافةواختيارمايتناسبمعالظروفالمصريةلتطبيقه .
- ❖ إجراءالعديدمنالدراساتالتىتوضحاثرتلكالضريبةعلىالأسعار – التضخم – الأجور ،ونشرنتائجتلكالدراساتعلىكافةالمهتمينبالشأنالضريبى
- ❖ ويقترح الباحثان التمهيد لذلك بتهيئة المجتمع الضريبى لدور أدلة الأثبات الضريبية.

والله الموفق

**الباحثان**

## النتائج والتوصيات

## مراجع البحث

# المراجع والهوامش

**المراجع العربية:**


١- د. السعيد شعيب ، " **دراسة المشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسئولية المراجع فى اعتماد الاقرا الضريبى** " ، " مجلة الدراسات والبحوث التجارية " ، كلية التجارة – جامعة بنها ، السنة السادسة والعشرين ، ملحق العدد الأول ٢٠٠٦ .

٢- د. السعيد محمد شعيب ، " **المحاسبة الضريبية بين منطقية أحكام التشريع ومشكلات التطبيق العملى** " ، كلية التجارة ببنها ، ٢٠٠٢ – ٢٠٠٣ .

٣- رأفت صبحى ، " **دراسة مبسطة لقانون القيمة المضافة مقارنة بضرائب المبيعات** " ، مركز الاعلامى المصرى ، فندق شبرد ، ٢٠٠٩/٣/١٦ .

٤- د. جلال الشافعى ، " **مدى امكانية تطبيق المرحلة الثانية والثالثة للضريبة على المبيعات ومعوقات ذلك** " ، ندوة علمية عن تطوير ضرائب المبيعات فى مصر ، كلية التجارة – فرع بنها – جامعة الزقازيق ٢٠٠١/٤/١٠ .

٥- د . جلال الشافعى ، وآخرون ، " **الضريبة الموحدة** " ، بدون ناشر ، ٢٠٠٢ .

٦- د سامر مظهرقنطنجى ، فقه المحاسبه الاجتماعيه، الطبعه الثانيه **الالكترونيه ،دار إحياء للنشر الرقمى،٢٠١٣،ص ٣٩-٤٣ص**

٧- أ. د. سامر قنطقجي "فقه المعاملات الرياضي"- الإصدار الإلكتروني الأول: مجموعة دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة حزيران ٢٠١٢

٨- د. جلال الشافعي ، " **ندوه بعنوان الازمة المالية العالمية ودور الضرائي فى مواجتها** ".كليه التجاره ،جامعه بنها ،٢٠٠٩/٤/٩

٩- د. حامد طلبة محمد ، " **المحاسبة الضريبية** " ، كلية التجارة – بنها ، بدون ناشر ، ١٩٩٣ .

١٠- ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا(شعار مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية) وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة روما، ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥

١١-المؤتمر الضريبى التاسع عشر ،بعنوان النظام الضريبى المصرى وحتمية التغيير، المجلد الثالث،المنعقد خلال الفتره من٢٥-٢٧ يونيه

١٢-أد/السعيد محمد شعيب،ورقة عمل بحثيه قانون للضريبه غلى القيمه المضافه...لماذا؟الامر لايعدو إلا أن يكون تعديلا... تعديلا فقط للضريبه العامه على المبيعات!!! ٢٠١٣.

١٣-د/ أكرم محمد منير حشيش ،إطار مقترح لتطبيق الضريبه على القيمه المضافه.

١٤-أحمد حمزه مهدى ،دراسه لامكانية تطبيق الضريبه على القيمه المضافه.

١٥-د/سليمان محمد مصطفى، صلاح الدين عبد العليم،ورقة عمل بعنوان ملامح لتطوير النظام الضريبي المصري لمواجهة التحديات المعاصرة ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الضريبي الثامن عشر المنعقد تحت عنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة"، دارة الدفاع الجوى بالقاهرة، يونيه ٢٠١٢م.

١٦-أد. السعيد محمد شعيب، "التحاسب الضريبي"، بدون ناشر، القاهرة، ٢٠١١

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

## المراجع الأجنبية:

18- Walter Radermacher ,Heinz Zourek Taxation trends in the European Union Directorate-General for Taxation and Customs Union2013 edition,p83.

19- Desai, M. A. and J.R., Hines Jr., 2002, "Value Added Taxes and International Trade: The Evidence" (mimeo, University of Michigan)

20- Smith, Andrew M. C. and Islam, Ainul and Moniruzzaman, M., Consumption Taxes in Developing Countries – The case of the Bangladesh VAT (December 1, 2011). Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2028663 or http://dx.doi.or.

21- http://www.gn4me.com/alalamalyoum/inner.jsp?edition_id=3535&art_id=4254246٢٠١٤/١/٢٤

22- http://www.gn4me.com/alalamalyoum/inner.jsp?edition_id=3535&art_id=4254246٢٠١٤/١/٢٤