



كلية الحقوق

# مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة وسبل معالجتها (دراسة مقارنة)

الباحث

حاتم عبد المحسن أحمد طلب

باحث دكتوراه

كبير بدرجة مدير عام

بالإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي

اسكندرية ثان

## مقدمة البحث:

يعتبر الإصلاح الضريبي جزءاً من الإصلاح الاقتصادي الشامل ويهدف إلى تحقيق نسبة مقبولة من النمو الاقتصادي، حيث أن انضمام الدول إلى منظمات تجارية دولية أدى إلى إلغاء بعض الرسوم الجمركية ويتبعه انخفاض في الضريبة غير المباشرة مما دعا إلى الأخذ ببدايل لتعويض هذا الانخفاض، ومن هذه البدائل الضريبة على القيمة المضافة (value added tax) والتي أفرزتها العولمة والتكتلات الاقتصادية، وتعنى العولمة، كما عرفها مالكوم واترز: كل المستجدات والتطورات الواقعة بقصد أو بغير قصد إلى دمج العالم في مجتمع عالمي واحد<sup>(١)</sup>، تعنى العولمة" تحرر العلاقات الاقتصادية القائمة بين الدول من السياسات والمؤسسات القومية والاتفاقات المتعلقة بها وجعلها وحدة واحدة<sup>(٢)</sup>.

كما أن انضمام مصر إلى اتفاقية الجات، يجعل من الأهمية التعرف على الضريبة على القيمة المضافة عند تطبيقها في مصر، في ظل المتغيرات الاقتصادية المتلاحقة والاهتمام المتزايد بالتجارة الإلكترونية باعتبارها أحد معالم ثورة المعلومات، فإن الصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت أو عن طريق البريد الإلكتروني والحاسبات الإلكترونية بين المتعاملين المصريين والمقيمين في مصر تخضع للضريبة على القيمة المضافة، كما أن التجارة الإلكترونية الدولية التي تتم بين المصريين المقيمين في مصر والمصريين العاملين بالخارج تخضع للضريبة سواء كانت في صورة واردات أو صادرات بسعر صفر دعماً لعملية التقدير وحتى يمكن تطبيق نظام خصم الضريبة على المدخلات، فدائماً ما تحدث صفقات إلكترونية عبر شبكة الإنترنت دون مرورها بالمنافذ الجمركية، ولكي يتم خضوعها للضريبة على القيمة المضافة، لابد من إجراء رقابة على التحويلات المالية أو الإلكترونية أو التي تتم بين المنشآت المحلية ببطاقة الائتمان.

وعلى الرغم من الجهود الكبيرة التي بذلت لتطبيق وتنفيذ الضريبة العامة على المبيعات إلا أن تطبيق هذه الضريبة أثار العديد من المشكلات في الحياة العملية منها مشكلة مدى

---

(1) Malcom waters, Globalization, Rutledge, london, u.k, 1995

والمشار إليه في رسالة دكتوراه الباحث عصام عبد القادر الشهابي كلية الحقوق جامعة عين شمس - القاهرة سنة ٢٠٠٥.

(٢) دكتور حمد سليمان - تأثير منظمة التجارة العالمية على الاقتصاد والتجارة العربية، بحث مقدم لجائزة البحرين للإبداع، الإسكندرية ٢٠٠٦، ص ١٥.

خضوع السلع الرأسمالية للضريبة والواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة ومشكلات الفحص الضريبي في مجال ضريبة المبيعات.

كما ظهرت مشكلة نظام الخصم الضريبي والمعاملة الضريبية لخدمات تشغيل الغير<sup>(١)</sup> ونتج عن هذه المشكلات قصور في تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات مما أدى إلى فتح باب الاجتهاد على مصراعيه للمزيد من التفسير والتأويل لبعض المواد بالقانون أو اللائحة التنفيذية، مما تسبب معه الخروج عما قصده المشرع في أمور كثيرة، لذلك سيجاول الباحث مناقشة مدى استخدام أسلوب الضريبة على القيمة المضافة كتطور طبيعي للضريبة العامة على المبيعات، وإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يعتبر أهم صور الضرائب غير المباشرة، فهي تُصيب كافة السلع والخدمات أو معظمها بمناسبة تداول السلع أو أداء الخدمات، وتسرى على عمليات بيع السلع بحالتها أو بعد إدخال تعديلات عليها وكذلك تسرى على كافة الخدمات سواء المرتبطة بنشاط تجارى أو صناعى أو حرفى أو مهنى، كما أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يسمح بإدخال جزء كبير من المجتمع الاقتصادى غير الرسمى إلى المجتمع الاقتصادى الرسمى مما يساعد على زيادة القاعدة الضريبية وحصر المجتمع الضريبي لضريبة الدخل، ويقلص من حجم التهرب الضريبي، ولكن يراعى عند فرضها الحالة الاقتصادية العامة فى البلاد وهى السلع الضرورية ذات الاستهلاك اليومي للمواطنين كالسلع الغذائية، ويتعين فرض إعفاءات ضريبية على هذه السلع الضرورية كما هو الحال الاقتصادى السائد فى مصر، أو رفع حد التسجيل الضريبي لتلك السلع الضرورية وللمنشآت الصغيرة والمتوسطة وهى الأكثر انتشاراً فى مصر، حيث أن معظم المؤسسات عائلية صغيرة الحجم.

كما أن نجاح الضريبة على القيمة المضافة متوقف على حسن تطبيق نظام الخصم الضريبي، فالضريبة واجبة الأداء الضريبة = الضريبة المحصلة - الضريبة واجبة الخصم، كما يتوقف على دمج وتوحيد مصلحتى الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة فى مصلحة واحدة وهى مصلحة الضرائب المصرية لحصر المجتمع الضريبي بأكمله وتوسيع القاعدة الضريبية بقدر المستطاع حتى لا يفلت مكلف بالضريبة من الربط والتحصيل، وتبين عند التطبيق العملى للضريبة على القيمة المضافة وجود مشكلات متنوعة قد تؤثر فى الحصيلة الضريبية بالسلب وتؤثر فى فكرة الطاقة الضريبية والتي تقوم بتحديد أقصى نسبة

---

(١) للمزيد لمعرفة المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات انظر بحث مقدم من دكتور - سيد عطيتو محمد على - مركز البحوث والمعلومات بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية - القاهرة فى سنة ٢٠٠٤، ودكتور - السعيد محفوظ أحمد القاضى - استخدام أسلوب القيمة المضافة كأساس لتطوير الضريبة العامة على المبيعات فى مصر - رسالة دكتوراه كلية التجارة جامعة الزقازيق سنة ٢٠٠١.

يمكن اقتطاعها من الفائض الاقتصادي الفعلي في صورة ضرائب، وبعبارة أخرى مدى قدرة الإدارة الضريبية والسياسة الضريبية في تعبئة الفائض الاقتصادي الفعلي، وحدود وقدرة هذا الفائض على تحمل الأعباء الضريبية<sup>(١)</sup> ومن المشكلات العملية التي تؤثر على استقطاع وفرض ضريبة القيمة المضافة على الفائض الاقتصادي الفعلي بالقطاع الاقتصادي الرسمي والقطاع الاقتصادي غير الرسمي (الاقتصاد الخفي) وبالتالي تقلل من الطاقة الضريبية المرجوة من فرض الضريبة على القيمة المضافة:

١- مشكلة ظاهرة التسرب الضريبي بأنواعها الأربعة وهي التجنب الضريبي، والتهرب الضريبي، والتخطيط الضريبي، والاقتصاد الخفي<sup>(٢)</sup>، حيث بلغ حجم الاقتصاد الخفي بكافة أنواعه المشروعة وغير المشروعة ٣٣,١% من الناتج المحلي<sup>(٣)</sup> سنة ٢٠٠٧، وطبقاً لإحصائية القطاع غير الرسمي في مصر سنة ٢٠١٥ تبين أن نسبة الاقتصاد غير الرسمي بلغت ٣٠% من إجمالي الناتج المحلي<sup>(٤)</sup> وتبين من الموازنة العامة للدولة في مصر عام ٢٠٢٠ - ٢٠٢١ أن إجمالي الدخل القومي ٦,٨٤ تريليون جنيه، أي نسبة الاقتصاد غير الرسمي تساوي ٣٠% من الدخل القومي أي بمقدار ٢,٠٥٣ تريليون جنيه، وهو فائض اقتصادي يصعب إجراء استقطاع ضريبي منه.

٢- ومن أهم المشاكل التي تواجه التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في مصر والدول النامية هي مشكلة السرية المالية (المصرفية)<sup>٥</sup> والتي تسببت في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي حيث بلغت خسائر الدول النامية بسبب التهرب الضريبي 100

---

(١) دكتور عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية، الضريبة على القيمة المضافة، مطبعة النهضة سنة ٢٠١٦، ٢٠١٧ م ص ٢٤٢.

(٢) دكتور محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية، سنة ٢٠٠٤ ص ٥٦.

(٣) الأستاذ ماجد عبد العظيم حسن قابيل، الاقتصاد الموازي في مصر من سنة ٢٠١١ حتى ٢٠١٦، معهد أكتوبر العالي للاقتصاد، ص ١٢، منشور على موقع الإنترنت،

<http://www.aun.edu.eg/reserches.files/22678.pdf>.

(٤) إحصائية القطاع غير الرسمي في الدول العربية، أمانة اللجنة الفنية لصندوق النقد العربي في ٨-٩ نوفمبر ٢٠١٧، ص ١١.

<http://www.amf.org.ae>.

(٥) لمزيد لتعريف الطبيعة الخاصة للسرية المالية، انظر مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، د. أسامة الفولي، العدد (١٠)، السنة الثالثة، يونيو ٢٠١٥.

مليار دولار سنوياً<sup>١</sup>، لذلك لجأت الدول إلى مكافحة التهرب الضريبي والسرية المالية بإصدار قانون فاتكا FATCA، الذي دخل حيز النفاذ في ١٧ يناير ٢٠١٣، وكذلك قيام دول أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإنشاء المنتدى الدولي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض الضريبة الذي تبنى معيار الشفافية والتبادل التلقائي للمعلومات الخاصة بالشؤون الضريبية تحت معيار AEOI.

٣- انتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية وهي عملية شراء وبيع السلع والخدمات عبر شبكة الإنترنت، حيث بلغ حجم التجارة الإلكترونية عام ٢٠٢٠ مبلغاً وقدره ١٥ مليار دولار<sup>(٢)</sup> أى ما يعادل ٢٤٠ مليار جنيه مصرى أى الفائض الاقتصادى للتجارة الإلكترونية يمكن أن يحقق استقطاعاً ضريبياً ٦٦ مليار جنيه مصري، ويمكن أن تمول العجز فى الموازنة العامة للدولة.

٤- مشكلات فرض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول على خدمات المهن غير التجارية، حيث أن النفقات الضريبية (كالإعفاءات الضريبية ومعدلات الضريبة الخاصة، ومستويات الدخل الحدية الخاضعة للتكليف الضريبي) وما إلى ذلك تؤدي إلى إعاقة الكفاءة والإدارة وزيادة تكاليف الإدارة الضريبية والحد من الشفافية وخلق فرص للتحايل الضريبي، والإعفاءات ليست فعالة فى توجيه الدعم للفقراء<sup>(٣)</sup>، حيث ثبت أن نسبة حصيله المهن غير التجارية ضئيلة بالنسبة لإجمالى حصيله الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول، حيث بلغت حصيله المهن غير التجارية سنة ٢٠٢٠/٢٠١٩ أقل من نصف بالمئة (٦٦٠ مليون جنيه مصري) من إجمالى حصيله القيمة المضافة وضريبة الجدول التى بلغت

(<sup>١</sup>) انظر التفاصيل الخاصة بهذا الموضوع

**Tax dodging by big firms' robs poor countries of billions of dollars a year.**

**guardian.com/global-development/2015/Jun/02/tax-dodging-big-**

**companies-costs-poor-countries-billions-dollars**

مأخوذ من مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، د. أسامة الفولي مرجع سابق، ص ١٢٧.

(<sup>٢</sup>) بيان الاتحاد العام للغرف التجارية فى مصر منشور بتاريخ ٣ مارس ٢٠١٩ الساعة ١:٢٧م، على موقع الإنترنت، وبيان موقع ZCNBC العربية موقع الإنترنت وجاءت على لسان الدكتور محمد بهي رئيس لجنة الضرائب باتحاد الصناعات المصرية، <https://www.cnbcArabia.com/news/view/34488/15>

(<sup>٣</sup>) العدالة الضريبية فى الشرق الأوسط وشمال أفريقيا مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي

اندروجويل، ماريومنصور، وبريثاميترا وكارلو سدر الفيتش، سبتمبر ٢٠١٥ ص ١٠، ١٤، ١٥، ١٦

<http://manshurat.org/node/57676>.

٤١٥,٣٥ مليار جنيه مصرى<sup>(١)</sup> نتيجة لكثرة الإعفاءات والمميزات الممنوحة لأصحاب المهن غير التجارية عند المعاملة الضريبية كالمحامين، وتدنى معدلات فرض الضريبة عليهم، وعدم قدرة الإدارة الضريبية الوصول لحقيقة وحجم خدماتهم، وعدم شفافية مكلفى المهن غير التجارية فى الإفصاح عن حقيقة معاملاتهم وتدنى الثقافة الضريبية لديهم، ويرجع لعدم وجود حد تسجيل معين لديهم مما يدفعهم لعدم تنفيذ الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم، طبقاً لأحكام القانون، ونتج عن ذلك عجز الإدارة الضريبية على تعبئة الفائض الاقتصادى الفعلى لخدمات المهن غير التجارية، وبالتالي عدم إجراء استقطاع ضريبي عادل على أداء خدمات المهن غير التجارية.

٥- انتشار ظاهرة الكيانات القانونية الوهمية أو ظهور ظاهرة الكحول<sup>(٢)</sup> (المنتشرة فى أوعية ضريبية الدخل فى مجالات متعددة)، لتظل برأسها على أوعية الضريبة على القيمة المضافة.

٦- الإفراط فى الإعفاءات الضريبية للمؤسسات التعليمية الخاصة مع عدم وضوح نصوص المواد التى تحدد الإعفاءات مما أدى إلى إفلات نشاط الدروس الخصوصية وفصول التقوية من الخضوع للضريبة حيث ثبت أن نسبة ١٠% من السكان فى مصر الأعلى دخلاً بلغت ثروتهم ٧٣,٣% من إجمالى الثروة فى مصر يستفيدون من التعليم الخاص، وإفلات المدارس والمعاهد والجامعات العليا الخاصة رغم ارتفاع أوعيتها الضريبية من فرض الضريبة على القيمة المضافة، حيث ثبت أن نشاط فصول التقوية والدروس الخصوصية فى التعليم الأساسى والثانوى والجامعى بلغت ٤٧ مليار جنيه سنوياً<sup>(٣)</sup> وجميعها معفاة من الضريبة تحت بند الخدمات التعليمية مما أثار الشك والريبة لدى العاملين بالإدارة الضريبية فى خضوع أوعيتها للضريبة من عدمه، لعدم يقينية النص وغموضه.

٧- إعفاء نشاط صناعة التشييد والبناء وبيع الوحدات السكنية والإدارية وتأجيرها وتجارة الأراضى من الضريبة على القيمة المضافة، رغم أن ذلك النشاط هو المحرك الأساسى للاقتصاد المصرى، وثبت أن حجم المبانى التى تم إنشاؤها سنة ٢٠١٧ و ٢٠١٨ بلغ

(١) الموازنة العامة للدولة ٢٠١٩ - ٢٠٢٠ من موقع الإنترنت

<https://manshurat.org/node/57676>.

(٢) هو لفظ دارج الاستخدام للتعبير عن الخارجين عن القوانين الذين يتحملون المسؤولية القانونية جنائية كانت أم مدنية، عن الملاك الحقيقيين مقابل نفع مادى، رسالة ماجستير، حاتم عبد المحسن أحمد، الضرائب على العقارات المبنية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، سنة ٢٠١٣، ص ٢١٣.

(٣) احصائية الجهاز المركزى للتعبئة والإحصاء، عن حجم إنفاق المصريين على الدروس الخصوصية منشور بتاريخ ٢٦ يوليو ٢٠١٩ على موقع الإنترنت [http:// gate.ahram.org.eg](http://gate.ahram.org.eg).

٣٢٦٢٦٣ مبنى سكنى<sup>(١)</sup> أى تقدر باستثمار ٣,٢٦ ترليون جنيه مصرى، دون فرض ضريبة قيمة مضافة على نشاط الاستثمار العقارى وتجارة الأراضى، وحتى لو بسعر منخفض مما يصعب معه تطبيق مبدأ الخصم الضريبي (وهو الأساس الذى يقوم عليه فرض الضريبة على القيمة المضافة) على مدخلات صناعة وتشيد البناء وتجارة الأراضى.

٨- ناهيك عن مشكلة مبدأ الخصم الضريبي على الأصول الثابتة أو الرأسمالية، ومشكلة خصم ضريبة المدخلات السابق سدادها على الديون المعدومة.

٩- فى مقابل ذلك تم فرض ضريبة القيمة المضافة على الجمعيات والمؤسسات الخيرية، وعلى المشروعات متناهية الصغر التي بلغ حجم أعمالها مليون جنيه مصرى، وعدم مراعاة المعوقات التي سوف تقابل المنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر لتدنى الثقافة الضريبية لديهم وعدم مقدرتهم على إمساك دفاتر وسجلات ورقية أو إلكترونية، ويصعب معه تحديد ضريبة المدخلات على مشتريات أنشطة الخدمات الصغيرة وصعوبة تحديد استهلاكهم الشخصى والذاتى، ونجد من العرض السابق أن قيمة الأوعية الضريبية للاقتصاد الرسمى بلغت ٢,٥٣ ترليون جنيه، وقيمة الأوعية الضريبية للتجارة الإلكترونية بلغت ٢٤٠ مليار جنيه، وخدمات المهن غير التجارية والمؤسسات التعليمية وخدمتها بلغت ٣٠ مليار جنيه، وأنشطة الاستثمار العقارى وتجارة الأراضى والكيانات الوهمية بلغت ٦٠ مليار جنيه، أى أن جميع الأوعية التي يصعب تعيبتها اقتصاديا تقدر بحوالى ٣,٦٠ ترليون جنيه مصرى تقريبا يستحق عليها استقطاع ضريبي ٥٠٠ مليار جنيه مصرى يمكن إضافتها للموازنة العامة للدولة وهى توازى الحصيلة الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الجداول المحصلة والمدرجة بالموازنة العامة عن سنة ٢٠٢٠-٢٠٢١.

١٠- مشكلة كثرة الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة يمكن أن تتسبب في قلة الحصيلة الضريبية وظهور ظاهرة تسمى زحف الإعفاءات Exemption Creep، حيث قامت بعض الدول بحساب التكلفة التقديرية للفاقد من الإيرادات الضريبية الناتجة من الإعفاءات ومعدلات الضريبة الصفرية والمخفضة والتي بلغت في أثيوبيا 22.8%، وفي غانا بلغت 34.5%، وفي السنغال 55.6%<sup>٢</sup> وقد تصل في مصر إلى ١٢% تقريبا وخاصة

<sup>(١)</sup> تقرير الجهاز المركزى للتعبئة والإحصاء سنة ٢٠١٧ عن تعداد المباني فى مصر موقع الإنترنت

<http://www.comp.gov.eg>

<sup>(٢)</sup>Fabrizio Borselli, Salvatore Chiri, and Ettore Romagnano, "Patterns of reduced VAT rates in the European Union", Op.cit, p.13.

إعفاءات الخدمات المالية في مصر حيث يقدر من يستفيدون من الخدمات المالية ويمتلكون حسابات مالية من المواطنين في مصر ١٤%، مما يعد ذلك حرماناً مالياً، لذلك يتعين تطبيق منظومة الشمول المالي في مصر.

### أهمية البحث:

يعتمد البحث على دراسة تطبيقية للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة، مع عرض أهم المشكلات التي تواجه فرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر لإيجاد سبل لمواجهتها، حتى تساعد الإدارة الضريبية على توسيع القاعدة الضريبية بزيادة عدد المسجلين، وإخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة والحد من ظاهرة التسرب الضريبي وظاهرة انتشار التجارة الإلكترونية مع إعادة تنظيم فرض الضريبة على المهن غير التجارية مع إعادة النظر في كثرة الإعفاءات الضريبية، وإجراء إصلاح ودمج وتوحيد الإدارة الضريبية من أجل سرعة زيادة عدد المسجلين وتعبئة الفائض الاقتصادي الفعلي من أجل إجراء استقطاع ضريبي عادل بزيادة الحصيلة الضريبية وسد عجز الموازنة العامة للدولة بدون فرض ضرائب جديدة أو رفع المعدلات الضريبية مع دراسة مقارنة لتجارب بعض الدول.

### هدف البحث:

دور البحث التعرف على ضريبة القيمة المضافة ومعرفة خصائصها، مع دراسة تطبيقية للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في مصر وتحديد المشكلات التي تعوق فرض الضريبة والتي تؤثر في الحصيلة الضريبية المرجوة، وإيجاد سبل مواجهه المشكلات التي تعوق تطبيق الضريبة وربطها وتحصيلها، من أجل تعظيم الإيرادات الضريبية وزيادتها، مع تحقيق المساواة والعدالة الضريبية بين كافة فئات المجتمع، مع الوصول إلى نظام ضريبي وإدارة ضريبية ذات كفاءة عالية تساهم في التعبئة الفعلية للفوائض الاقتصادية من أجل الوصول إلى استقطاع ضريبي عادل، وذلك بتحديد أقصى نسبة يمكن اقتطاعها من الفائض الفعلي في صورة ضرائب.

---

مأخوذ من رسالة دكتوراة للباحث عبد الهادي قنديل عبد الهادي، دور الضريبة على القيمة المضافة في إطار الإصلاح الضريبي في الاقتصاد المصري "دراسة تحليلية مقارنة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٢١، ص٢٦٤.



## إشكالية البحث:

تتمثل إشكالية هذا البحث في مناقشة وتحليل المشكلات التي تعوق التنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة، وخاصة إشكالية فرض ضريبة القيمة المضافة على خدمات المهن غير التجارية، ومدى قدرة الإدارة الضريبية على تسجيل المكلفين بالضريبة فى مجال التجارة الإلكترونية التى أصبحت محل اهتمام العالم بأكمله مع اتساع دائرة الإعلان والتسويق والتجارة عبر الوسائل التكنولوجية الحديثة، وهى بعيدة كل البعد عن أعين ورقابة الإدارة الضريبية فى مصر لتدنى الكفاءة التكنولوجية بالإدارة الضريبية فى مصر، مع عرض الإشكالية العامة للبحث لمعرفة حجم الاقتصاد المصرى الفعلى الرسمى وغير الرسمى من أجل استقطاع ضريبي عادل لكافة فئات المجتمع، وحتى لا ينفذ بيع سلع أو أداء خدمات من دائرة فرض ضريبة القيمة المضافة، وتعظيم الإيرادات الضريبية الفعلية و تجنب الآثار السلبية من فقر وبطالة وعجز فى الموازنة العامة للدولة.

## فروض البحث:

تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر على كافة السلع والخدمات إلا من أبقى بنص خاص، يؤدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية عن سابقتها من ضريبة المبيعات، وذلك بإيجاد سبل لمواجهة مشكلات فرض الضريبة من أجل زيادة الحصيلة الضريبية بنسبة أعلى مما تم تحقيقه وتحصيله فى السنوات السابقة منذ تطبيق القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وقد تزداد الحصيلة الضريبية بنسبة ١٠٠% عن السنوات السابقة فى حالة توسيع القاعدة الضريبية برفع كفاءة الإدارة الضريبية ودمجها وتوحيد إجراءاتها فعليا فى الواقع العملى مع قصر المدة التى يتم فيها إصلاح الإدارة الضريبية ودمجها والتى اقترحت منذ سنة ٢٠٠٥ م ولم يتم تنفيذها فعليا حتى عام ٢٠٢٠، لتصبح ضريبة القيمة المضافة هى الأسمى والأعلى فى النظم الضريبية من حيث إعادة توزيع الدخل القومى، وزيادة الحصيلة الضريبية من أجل سد عجز الموازنة العامة لتحسين الخدمات الصحية والتعليمية والتكافلية للفقراء، ومن أجل الوصول إلى تأمين صحى شامل لكافة أطياف المجتمع المصرى.

## منهج البحث:

يقوم المنهج المتخير لإجراء البحث على مناهج متعددة:

١- المنهج الاستقرائى: الذى يعتمد على تتبع النصوص القانونية التى تفرض للضريبة على القيمة المضافة، مع فهم ما جاء بها من أحكام وذلك للبحث عما إذا كانت هذه الأحكام تتجاوب مع القواعد المالية المتعارف عليها فى فرض وجباية الضرائب والحث على تعديل أى

أحكام من شأنها أن تخالف هذه القواعد للوصول إلى أحكام ضريبية عادلة تحقق مبادئ العدالة الضريبية.

٢- **المنهج الوصفي المقارن:** الذي يصف تجارب الدول النامية والمتقدمة في تطبيق هذه الضريبة ودراسة وتحليل التنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة للوصول إلى التنظيم الفنى الأمثل لتطبيق هذه الضريبة.

٣- **المنهج الاستيعابي:** وذلك لاستيعاب خصائص ومميزات الضريبة على القيمة المضافة والمعوقات التي يمكن أن تحول دون التطبيق الأمثل للضريبة واستيعاب كيفية معالجتها ومدى الأخذ بها في مصر.

٤- **المنهج الإحصائي المقارن:** ويوضح البيانات المتاحة في بعض الدول للمعدلات الضريبية وسعرها لاختيار أفضلها في التطبيق، لما لهذه الضريبة من آثار اقتصادية في توزيع الدخل وآثارها على الأسعار والادخار والاستثمار، ولما لها من أثر على الاستهلاك ومدى ترشيده، كما يعتمد الباحث على الوقائع التاريخية والبيانات للتوصل إلى نتائج بحثه العلمي من خلال تحليله للوقائع في الحياه العملية و من خلال مشاهدتها في التطبيق العملي.

### **خطة الدراسة (منهج البحث)**

ولأهمية البحث وتعدد أهدافه نضع في خطة الدراسة فصلاً تمهيدياً نعكف في إطاره على إيراد المعارف الموضحة للأمور التالية لما لها من أهمية بالنسبة للموضوع المتخير للدراسة، مع بيان التطور التاريخي لتلك لضريبة، ومع بيان أهم مشكلات تطبيق الضريبة على المبيعات كمايلي:

### **الفصل التمهيدي: مفاهيم و مرتكزات أساسية للضريبة على القيمة المضافة.**

- المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة.
  - المبحث الثاني: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة والتطور التاريخي.
- وعلى أثر الفراغ من ذلك توزع النقاط البحثية المتداولة على ثلاثة أبواب:

#### **الباب الأول**

### **التنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة فى التشريع الضريبي المصرى**

الفصل الأول: وعاء الضريبة وسعرها.

- المبحث الأول: وعاء فرض الضريبة وسعرها.
  - المبحث الثاني: أحكام الخصم الضريبي والرد.
- الفصل الثاني: الإعفاءات الضريبية وأنواعها وشروطها.
- المبحث الأول: الإعفاءات لأسباب اجتماعية واقتصادية ودينية.
  - المبحث الثاني: الإعفاو لأسباب سياسية وشروط الإعفاء.
- الفصل الثالث: الأحكام العامة لضريبة الجدول في مصر.
- المبحث الأول: الإطار النظري لضريبة الجدول.

- المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لضريبة الجداول في التشريع المصري.  
الفصل الرابع: ربط وتحصيل الضريبة.

- المبحث الأول: ضوابط فحص وربط وتحصيل الضريبة

- المبحث الثاني: أحكام الرقابة والمنازعات الضريبية

#### الباب الثاني

#### مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة

الفصل الأول: مشكلة التجارة الإلكترونية والتسرب الضريبي.

- المبحث الأول: انتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية.

- المبحث الثاني: انتشار ظاهرة التسرب الضريبي.

الفصل الثاني: مشكلات فرض ضريبة القيمة المضافة على المهن غير التجارية.

- المبحث الأول: فرض ضريبة القيمة المضافة على المهن غير التجارية ومشكلاتها.

- المبحث الثاني: المشكلات التي تثار بمناسبة فرض ضريبة الجداول.

الفصل الثالث: المشاكلات الانتقالية المتنوعة في الواقع العملي.

- المبحث الأول: مشكلات التسجيل لدى الإدارة الضريبية في الواقع العملي.

- المبحث الثاني: مشكلة الربط والتحصيل.

#### الباب الثالث

دراسة مقارنة و سُبُل مواجهة مشكلات التنظيم الفني

للضريبة على القيمة المضافة.

#### الفصل الأول: دراسة مقارنة للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة.

- المبحث الأول: التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

- المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في دولة فرنسا.

#### الفصل الثاني: سبل إصلاح و توحيد الإدارة الضريبية و رفع كفاءتها.

- المبحث الأول: إصلاح وتوحيد الإدارة الضريبية.

- المبحث الثاني: رفع كفاءة الجهاز الضريبي لمواجهة المشكلات المتنوعة في الواقع

#### العملي

#### الفصل الثالث: سبل مواجهه مشكلات الربط و التحصيل.

- المبحث الأول: مشكلة تقديم الاقرار الضريبي والفترات الضريبية وترشيد فئات

#### الضريبة.

- المبحث الثاني: سُبُل مواجهة مشكلات الإعفاءات الضريبية.

خاتمة البحث

مراجع البحث

فهرس البحث

## الفصل التمهيدي

### مفاهيم ومرتكزات أساسية للضريبة

### على القيمة المضافة

نشير في هذا الفصل إلى الإطار النظري والتعريفات الأساسية للأمور التالية لما لها أهمية بالنسبة للموضوع المتخير للدراسة، مع بيان التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة، ومن خلال توضيح مشكلات تطبيق الضريبة على المبيعات، والتي نشأت عن تطبيق الضريبة العامة للمبيعات في مصر وذلك إثر تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ اعتباراً من ١٩٩١/٥/٣ وحتى تاريخ صدور القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، حيث يتم تقسيم الفصل التمهيدي إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة والتطور التاريخي.

وفي المبحث الأول تم تعريف مفهوم القيمة المضافة وأهميتها وعلاقة الضريبة على

القيمة المضافة بالسياسة الضريبية والاقتصاد الكلي.

**الباب الأول**  
**التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة**  
**فى التشريع الضريبي المصرى**

سنتناول فى هذا الباب التطبيقات العملية للتشريع الضريبي المصرى بفرض الضريبة على القيمة المضافة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والصادر فى ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦ م، مع توضيح هذا الباب فى عدة فصول على النحو التالى:

**الفصل الأول: وعاء الضريبة وسعرها**

**الفصل الثانى: الإعفاءات الضريبية وأنواعها وشروطها.**

**الفصل الثالث: الأحكام العامة لضريبة الجدول فى مصر.**

**الفصل الرابع: ربط وتحصيل الضريبة.**

## الفصل الاول

### وعاء الضريبة و سعرها

يعتبر الدخل وعاء للضريبة، حيث يتوافق الدخل كوعاء مع خصائص الضريبة ذاتها، باعتبار أن الأخيرة فريضة متجددة ودورية، وبالتالي يتعين أن يكون لوعائها نفس الطبيعة، وهو ما يتوافر في الدخل، أما رأس المال، فإنه لا يتجدد باستمرار كالدخل، وبالتالي فإن فرض الضريبة عليه قد يؤدي إلى الانتقاص منه وربما يعرضه للفناء.

نظرا لكون الضريبة على القيمة المضافة تفرض على المستهلك النهائي وبالتالي اهتم المشرع المصري بالممول الحقيقي وهو المستهلك النهائي، من أجل ذلك تم تطبيق مبدأ العمومية على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص خاص، وتم تناول الفصل الأول في بحثين أحدهما يوضح وعاء فرض الضريبة على القيمة المضافة والواقعة المنشئة لها والآخر يوضح أحكام خصم الضريبة وردھا.

ويقصد بوعاء الضريبة على القيمة المضافة بأنه تفرض الضريبة على السلع والخدمات أي الأموال العينية حيث تنص المادة رقم ٢ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أنه "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة في كل مراحل تداولها إلا ما استثنى بنص خاص"، وكما توجد خدمات لا تخضع للضريبة وهي:

- ١- الأعمال التي يؤديها العامل لرب العمل نظير أجر وفقاً لعقد العمل او التوظيف.
  - ٢- الأعمال التي يقدمها الشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص بناء على عقد الشركة.
  - ٣- الأعمال التي تقوم بها مكاتب التمثيل أو الاتصال أو المكاتب الفنية أو العلمية المنشأة وفقاً لقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة المشار إليها لصالح الشركات التي تتبعها في الخارج في حدود المبالغ التي تحصل عليها المكاتب لتغطية تكاليف أعمالها.
  - ٤- الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية.
  - ٥- عمليات الإقراض التي تتم بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها أو فيما بين بعضها البعض.
  - ٦- عمليات تداول الأسهم وغيرها من الأوراق المالية.
- ولكن هناك أنشطة تكون الدولة أو الحكومة شريكه بها ورغم ذلك تقوم بدفع ضريبة القيمة المضافة حينما تزاوّل الأنشطة التالية:

- ١- توريد الغاز والمياه والكهرباء.
- ٢- نقل السلع والمسافرين.
- ٣- خدمات المطار والموانئ.
- ٤- إدارة الأسواق التجارية والمعارض.
- ٥- الأنشطة التجارية للإذاعة والتلفزيون.
- ٦- الجمعيات التعاونية.
- ٧- جمعيات الإنتاج التعاوني.

كما أنه تم توضيح الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة بأنه تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وأيا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية، وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أيا كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك.

وتم توضيح فئات الضريبة بالفرع الأول من المطلب الثاني كما تم بيان المعاملة الضريبية لسلع وخدمات المناطق الحرة في الفرع الثاني من المطلب الثاني.

وتم توضيح أحكام الخصم الضريبي والرد في المبحث الثاني حيث أن نظام الخصم الضريبي (Tax Credit) من أهم مزايا الضريبة على القيمة المضافة وهو يسمح للمسجل بخصم الضريبة على المدخلات، والضريبة على المدخلات هي الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة، وقد تكون هذه المدخلات مواد خاماً أو وسيطة أو مساعدة تدخل في صناعة سلعة خاضعة للضريبة سواء كانت هذه السلع الوسيطة محلية الصنع أو مستوردة.

وليست كل ضريبة على المدخلات مسموحاً بخصمها، ولكن الخصم الضريبي له شروط معينة يجب توافرها وهي:

- ١- أن تكون هناك عملية بيع، بأن يسمح المسجل بأن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على مخرجاته (مبيعاته) الضريبة التي أداها على مدخلاته (مشترياته) وذلك عند تقديم الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي حددها القانون.
- ٢- أن يكون لديه فاتورة ضريبية، بدون الفواتير الضريبية أو مستندات متعلقة بالخصم لا يستطيع إجراء عملية خصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات.
- ٣- أن تكون ضريبة المدخلات مسموحاً بخصمها بأن قام المسجل بدفع ضريبة على مشترياته من السلع والخدمات مرتبطة بإنتاج السلعة أو الخدمة التي يبيعها للجمهور إرتباطاً

مباشراً، فإذا قام باستخدام سلع لا تدخل في الإنتاج المباشر لا يسمح بالخصم كأن تكون السلع المشتراه جزءاً ظاهراً من مكونات المنتج النهائي.

٤- أن تكون المدخلات مشترة من مسجل أي من بائع مسجل محملة بالضريبة مما يشجع التعامل مع بائعين مسجلين.

٥- لا يسمح بخصم ضريبة المدخلات (المدفوعة من المشتري) في حالة إنتاج وبيع سلعة أو خدمة معفاة (من قبل البائع) أو كانت السلعة المشتراه للاستهلاك الشخصي.

٦- يحوز الخصم الجزئي، أي بخصم جزء أو نسبة من الضريبة ورفض الباقي كأن يكون المسجل يزاول نشاط بيع سلع وخدمات بعضها يخضع للضريبة على القيمة المضافة والبعض الآخر مُعفى من الضريبة أي يخصم ضريبة المخرجات بنسبة ما يعادل ضريبة المدخلات ولكن للرد وترحيل الخصم للأمام أحكامه الخاصة نوضحها في موضعها.

٧- أن يوقع محاسب قانوني على شهادة الخصم والتي تفيد أحقية المسجل في الخصم. ونتناول في مطلب أول القواعد العامة للخصم الضريبي في القانون المصري، وفي مطلب ثان حكم الخصم على مدخلات المسجل من رصيد المخزون السلعي.

وسوف يتم تقسيم ذلك المطلب إلى فرعين:

- الفرع الأول: أحكام الخصم الضريبي في القانون المصري.

- الفرع الثاني: حكم الخصم على مدخلات المسجل من رصيد المخزون السلعي.

حيث تنص المادة (١) من القانون المصري على أن الضريبة على المدخلات هي الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة وتنص المادة (٢٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أنه:

"للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ماسبق سداده وحسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وماسبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل.

ويتضح مما سبق أن أحكام الخصم متعددة يتم تناولها في النقاط التالية:

**أولاً: الحالات التي يسمح فيها بالخصم:**

هناك عدة حالات حددها القانون يسمح فيها بالخصم وهي:



- ١- يسمح بخصم ضريبة المدخلات من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل توزيعها.
- ٢- يسمح بالخصم على مبيعات السلع والخدمات الموردة طبقاً للفقرة الثامنة في مواد الإصدار والتي تنص على أنه لا تخل أحكام هذا القانون والقانون المرافق بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية.
- ٣- يسمح بالخصم للسلع والخدمات الموردة للسفارات والمفوضات والقنصليات غير الفخرية المعفاة وفقاً وفي حدود مبدأ المعاملة بالمثل وهي:
  - أ- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لإعفاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعينين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري ويستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.
  - ب- ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة وكذلك السلع الموردة للاستعمال الشخصي من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وسيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية وفقاً لحدود المعاملة بالمثل.
- ٤- مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة. وطبقاً لتعليمات مصلحة الضرائب المصرية رقم ٣٢ لسنة ٢٠١٠ والصادرة بتاريخ ٢٤/٨/٢٠١٠ متى تحققت أحقية المسجل في الخصم الضريبي فيستحق بذلك قيامه بالخصم من الرصيد الدائن الناتج عن الضريبة السابق سدادها على مدخلاته أولاً أو الخصم من الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات المستخدمة في نشاطه الخاضع للضريبة طالما كانت في حدود الضريبة المستحقة على مبيعاته.

#### ثانياً: الحالات التي لا يسرى عليها الخصم:

وضع القانون المصري عدة حالات لا يسرى عليها نظام الخصم الضريبي على سبيل الحصر وبالتالي لا يجوز خصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات وهي الحالات التي يدفع فيها الضرائب التالية:

- ١- ضريبة الجدول سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع وخدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في القانون.
- ٢- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.
- ٣- الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلع والخدمات المعفاة.

وإذا تأملنا نص المادة ٢٢ بخصوص الضرائب التي لا يسرى عليها الخصم نجد أنها خالفت القواعد والأصول العامة للمالية العامة والمتعارف عليها وهي:

أ- مخالفة قاعدة العدالة وهي عمومية فرض الضريبة على أصحاب الظروف المتشابهة مع مراعاة المقدرة التكليفية لكل منهم على الدفع حيث يتم مراعاة الظروف الاقتصادية للسلع والخدمات، وكان على المشرع مراعاة المساواة بين كافة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة من حيث عمومية مبدأ الخصم حتى لو كانت من سلع وخدمات الجدول لأن البائع وقت الشراء للمدخلات لا يعلم أنها تستعمل في سلع وخدمات معفاة من الضريبة.

ب- ويترتب على عدم سريان الخصم على سلع وخدمات الجدول زيادة أسعار بيع هذه السلع والخدمات حيث يقوم المسجل بإضافة الضريبة المسددة بمعرفته ضمن عناصر التكلفة الأمر الذي يؤدي إلى ازدواج ضريبي حيث يتم تحصيل الضريبة مرات عديدة في حالة استخدام هذه السلع والخدمات كمدخلات في سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة، والتطبيق العملي أوضح ذلك كأن يقوم أحد الفنادق بتأجير أتوبيس سياحي لخدمة النزلاء فهنا تستحق الضريبة مرتين، مرة مقابل النقل (خدمات جدول) ومرة مقابل الخدمة الفندقية للنزلاء مما يترتب عليه ازدواج ضريبي مما يؤدي إلى رفع الأسعار وإضافة ضريبة خدمة النقل التي قام بسدادها على تكلفة الخدمة مما يؤدي إلى تفرقة غير عادلة تخالف مبدأ العدالة الضريبية.

**ثالثاً: حكم ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته:**

للمسجل أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة ما يأتي:<sup>(١)</sup>

أ- ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وفقاً للشروط والأوضاع التالية:

- ١- يخصم فقط ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة.
- ٢- يشترط أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وتم قيد بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل، وتم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تعليلها لحسابه بدفاتر المسجل.
- ٣- يصدر المسجل إشعار خصم إضافة مؤرخاً، ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري، على أن يبين به عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها.

<sup>(١)</sup> وفقاً لأحكام المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بخصوص قانون الضريبة على القيمة

المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

ب- ما سبق تحميله من ضريبة على ما يأتي:

- ١- المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.
  - ٢- المشتريات بغرض الإتجار.
  - ٣- ما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة، وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال السداد بالجمرك.
- وإذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الإتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم الخصم شهرياً من الضريبة المستحقة حتى يتم استنفادها، وذلك كله شريطة حيازة المسجل لفاتورة ضريبية.
- وإذا كانت بعض مبيعات المسجل من السلع والخدمات خاضعة للضريبة وبعضها مُعفى أو خاضع لضريبة الجدول فقط - خلال الفترة الضريبية - فيتم الخصم على الوجه الآتى:

- ١- يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة فقط سواء تمت عملية البيع فى الفترة الضريبية أو بعدها.
- ٢- لا تخصم الضريبة على المدخلات التى تستخدم فقط فى المبيعات المعفاة من الضريبة أو التى تخضع لضريبة الجدول فقط، سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.
- ٣- تخصم الضريبة على المدخلات التى تستخدم فى مبيعات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى أو خاضع لضريبة الجدول فقط طبقاً لنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المبيعات، ويحرر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع أو الخدمات المعفاة أو الخاضعة لضريبة الجدول فقط فى البند رقمى (٢) و(٣) إذا قام بخصمها فى إقرارات سابقة.

وتسرى القواعد السابقة ذاتها على الضريبة السابق تحميلها على المدخلات من ضريبة القيمة المضافة دون ضريبة الجدول بالشروط والضوابط ذاتها المشار إليها.

كما تم توضيح حكم الخصم على مدخلات المسجل من رصيد المخزون السلعي فى تاريخ تسجيله ولكن بعدة شروط وهى:

- ١- إمساك دفاتر وحسابات منتظمة.
- ٢- حيازة أصول فواتير الشراء الضريبية أو شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال سداد الضريبة بالجمرك حسب الأحوال.
- ٣- تقديم بيان بالمخزون السلعي لديه فى تاريخ التسجيل على نموذج ١٢٣ (ض. ق.م) رفق طلب التسجيل.

٤- الضريبة السابق سدادها على المدخلات ضمن التكلفة، إلا إذا إجريت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة وقدم ما يفيد ذلك للمصلحة خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الشراء أو الاستيراد.

٥- أن يكون المخزون متعلقاً ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة. وفي المطلب الثاني من الفصل الأول تم توضيح حكم الرد الضريبي للسلع والخدمات.

## الفصل الثاني

### الإعفاءات الضريبية وأنواعها وشروطها

إن الضريبة على القيمة المضافة كغيرها من الضرائب غير المباشرة هي ضريبة عينية لا تراعي الاعتبارات الشخصية للمكلف أو الخاضع لها، أي إنها تفرض على الأموال الخاضعة لها دون مراعاة لظروف المكلف الشخصية الاجتماعية أو الاقتصادية، وتمتاز بسهولة تطبيقها وبساطة إجراءاتها العملية لكونها لا تهتم إلا بعنصر المادة الخاضعة للضريبة دون غيرها، ولكن مراعاة لاعتبارات العدالة تقتضى تمكين الفقراء من الحصول على السلع والخدمات بسعر مناسب، مما دفع المشرع الضريبي إلى إعفاء السلع والخدمات الضرورية التي يحتاجها الفقراء ومحدودو الدخل وكذلك معدومو الدخل، وقد يمتد الإعفاء إلى الجهات الحكومية والهيئات العامة ولأسباب اجتماعية وأسباب اقتصادية ولأسباب سياسية وقد تكون الإعفاءات لأسباب دينية وخيرية وثقافية ونتناول هذه الأسباب فى عدة مباحث:

**المبحث الأول: الإعفاءات لأسباب اجتماعية واقتصادية و دينية.**

**المبحث الثانى: الإعفاء لأسباب سياسية وشروط الإعفاء.**

## الفصل الثالث

### الأحكام العامة لضريبة الجدول

#### فى مصر

اتجه رأى إلى أنه تعتبر ضريبة الجدول قديماً هى ضريبة الإنتاج Excise tax وتنتشر حالياً فى بعض الدول العربية وتسمى بالضريبة الانتقائية، وهى من أقدم الضرائب غير المباشرة<sup>(١)</sup>.

بينما نرى أن طبيعة ضريبة الجدول هى ضريبة انتقائية تفرض على بيع أو أداء أو استيراد سلع وخدمات معينة يتم انتقاؤها بشكل تمييزى بعد دراسة متأنية لطبيعة هذه السلع والخدمات لأهداف مالية واقتصادية للحد من استهلاك سلع معينة أو دفع ضرر صحى أو بيئى يقع على الإنسان، أو أهداف اجتماعية لتحذ من المخاطر الاجتماعية كالتى تفرض على ألعاب القمار والتبغ والخمور، وسنتناول أحكام ضريبة الجدول بتتبع النصوص التشريعية بالقانون واللائحة لمعرفة مدى تمثيلها مع القواعد المالية المتعارف عليها ومدى مشروعيتها، وسنتناول بإيضاح أحكام ضريبة الجدول فى عدة مباحث على النحو التالى:

#### المبحث الأول: الإطار النظرى لضريبة الجدول.

##### المبحث الثانى: دراسة تطبيقية لضريبة الجدول فى التشريع الضريبى المصرى.

ورغم أهمية ضريبة الجدول فى أنها تساعد على الزيادة الدورية فى الحصيلة الضريبية للخرزنة العامة مما يساعد على سرعة مواجهة النفقات والتقليل من الآثار الضارة الناتجة عن استهلاك السلع والخدمات الضارة بالصحة والبيئة، وتحذ من الأخطار البيئية الناجمة عن إنتاج النفط ومشتقاته، وتحذ من الألعاب ذات المخاطر الاجتماعية كألعاب القمار والملهى الليلي والحد من استهلاك السلع الضارة كالسجائر والكحول والمياه الغازية، وتخصص الدولة جزء من إيراداتها لمواجهة المخاطر الناتجة من استهلاك السجائر والخمور والأدخنة التى تنبعث من المصانع كمصانع الاسمنت والطوب، ولكن رغم أهميتها لها عيوب عديدة حيث أدت إلى ارتفاع الأسعار على كافة فئات المجتمع حينما تفرض على التليفونات والهواتف المحمولة

(١) دكتور رمضان صديق- الضريبة على القيمة المضافة فى التشريع المصرى والمقارن مرجع سابق

والأرضية وعلى الإنترنت والبنزين والكهرباء، ومن الممكن أن يؤدي ارتفاع الأسعار إلى التضخم الركودي<sup>(١)</sup>.

والوقعة المنشئة لضريبة الجدول هي التصرف أو الفعل الذي إذا تم نشأ التزام باستحقاق الضريبة في ذمة المكلف، وهي واقعية وبتحققها ينشأ الدين في ذمة المستهلك النهائي، والواقعة المنشئة حكماً في مرحلة سابقة على الاستهلاك ويحددها القانون ويسمى المكلف القانوني، وعلى الإدارة الضريبية حصرهم وتتبعهم. وتختلف سعر ضريبة الجدول من سلعة إلى أخرى ومن خدمة إلى أخرى كما هو موضح بالقانون ولائحته التنفيذية، حيث تخضع المقاولات وأعمال التشييد والبناء بنسبة ٥% والخدمات المهنية والاستشارية بنسبة ١٠%، والنقل المكيف بين المحافظات أتوبيس وسكة حديد ٥% والمعسل والنشوق والمدغة ودخان الشعر المخلوط ١٥٠%، والأسمدة والمبيدات الزراعية ٥%، والجعة (البيرة) الكحولية ٢٥٠%.

---

(١) الركود التضخمي يظهر ذلك النوع في ظل ركود النمو الاقتصادي وارتفاع الأسعار في نفس الوقت، لمعرفة المزيد عن أنواع التضخم الركودي انظر مؤلف الدكتور عادل أحمد حشيش، النقود والبنوك والإئتمان، دار الجامعة الجديدة، ٢٠١٢، ص ١١٠.

## الفصل الرابع

### ربط وتحصيل الضريبة

خول المشرع المصرى للإدارة الضريبية جواز فحص المسجلين لتحديد دين الضريبة وإجراء الربط على وجه صحيح ودقيق من أجل تحصيل دين الضريبة، لكن سلطة الفحص ليست مطلقة وإنما وضع القانون ضوابط للفحص والربط، فعلى مأمورية الضرائب المختصة إخطار المكلف بكتاب موسى عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بأى وسيلة إلكترونية لها حجية فى الإثبات قانونا، أو أى وسيلة كتابية يتحقق بها العلم بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية للفحص قبل عشرة أيام على الأقل، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض<sup>(١)</sup> ويتم إخطار المكلف بتعديل أو تقدير الضريبة على النموذج المعد لهذا الغرض ب خطاب موسى عليه بعلم الوصول أو أى وسيلة إلكترونية لها حجية فى الإثبات قانونا<sup>(٢)</sup> ويكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير والضريبة الإضافية المستحقة بموجب القانون الضريبى من خلال مطالبات واجبة التنفيذ تصدر بأسم من هم ملزمون قانونا بأدائها أو توريدها على النموذج المعد لذلك<sup>(٣)</sup>، وقد ينشأ عن إجراءات الربط والتحصيل منازعات ضريبية متعددة، حدد القانون كيفية إجراء الطعن عليها.

ولأهمية ذلك الفصل سوف يتم تقسيم الدراسة به إلى عدة مباحث وهى:

المبحث الأول: ضوابط فحص وربط وتحصيل الضريبة.

المبحث الثانى: أحكام الرقابة والمنازعات الضريبية.

وفى الأصل يتم تحديد دين الضريبة بناء على الإقرار المقدم من المسجل إذا كان صحيحاً، وكان مستنداً إلى الدفاتر والمستندات والسجلات التى ألزمت اللائحة التنفيذية المسجل بإمسائها فى المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية والسابق الإشارة إليها فى فصل التزامات المسجلين، أو كان الإقرار مستنداً إلى النظم المبسطة للمنشآت الصغيرة التى يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية ولديها دفاتر ومستندات مبسطة يتم تحديدها بقرار من الوزير المختص ولكن إذا لم يقدم المسجل الإقرارات الضريبية أو كان إقراره غير صحيح وغير مستند إلى الدفاتر والمستندات المطلوبة قانوناً، فيحق للإدارة الضريبية طبقاً للمادة ٤٨ من القانون ٦٧

(١) نص المادة ٤١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد ٤٢ مكرر (ج) فى ١٩/١٠/٢٠٢٠.

(٢) نص المادة ٤٣ فى ذات قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ .

(٣) المادة ٤٥ من ذات القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.



لسنة ٢٠١٦ والتي نصت على أنه لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة أو ضريبة الجدول أو تعديل الإقرار إلا بشروط هي:

١- أن يكون التقدير أو التعديل بناء على مستندات متاحة للإدارة الضريبية أو مقدمه من المسجل.

٢- أن يكون إجراء الفحص قبل سقوط دين الضريبة بالتقادم الخمسي في الأحوال العادية وفي حالة التهرب الضريبي يتم الفحص خلال ست سنوات.

وتأكيداً لذلك صدرت تعليمات مصلحة الضرائب رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ أنه يتعين عدم اللجوء للتقدير إلا في حالتين:

١- عدم إمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها (في المادة (١٢) من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦) قانوناً مع اتخاذ ما يلزم بالتنبيه على المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات اللازمة.

٢- في حالة عدم أمانة الدفاتر والسجلات بأن لا تقيد بها كافة فواتير البيع وعدم إصدار الفواتير الضريبية أو قيدت بطريق الخطأ أو القصد بأقل من قيمتها الحقيقية، عدم وجود مستندات لعمليات التصدير أو الاستيراد، وعدم إجراء التسويات اللازمة المنصوص عليها قانوناً، أو الخطأ في إجراء الخصم الضريبي.

وفي المطلب الثاني من المبحث الأول تم توضيح تحصيل الضريبة والأحكام الخاصة بها، حيث قرر المشرع عدة ضمانات لتحصيل دين الضريبة وهي:

**أولاً:** عدم الإفراج عن السلع المستوردة إلا بعد أداء الضريبة طبقاً لأحكام المادة ٣١ من القانون لا يجوز الإفراج النهائي عن السلع المستوردة قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، وطبقاً للمادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية يجوز لرئيس المصلحة الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات الواردة لإنتاج سلعة أو أداء خدمة وفقاً لشروط السداد والقواعد والضمانات التي يصدر بها قرار منه.

**ثانياً: الضريبة الإضافية:** وهو جزء مالي أوقعه المشرع على المسجل الذي لم يقم بدفع الضريبة المستحقة مع الإقرار أو نتيجة تعديل الإقرار، أو الإفراج المؤقت على الآلات والمعدات وسيارات الركوب وأتوبيسات النقل السياحي دون سداد الأقساط المقررة في الميعاد القانوني، وهي عبارة عن مقابل تأخير نتيجة عدم وفاء المسجل بدفع الضريبة في مواعيدها القانونية والهدف منها:

١- تعويض الخزانة العامة عن التأخير في تحصيل الضريبة.

٢- ردع المسجلين (المكلفين بالضريبة) في حالة التقاعس عن توريد ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول، كما إنها جزء مالي يفرض على مستورد الخدمة من شخص غير

مقيم وغير مسجل ولم يتم بأداء الضريبة المستحقة وفقاً لنظام التكليف العكسي بالمادة ٣٢ من القانون فى الميعاد القانونى.

وحدد القانون قيمة الضريبة الإضافية بواقع (١,٥%) من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد.

**ثالثاً: الحجز الإدارى:** أعطى المشرع الضريبي للإدارة الضريبية سلطة توقيع الحجز الإدارى لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة والمبالغ الأخرى المستحقة تبعاً لهذه الضريبة، وضريبة الجدول والضريبة الإضافية، وذلك طبقاً لقانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥، ويعتبر الحجز الإدارى من أسرع أنواع الحجوزات المقررة فى القانون المدنى والمرافعات.

**رابعاً: امتياز دين الضريبة:** تُعتبر ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية عليهما من الديون الممتازة، وتأتى فى المرتبة التالية بعد المصاريف القضائية، ولها الأسبقية على الديون غير الممتازة.

**خامساً: حظر التصرف:** يحظر قانون الضريبة على القيمة المضافة المصرى وفقاً لنص المادة (٤٤) من القانون التصرف فى أى من السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها فى غير الغرض الذى أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية فى تاريخ التصرف، ويسرى حظر التصرف فى الآلات والمعدات السابق رد الضريبة عليها والتي سبق سدادها على الآلات والمعدات التى تستخدم فى إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وحظر التصرف فى الأتوبيسات وسيارات الركوب المستخدمة فى غرض سياحى وسبق الإفراج المؤقت عليها<sup>(١)</sup>.

وفى جميع الأحوال يجب ألا تتجاوز قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضريبة السابق الإعفاء منها أو ردها.

**سادساً: حق المصلحة التصرف فى المضبوطات:** يحق للإدارة الضريبية التصرف فى المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل التى يصدر حكم بمصادرتها وفقاً لنص المادة ٥٦ من اللائحة التنفيذية والتي تنص على:

١- تودع المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل المضبوطة وفقاً لأحكام القانون بمخازن تعد لهذا الغرض بالنسبة للسلع المحلية، أما بخصوص السلع المستوردة فتودع

(١) المادة (٣٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

بمخازن المضبوطات بمصلحة الجمارك وذلك إلى أن يصدر حكم نهائى فى الدعوى أو تؤول لمصلحة الجمارك أو الضرائب نتيجة التصالح.

٢- لا يجوز التصرف فى المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل المشار إليها إلا بعد أيلولتها إلى المصلحة أو مصلحة الجمارك حسب نوع السلعة المضبوطة نتيجة التصالح أو صدر حكم نهائى بمصادرتها.

٣- يكون التصرف فى المضبوطات، وأدوات التهريب ووسائل النقل المشار إليها بالبيع بقرار من رئيس المصلحة أو رئيس مصلحة الجمارك حسب الأحوال كل فى حدود اختصاصه وفقاً لأحكام تنظيم المناقصات والمزايدات بالصادر بالقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٨ ولائحته التنفيذية، ويتم البيع بمعرفة الهيئة العامة للخدمات الحكومية.

٤- يجوز بناء على أمر قضائى بقرار من رئيس مصلحة الجمارك أو رئيس مصلحة الضرائب المصرية التصرف "قبل صدور حكم" فى المضبوطات، وأدوات التهريب القابلة للتلف والنقصان بطريق الممارسة وذلك فى الحالات التى لا تحتمل إجراء مزيدة، وتودع حصيلة البيع أمانة إلى حين ثبوت أيلولتها نهائياً إلى الخزانة العامة.

٥- وتعدم بناء على أمر قضائى، بقرار من رئيس المصلحة أو رئيس مصلحة الجمارك كل فى حدود اختصاصه، السلع المحظور تداولها أو الضارة بالصحة العامة أو التى تخشى من طرحها للبيع على أمن وسلامة المواطنين، وذلك بعد أخذ واستطلاع رأى الجهات الفنية المختصة.

**سابعاً: الرقابة على دفاتر وسجلات ومستندات المسجلين:** حتى يتوثق باليقين لدى الإدارة الضريبية تحصيل وأداء الضريبة وعدم التهريب منها لابد من الرقابة على دفاتر وسجلات ومستندات المسجلين طبقاً لأحكام المادة ٥٩ من اللائحة التنفيذية.

**ثامناً: الأخذ بنظام التكليف العكسى:** لابد من الأخذ بنظام التكليف العكسى لضمان تحصيل الضريبة ومنع التهريب الضريبى، حيث نصت المادة ٣٢ من القانون على أنه إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد إلى:

١- مسجل. ٢- جهة حكومية. ٣- هيئة عامة.

٤- هيئة اقتصادية. ٥- أو أى جهة أخرى.

فإن المستفيد من الخدمة ملتزم بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع على نموذج (١١١) ضريبية ولكن فى حالة تعيين (الشخص

غير المقيم وغير المسجل) وكيل عنه أو ممثل له فإنه ملزم بسداد الضريبة المستحقة على بيع السلعة أو أداء الخدمة، كما لو كان يبيع السلعة ويؤدي الخدمة لنفسه<sup>1</sup>.

**تاسعاً: إذا قام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة:** فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت ويطبق هذا الحكم على الخدمة التي تقدمها الشركة الأم أو المركز الرئيسي في الخارج، إلى المنشآت التابعة لها أو إلى فروعها.

**عاشراً: العقوبات الجنائية:** اتبع التشريع الضريبي المصرى سياسة تحديد أنواع الجرائم الضريبية ما بين مخالفات ضريبية وجرائم تهرب ضريبي وقرر توقيع عقوبات جنائية على هذه المخالفات وجرائم التهرب الضريبي في المادة (٦٦)، (٦٧)، (٦٨) من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

**ومن أنواع جرائم التهرب الضريبي المذكورة هي:**

- ١- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد القانونية.
  - ٢- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أى منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة.
  - ٣- خصم الضريبة وضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وصدور الخصم.
  - ٤- استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك.
  - ٥- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها.
  - ٦- عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول.
  - ٧- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول.
  - ٨- التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة.
- الحادى عشر: تقسيط الضريبة:** يجوز تقسيط قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقتين أو كليتهما في حالتين:

---

(<sup>1</sup>) Ernst & Young, International VAT, Guide to Practice and Procedure in 21 countries, Op, cit. pp32-33.

١- يسد ٥% من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقين أو كليهما على الآلات والمعدات، تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسائل المستوردة بالجمرك المختص، ويسد الباقي على أربعة أفساط سنوية متساوية (الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو خدمة فقط).

٢- ويجوز تقسيط ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول على الأتوبيسات وسيارات الركوب المستوردة لأغراض النقل السياحي بسداد ٢٥% من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقين أو كليهما ويسد الباقي على قسطين سنويين متساويين بعد انقضاء سنة من تاريخ الإفراج مع ملاحظة تقديم ضمان منصوص عليه باللائحة التنفيذية سبق إيضاحه ونلاحظ في حالة التقسيط سالفه الذكر قام بتمييز أتوبيسات وسيارات الركوب المستحقة في أغراض النقل السياحي فقط من غيرها، مما يعد إخلالاً بمبدأ العدالة الضريبية بين السلع والخدمات، فيمكن تطبيق ذلك المبدأ على باقى السلع والخدمات المستوردة حتى يتم توفير سيولة نقدية للمستورد والمورد تساعده على تنمية مشروعه.

**الثاني عشر:** إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع، فلرئيسها أن يطلب من رئيس الدائرة المختصة بمحكمة القضاء الإداري أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أي يد كانت وتعتبر الاموال محجوزة بمقتضى هذا الامر جزأً تحفظياً ولايجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة او بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوماً في تاريخ توقيع الحجز دون اخطار الممول أو المكلف بقيمة الضريبة طبقاً لتحديد المأمورية المختصة<sup>(١)</sup>. وفي المبحث الثاني تم توضيح أحكام الرقابة والمنازعات الضريبية حيث قرر المشروع أحكاماً خاصة بالرقابة على المسجلين والمكلفين بالضريبة منها الإثبات الضريبي بقانون الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ونظام الرقابة ومحاربة ظاهرة التجنب الضريبي، ولتعزيز حلول المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي المصري تم إنشاء لجان داخلية ولجان طعن وتعرضنا في المطلب الثاني لكيفية تشكيلها واختصاصها وكيفية إصدار قراراتها، وأحكام الطعن امام القضاء في منشورات المصلحة واللوائح والقرارات العامة والإجراءات الجمركية للتحكيم.

(١) للمزيد انظر نص المادة (٤٧) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

## الباب الثاني

### مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة

بعد أن فرغنا من عرض التنظيم الفني لضريبة القيمة المضافة، منذ فرض الضريبة وحتى تحصيلها وأدائها، سوف نتناول المشكلات التي تواجه فرض الضريبة على القيمة المضافة وتحصيلها وأدائها في الواقع العملي، وكان من أهم هذه المشكلات، مشكلة التجارة الإلكترونية في ظل التقدم التكنولوجي الهائل، حيث شهد هذا العصر ثورة هائلة في تقنية المعلومات والاتصالات بصورة فاقت كل التوقعات حيث أصبح الإنترنت نواة الاقتصاد الرقمي، ومن مظاهره الصيرفة الإلكترونية عبر الإنترنت والتجارة الإلكترونية والحكومة الإلكترونية، ويهمننا في هذا المقام توضيح التجارة الإلكترونية حيث ثبت بالإحصائيات الرسمية أن حجم التجارة الإلكترونية في مصر ٥ مليار دولار سنوياً، ويتوقع وصولها إلى ١٥ مليار دولار بحلول عام ٢٠٢٠ أي يعادل ٢٤٠ مليار جنية مصري<sup>(١)</sup>، كما أن المشاكل الأخرى ذات الأهمية هي ظهور ظاهرة التسرب الضريبي بكافة أنواعها، ومن مظاهر التسرب الضريبي، التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والاقتصاد الخفي والتخطيط الضريبي<sup>(٢)</sup>، وهناك مشكلات متنوعة للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في مصر ومن أبرزها مشكلات التسجيل في الواقع العملي، والمشكلات العملية لنظام الخصم الضريبي، كما توجد مشكلة صناعة التشييد والبناء، كما توجد مشكلة فرض الضريبة على المهن غير التجارية، وفرض الضريبة على سلع وخدمات الجدول، كما توجد مشكلات تواجه فرض الضريبة على المنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر، كما أفرز الواقع العملي مشكلة ذبوع ظاهرة الكحول في المعاملات التجارية، وسوف نتناول هذه المشكلات في عدة فصول وهي:

الفصل الأول: مشكلة التجارة الإلكترونية والتسرب الضريبي.

الفصل الثاني: مشكلات فرض ضريبة القيمة المضافة على المهن غير التجارية.

الفصل الثالث: المشاكل الانتقالية المتنوعة في الواقع العملي.

---

(١) بيان الاتحاد العام للغرف التجارية في مصر منشور بتاريخ ٣ مارس ٢٠١٩ الساعة ١:٢٧ على موقع الإنترنت، وبيان موقع، CNB العربية، موقع الإنترنت وجاء ذلك علي لسان الدكتور محمد بهي رئيس لجنة الضرائب باتحاد الصناعات المصرية، وكذا موقع Enterprise Press.

<https://enterprise.press/ar/afternoons>

(٢) دكتور محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية سنة ٢٠٠٤، ص ٢.

## الفصل الأول

### مشكلة التجارة الإلكترونية والتسرب الضريبي

من المشاكل العضال التي تواجه فرض الضريبة على القيمة المضافة هي انتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية ويتكون المفهوم من مقطعين، الأول التجارة commerce والثاني الإلكترونيّة electronic، وهي عبارة عن عملية شراء وبيع السلع والخدمات عبر شبكة الإنترنت أي أنها مجمل المعاملات التجارية للمؤسسات والأفراد المعتمدة على المعالجة الإلكترونية للبيانات، وهناك ثلاثة أطراف رئيسية بالإمكان أن تتم بها هذه التجارة وهي الأعمال للمؤسسات كافة، والدول، والأفراد.

وكذلك انتشار ظاهرة التسرب الضريبي بكافة أنواعها من التجنب الضريبي والتهرب الضريبي والتخطيط الضريبي، والاقتصاد الخفي، وظلت هذه المشكلة في الواقع العملي تعوق الحصيلة الضريبية بكافة أنواعها سواء الضريبة المباشرة أو غير المباشرة وحاول المشرع المصري مواجهه ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي بقانون الإجراءات الضريبية الموحد وقانون الضريبة على القيمة المضافة، حيث إنه نص القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أنه لا يعد بأى معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد أغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة أو ضريبة الجدول أو تاجيله أو تخفيض عبء الضريبة ويعتبر في تطبيق هذه المادة تجنبا للضريبة:

(١) التصرفات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين في بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول ويكون الهدف منها عدم بلوغ أحدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا.

(٢) إنشاء شركات أو تقسيمها أو تجزئة المعاملات لأغراض ضريبية، ويترتب على اعتبار المعاملة تجنبا للضريبة أحقية المصلحة في إلزام المكلف بالتسجيل أو أداء الضريبة على أساس القيمة الحقيقية وفقا لظروف السوق وقوى التعامل، وذلك كله دون الإخلال بحق المكلف في إثبات أن المعاملة تمت لغير أغراض التجنب الضريبي، وتشكل لجنة أو أكثر برئاسة رئيس المصلحة أو من يفوضه وعضوية اثنين من العاملين بها بوظيفة مدير عام على الأقل وتختص بنظر حالات التجنب ويكون قرارها ملزما للمأمورية المختصة<sup>(١)</sup>.

وبنص هذه المادة لا يكفي مواجهه ظاهرة التجنب الضريبي نظرا لتنوع وسائل وطرق التجنب الضريبي، ولم ينص قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أى عقوبة جنائية لمواجهه ظاهرة التجنب الضريبي، واكتفى بعدم الاعتراف بأى معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها

(١) نص المادة (٥٤) من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

تجنباً للالتزام بالضريبة وضريبة الجدول، وقد خلا قانون الإجراءات الضريبية من أى نص يوضح كيفية إثبات مشكلة التجنب الضريبي بالباب الخامس الخاص بالرقابة الضريبية، ومن المفترض أن يقع عبء إثبات واقعة التجنب الضريبي على الإدارة الضريبية وكذلك خلا قانون الإجراءات الضريبية الموحد من بيان الشروط التي يتعين توافرها في ظاهرة التجنب الضريبي ومتى تعتبر واقعة التجنب الضريبي مضرّة بالإيرادات الضريبية وكيفية مواجهتها؟ وترك الأمر لنص المادة ٥٤ من قانون الضريبة على القيمة المضافة التي لم تفعل في التطبيق العملي وإن كان المشرع المصري قد أحسن في ذكر أساليب و طرق التهرب الضريبي والعقوبات التي تفرض على كل طريقة أو وسيلة من وسائل التهرب الضريبي<sup>(١)</sup>.

ولم يوضح قانون الإجراءات الضريبية الطرق والوسائل والشروط التي يتعين توافرها في ظاهرة التخطيط الضريبي، وكذلك لم يوضح قانون الإجراءات الضريبية الموحد كيفية مواجهه أكبر معضلة تواجه الاقتصاد غير الرسمي التقليدي أو الاقتصاد غير الرسمي الرقمي بكافة أنواعه في مصر، مما يعد معه فراغاً تشريعياً خطيراً على السياسة الضريبية مواجهته بكل الوسائل ولا تترك فجوة تشريعية أو إدارية أو فجوة ثقافية لنشر مفاهيم والمفردات الخاصة بالاقتصاد الرقمي أو المعرفى أو التجارة الإلكترونية.

وسوف يتم تقسيم ذلك الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: انتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية.

المبحث الثانى: انتشار ظاهرة التسرب الضريبي.

وتم تناول مشكلة انتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية والاعلان الرقمي في مصر والمعاملة الضريبية لها، حيث إنه للأسف وردت بقائمة الإعفاءات بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بند ٥٧ بإعفاء الخدمات الإعلانية بصيغة مطلقة، مما فوت على الخزنة العامة أموال طائلة لفئة من المجتمع تمتلك المقدرة التكاليفية على دفع الضريبة، سواء كانت خدمات إعلانية ورقية مادية أو عبر الانترنت أو مواقع التواصل الاجتماعي (الإعلانات الرقمية أو الإلكترونية)، وذلك لإعفاء ساري منذ صدور القانون لسنة ٢٠١٦ حتى سنة ٢٠٢٢ حيث تدخل المشرع وفرض ضريبة قيمة مضافة بنسبة ١٤% على الخدمات الاعلانية الإلكترونية وغير الإلكترونية بمقتضى القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المعدل لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وكذلك المعدل للمواد رقمي ٦٠ و ٦٤ من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠.

(١) نص المادة (٦٨) في قانون الضريبة على القيمة المضافة.



وأكدت الدراسات صعوبة مراقبة مأموريات الضرائب ووزارة المالية لشركات الدعايا والإعلان التي تنشر إعلاناتها عبر الإنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي وذلك يرجع إلى وجود عدة فجوات تشريعية وإدارية ومفاهيمية وكما يوجد معضلة كبيرة نحو التحاسب الضريبي للمعاملة التجارية الالكترونية في مصر والوطن العربي ويرجع ذلك إلى صعوبة إعداد إحصاء كامل للمعاملات والخدمات الالكترونية والمعاملات الرقيمة عبر مواقع التواصل الاجتماعي وصعوبة التعرف على شركات الدعايا والإعلان التي تنشر إعلاناتها عبر مواقع التواصل الاجتماعي.

وتم طرح طرق وآليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة الالكترونية في الفرع الثاني من المطلب الثاني ومن هذه الآليات:

١- السيطرة بمعرفة مهندسين فنيين بمصلحة الضرائب المصرية على البرمجيات الإلكترونية لمعرفة دخول وخروج الأشخاص الطبيعيين والشركات عبر الإنترنت لطرح منتجاتها.

٢- إلزام الشركات والأشخاص الطبيعيين عبر الإنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي بالإبلاغ عن معاملاتهم التجارية أولاً بأول، وإمساك دفاتر وسجلات إلكترونية لتسجيل كل المعاملات التجارية.

٣- تشديد الرقابة من جانب الإدارة الضريبية على الشركات والأشخاص المتعاملين عبر الإنترنت بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية، مع إلزامهم بتقديم إقرارات ضريبية شهرية، مع إنشاء إدارة مخصصة للقيام بإجراءات الفحص والربط لكافة أنواع المعاملات التجارية الإلكترونية.

٤- مراقبة شركات الإعلانات عبر الإنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي وإلزامها بإخطار الإدارة الضريبية عن كافة الإعلانات الشهرية التي تقوم بها عبر وسائل التواصل الاجتماعي مع دفع جزء من ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الجدول على إجمالي قيمة المعاملات التجارية التي تقوم بتسويقها ولنفتراض بنسبة ٥% من قيمة المعاملة التجارية التي تقوم بالإعلان عنها وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية حتى يمكن حصر نوعية وقيمة السلع والخدمات التي تباع عبر الإنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي.

٥- إلزام البنوك الإلكترونية بتحصيل ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول عن كل معاملة تجارية تتم بمعرفة أو بواسطة البنوك التي تتبع نظام الدفع الإلكتروني أو الصيرفة

الإلكترونية، ويقصد بالصيرفة الإلكترونية<sup>(١)</sup> أنها كل العمليات أو النشاطات التي يتم عقدها أو تنفيذها أو الترويج لها بواسطة الوسائل الإلكترونية أو الضوئية (كالهاتف، والصراف الآلي، والحاسوب، والإنترنت الرقمي.... إلخ) وذلك من قبل المصارف أو المؤسسات المالية، وكذلك العمليات التي يجريها مصدر بطاقات الإيداع أو الدفع أو الائتمان الإلكتروني على أنواعها كافة أو مرودها، وأيضًا المؤسسات التي تتعاطى التحويلات النقدية الإلكترونية ومواقع العرض والشراء.

٦- المسؤولية المتسلسلة التضامنية للمتعاملين بنظام التجارة الإلكترونية والإعلانات الرقمية.

كما تم تناول انتشار ظاهرة التسرب الضريبي بالمبحث الثاني من الفصل الثاني.

حيث إن اتجاه العالم نحو العولمة والتحرير الاقتصادي، وقصر دور الدولة على التنظيم والإشراف والتوجيه والرقابة على النشاط الخاص، أو إجراء عمليات الخصخصة من شأنه تقليص الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة، مما يجعل الدولة في حاجة إلى الإيرادات العامة وعلى رأسها الضرائب والتي أصبحت في ظل النظام الجديد المصدر الكاسح أو الغالب للإيرادات العامة بسبب تضاؤل وتآكل إيرادات الدومين العام مع التعميق في عمليات الخصخصة، ومع تقلص الدور الاقتصادي للدولة أصبحت في حاجة ضرورية إلى الإيرادات العامة اللازمة لتمويل الإنفاق العام، ولقيام الدولة بالوظائف المنوطة بها من إشراف وتنظيم والتوجيه والرقابة، فلجأت الدولة نحو فرض عدة أنواع من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ومن الطبيعي أن فرض ضريبة في ظل سوء تخطيط السياسة الضريبية، ووجود ثغرات في التشريع الضريبي وفي ظل تخلف الإدارة الضريبية وقصور إمكانياتها المادية والبشرية وفي ظل غياب العدالة الضريبية والاجتماعية يؤدي إلى ظهور ظاهرة التسرب الضريبي بكافة أنواعها وشعور الممولين بالظلم الذي يدفعهم للتسرب الضريبي، ومن مظاهر التسرب الضريبي التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والاقتصاد الخفي والتخطيط الضريبي<sup>(٢)</sup> وقد تؤدي هذه الظاهرة إلى فقدان الخزانة العامة لجزء من إيراداتها الضريبية، لذلك لا بد من معالجة الأسباب المؤدية إلى التسرب الضريبي، كما أن ظاهرة الملاذات الضريبية تضر بالخزانة العامة بفقدان جزء من إيراداتها الضريبية.

(١) الأستاذة إخلاص باتر هاشم، الاقتصاد الرقمي والفجوة الرقمية في الوطن العربي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، سنة ٢٠٠٧، ص ٨١، ٨٢.

(٢) د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية، سنة ٢٠٠٤، ص ٢.

ومن مؤشرات التسرب الضريبي في مصر هي:

- العجز المزمّن في الموازنة العامة للدولة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي.
- انخفاض نسبة الحصيلة الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الإجمالي.
- إنخفاض نسبة مقدمي الإقرارات الضريبية إلى مجتمع الممولين.
- تراكم المتأخرات الضريبية.

وسوف نقوم بتقسيم ذلك المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: ماهية التسرب الضريبي ومظاهره.

المطلب الثاني: مؤشرات التسرب الضريبي وأسبابه.

تعدد أسباب التسرب الضريبي في مصر منها:

### أولاً: سرية الحسابات المالية

شهدت نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي زيادة مشهودة بتفشي ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي مما ترتب على ذلك آثار سيئة على الخزنة العامة في الدول المتقدمة كأمريكا وغيرها من دول الاتحاد الأوروبي، وكذلك الدول النامية وخاصة مصر نتيجة للاحتفاء بالسرية المالية والمصرفية وعدم قدرة النظام الضريبي للتصدي لتلك الظاهرتين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي من ناحية والسرية المالية المصرفية من ناحية أخرى ولمحاربة هاتين الظاهرتين صدرت عدة قوانين دولية منها:

أولهما صدر قانون FATCA وبداية عصر جديد للنظام الضريبي الدولي وانهايار السرية المالية والذي دخل حيز التنفيذ أول يناير ٢٠١٣، وصدرت اللوائح النهائية الخاصة بتنفيذ هذا القانون في ١٧ يناير ٢٠١٣ ومن أهم الالتزامات التي يفرضها قانون فاتكا<sup>١</sup> هي:

١- يتعين على كافة المؤسسات المالية الأجنبية سواء التي تمارس أعمالها داخل الولايات المتحدة أو خارجها أن تقوم بتصنيف عملائها إلى شريحتين: الأولى للعملاء الأمريكيين والثانية لغير الأمريكيين. وذلك للتعرف على حسابات الأفراد والكيانات الأمريكية الموجودة من قبل بالفعل.

٢- يتعين على المؤسسات المالية الأجنبية تقديم تقارير بصورة مباشرة إلى إدارة ضريبة الدخل الأمريكية Internal Revenue Service IRS على أن تتضمن هذه التقارير معلومات محددة عن الحسابات المالية التي يحتفظ بها دافعوا الضرائب الأمريكيون والكيانات

---

<sup>١</sup>دكتور أسامة الفولي مجلة القانون الكويتية العالمية، العدد ١٠، السنة الثالثة، يونيو ٢٠١٥، مرجع سابق،

الأجنبية التي يمتلك دافعو الضرائب الأمريكيون حصص ملكية جوهرية (حصة تزيد عن ١٠%).

٣- يتعين على المؤسسات المالية الأجنبية المشاركة القيام باتخاذ إجراءات معينة للكشف عن الهوية وبذل العناية الواجبة بشأن عملائها من أصحاب الحسابات.

٤- يجب أن تقوم المؤسسات المالية الأجنبية المشاركة باحتجاز ورداد ٣٠% لمصلحة ضريبة الدخل الأمريكية من أي مدفوعات ذات مصدر دخل أمريكي إضافة لإجمالي الحويلة من بيع الأوراق المالية التي تؤدي لمصدر دخل أمريكي والتي تتم لأي من المؤسسات الأجنبية غير المشاركة ويقصد بها المؤسسات المالية الأجنبية التي اختارت عدم الامتثال لقانون فاتكا FATCA أو أصحاب الحسابات من الأفراد الذين لا يقدمون معلومات مالية كافية لتحديد ما إذا كان أصحاب الحسابات أمريكيين أو أصحاب الحسابات من الكيانات الأجنبية التي تعجز عن تقديم معلومات كافية بخصوص هوية مالكي حصص الملكية الجوهرية فيها من الأمريكيين، وهذا الالتزام يأتي بدوره لأول مرة.

٥- يتعين على المؤسسات المالية الأجنبية المشاركة التعرف على حسابات الأفراد والكيانات المملوكة لأمركيين قائمة بالفعل، ووضع إجراءات للتعرف على الهوية من شأنها تسهيل تصنيف الحسابات الجديدة (أفراد وكيانات) التي تم فتحها بعد تاريخ سريان القانون وفقاً للمعايير الموضوعية بموجب قانون فاتكا FATCA.

٦- يتعين على الكيانات التجارية الأجنبية من شركات وغيرها التي يكون للأمريكيين مساهمات فيها تتجاوز نسبة معينة من رأسمالها وتحقق مستوى معيناً من الإيرادات التصريح عن أصولها ودخولها أيا كان نوعها.

ثانيهما قيام منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في عام ٢٠٠٠ بإنشاء المنتدى الدولي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض الضريبة وبلغت عضويتها ١٢٦ دولة.

ثالثهما قمة دول العشرين التي قررت في اجتماعها بلندن في شهر أبريل ٢٠٠٩ أن

عصر السرية المالية قد انتهى The end of banking.

ثانياً: السياسة الضريبية كمصدر للتسرب الضريبي نظراً لتطور دور الدولة فقد تطورت أدوات وأهداف السياسة الضريبية، فلم يعد دورها مقصوراً على تمويل الخزنة العامة وتغطية النفقات العامة، بل أصبحت السياسة الضريبية أداة للتوجيه الاقتصادي ومحاربة التضخم وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل والثروات وأداة لقيام الدولة بمهامها في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وللسياسة الضريبية التي تستعملها الدولة دور كبير في استقطاع ضريبي من الفائض الاقتصادي، وكلما ارتفع مستوى الدخل القومي زاد حجم الفائض الاقتصادي الذي يمكن امتصاصه عن طريق الضرائب، باستخدام السياسة الضريبية أدواتها

في تحديد معدل الضريبة، وتحديد العقوبات المقررة في حالة التهرب الضريبي أو تجنبه، وتحديد الإعفاءات الضريبية في ضوء تحقيق العدالة الضريبية والقواعد المالية المتعارف عليها، مما يعني أن لمعدل الضريبة والعقوبات والإعفاءات الضريبية دور في انتشار ظاهرة التسرب الضريبي.

#### أ- زيادة معدل الضريبة:

اتجه رأي من الفقهاء إلى أن ارتفاع معدل الضريبة على القيمة المضافة يعد سبباً رئيسياً نحو التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي والاتجاه نحو الاقتصاد الخفي أو التحتي، وأن تخفيض معدل الضريبة يدفع الأفراد نحو التخلي عن التهرب الضريبي بالمقارنة بزيادة معدلات العقوبة كأداة ردع للمتهربين ضريبياً.

كما أن ارتفاع معدل الضريبة على القيمة المضافة يدفع إلى عدم الصدق في إدراج قيمة المبيعات الحقيقية من السلع والخدمات ويلجأ المكلفون بالضريبة إلى التفتن في أساليب التهرب والتجنب الضريبي، وكذلك فرض أكثر من ضريبة غير مباشرة على ذات السلع والخدمات يؤدي إلى التجنب الضريبي، وحيث أن زيادة معدلات الضريبة المباشرة وغير المباشرة يؤدي إلى إصابة البنيان الاقتصادي القومي بكثير من الاختلالات ومنها تشجيع العمل في القطاع غير الرسمي والقطاع الخفي الذي لا يدفع عادة أية ضرائب.

ب- تدني حد التسجيل، من رأي الباحث ليس فقط ارتفاع معدل الضريبة له آثار نحو التسرب الضريبي، بل أيضاً تدني حد التسجيل الضريبي أدى إلى عدم رضاء فئة عريضة من المجتمع الضريبي عن ضريبة القيمة المضافة ثم معارضتها بشدة، وزادت ظواهر التسرب الضريبي (تجنب ضريبي- وتهرب ضريبي اقتصاد خفي) خاصة لأصحاب المهن الحرة والقائمين على الأعمال التجارية الإلكترونية خلال مواقع الإنترنت والتكنولوجيا الحديثة.

وقد خلصت الدراسات الدولية لتقارير صندوق النقد الدولي إلى أن السعر المنخفض للضريبة يعود بالنفع على الفقراء وتوحيد معدلات الضريبة على القيمة المضافة يحقق مزيداً من العدالة الضريبية، ويساعد على الالتزام الطوعي بالثقة في الإدارة الضريبية والحد من فرص التحايل الضريبي في دول الشرق الأوسط وجنوب أفريقيا ومحاربة الاقتصاد الخفي وتوسيع القاعدة الضريبية وأن الزيادة في الحد التسجيلي لضريبة القيمة المضافة يكون له آثار داعمة

للفقراء وإضفاء المزيد من العدالة في حد التسجيل يؤدي إلى الامتثال الضريبي الطوعي وتوسيع القاعدة الضريبية وزياد الإيرادات الضريبية، ومحاربة الاقتصاد الخفي<sup>(١)</sup>.

### ثالثاً: أثر العقوبة على التسرب الضريبي:

إن التسرب الضريبي يؤدي إلى آثار مدمرة على الاقتصاد القومي لأنه يقلص الإيرادات العامة وبالتالي تنقلص النفقات العامة، مما يؤدي إلى الإضرار بالخزانة العامة ويقلص دور الدولة في القيام بمهامها كما يؤثر التسرب الضريبي بكل صوره على العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة مما يؤدي إلى أن الفئة الملتزمة تؤدي ضرائبها بينما الفئة التي تتسرب من الضرائب لا تؤدي ضرائبها على أكمل وجه أو تتخلص من أداء الضرائب نهائياً، مما يؤدي لعدم الرضا النفسي بين الفئتين، وزيادة الأعباء والالتزام الضريبي على فئة المكلفين الملتزمين بأداء الضريبة مما يحدث خللاً في المنافسة الاقتصادية الشريفة، وقد يدفع الدولة إلى فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في الإيرادات العامة نتيجة التسرب الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية الذي يقتضي أن يساهم كل أفراد المجتمع في الأعباء العامة تبعاً للمقدرة التكلفة لكل فرد، لذلك كان لابد من تقرير عقوبة جنائية وتعويضات مالية مناسبة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي أو الاقتصاد الخفي الذي يعتبر إخفاءً كاملاً لواقعة بيع السلع والخدمات، لعدم اللجوء إلى التسجيل لدى الإدارة الضريبية ويعتبر ذلك مخالفاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، ومخالفة لأحكام تقديم الإقرار الضريبي الشهري.

وفرض المشرع المصري عقوبات في المادة ٦٧ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أنه يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي إستعملت في التهرب، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال والضريبة الإضافية، وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.

(١) العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، اندرو جويل، وماريو منصور، وپريثا مپترا، وكارلو سدرالفيتش، سبتمبر ٢٠١٥، ص ١٥-١٦، منشور على موقع

الإنترنت <https://www.imf.org.pdf>.

وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجداول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة، ونخلص مما سبق أن تقرير عقوبة جنائية على جريمة التهرب الضريبي يحد من التهرب الضريبي.

ولكن ما الأمر في حالة التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي الذي لا يخالف القانون ولكن يتخلص المكلف من عبء الضريبة، فإنه من الأفضل تقرير أسلوب الرقابة وإجراءات الكشف والمراجعة الدائمة من قبل الإدارة الضريبية، حيث إحكام السيطرة والرقابة والمراجعة يحد من ظاهرة التسرب الضريبي بجميع جوانبها.

#### رابعاً: التشريع الضريبي والتسرب الضريبي:

يقصد بالتشريع الضريبي مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة (كمجلس النواب والوزارات المختصة والإدارة الضريبية المختصة) بفرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، ومجموعة الأحكام الصادرة من المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية والتي تمثل سوابق قضائية يتم الاقتداء بها وبآثارها<sup>(١)</sup>.

ويجب أن يتوافر في التشريع الضريبي صفات أساسية:

- يتعين أن يراعي التشريع الضريبي القواعد المالية المتعارف عليها وهي تمثل أربع قواعد أساسية، تتعلق بالعدالة واليقين والملاءمة في الدفع والاقتصاد في نفقات الجباية والتحصيل<sup>(٢)</sup>.

- الدقة والوضوح وبمعنى أن يتصف النص التشريعي بوضوح الصياغة ودقة معنى القاعدة القانونية الضريبية حتى لا يدع مجالاً للتأويل أو التفسير وتعدد الآراء الفقهية حول قصد المشرع من النص، وحتى لا يؤدي الغموض التشريعي إلى الالتفات حول قصد الشارع أو تجاوزه<sup>(٣)</sup>.

- لا بد وأن يتوفر في التشريعات الضريبية وخاصة تشريع الضريبة على القيمة المضافة صفة ثبات واستقرار القاعدة القانونية، أي عدم التعديل للقوانين المعمول بها على فترات متقاربة مما يؤدي إلى استقرار المعاملات التجارية لبيع السلع والخدمات.

- يتعين سرعة إصدار قانون إثبات ضريبي وإجراءات موحدة للضريبة مستقل عن قانون الإثبات المدني، وتجميع كافة قوانين ضريبة القيمة المضافة في كتاب واحد مما يسهل عملية

(١) وفي ذلك المعنى نعيم فهيم حنا، دور الفهرسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر في ظل التطورات الاقتصادية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، يوليو ٢٠٠١، ص ٦.

(2) Adam Smoth, the wealth go nation, Dentt, sons, Bookv london, 1973.

(3) د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٨٦.

الإمام بالقواعد القانونية وسهولة الاطلاع عليها من قبل العاملين بالإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، وعلى سبيل المثال كيفية إثبات عملية بيع السلع وأداء الخدمات في حالة عدم وجود الفواتير الضريبية، وتوضيح كيفية إجراءات الطعن أمام المحاكم ولجان الطعن وأي لجان فض المنازعات، وهذا ما تم بالفعل حيث صدر قانون الإجراءات الضريبية الموحدة رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠، مع إصدار قانون حجز إداري خاص بتحصيل المستحقات الضريبية، ونصوص توضح صراحة إجراءات التنفيذ الجبري والحجز لدى الغير، وعدم الاعتماد على قانون الحجز الإداري فحسب.

- وتواتر التشريعات الضريبية وكثرة تعديلاتها والتسرع في إصدارها دون مراعاة للقواعد العامة المالية العامة، وقواعد العدالة الضريبية والاجتماعية في فرض عقوبات جنائية يؤدي إلى الحكم بعدم دستورتيتها، وخير مثال على ذلك:

١- حكم المحكمة بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة (٤٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦ فيما يتضمنه من وجوب الحكم على الفاعلين متضامنين بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة وضماناً للحقوق الشخصية للإنسان ومن بينها ألا تكون العقوبة متضمنة معاقبة الشخص أكثر من مرة عن فعل واحد، وألا يكون الجزاء مدنياً أو جنائياً مفرطاً بل يتعين أن يكون متناسباً مع الفعل المؤثم ومتدرجاً بقدر خطورته، مما يعد مخالفاً للمادتين ٣٤، ٣٨ من الدستور المصري<sup>(١)</sup>.

٢- عدم دستورية عبارة خدمات التشغيل للغير "الواردة قرين المسلسل رقم ١١ من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات، الصادرة بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧.

كما حكم بعدم دستورية صدر المادة (٢) من القانون ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١، والذي ينص على أنه "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون وكانت مبادئ الحكم، المصلحة في الدعوى الدستورية- وعاء الضريبة- تحديد دين الضريبة- تفسير النصوص التشريعية<sup>(٢)</sup>.

---

(١) قضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية المحكمة الدستورية العليا (مبادئ الحكم ضوابط العدالة الاجتماعية والنظام الضريبي، منشور على موقع الإنترنت المكتبة العربية لحقوق الإنسان:

<http://www.hrllibray.umm.edu/ARobic>.

(٢) قضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية المحكمة الدستورية العليا، المكتبة العربية لحقوق الإنسان، مرجع سابق من على موقع الإنترنت والصادر بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥.



٣- الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١ قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ فيما تضمنه من تحويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب الإقرار المقدم من المسجل، وسقوط قراري وزير المالية رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١، ١٤٣ لسنة ١٩٩٢<sup>(١)</sup>

ونلاحظ عدم التطور المعاصر للتشريعات الضريبية وقصورها في ملاحقة العولمة والتجارة الإلكترونية على مواقع الإنترنت والتواصل الاجتماعي برغم أن قيمة المبيعات للسلع والخدمات بلغ من خلالها ١٥ مليار دولار سنوياً أي ما يعادل ٣٠٠ مليار جنيه مصري. ونلاحظ أن عدم وضوح وسوء صياغة التشريع الضريبي أدى إلى التسرب الضريبي بكافة أنواعه، ومن ثم فإن نجاح القاعدة القانونية متوقف على دقة صياغتها والوضوح في التعبير فقد يخرج التشريع معيباً أو متعارضاً أو لا يتمتع باليقين الضريبي نتيجة السرعة في إعداده وعدم مراعاة الدقة واليقين في إعداده<sup>٢</sup>.

حيث إنه نصت المادة ٧٥ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ (قانون الإجراءات الضريبية الموحد) على أنه يجوز لوزير المالية أو من يفوضه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي، وعلى من يرغب في التصالح أن يدفع قبل رفع الدعوى الجنائية ١٠٠% من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون الضريبي، وهنا يُقصد جميع القوانين الضريبية دخل وقيمة مضافة دون التفرقة بين أنواع الجرائم مخالفة أو جنحة أو جناية ودون التفرقة بين جرائم الوسائل الاحتيالية والجرائم الأخرى التي لا تعتبر تهرباً ضريبياً بمعناها الدقيق وإن كانت تعني مخالفة التزام ضريبي.

#### خامساً: الإدارة الضريبية كسبب للتسرب الضريبي:

يتكون النظام الضريبي في أي مجتمع من أربعة عناصر هي السياسة الضريبية والتشريع الضريبي والإدارة الضريبية ومجتمع الممولين المكلفين بالضريبة، ونلاحظ أن الإدارة الضريبية لم تلقَ حظاً في التطوير كباقي العناصر الأخرى، ولم تحقق السياسة الضريبية

(١) قضية رقم ١١٣ لسنة ٢٨ قضائية دستورية والصادر بتاريخ ١٠/١١/٢٠١١ منشور على موقع

الانترنت، الاستشاري للمحاسبة والمراجعة <https://www.facebook.com/Estshary/posts>

(أ) دكتور أحمد صالح أحمد (مظاهر عدم اليقين في النظام الضريبي المصري) مرجع سابق، ص ٤٤٠، وكذلك لمزيد لمعرفة آثار الغموض والتعقيد في التشريع الضريبي أنظر مؤلف دكتور أحمد صالح أحمد (أصول القانون الضريبي وأحكامه العامة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، الطبعة الأولى، كلية الحقوق جامعة المنوفية ٢٠٢١، ص ٥٩ حتى ٦٢).

والتشريع الضريبي الأهداف المرجوة منها إلا من خلال إدارة ضريبية متطورة ذات كفاءة عالية تجاري عصر التكنولوجيا الحديث، وحقيقة أن التطوير يحو الجمود ويهزمه، وأن مهمة الإدارة الضريبية صعبة ومتشابكة مع مجتمع المكلفين بالضريبة وتتسم بالحساسية المفرطة حيث تتولى الإدارة الضريبية مهمة تحصيل الإيرادات الضريبية وتوريدها للخزانة العامة حتى تواجه تمويل النفقات العامة وتطوير التعليم والصحة، وتوفير مهمة الدفاع والأمن العام في المجتمع، فلا دولة دون دفاع وأمن قومي، ولا دولة بدون شعب يمتلك مقومات الصحة النفسية والبدنية ومقومات التعليم والرقي الأخلاقي التي تُعتبر الغذاء الأساسي لتنمية العقل البشري وتقدم الأمم، حيث إن ضعف الإدارة الضريبية المادي والبشري يؤدي إلى خلل في الجهاز الضريبي حيث ينظر الممولون إلى الإدارة الضريبية على أنها جهة جباية وتعسف، في حين تنظر الإدارة للمكلفين بالضريبة على أنهم مجموعة من المتهربين تسعى لضبطهم، مما يبعث الشعور لدى المكلفين بالضريبة إلى محاولة التجنب الضريبي كلياً أو جزئياً بالبحث في الثغرات القانونية، وذلك باللجوء لذوي الخبرة الأكفاء، وحيث أن شعورهم بعدم العدالة الضريبية والظلم يدفعهم إلى التهرب الضريبي ومزاولة أنشطتهم في الخفاء.

## الفصل الثاني

### مشكلات فرض ضريبة القيمة المضافة

#### على المهن غير التجارية

إن فرض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول على المهن غير التجارية يقابله كثير من المشكلات في الواقع العملي تؤثر على الحصيلة الضريبية وتؤدي إلى انخفاضها نظراً لعدم المقدرة على تعبئة الفائض الاقتصادي لخدمات المهن غير التجارية من أجل استقطاع ضريبي عادل يؤدي إلى حصيلة ضريبية عادلة للفائض الاقتصادي الحقيقي والفعلي (على مستوى الاقتصاد التقليدي والاقتصاد الرقمي عبر الإنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي)، حيث ثبت بالإحصائيات الفعلية أن إيراد ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول على المهن غير التجارية بلغت عام ٢٠٢٠/٢٠١٩ قيمة ٦٦٠ مليون جنيه فقط من إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة التي بلغت ٤١٥ مليار جنيه مصري و ٣٥١ مليون جنيه مصري عن عام ٢٠٢٠/٢٠١٩ (١) أي بنسبة ١٥ % من إجمالي حصيلة ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول، أي تقل عن ١% من إجمالي الحصيلة الضريبية السنوية، وذلك يرجع إلى عدة أسباب:

- ١- عدم مقدرة الإدارة الضريبية على حصر وتسجيل كافة خدمات المهن غير التجارية، وعدم معرفة حقيقة إيراداتهم الفعلية مما يصعب معه تحديد الفائض الاقتصادي الفعلي لهذه الخدمات، مما يترتب عليه عدم إجراء استقطاع ضريبي عادل وانخفاض الحصيلة الضريبية.
- ٢- عدم شفافية الشركات والأشخاص الذين يزولون خدمات المهن غير التجارية وعدم إفصاحهم عن حقيقة إيراداتهم وذلك ناتج عن مخالفتهم لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة خاصة باب الالتزامات الضريبية والتي تتمثل في عدم إمساك الدفاتر والسجلات، تقديمهم إقراراتهم الضريبية مخالفة للحقيقة والواقع، مع عجز الإدارة الضريبية عن التوصل إليها في ظل غياب وقلة وانعدام سبل الرقابة الضريبية، وعدم التزامهم بإمساك الماكينات النقدية المنصوص عليها في المادة ٥٣ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتي أجازت للوزير أو من يفوضه إلزام المنشآت أو بعضها باستخدام ماكينات تسجيل المتحصلات النقدية التي توضح قيمة الخدمات أو التوريدات والضريبة المستحقة عليها، ورغم ذلك جاء قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ في المادة الرابعة من مواد الإصدار

(١) بيان تحليلي من مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٢٠/٢٠١٩، جمهورية مصر العربية،

بالغاء المادة ٥٣ سالفه الذكر مما يساعد على التسرب الضريبي وعدم معرفة حقيقة إيراداتهم الفعلية، لذلك يطالب الباحث بإعادة نص المادة سالفه الذكر مع حسن صياغتها.

٣- تمتع فئة أصحاب المهن غير التجارية بنفوذ اجتماعي واسع مما يؤثر على سلوك المواطنين وتعاطفهم معهم، في ظل غياب الثقافة الضريبية لجموع المواطنين وخاصة المرضى المتعاملين مع الأطباء.

٤- كثرة الإعفاءات الضريبية الممنوحة للممولين والمكافئين بالضريبة ممن يزاولون المهن غير التجارية خاصة الخدمات الصحية والطبية، وخدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي، والخدمات التعليمية التي يقوم بها الأقسام والمدارس والمعاهد والكليات والجامعات التي تقوم بتدريس مناهج ذات طبيعة خاصة (الدولية)<sup>١</sup>، وسوف يتم تقسيم ذلك الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: فرض ضريبة القيمة المضافة على المهن غير التجارية ومشكلاتها  
المبحث الثاني: المشكلات التي تثار بمناسبة فرض ضريبة الجدول

وكانت من أهم المشكلات التطبيقية لفرض ضريبة القيمة المضافة على خدمات المهن غير التجارية والتي تم تناولها في الفرع الثاني من المطلب الثاني، ونظراً للتشوهات نظراً للتشوهات التشريعية التي لحقت فرض ضريبة القيمة المضافة على خدمات المهن الحرة، ومخالفة القواعد الأساسية للمالية العامة عند فرض أي ضريبة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ومنها قاعدة العدالة الضريبية، والاقتصاد في نفقات الجباية، والملاءمة في الدفع، ومراعاة لمذكرات صندوق النقد لدولي لمراعاة العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، وملاحظاته نحو إنخفاض الحصيلة الضريبية لخدمات المهن الحرة، وخلق فجوة ضريبية، نرى إعداد تنظيم فني "يتفق ومبادئ العدالة الضريبية" لضريبة القيمة المضافة على خدمات المهن الحرة يراعي المبادئ التالية:

**أولاً: عمومية فرض ضريبة القيمة المضافة على خدمات المهن الحرة:**

**ثانياً: مشكلة حد التسجيل لخدمات المهن الحرة:**

**ثالثاً: معالجة نظام الإعفاءات الضريبية وعدم التوسع فيها لسد عجز الموازنة العامة:**

**رابعاً: مشكلة ظاهرة فصول التقوية والدروس الخصوصية:**

حيث صدر قانون ضريبة القيمة المضافة المصري وأعلى الخدمات التعليمية، ولم يوضح موقف الدروس الخصوصية باعتبارها من أولى أنشطة الاقتصاد الخفي، بأن يتم

(١) بند ٣٨ و ٣٩ و ٥٦ من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

إخضاعها بدون حد تسجيل، نظراً لارتفاع دخولهم حيث تم إجراء دراسة ميدانية لبعض فصول التقوية وتبين الآتي:

- بإجراء دراسة ميدانية على فصول التقوية بمجمع كليات الطب والهندسة والحقوق والتجارة تبين وجود فئات مختلفة للدخول:

١- أحد معيدي كلية التجارة تجاوز دخله في التيرم الواحد المليون جنيه أي أكثر من ٢ مليون جنيه سنوياً.

٢- أحد طلبة كلية الطب، وإحدى طالبات كلية الطب يقومون بإلقاء دروس خصوصية لزملائهم وتعدت دخولهم السنوية المليون جنيه رغم عدم إتمام دراستهم بكلية الطب ولم يحصلوا على بكالوريوس أو ماجستير، ورغم حصرهم بمعرفة مصلحة الضرائب (ضريبة الدخل) فهم بعيدون عن أعين ضريبة القيمة المضافة ولم يتوصل لحقيقة دخولهم، ويستعملون طرقاً احتيالية بالتسرب والتجنب الضريبي.

٣- انتشار ظاهرة فصول التقوية لطلبة كلية الهندسة، بمعرفة أحد المعيدين أو خريجين حديثي التخرج.

ونظر لقلة العاملين بالإدارة الضريبية لانشغالهم بفحص عدد كبير من الأنشطة التجارية والصناعية يصعب حصر خدمات الدروس الخصوصية، ناهيك عن انتشار ظاهرة الدروس الخصوصية لطلبة الثانوية العامة وظهور فئة أباطرة الدروس الخصوصية، ورغم محاسبتهم بمعرفة ضريبة الدخل فهم بعيدون عن أنظار ضريبة القيمة المضافة، لذلك ننادي بسرعة توحيد الإدارة الضريبية وإصلاح الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها بإنشاء أموريات خاصة للمهن الحرة بكل محافظة تضم (مصلحتي ضريبة الدخل والقيمة المضافة) لأنه لا يستقيم التنظيم الفني دون إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية.

**خامساً: مشكلة الالتزامات الضريبية على المكلفين بأداء خدمات المهن الحرة في الواقع العملي:**

**سادساً: الإعفاءات الضريبية لخدمات المهن غير التجارية: ننادي بعدم**

التوسع في الإعفاءات الضريبية، وقصرها على الخدمات المهنية ذات المساس المباشر بالاستهلاك أو النشاط الضروري لحياة الأفراد معدومي الدخل وذو الدخل المحدودة على وجه الدقة، وفي حالة صعوبة منع الإعفاء على الخدمات الطبية الضرورية يتعين رفع حد التسجيل لخروج طائفة كبيرة وعريضة من الأطباء من فرض ضريبة القيمة المضافة لخدمة محدودية ومعدومي الدخل، وكذلك إعفاء المؤسسات الخيرية التي تقدم خدمات طبية وتم عرض المشكلات التي تثار بمناسبة فرض ضريبة الجدول منها الأزواج الضريبي وشروطه وأسبابه وكيفية مواجهة الأزواج الضريبي وأثاره.

## الفصل الثالث

### المشكلات الانتقالية المتنوعة

#### في الواقع العملي

تتعدد المشكلات التي تواجه التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في مصر، وتم التماسها في التطبيق العملي، وبذلك أصبح معرفة وتحديد المشكلات الانتقالية المتنوعة في الواقع العملي أمراً ضرورياً لإيجاد سُبُل مواجهتها، ومن هذه المشكلات الانتقالية، مشكلات التسجيل لدى الإدارة الضريبية، ومشكلات انتشار ظاهرة الكحول، أو الكيانات الوهمية، والمنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر، كما توجد مشكلات تخص ربط وتحصيل الضريبة على رأسها مشكلة الخصم الضريبي وكثرة الإعفاءات الضريبية والإفراط فيها مما يؤثر على مبدأ العدالة الاجتماعية وإلحاق ضرر بالفئات الفقيرة في المجتمع وكثرة الإعفاءات غير الضرورية (غير الموجهة خصيصاً للفقراء)، والتي تكون غير فعالة في توجيه الدعم للفقراء في وقت تحتاج فيه الدولة إلى إيرادات للموازنة العامة لمواجهة مشكلة التأمين الصحي في مصر ومشكلة عدم توافر الإسكان لمحدودي الدخل بالدرجة الكافية حيث أنه يوجد عجز في الإسكان الاجتماعي ومحدودي الدخل، في المقابل نجد أن قانون الضريبة على القيمة المضافة لم يعفِ المؤسسات والجمعيات الخيرية، ويمنح إعفاء للمؤسسات التعليمية الدولية والخاصة، كما لوحظ في الواقع العملي أن الإعفاء الممنوح لتشديد وبيع الوحدات السكنية والإدارية يثير الكثير من المشكلات عند محاسبة نشاط صناعة التشييد والبناء، ناهيك عن المشكلات المتعددة لتطبيق مبدأ الخصم الضريبي الذي يعتبر القلب النابض لفرض الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول ولأهمية الموضوع المتخير للبحث سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى عدة مباحث:

#### المبحث الأول: مشكلات التسجيل لدى الإدارة الضريبية في الواقع العملي

##### المبحث الثاني: مشكلة الربط والتحصيل

ومن أهم مشكلات التسجيل المتنوعة في التطبيق العملي منها مشكلة الشخص غير المقيم وليس له منشأة دائمة في مصر، والتسجيل الإختياري ومدى إمكانية إلغائه ومشكلة الباعة الجائلين أو الطوافين، وسوف يتم تقسيم ذلك المبحث إلى مطلبين:

**المطلب الأول: الشخص غير المقيم في مصر والباعة الجائلين.**

**المطلب الثاني: مشكلة انتشار ظاهرة الكحول والمنشآت الصغيرة.**

وتم إيضاح مشكلة الإعفاء الضريبي في المطلب الثاني من المبحث الثاني ومن أهم هذه المشكلات: أولاً: مشكلة التشييد والبناء وبيع الأراضي ثانياً: مشكلة المؤسسات التعليمية

## الباب الثالث

### دراسة مقارنة

وسبل مواجهة مشكلات التنظيم الفني للضريبة

على القيمة المضافة

وسوف يتم تقسيم ذلك الباب الى عدة فصول:

الفصل الأول: دراسة مقارنة للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة.

الفصل الثاني: سبل إصلاح وتوحيد الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها.

## الفصل الاول

### دراسة مقارنة للتنظيم الفني للضريبة

#### على القيمة المضافة

حيث تم تناول التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية وتبين أن المشرع بدأ بسعر ضريبة ٥% في بداية تطبيق القانون، ثم تم رفع معدلات الضريبة لتصل عند سعر ١٥% وتبين أن من التوريدات الخاضعة للضريبة في المملكة العربية السعودية:

- ١- الخدمات المالية كالعقود والخصم التجاري
  - ٢- العقارات السكنية سواء بتأجير العقار السكني أو كان مصمم أو مستخدم للأغراض غير السكنية والتجارية والفندقية كما يخضع للضريبة بيع العقار السكني إلا العقار السكني الشخصي المستخدم من قبل المالك أو شخص ذو قرابة وثيقة به فإنه خارج نطاق الخضوع للضريبة.
  - ٣- التعليم الأهلي الخاص.
  - ٤- أي رسم على الوساطة والسمسرة
- وتم تقرير نظام الضمان المالي بقانون الضريبة على القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية وبمقتضاه يحق للهيئة العامة للزكاة والدخل أن تطلب ضماناً نقدياً أو مصرفياً كشرط مسبق للتسجيل في حالة توافر أسباب وأدلة تدعو إلى الشك بان الشخص الخاضع للضريبة سيتخلف عن سداد ضريبة القيمة المضافة وما يرتبط بها من غرامات ورسوم.
- كما تم تناول التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في دولة فرنسا.



## الفصل الثاني

### سبل إصلاح وتوحيد الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها

حتى يمكن لأسلوب الإطار المقترح لمواجهة مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة أن يحقق الأهداف المرجوة منه كتطور حقيقي فعال، يتعين الاتجاه نحو إصلاح الإدارة الضريبية وتوحيد إجراءاتها لزيادة قاعدة التسجيل الضريبي، وذلك يتم برفع عدد المسجلين ومحاربة ظاهرة التسرب الضريبي بكافة أنواعها والتوصل لمعرفة بيانات إحصائية دقيقة للاقتصاد غير الرسمي (الاقتصاد الخفي) والحد من ظاهرة التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي، وإيجاد سبل لمواجهة مشكلة انتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية، لتعبئة الفائض الاقتصادي لهذه الأوعية حتى نتوصل لاستقطاع ضريبي عادل، مع معالجة مشكلات فرض ضريبة القيمة المضافة على المهن غير التجارية لحصرهم وتسجيلهم والتوصل لحقيقة إيراداتهم الفعلية، وإجراء استقطاع ضريبي يتناسب مع حجم الإيرادات الفعلية لهم لسد عجز الموازنة العامة، وترسيخ مبدأ العدالة الضريبية بين جميع فئات المجتمع. وسوف يتم تقسيم ذلك الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: إصلاح وتوحيد الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: رفع كفاءة الجهاز الضريبي لمواجهة مشكلة الأوعية الضريبية المتنوعة.

وكان من أهم سبل مواجهة التسرب الضريبي والتجارة الإلكترونية:

#### أولاً: وضع خطط مستقبلية لتعزيز الشمول المالي:

يتعين ضرورة إدماج كل فئات المجتمع و شرائحه بالنظام المالي الرسمي وتوسيع قاعدة الشمول المالي في مصر والتي تركز على أساسين أولهما توسيع وصول الأفراد للخدمات المالية، وثانيهما: زيادة استخدام الأفراد لحساباتهم المالية والخدمات والمنتجات المرتبطة بها، وتوجد العديد من الإجراءات التي تساهم في زيادة مستويات انتشار الشمول المالي أهمها<sup>(١)</sup>:

تطوير الأسواق لتشجيع الأفراد على الوصول إلى الخدمات المالية الرأسمالية، حيث يتعين على صانعي السياسات تشجيع العملاء على التعامل مع مقدمي الخدمات في القطاع الرسمي للاستفادة من حماية أكبر، كما يستفيد القطاع المالي من الوساطة الرسمية الخاصة بالإيداعات و القروض.

(١) دكتور. آيات صلاح دكروري، الشمول المالي كآلية لمواجهة الاقتصاد غير الرسمي بحث مقدم إلى كلية

الحقوق، جامعة حلوان، ص ٣٩-٤٠.

تيسير إجراءات التسجيل أو الترخيص لمقدمى الخدمات المالية فى القطاع غير  
الرسمى، ومن يخدمون العملاء ذوى الدخل المنخفضة.

تحويل المدفوعات النقدية إلى مدفوعات إلكترونية، من خلال تواجد نوافذ كافية لتقديم  
الخدمات المالية للقيام بأعمال الإيداع والصرف والمعاملات الأخرى سواء أكان ذلك من خلال  
الهاتف المحمول أو أجهزة نقاط البيع أو شبكات الوكلاء أو ماكينات الصرف الآلى أو الفروع.  
تطوير البنية التحتية للنظام المالى، من خلال تعزيز الانتشار الجغرافى للمؤسسات  
المالية وتطوير أنظمة الدفع والتسوية، والعمليات المصرفية الإلكترونية، وتوفير قواعد بيانات  
شاملة من خلال تفعيل دور شركات الاستعلام الأئتمائى، وتسهيل أنظمة الضمانات، وحماية  
حقوق الدائنين، وتوفير بيئة تشريعية ملائمة تدعم الشمول المالى.

تعزيز وتطوير التعليم والتثقيف المالى من خلال إعداد استراتيجيات وطنية للتعليم  
والتثقيف المالى وتعزيز الوعى والمعرفة المالية لدى مختلف شرائح المجتمع وخاصة الشباب  
والنساء والمشاريع الصغيرة والمتوسطة والمتناهية الصغر.

## ثانياً: اتباع أسلوب الصيرفة الإلكترونية<sup>(١)</sup>:

على السياسة المالية فى مصر تطوير أسلوب الصيرفة الإلكترونية لمواجهة ظاهرة  
انتشار التجارة الإلكترونية وتتضمن الصيرفة الإلكترونية كل الأنشطة والعمليات المصرفية  
ابتداءً من دفع الفاتورة أو تحصيلها وإجراء استقطاع ضريبي على كل عملية بيع للسلع أو أداء  
الخدمات تتم عن طريق الإنترنت وكافة وسائل التواصل الاجتماعى وتوريدها لمصلحة  
الضرائب المصرية باستعمال أساليب الاتصالات الإلكترونية المتمثلة فى:

(١) **التلكس telex**: عبارة عن نص رسالة إلكترونية ترسل من نهاية طرفية إلى طرفية ثانية،  
عندها تقوم الآلة بطبع الرسالة على الورق.

(٢) **الهاتف المتفاعل interactive tel**: هذا النوع من الهواتف يستعين بالحواسيب فى إبرام  
المعاملات المصرفية البسيطة.

(٣) **الإنترنت internat**: تمثل الإنترنت أهم وأبرز صور الاتصالات الإلكترونية الحديثة  
ولاسيما البريد الإلكتروني e-mail والمحادثة chat وقد أصبح من اليسير استخدام هذه  
الشبكة من قبل العديد من عملاء الصرف، وقدرة المصرف على تقديم طيف متنوع من  
الخدمات المصرفية الحديثة وهي:

---

(١) الأستاذة. إخلص باتر هاشم، الاقتصاد الرقمي والفجوة الرقمية فى الوطن العربي، كلية الإدارة والاقتصاد،  
جامعة البصرة، سنة ٢٠٠٧، ص ٨١-٩٢.

- الصراف الآلي وتعتمد هذه الخدمة على وجود شبكة من الاتصالات تربط فروع المصارف كافة لتقديم الخدمة لأي عميل من هذه المصارف المرتبطة و تتمثل خدمات ATM في تقديم العديد من العمليات المصرفية المتمثلة في (السحب-الإيداع-الاستفسار عن الرصيد-طباعة كشف حساب-التحويل من الحساب الجاري إلي حساب التوفير-تسديد الرسوم الحكومية-تغيير الرقم السري)
- مراكز الخدمة الهاتفية والبنك الناطق phone bank –call centre
- البطاقة الذكية smart cart
- خدمات نقاط البيع في المجال التجاري في الأسواق.
- التلفاز الرقمي توصل التلفاز الرقمي بواسطة شاشة المعلومات من قاعدة البيانات
- الخدمات المصرفية عبر الإنترنت وهي خدمات مصرفية عن بعد، والخدمات المصرفية الفورية online
- خدمات النقود الإلكترونية.

### ثالثاً: استعمال أسلوب الحكومة الإلكترونية:

ظهر مصطلح الحكومة الإلكترونية E-government في عام ١٩٩٢ في الولايات المتحدة الأمريكية، لربط المواطن بمختلف أجهزة الحكومة للحصول على الخدمات الحكومية بأنواعها بشكل آلي، فضلاً عن إنجاز الحكومة ذاتها مختلف أنشطتها باعتماد شبكة الاتصالات والمعلومات لخفض الكلفة وتحسين الأداء وسرعة الإنجاز وفاعلية التنفيذ، والاعتراف القانوني بالتوقيع الإلكتروني.

ويهمنا في هذا المقام فرض ضريبة القيمة المضافة على الفائض الاقتصادي للتجارة الإلكترونية، وتحديد أعلى نسبة يمكن اقتطاعها ضريبياً من الفائض الفعلي للتجارة الإلكترونية كأحد مظاهر الاقتصاد الرقمي، مع استخدام المظاهر الأخرى كمساعد في تحصيل وربط الضريبة كظاهرة الصيرفة الإلكترونية والحكومة الإلكترونية، حيث قفز حجم التجارة الإلكترونية في الوطن العربي بحلول عام ٢٠٢٤ إلى ٥,٨ تريليون دولار مقابل ٣ تريليون دولار في عام ٢٠١٨، وبلغت في مصر ١٥ مليار دولار بحلول عام ٢٠٢٠، وللأسف أكدت وزارة المالية المصرية أن مصر لاتزال تدرس فرض ضرائب على إعلانات الإنترنت.

ويقصد بالفجوة الضريبية الفرق بين الضريبة التي يقوم المكلفون بدفعها فعلاً والضرائب التي كان يجب أن يسددها مع إقراراتهم الضريبية أو الضرائب التي لم يدفعها المكلفون بالضريبة نظراً لإخفاء أنشطتهم وإيراداتهم بالكامل عن أعين الإدارة الضريبية نتيجة للتهرب الضريبي أو التجنب الضريبي أو التخطيط الضريبي أو إخفاء أنشطتهم والعمل تحت

مظلة الاقتصاد غير الرسمي أو عدم قدرة الإدارة الضريبية على حصر وتسجيل كافة عمليات بيع السلع وأداء الخدمات بالاقتصاد التقليدي وكذلك بيع السلع والخدمات التي تتم من خلال وسائل التواصل الاجتماعي والإنترنت، أو ما يسمى عدم قدرة الإدارة الضريبية على تسجيل أو ربط أو تحصيل الضريبة على التجارة الإلكترونية (أحد مظاهر الاقتصاد الرقمي)<sup>(١)</sup>.

**رابعاً:** معالجة الفجوة التشريعية والإدارية والفجوة المفاهيمية التي تؤدي إلى عدم مقدرة الإدارة الضريبية على حصر وتسجيل أوعية التجارة الإلكترونية ويتم ذلك بإصدار تشريع ضريبي لبيان كيفية معاملة ومحاسبة التجارة الإلكترونية، ورفع كفاءة الإدارة الضريبية إلكترونياً مع نشر ثقافة مصطلحات الصيرفة الإلكترونية والحكومة الإلكترونية ونشر المفاهيم والمفردات الخاصة بالتجارة الإلكترونية وتزويد العاملين بمصلحة الضرائب المصرية بدورات تدريبية توضح تلك المفاهيم وإجراء تدريب عملي عليها.

**خامساً:** تطبيق نظام المسؤولية التضامنية المتسلسلة وبمقتضى ذلك النظام فإن المسؤولية التضامنية عن ضريبة القيمة المضافة خلال كافة مراحل تداول السلع والخدمات في مجال التجارة الإلكترونية والتي يصعب تتبعها من جانب الإدارة الضريبية.

---

(١) ولمزيد لمعرفة معنى الفجوة الضريبية انظر مؤلف الدكتور محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية، مرجع سابق ص ٩.

## الفصل الثالث

### سُبل مواجهة مشكلات الربط والتحصيل

إن أساليب وطرق مواجهة مشكلات إجراءات الربط والتحصيل متعددة ومتنوعة في الواقع العملى وسوف نتناولها في هذا الفصل، ومنها تحديد فترات مختلفة لتقديم الإقرار الضريبي، وليس الاكتفاء بتقديم إقرار شهري، وكذلك ترشيد فئات الضريبة وإصدار الفواتير الضريبية، ونوضح سُبل مواجهة مشكلة الخصم الضريبي، وكيفية مواجهته تعدد الإعفاءات الضريبية وعدم مراعاتها لمبادئ العدالة الضريبية والمساواة، حيث نجد في التطبيق العملى مشكلات متنوعة نتيجة إعفاء نشاط صناعة التشييد والبناء وتجارة الأراضى مع تعدد مشكلات إعفاء المؤسسات التعليمية والمهن غير التجارية كالأطباء، و سوف يتم تقسيم ذلك الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: مواجهة مشكلة تقديم الإقرار الضريبي والفترات الضريبية وترشيد فئات الضريبة  
المبحث الثانى: سُبل مواجهة مشكلات الإعفاءات الضريبية.

كما تم تناول سبل مواجهة مشكلة إصدار الفواتير الضريبية في الفرع الأول من المطلب الثانى كما تم تناول سبل مواجهة مشكلة الخصم الضريبي بالفرع الثانى من المطلب الثانى.

كما تم تناول سبل مواجهة مشكلات الإعفاءات الضريبية في الفصل الثانى من المبحث الثالث.

قرر المشرع المصرى الإعفاءات الضريبية كاستثناء من الأصل وهو خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة لأن اعتبارات العدالة تقتضى مراعاة الفقراء ومعدومى الدخل من الحصول على السلع والخدمات الضرورية بسعر مناسب، ولكن التوسع في الإعفاءات قد يؤدى إلى كثير من المشكلات العملية عند فرض الضريبة على القيمة المضافة، وإجراء الربط والتحصيل، وقد تؤدى كثرة الإعفاءات إلى فقدان الخزانة العامة لجزء كبير من الإيرادات الضريبية التى تساعد على توفير الدعم للفقراء فى مجالات شتى كالتعليم والصحة والإسكان، فكلما قلت الإيرادات بصفة عامة تأثرت نوعية وجودة الدعم المقدم للفقراء، وثبت أن التوسع فى تقرير الإعفاءات للسلع والخدمات لسلعة معينة لفئات محددة فى المجتمع دون مبرر مع تمييز فئة من المجتمع دون سواها يؤدى إلى عدم الشفافية، وخلق فرص للتحايل الضريبي، وتقويت فرصة على الفقراء للاستفادة من الدعم نتيجة لفقد الخزانة العامة جزءاً من إيراداتها، لذلك لا بد من استحداث وسائل وطرق للحد من الإعفاءات فى مجالات الأنشطة المتنوعة والمحورية، والتي سوف يتم عرضها فى عدة مطالب:

المطلب الأول: سُئل مواجهة مشكلة صناعة التشييد والبناء وتجارة الأراضي  
المطلب الثاني: سُئل مواجهة مشكلة فرض الضريبة على المؤسسات التعليمية ومهنة الطب.

## خاتمة البحث:

بدأنا في هذا البحث بالتركيز على مفهوم القيمة المضافة وعلاقتها بالاقتصاد الكلي والسياسة الضريبية، قبل أن نشرع في توضيح مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأهدافها وخصائصها، لأن فرض الضريبة على القيمة المضافة يكون على القيمة الإنتاجية التي أضافتها للوحدة الاقتصادية على السلع والخدمات، لذلك كان من الضروري أولاً معرفة معنى القيمة المضافة وعلاقتها بالاقتصاد الكلي وبالسياسة الضريبية التي تعتبر جزءاً من السياسة المالية، قبل الخوض في عرض التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي المصري، مع دراسة مقارنة بالتجربة الفرنسية التي بدأت بتطبيق القيمة المضافة منذ عام ١٩٥٤ أي أكثر من ٧٠ عاماً، وكذلك دراسة للضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية كإحدى الدول الحديثة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سنة ٢٠١٧م، سنة ١٤٣٠ هجرية، وذلك بمقتضى المرسوم الملكي رقم ١١٣ بتاريخ ١٤٣٠/١١/٢ هـ، واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٠٣٩ بتاريخ ١٤٣٠/١٢/٤ هـ، وعرضنا أهم سمات التشريع الضريبي بالمملكة العربية السعودية والذي حدد المعاملة الضريبية لقطاع العقارات والمعاملة الضريبية للخدمات المرتبطة بالعقار، ووضحنا أهمية نظام الضمان المالي المقرر في التشريع الضريبي بالمملكة العربية السعودية وبيان مدى استفادة الدولة المصرية بشأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من تجربة الدولة الفرنسية والمملكة العربية السعودية، في ذلك الأمر، وإن كان هناك اختلاف في أيديولوجيات الشعوب المصرية والفرنسية والشعوب بالمملكة العربية السعودية، ومع تطور نظم الضريبة على القيمة المضافة أضحت هي الدعامة الأساسية للإيرادات الضريبية وقائدة النظم الضريبية في العالم، كما ركزنا على المشكلات التطبيقية التي تعوق فرض الضريبة على القيمة المضافة وسبل معالجة ومواجهة تلك المشكلات لتوسيع القاعدة الضريبية وتحقيق مبدأ المساواة والعدالة الضريبية بين كافة فئات المجتمع دون محاباة لفئة دون أخرى من أجل زيادة الحصيلة الضريبية في زمن وجيز لا يتعدى العام أو العامين بإصلاح ودمج وتوحيد إجراءات الإدارة الضريبية (ضريبة الدخل والقيمة المضافة)، وذلك من أجل النهوض بالخدمات العامة الصحية والتعليمية ودفع عجلة التنمية الاقتصادية الشاملة والنهوض باقتصاد الدولة المصرية.

وتم تقسيم البحث إلى مقدمة عامة عرضنا فيها الهدف من البحث وإشكاليته والمنهج المستخدم في البحث، ثم تم تقسيم البحث إلى فصل تمهيدى وثلاثة أبواب وخاتمة حيث بدأ البحث بالفصل التمهيدي، بعرض الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة، مقسماً إلى مبحث أول مفهوم القيمة المضافة وأهميتها وعلاقتها بالاقتصاد الكلي والسياسة الضريبية، وفي

مبحث ثان مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأهدافها وخصائصها، وفي مبحث ثالث مشكلات تطبيق الضريبة على المبيعات والتطور التاريخي.

ثم تناولنا بالباب الأول التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة في مصر موضحا بها تتبع نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ مع توضيح نصوص اللائحة التنفيذية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ وأحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، ثم تقسيم الباب الأول إلى فصل أول تناولنا فيه وعاء الضريبة وسعرها وتناولنا في الفصل الثاني الإعفاءات الضريبية وأنواعها، وتناولنا في الفصل الثالث الأحكام العامة لضريبة الجدول و تناول الفصل الرابع ربط الضريبة وتحصيلها.

ثم تناول الباب الثاني - مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة - في ثلاثة فصول، أوله مشكلات التجارة الإلكترونية وظاهرة التسرب الضريبي، كما تناول الفصل الثاني فرض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول على المهن غير التجارية، ثم تناول الفصل الثالث المشاكل الإنتقالية المتنوعة في الواقع العملي، ثم تناول الباب الثالث دراسة مقارنة وسُبل مواجهة مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة - في ثلاثة فصول، الأول دراسة مقارنة للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة، كما تناول الفصل الثاني سُبل إصلاح وتوحيد الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها، وفي الفصل الثالث تناول سُبل مواجهة مشكلات الربط والتحصيل.

وبعد التحليل والبحث يمكن أن نستخلص بعض النتائج من هذا البحث كالاتي:

**أولاً:** يتعين أن تتسم ضريبة القيمة المضافة بالعمومية بخضوع كافة السلع والخدمات للضريبة ما لم يستثنى بنص خاص، مع عدم التوسع في الإعفاءات الضريبية إلا للسلع والخدمات الضرورية في المجتمع كخدمات الصحة والتعليم والدواء، مع مراعاة مبدأ المقدرة التكاليفية للدفع بين فئات المكلفين بالضريبة، ولا يكون الإعفاء للخدمات التعليمية والصحية على إطلاقه.

كما تفرض على السلع والخدمات في مختلف مراحل إنتاجها وتداولها عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك، فتفرض على مبيعات كل المنتجين وتجار الجملة والتجزئة والمستوردين وتفرض بمناسبة استهلاكها من قبل الأفراد بصرف النظر عن الظروف الشخصية والمعيشية للأفراد.

**ثانياً:** الضريبة على القيمة المضافة لا بد وأن تتسم بعمومية مبدأ الخصم الضريبي على كافة السلع والخدمات، مع تطبيق مبدأ الخصم على سلع الجدول حتى تمنع الازدواج الضريبي، ولا بد من تنفيذ أحكام الرد وإجراء رقابة شديدة على أحكام الرد الضريبي في الواقع العملي.



**ثالثاً:** لابد أن تساهم ضريبة القيمة المضافة فى تحقيق التنمية الاقتصادية باستقطاع جزء من الحصيلة الضريبية لإحلال وتجديد المشروعات الصناعية فى شركات القطاع العام والأعمال، مع توضيح السياسة الاقتصادية والمالية لعينة المشروعات الصناعية والخدمية التى تم تمويلها من الضريبة، حتى يؤمن المواطن بدور الضريبة وفعاليتها، وحتى يلتصق حقيقة دور الضريبة فى تحقيق الرخاء والاستقرار الاقتصادي وحل مشكلة البطالة فى الدول النامية.

**رابعاً:** يتعين أن يشعر المواطن بأهمية القيمة المضافة للوحدات الاقتصادية وبأنها تساهم فى الدخل والناتج القومي، والقيمة المضافة تعبر عن مشاركة قوى وعوامل الإنتاج داخل الوحدة الاقتصادية أى تعبر عن الدخول الجديدة والمضافة، وتعتبر القيمة أهم معايير تقسيم الأداء وخصوصاً فى الدول التى تهتم بزيادة الإنتاجية كمؤشر مناسب لقياس الربحية ومعرفة الكفاءة الإنتاجية لعوامل الإنتاج وإنتاج المدخلات مما يساعد على إتخاذ قرارات تخصيص الموارد وسياسة الأجور ويمكن استخدامها كأفضل المعايير لتقييم الربحية القومية للمشروعات الاستثمارية، والتحصيل الاستراتيجي طويل الأجل كمشروعات توليد الطاقة والكهرباء ذات الجودة العالية.

**خامساً:** يتعين مواجهة مشكلات فرض الضريبة على القيمة المضافة فى الواقع العملي فى مصر مهما تعددت وتنوعت هذه المشكلات، ومنها:

١. تحديد مشكلات فرض الضريبة على القيمة المضافة كمشكلة انتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية وحجم معاملاتها للوصول للطاقة الضريبية الفعلية، حيث بلغ حجمها طبقاً للدراسات السابقة ٢٤٠ مليار جنية سنوياً فى مصر، وإجراء تنظيم فنى ضريبي لمعاملات التجارة الإلكترونية والإعلانات الرقمية على الإنترنت ووسائل الاتصال الاجتماعي المتنوعة وكيفية حصرها وتسجيلها والربط الضريبي لأوعيتها وكيفية تحصيل الضريبة المستحقة عليها، حيث تعاني مشكلة التجارة الإلكترونية من فجوة تشريعية وإدارية ومفاهيمية، لذلك يتعين إنشاء مأموريات ضرائب مختصة بحصر وتسجيل وربط وتحصيل الضريبة على التجارة الإلكترونية تتكون من عناصر بشرية ذات كفاءة عالية فى علوم الحاسبات والتكنولوجيا، مع تزويدها بالوسائل الإلكترونية الحديثة عالية التقنية وهذا ما تفتقده حالياً الإدارة الضريبية فى مصر.

٢. لابد من سرعة تحديد أسباب وعوامل ظاهرة التسرب الضريبي بأنواعها الأربعة كالتهرب الضريبي والتجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والاقتصاد الخفي، حيث بلغ حجم المعاملات التجارية للاقتصاد الخفي (غير الرسمي) ٢ تريليون جنية مصري، وعلى السياسة الضريبية والإدارة الضريبية القائمة بالتنفيذ، والتشريعات الضريبية إيجاد طرق ووسائل مواجهة المعضلات الأربع سالفة الذكر، حيث يتم تعبئة الفائض الاقتصادي الفعلي وإجراء استقطاع ضريبي عادل، حيث ثبت من مؤشرات التسرب الضريبي فى مصر العجز المزمن فى

الموازنة العامة، وانخفاض نسبة الحصيلة الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي للإجمالي وتراكم المتأخرات الضريبية.

٣. ظهور مشكلات عند فرض ضريبة القيمة المضافة على المهن غير التجارية، خاصة مهنة الأطباء والمحاماة والفنانين ونقابة الفنانين التشكيليين خريجي كليات الفنون الجميلة حيث يصعب حصر ومعرفة حقيقة أوعيتهم الضريبية وتدني ربط وتحصيل ضريبة القيمة المضافة التي بلغت أقل من نصف في المائة على المهن غير التجارية من إجمالي حصيلة ضريبة القيمة المضافة التي بلغت في الموازنة العامة ٤١٥ مليار جنيه مصري عام ٢٠٢٠-٢٠٢١ وذلك نتيجة لكثرة الإعفاءات الضريبية وعدم المساواة في المعاملة الضريبية بين فئات المهن غير التجارية وأحياناً المحاباة من جانب السياسة الضريبية والإدارة الضريبية والمشرع الضريبي لهذه الفئات مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية والاجتماعية، وحرمان الخزنة العامة من متحصلات ضريبة تمول وتدعم الفقراء ومحدودي الدخل مما يفوت عليهم فرصة الدعم الفعلي والحقيقي وحرمانهم من نظام التكافل الاجتماعي وخدمات التأمين الصحي التي يتم تمويلها من الحصيلة الضريبية مما يتبين معه زيادة حصيلة الضريبة على المرتبات والموظفين عن حصيلة المهن غير التجارية.

٤. ومن المشكلات الأخرى المتنوعة في الواقع العملي - والتي تؤثر على تحديد الفائض الاقتصادي الفعلي وبالتالي عدم إجراء استقطاع ضريبي عادل مما يؤثر على موارد الموازنة العامة للدولة وانتشار مشكلة الشركات الوهمية منها الكيانات الوهمية وظاهرة الكحول والباعة الطوافون والجائلون.

٥. ناهيك عن ظهور مشكلة صناعة التشييد والبناء، نتيجة إعفاء تجارة تشييد وبيع العقارات السكنية والإدارية والتجارية وتجارة الأراضي، مما يصعب معه تحديد الطاقة الضريبية الفعلية لهذه الأوعية الضريبية.

٦. كما أن الإعفاء المطلق للخدمات التعليمية أوقع مأموري الضرائب في الريبة والشك نحو إعفاء أوعية فصول التقوية والدروس الخصوصية لضريبة القيمة المضافة من عدمه، رغم أن إيراداتهم السنوية بلغت ٤٧ مليار جنيه مصري، وكذلك عدم يقين ووضوح النص التشريعي بإعفاء الخدمات التعليمية الخاصة والدولية مما فوت على الإدارة الضريبية محاسبة وربط وتحصيل الضريبة على المدارس والجامعات الخاصة رغم ارتفاع دخلها السنوي، مما يعد إخلالاً بمبدأ المقدر التكاليفية على الدفع والعدالة الضريبية.

**سادساً:** رغم تعدد الإعفاءات الضريبية لفئات اجتماعية معينة لها المقدر التكاليفية على الدفع، كفئات المهن غير التجارية والمؤسسات التعليمية الخاصة والدولية وتشبيد وبناء العقارات وبيعها بنظام التمليك إلا أن المشرع المصري لم يعف الجمعيات والمؤسسات الخيرية

التي لا تهدف إلى الربح من ضريبة القيمة المضافة، ولم تفرض عليها ضريبة بسعر صفر، وكذلك أخضع المشرع المصري المنشآت متناهية الصغر والتي يقل حجم أعمالها السنوي عن مليون جنيه طبقاً لقانون تنمية المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر رقم ٥٢ لسنة ٢٠٢٠.

**سابعاً:** وتبين أن هذه المشكلات المتنوعة في الواقع العملي ترجع أحد أسبابها إلى عدم قدرة الإدارة الضريبية على حصر وتسجيل كافة أنشطة بيع السلع وأداء الخدمات أي عدم المقدرة على تسجيل كل المكلفين بالضريبة نتيجة لقلة عدد العاملين الفنيين بالإدارة الضريبية، وتعدد الإدارات الضريبية وتعدد إجراءات الضريبة، لذلك فإن توسيع القاعدة الضريبية وتحديد الطاقة الضريبية الفعلية للاقتصاد القومي المصري متوقف على إصلاح الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها ودمج وتوحيد إجراءات إدارة ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة في هيكل ضريبي واحد يسمى مصلحة الضرائب المصرية مع دمج مصلحة الجمارك في المستقبل القريب ليصير الهيكل الضريبي موحدًا تحت اسم مصلحة الضرائب المصرية والرقابة الجمركية تحت إشراف وزارة مستقلة عن وزارة المالية تسمى وزارة الإيرادات الضريبية والرقابة الجمركية.

**ثامناً:** من نتائج البحث والتحليل زيادة الحصيلة الضريبية لضريبة القيمة المضافة إلى الضعف لتصل إيراداتها بالموازنة العامة للدولة إلى ٨٠٠ مليار جنيه مقارنة بالحصيلة الضريبية لضريبة القيمة المضافة عام ٢٠١٩-٢٠٢٠ التي بلغت ٤١٥,٣٥ مليار جنيه مصري، مما يساعد على سد عجز الموازنة العامة للدولة وزيادة الأوعية الضريبية بعد حصرها وتسجيلها وزيادة الدخل القومي والنتائج المحلي وبالتالي زيادة نسبة الحصيلة الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الإجمالي ليصل إلى ٢٥% بدلاً من ١٢%.

**تاسعاً:** معالجة مشكلة المتأخرات الضريبية، بعد إجراء إصلاح للإدارة الضريبية ورفع كفاءة الجهاز الإداري الضريبي بإمدادها بالتكنولوجيا الحديثة، وتطبيق نظام الدفع الإلكتروني وتقديم الإقرارات الضريبية وإصدار الفواتير الضريبية إلكترونياً وتطبيق نظام الصيرفة الإلكترونية والحوكمة الإلكترونية وكانت أول خطوات الإصلاح صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

وفي ضوء ما سبق يتضح لنا أنه يتعين تعاون وتكاتف السياسة الضريبية والتشريعات الضريبية والإدارة الضريبية في مصر نحو تنفيذ التوصيات والمقترحات الآتية:

**أولاً:** إصلاح الإدارة الضريبية ودمجها وتوحيد إجراءات الربط على غرار التجربة الإنجليزية والكندية، ويتم ذلك للدمج والتوحيد فعلياً في الواقع العملي وليس مجرد قرارات وأماكن الدمج بدون تفعيل، مع رفع كفاءة الإدارة الضريبية برفع حد التسجيل لأصحاب المهن غير التجارية

والمشروعات متناهية الصغر، مع تزويد مصلحة الضرائب المصرية بكوادر بشرية فنية جديدة لسد العجز في القوى الفنية العاملة ولو بعقود بمكافأة شاملة، مع تزويدها وإمدادها بالمعدات والآلات ووسائل التكنولوجيا الحديثة، مع الاهتمام بتطوير أماكن العمل والمباني على غرار نظام البنوك وهيئة البريد المصري، وعدم الاتصال المباشر بالمولدين والمكلفين بالضريبة.

**ثانياً:** إنشاء مركز ضريبي متطور وحديث لمتوسطي الممولين على غرار مركز كبار الممولين لتتبع المعاملات التجارية الإلكترونية التي تتم عبر الانترنت ووسائل التواصل الاجتماعي، يسمى مركز ممولي التجارة والخدمات الإلكترونية، ويعين به مهندسين حاسبات آلية خريجي كلية الهندسة والمعاهد العليا التكنولوجية لكفاءتهم في التعامل مع المواقع الإلكترونية وتتبعها، مع محاسبين قانونيين لهم القدرة الفنية العالية للتعامل وتتبع المعاملات التجارية الإلكترونية محلياً ودولياً بالسرعة، ودقة ربط وتحصيل الضريبة على تلك المعاملات

**ثالثاً:** إنشاء مؤسسات مصرفية إلكترونية برأسمال خالص من حصيلة الإيرادات الضريبية تتبع مصلحة الضرائب المصرية وتحت إشراف البنك المركزي المصري، ومخصصة لتحصيل كافة الإيرادات الضريبية والرسوم الجمركية، وبعد نجاحها يتم تعميمها على كافة المحافظات على أن يتبع في تأسيسها وعملها بنظام الصيرفة الإلكترونية، مما يشجع على استثمار أموال صناديق العاملين بمصلحة الضرائب المصرية ومصلحة الجمارك، وتختص بتحصيل كافة أنواع ضرائب الدخل والقيمة المضافة وضريبة رسم التنمية وضريبة الدمغة وضريبة الملاهي والضريبة العقارية وأية إيرادات ضريبية.

**رابعاً:** سرعة إنشاء مأمورية خاصة للمهن غير التجارية بكل محافظة لمتابعة الممولين والمكلفين من أصحاب المهن غير التجارية خاصة الأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين خريجي كلية الهندسة والفنون الجميلة والفنون التطبيقية وتوسيع القاعدة الضريبية، وحسن ودقة الرقابة عليهم من جانب تلك المأموريات المتخصصة لمعرفة حقيقة إيراداتهم الفعلية، مع إجراء الرقابة الذاتية نحو معرفة مدى تنفيذهم للالتزامات الضريبية كإصدار إيصالات إلكترونية، وامسك الدفاتر والسجلات المنتظمة على أن يكون التفتيش من جانب المأموريات المتخصصة شهرياً وليس سنوياً حتى يصلوا إلى درجة الانضباط المالي والضريبي، ومتابعة مدى التزامهم بتطبيق قانون الإجراءات الضريبية الموحد من حيث تقديمهم لإقراراتهم الضريبية وتطبيق أحكام الإثبات الضريبي الواردة بالفصل الأول من الباب الأول مع إقرار حد تسجيل معين لهم ورفع حد التسجيل لعدم ضياع وقت الإدارة الضريبية في تتبع صغار ممولي المهن غير التجارية مع تعديل ميعاد الفترات الضريبية بالنسبة لهم لتكون كل ثلاثة شهور، أي تقديم إقرارات ربع سنوية.

**خامساً:** يوصي الباحث بتعديل تشريعات الضريبة على القيمة المضافة وقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ حتى تتسم بالسهولة والمرونة في التطبيق العملي ومن أهم التعديلات:

١- رفع حد التسجيل الضريبي للمنشآت متناهية الصغر لتكون مليون جنيه ورفع حد التسجيل لمكفلي المهن غير التجارية على غرار التشريع الضريبي بالمملكة العربية السعودية حيث بلغ حد التسجيل لمن تجاوز المليون ريال سعودي، والتسجيل الاختياري لمن بلغ ٣٧٥٠٠٠ ريال سعودي.

٢- خلق وإقرار فترات ضريبية جديدة

٣- ضرورة اعداد قانون أثبات ضريبي يضم بين دفتيه جميع قواعد الاثبات بدلاً من تركها للتعليمات التنفيذية والقرارات الوزارية.

**سادساً:** إقرار نظام الضمان المالي أسوة بالمملكة العربية السعودية لمحاربة ظاهرة الشركات الوهمية والكيانات الوهمية التي ظهرت في الواقع العملي في مصر وذلك طبقاً لما يتفق وأيديولوجية المعاملات المالية والتجارية بالسوق المصري والثقافة الضريبية السائدة بين الشعوب وفي حالة عدم القدرة على دفع ضمان مالي نقدي يتم تقديم ضمان مصرفي.

وذلك بتقسيم المسجلين الى عدة شرائح:

■ **الشريحة الأولى:** وهى الشريحة التى بلغت حد التسجيل الضريبي للسلع والخدمات الخاضعة والمعفاة من الضريبة ويقل عن ٥٠ مليون جنيه<sup>(١)</sup> حيث يلتزم المسجلون بتقديم الإقرار الضريبي كل ثلاثة أشهر حيث أجاز القانون الضريبي بالمملكة العربية السعودية للمنشآت التى لا تتجاوز رقم مبيعاتها السنوية ٤ مليون ريال أن تقدم إقراراً ضريبياً ربع سنوى.

■ **الشريحة الثانية:** المنشآت والمسجلون الذين بلغت حجم مبيعاتهم السنوية ٥٠ مليون جنيه عليهم تقديم إقرار ضريبي شهري، مع تقديم الإقرار فى خلال خمسة عشر يوماً التالية للفترة الضريبية وسداد ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الإقرار، وتشمل الشريحة الثانية مركز كبار ومتوسطى المسجلين.

■ **الشريحة الثالثة:** الزام خدمات المهن الحرة بتقديم اقرار ضريبي ربع سنوى، مع سرعة سداد الضريبة خلال خمسة عشر يوماً التالية للفترة الضريبية، وذلك مع تطبيق الاقتراح الخاص بإخضاع كافة خدمات المهن الحرة للضريبة على القيمة المضافة بدون استثناء مع مراعاة حد التسجيل المقترح لخدمات المهن الحرة السابق الإشارة اليه.

(١) طبقاً لقانون تنمية المشروعات المتوسطة والصغيرة رقم ٥٢ لسنة ٢٠٢٠ فى المادة الأولى من البند ٦١

أن المشروعات الصغيرة كل مشروع يبلغ حجم أعماله السنوى مليون جنيه ويقل عن ٥٠ مليون جنيه

## سابعاً: ترشيد فئات الضريبة على القيمة المضافة:

- هناك مجموعة من السبل لترشيد فئات الضريبة على القيمة المضافة يتعين على واضعي السياسة الضريبية مراعاتها وهي:
- ١- قصر فئات الضريبة المرتفعة على السيارات ذات سعة عالية في السلندرات، مما يسهل تطبيق الضريبة وتحقيق رقابة فعالة جادة.
  - ٢- عدم المغالاة في فئات الضريبة خاصة ضريبة الجدول التي قد تصل إلى ١٠٠% و ٢٠٠% كما هو متبع مع التبغ الخام والمصنوع حتى لا يكون ذلك مجالاً لاستعمال طرق التهرب الضريبي بكافة أنواعه كالتهرب الضريبي والتجنب الضريبي وإنشاء مصانع في الخفاء، وتصنيع سلع مغشوشة لايتوافر فيها صفات الجودة، وانتشر في الواقع العملي تجارة السجائر والتبغ المغشوش والمهرب من الجمارك.
  - ٣- عدم فرض ضريبة متنوعة على الخدمات، كضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول على ذات ونوع الخدمة، مثل خدمات الفنادق وخدمات النقل السياحي المرتبطة بخدمات الفنادق.
  - ٤- عدم تعدد فئات الضريبة وقصرها على فئتين أو ثلاث، لدعم الإدارة الضريبية ومراعاة كفاءتها المحدودة.
- تقييد الإعفاءات وعدم التوسع فيها وخضوعها لسعر الصفر كما يتعين مراعاة نظام الفاتورة الإلكترونية بإلزام ممولى مركز كبار الممولين ومتوسطى الممولين وشركات المساهمة باستخدام نظام الفاتورة الإلكترونية وذلك ماتم تحقيقه بصدور القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠<sup>(١)</sup>.

(١) قانون الإجراءات الضريبية الوحدة رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ الصادر بتاريخ ١٩/١٠/٢٠٢٠ فى ٤٢ مكرر

(ح) كلية التجارة جامعة الزقايق سنة ٢٠٠١ ص ١٥٨ ، ١٥٩.

**ثامناً:** تعميم نظام الخصم الضريبي على كافة السلع والخدمات بما فيها سلع وخدمات الجدول المرفق لمشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦، حتى لا يؤدي الأمر إلى:

١. إعطاء فرصة للمسجل بإضافة الضريبة المسددة بمعرفته على مدخلاته من هذه السلع والخدمات ضمن عناصر تكلفته، في حالة عدم السماح له بخصمها من مخرجاته، مما يؤدي إلى ارتفاع بيع هذه السلع والخدمات.

٢. تكرار استحقاق الضريبة - على سلع وخدمات الجدول - إذا ما استخدمت هذه السلع والخدمات كمدخلات في سلع أو خدمة خاضعة للضريبة وهو ما يتنافى مع الهدف من ضريبة القيمة المضافة في منع الازدواج الضريبي.

٣. تعميم نظام الخصم الضريبي على السلع والمواد الوسيطة التي تدخل في إنتاج سلع معفاة من الضريبة، وذلك بعد تطبيق سعر صفر على السلع المعفاة.

**تاسعاً:** عدم إعفاء نشاط تشييد وبناء وبيع العقارات والوحدات السكنية والإدارية وإخضاعها ولو بنسبه ٥% حيث يخضع نشاط توريدات العقارات للضريبة في فرنسا بسعر ١٨,٦% وفي أسبانيا تعتبر الصفقات العقارية توريدات سلعية تخضع لضريبة القيمة المضافة بسعر ٦% وفي هولندا تخضع التوريدات العقارية للضريبة على القيمة المضافة إذا تم بيعها خلال السنتين التاليتين لإنشائها مع خصم ضريبة المدخلات، مع ضرورة إخضاع واقعة بيع أراضى البناء للضريبة باعتبارها أحد المدخلات الأساسية في عملية تشييد وبناء وبيع العقارات حيث إنها

- تخضع في فرنسا بسعر ٣٠% ويسمح لبائعي البناء بخصم ضريبة القيمة المضافة المفروضة على مدخلات البناء بما فيها الضريبة المفروضة على أراضى البناء، مما يؤدي إلى حل مشكلة محاسبة صناعة التشييد والبناء المفروضة في التطبيق العملي بمأموريات الضرائب المختلفة.

**عاشراً:** لا بد من تقليص والحد من الإعفاءات الضريبية للمؤسسات التعليمية، مع تعديل البند (٥٦) من قائمة الإعفاءات والتي منحت إعفاء للمؤسسات التعليمية التي تقوم بتدريس مناهج ذات طبيعة خاصة، مع تحديد الإعفاء بأسلوب يتفق ومبدأ اليقين والوضوح، وذلك بتحديد المؤسسات التعليمية الخاصة التي تستحق الإعفاء مع مراعاة مبدأ المقدرة التكاليفية للمكافئين بالضريبة، مع تقرير نص بإخضاع خدمات فصول التقوية والدروس الخصوصية لضريبة القيمة المضافة وعدم اعتبارها من المؤسسات التعليمية المعفاة.

**الحادي عشر:** الحد من تقرير الإعفاءات الضريبية، حيث يكون إلغاء الإعفاءات وترشيدها عاملاً رئيسياً في تحسين مستوي العدالة وسيؤدي إلى حسن الامتثال للإدارة الضريبية ويجعل

الأنشطة غير الرسمية ظاهرة للعيان، وتؤدي كثرة الإعفاءات إلى زيادة تكاليف الإدارة والحد من الشفافية وخلق فرص للتحايل الضريبي، حيث أن الإعفاءات ليست فعالة في توجيه الدعم للفقراء ولا تصب في مصلحة الفقراء الذين هم في حاجة إلى تأمين صحي شامل، وأكثر ما تعاني منه الطبقة الفقيرة ومتوسطو الدخل ارتفاع تكلفة العلاج وإجراء العمليات الجراحية وعلاج الأمراض المزمنة المنتشرة في مصر، فكان من الأولي إلغاء الإعفاءات على الخدمات الطبية والصحية وتوجيه الضريبة المحصلة من إيراداتها لإنشاء منظومة تأمين صحي شامله، وتحسين ورفع كفاءة نظام تكافل وكرامة للفقراء غير القادرين على الكسب.

وبناء عليه يتعين النظر في اعفاء مايستورد للأغراض العلمية والتعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد التعليمية ومعاهد البحث العلمي الخاصة، وتحديد شروط لهذه الإعفاءات، منعاً للتحايل على قانون الضريبة على القيمة المضافة، وتجنب دفع دين الضريبة ولا تترك للتقدير الشخصي للوزراء.

**الثاني عشر:** يوصي الباحث أن المنازعات الضريبية يجب أن تختص بها محاكم ضريبية مستقلة عن المحاكم العادية و الادارية علي غرار المحاكم الاقتصادية، وذلك لسرعة البت في القضايا الضريبية التي تنتظر أمام المحاكم لسنوات طويلة مما يؤدي إلي فقدان الخزانة العامة لجزء من الحصيلة الضريبية.

**الثالث عشر:** تطبيق نظام المسؤولية التضامنية المتسلسلة في حالات تداول السلع والخدمات الملموسة وغير الملموسة التي تتم على مواقع الانترنت أو ما يسمى التجارة الالكترونية لصعوبة حصرها وتحصيل وربط الضريبة عليها.

**الرابع عشر:** النظر في فكرة توسيع قاعدة فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المالية في مصر، والحد من الإعفاءات الضريبية.

**الخامس عشر:** إنشاء وزارة مستقلة عن وزارة المالية تسمى وزارة الإيرادات الضريبية والرقابة الجمركية (تشمل مصلحة الضرائب المصرية ومصلحة الجمارك المصرية) نظراً لتعدد مهام وزارة المالية وتشعبها مما يشكل عبء على الهيكل الوظيفي لوزارة المالية.