

دراسة مدى قبول المجتمع الضريبي المصري للضريبة على القيمة المضافة في ظل الظروف الراهنة

الدكتور/ حسن سيد عويس (*)

المقدمة :

تحاول العديد من الدول النامية ومنها مصر أن تلحق بركب الإصلاح الضريبي الذي بدأتها الدول المتقدمة منذ سنوات بعيدة وذلك من خلال إصدار تشريعات ضريبية جديدة أو تعديل القديم منها قدر الإمكان، إلا أن التخبط وعدم الموضوعية في اختيار سياسات الإصلاح الضريبي المناسبة لتلك الدول تسبب في حدوث نتائج عكسية، حيث تصدر معظم التشريعات الضريبية واللوائح والقرارات دون دراسة مدى تناسبها مع المجتمع محل التطبيق ومدى قدرة الإدارة الضريبية على تطبيقها بشكل صحيح وعادل ومدى استجابة الممولين وممثليهم لها مما أدى في النهاية إلى فشل معظم هذه السياسات واستمرار النزيف الذي تتعرض له الحصيلة الضريبية، فضلاً عن زيادة الفجوة والاحتقان بين الإدارة الضريبية والممولين وبالتالي عدم تحقق النتائج الاقتصادية والاجتماعية المأمولة من السياسة الضريبية^(١).

وفي ظل توافر الأنباء عن الانتهاء من إعداد مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر بدلاً من قانون الضريبة العامة على المبيعات المطبق منذ مايو ١٩٩١ يثار التساؤل حول ما هي الضرورة التي تجعلنا نسرع بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة على المبيعات، وهل استفحلت مشاكل الضريبة العامة على

(*) أستاذ المحاسبة المساعد بكلية البنات الإسلامية بأسوط.

(١) د/ محمد عماد السنباطي، متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤)، ص ١٢.

المبيعات؟ وأصبحت لا أمل في إصلاحها سواء ما يتعلق بحد التسجيل أو الخصم الضريبي على المدخلات أم أن الحاجة الماسة إلى توفير حصيلة ضريبية لسد عجز الموازنة العامة الذي وصل إلى ٣٠٠ مليار جنيه؟ أم أن المطلوب توفير حصيلة كبيرة دون زيادة أسعار الضرائب للحفاظ على جاذبية وتنافسية النظام الضريبي المصري؟ وهل تتوافر فعلاً المتطلبات والمقومات اللازمة لنجاح الضريبة على القيمة المضافة في المجتمع المصري خاصة في ظل ثورات الربيع العربي وأثرها على الاقتصاد المصري...^(١).

ونظراً للتأثيرات الكبيرة المحتملة نتيجة تطبيق هذه الضريبة على الاقتصاد، ومن ثم سوق المال، فإنه يمكن تناولها بالشرح من خلال تناول مفهوم هذه الضريبة وكيفية حسابها، والفرق بينها وبين ضريبة المبيعات المطبقة حالياً، وأسباب اختيار هذه الضريبة والآثار المتوقعة لها على الاقتصاد المصري، ومدى تقبل المجتمع المصري لها في الوقت الحالي.

طبيعة المشكلة:

إن من أهم الموضوعات المثارة الآن في مصر هو فرض الضريبة على القيمة المضافة وأصبح مشروع القانون بين مؤيد ورافض، فالمؤيدين يرون أنها ستكون مدخلاً للحد من مشكلات التطبيق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتوفير حصيلة ضريبية يصعب توفيرها من خلال الأوعية الضريبية الحالية لمواجهة مشكلة تزايد عجز الموازنة العامة للدولة، والرافضين يرون أن البيئة الاقتصادية والاجتماعية

(١) د/ حامد طلبه محمد، تساؤلات حول تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤)، ص ٥.

والوعي الضريبي غير متوافر في الوقت الحاضر لإصدار هذا القانون، فهناك مشروعات كثيرة في مصر متوقفة عن العمل - كما حدث في معظم مشروعات مدينة العاشر من رمضان ومدينة السادس من أكتوبر - أو تعمل بجزء من طاقتها فقط، وتحتاج لسياسات تشجيعية تعيدها للعمل مرة أخرى لا إلى فرض ضريبة إضافية، بالإضافة إلى انتشار ظاهرة التظاهرات (مما أوجد ميلاً جماعياً للاحتجاجات) في السنوات الأخيرة في مصر، وكذلك الارتفاع المتزايد في أسعار صرف الدولار.

إن التشريع الضريبي هو انعكاس للأهداف الاجتماعية والاقتصادية في الدولة فلا بد لكل تشريع ضريبي أن يعتمد عند تقريره أو تعديله أو إلغائه على أصول علمية ثابتة تبرر هذا التقرير أو التعديل أو الإلغاء وإلا كانت الممارسة لهذا التشريع مختلفة عما هو متوقع منه .

إن فرض الضرائب السلعية غير المباشرة يؤدي إلى زيادة أسعار السلع والخدمات الخاضعة لها مما قد يترتب عليه أن يتحمل أصحاب الدخل المنخفضة أعباءً شديدة، وبالتالي تناقص المدخرات أو ضغط الاستهلاك مما يؤدي إلى زيادة الركود التضخمي في الاقتصاد المصري.

كما أنه في مصر مازالت هناك أزمة ثقة بين الممول والإدارة الضريبية نتيجة لشعور الممول بعدم المساواة أمام القانون وتدني الخدمة العامة وخصوصاً الصحة والتعليم، وعدم اقتناع نسبة كبيرة من الممولين بأهمية الضريبة، هذا فضلاً عن أسباب تاريخية تتمثل في الخبرة المتوارثة بشأن التعسف في المحاسبة الضريبية والشك المتبادل بين المواطنين والجهاز الضريبي، وهذه الأسباب ترتبط بعوامل ثقافية يتعذر تغييرها في الأجل القصير ويحتاج علاجها إلى أجل طويل .

ولقد تراجعت الحكومات المتتالية عن تمرير تلك الضريبة منذ عام ٢٠٠٦ خشية ردود الفعل الشعبية، على الرغم من ضغوط صندوق النقد الدولي الذي أدرج الضريبة ضمن عدة خطوات يتعين على مصر اتخاذها مقابل عقد اتفاق بتسهيل ائتماني معها، وهو الاتفاق الذي بدأ التفاوض حوله في ٢٠١١ وحتى الآن.....^(١).

إن عدم دقة التشريع بسبب التسرع في إصدار القانون ولائحته التنفيذية ينتج عنه لبساً ومشاكل في التطبيق ثم معالجة ذلك بطريقة خاطئة (عن طريق اللائحة) مما قد يخرجها عن وظيفتها الأصلية الأمر الذي قد يترتب عليه تفادى الضريبة أو التهرب منها وكثرة المنازعات الضريبية وتناقص الثقة والعلاقات الطيبة مع الممولين مع تأثيرها السلبي على النشاط الاقتصادي وعلى عمليات التحاسب الضريبي....^(٢).

لقد ترتب على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة نتيجة الاستعدادات غير الكافية في غانا أن تم استبدال الضريبة على القيمة المضافة في يونيو ١٩٩٥ بعد تطبيقها بثلاثة أشهر، وكذلك في دولتي كينيا وأوغندا فإنه على الرغم من إنشاء إدارات للضريبة فإن غياب التنسيق بين هذه الإدارات قد منع وصول الإجراءات الحديثة التي اتبعت خصيصاً مع النظام للضرائب الأخرى..^(٣).

وإزاء تباين الآراء حول فرض الضريبة على القيمة المضافة تثار العديد من التساؤلات وهي:

(١) مدى مصر، ما يجب أن تعرفه عن قانون ضريبة القيمة المضافة ؟ (شبكة المعلومات الدولية الإنترنت، ١٦ سبتمبر ٢٠١٥)

(٢) د/ حامد طلبه محمد، مرجع سابق، ص ١٢.

(٣) د/ محمود السيد الناغى، تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والآليات المطلوبة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤)، ص ٦.

س ١: هل التشريع الضريبي المصري في حاجة إلى ضريبة القيمة المضافة في الوقت الحالي؟

س ٢: هل الإدارة الضريبية مؤهلة لتطبيق هذه الضريبة حال فرضها ؟

س ٣: هل المجتمع المصري مستعد لقبول هذه الضريبة والتجاوب معها ؟

هذا ما سيحاول الباحث الإجابة عليه في المباحث التالية .

أهمية البحث:

تأتى أهمية البحث من أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سوف يؤثر على جميع طبقات المجتمع بصفة عامة والطبقات الفقيرة بصفة خاصة في ظل ارتفاع معدلات البطالة وارتفاع الأسعار المتكررة بسبب وبدون سبب، وانخفاض قيمة الجنيه المصري، وما سوف يترتب على تطبيق هذه الضريبة من موجات ارتفاع للأسعار وأثرها السلبي على محدودى الدخل خاصة في ظل عدم الاستقرار الذي تعاني منه مصر حالياً.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة بشأن مدى ملائمة ظروف المجتمع الضريبي المصري لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في ظل الظروف الحالية، وهل الأفضل الانتقال إلى تطبيق هذه الضريبة أم إصلاح الخلل والعيوب الموجودة بضرية المبيعات والإبقاء عليها، وعدم التسرع في إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة وتكرار الأخطاء التشريعية السابقة كما حدث في قانون ضريبة المبيعات عند إصداره وكذلك قانون الضريبة العقارية.

منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي في تحديد مشكلة البحث واستقراء البحوث والدراسات السابقة التي تتصل بمشكلة البحث، وكذلك المنهج المقارن للمقارنة بين مزايا وعيوب كلاً من ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة.

حدود البحث:

لن يستطيع الباحث التعرض لجميع المشاكل التي نتجت عن التطبيق العملي للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ ولكن تقتصر الدراسة على أهم هذه المشاكل والتي لها تأثير على الحصيلة الضريبية ومحاولة وضع حلول لعلاجها كبديل عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

خطة البحث

في ضوء أهداف البحث وأهميته يقسم البحث إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة .

المبحث الثاني: هل الدولة في حاجة إلى ضريبة القيمة المضافة .

المبحث الثالث: أهم المشكلات الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على المبيعات والحلول المقترحة لعلاجها.

المبحث الأول

مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة

أولاً: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة

هي ضريبة غير مباشرة ظهرت للمرة الأولى سنة ١٩٥٤ في فرنسا بفضل موريس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة ١٩٥٣، ويمكن تعريفها بأنها نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تسري على جميع السلع والخدمات إلا ما أعفي منها صراحة، عند التعامل مع تلك السلع أو أداء تلك الخدمات، وهي تصيب عمليات بيع السلع، سواء كانت تباع بحالتها المشتراة بها أم بعد إدخال بعض التعديلات عليها وسواء كانت محلية أم مستوردة، كما تصيب عمليات تأدية الخدمات، وتفرض على الفرق في القيمة بين المدخلات والمخرجات في مرحلة المحاسبة الضريبية، وذلك بإضافتها إلى فاتورة البيع أو تأدية الخدمة في بند مستقل من قبل المكلف بتحصيلها (البائع أو مؤدي الخدمة) وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة في مواعيد يحددها قانون فرضها...^(١).

وعليه فهناك ثلاث تعريفات لضريبة القيمة المضافة وهي :

تعريف عام:

هي الضريبة المفروضة على ما يتم إضافته للسلعة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول أو عند تقديم الخدمة.

(١) جريدة البورصة المصرية، ما هي ضريبة القيمة المضافة وكيفية حسابها؟ (شبكة المعلومات الدولية الإنترنت، ٣١ أغسطس ٢٠١٥) ص ١.

تعريف اقتصادي:

هي ضريبة تمثل الفرق بين سعر بيع السلعة أو الخدمة وبين تكلفة شراء المواد وعناصر الإنتاج الداخلة في تصنيع السلعة أو تأدية الخدمة، أي هي الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة نتيجة تحويلها إلى منتج آخر أو نتيجة إعادة بيعها في مراحل التوزيع المختلفة (جملة - تجزئة).

تعريف ضريبي:

هي الضريبة المحسوبة على قيمة الأجور + الأرباح المضافة للسلعة ويتم احتسابها كما يلي:

ضريبة القيمة المضافة = الضريبة على الأجور أو العمالة + الضريبة على الأرباح
أو ضريبة القيمة المضافة = الضريبة على المخرجات - الضريبة على المدخلات
أو ضريبة القيمة المضافة = الضريبة على المخرجات الخاضعة - الضريبة المدفوعة على كافة المشتريات^(١)

ثانياً: خصائص الضريبة على القيمة المضافة

١ - أنها ضريبة غير مباشرة على الإنفاق : فهي غير مباشرة لأنها لا تجب مباشرة من المستهلك بل تستوفى من المؤسسات والأفراد المكلفين بدفعها، والذين يعكسون بدورهم ذلك على المستهلك في شكل زيادة سعر بيع السلعة أو بدل تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة.

(١) د/ عادل عامر، قانون ضريبة القيمة المضافة أعباء علي المصريين ؟ (شبكة المعلومات الدولية الانترنت، ٧ فبراير ٢٠١٦) ص ٢ .

٢- أنها ضريبة عامة: فهي تفرض على جميع السلع والخدمات، سواء كانت محلية الصنع أم مستوردة ولا يعفى منها إلا ما استثنى منها بنص خاص في قانون فرضها، فالأصل فيها هو الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء، وهو ما يعني توسيع نطاق فرض الضريبة على مجموعة من السلع والخدمات لم تكن تفرض عليها مسبقاً مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار.

٣- ضريبة تدفع مجزأة على مراحل (متعددة): فهي ضريبة تفرض على السلعة في مختلف مراحل إنتاجها أو تداولها عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك، فتفرض على مبيعات كل من المنتجين وتجار الجملة وتجار التجزئة والمستوردين، ولكنها لا تفرض على إجمالي قيمتها بل على القيمة المضافة التي يضيفها كل منهم عليها في مرحلة المحاسبة الضريبية لتكون مجموع القيم المضافة إلى هذه السلعة تساوي القيمة النهائية للمنتج.

٤- أنها تقوم على نظام الخصم الضريبي: أي أنها تتيح تنزيل مجموع الضرائب المدفوعة على السلع والخدمات المشتراة من مجموع الضرائب المحصلة على بيع المنتجات وتأدية الخدمات في مرحلة المحاسبة الضريبية حيث تتم على مجمل العمليات المنجزة خلال فترة المحاسبة الضريبية المحددة في قانون فرضها ويعبر عن ذلك بالمعادلة التالية:

$$\text{الضريبة الواجبة الأداء} = \text{الضريبة المحصلة} - \text{الضريبة الواجبة الخصم}.$$

٥- أنها تساعد على الحد من التهرب الضريبي في المجتمع بشكل عام، فكل مكلف بها يصبح حريص على تنظيم فاتورة ضريبية عند البيع والشراء من أجل إثبات ذلك عند قيامه بتقديم الإقرار الضريبي لمعرفة رقم أعماله عن فترة المحاسبة الضريبية

وطلب الخصم والاسترداد، وبالتالي فإن تطبيقها يسمح بإدخال المجتمع الاقتصادي غير الرسمي إلى دائرة المجتمع الاقتصادي الرسمي، لأن خاصية الخصم الضريبي فيها تشجيع المكلفين على إظهار كافة المعاملات أو يجبرهم على ذلك، مما يزيد من الحصيلة الضريبية في الدولة...^(١).

ثالثاً: مزايا الضريبة على القيمة المضافة

يبرر المؤيدين لفرض هذه الضريبة أنها ستحقق المزايا الآتية ويرد الباحث على كل منها كما يلي:

- ١- يتم توزيع عبء الضريبة على المراحل الاقتصادية المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة، ويرى الباحث أنه في النهاية سيتحملها المستهلك النهائي سواء على مرحلة واحدة أو عدة مراحل .
- ٢- تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي عن طريق إزالة الثغرات الحالية في الضريبة العامة على المبيعات والتي نشأت من اتخاذ وعاء ضريبي ضيق، ويرد الباحث على ذلك بأنه يمكن معالجة هذه العيوب الموجودة في ضريبة المبيعات وهي أسهل بكثير من فرض ضريبة جديدة وما يترتب عليها من موجات ارتفاع أسعار.
- ٣- تمكن الإدارة من إحكام الرقابة على تطبيقها والتضييق من فرص التهرب وأداته في ذلك المكلفون أنفسهم إذ أن من مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع

(١) جريدة البورصة المصرية، مرجع سابق، ص ١ .

بأداء الضريبة حتى يستطيع خصمها من الضريبة التي تستحق عليه عند بيع السلعة..^(١).

٤- إعمال قواعد الخصم الضريبي الكامل على مدخلات السلع والخدمات سواء بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات أخرى، والقضاء على مشكلة الازدواج الضريبي وعدم تكرار حساب وسداد الضريبة على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع أو تأدية الخدمات الخاضعة للضريبة في شكلها النهائي...^(٢). ويمكن تلافي ذلك بالسماح بخصم ضريبة المدخلات لكل السلع والخدمات في القانون الحالي.

٥- رفع حد التسجيل وبالتالي خروج شريحة كبيرة من المشروعات الصغيرة وصغار التجار من تطبيق تلك الضريبة مما يساهم في تخفيض العبء الاقتصادي والاجتماعي لفئات كبيرة من مستهلكي منتجات هؤلاء التجار...^(٣). ويرى الباحث أنه سواء ارتفع حد التسجيل أو ظل كما هو فلن يخفف العبء الاقتصادي والاجتماعي لأن في معظم دول العالم انخفضت الأسعار من ١٠٪ إلى

(١) د/ جلال الشافعي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤)، ص: ٣٢:٣٣.
(٢) حسن عبدالله، بعد ظاهرة التشوه في «المبيعات».. الوصايا العشر للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، (العالم اليوم، عدد ١٦ - ٠٩ - ٢٠١٢).

(٣) د/ متولى السيد متولى، أهمية الانتقال للضريبة على القيمة المضافة في مصر تحديات التطبيق، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤)، ص ١٤٢.

٢٥٪ بسبب انخفاض أسعار البترول فيما عدا المجتمع المصري فإن الأسعار في تزايد مستمر.

٦- لقد أصبحت هذه الضريبة المورد الرئيسي للإيرادات في الدول التي أخذت بها فهي تشكل في المتوسط حوالي ٢٧٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية، وأكثر من ٥٪ من الناتج المحلي الإجمالي....^(١).

ويرى الباحث أن ذلك يتم عندما تكون ظروف الدولة مواتية لفرض هذه الضريبة ويتفهمها المجتمع وتسمح ظروفه بذلك، ولكن عندما يكون هناك ارتفاع في نسبة البطالة وعدم استقرار الأحوال السياسية لن يكون رد الفعل على فرض الضريبة إلا التهرب منها وزيادة الأسعار.

٧- تشجيع الصناعة الوطنية بمنع الازدواج الضريبي عن طريق خصم الضريبة على مدخلات الإنتاج..^(٢).

ويرى الباحث أن ذلك يمكن تطبيقه في القانون الحالي.

٨- تبسيط نظام الضريبة عن طريق إعفاء المشتغلين من كثير من الإجراءات الروتينية..^(٣) ويمكن تحقيق ذلك عن طريق تعديل القانون الحالي والقضاء على ما به من تشوهات.

(١) د/ سعيد عبد المنعم محمد، آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر - الضرورات والمحاذير - المؤتمر الضريبي بكلية التجارة جامعة بنها ٢٠١٤/٥/١٧)، ص ٢١٨

(٢) د/ إبراهيم محمد عبد الحليم، الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن ضريبة المبيعات، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤)، ص: ٢٧٠.

(٣) المرجع السابق، ص ٢٧١.

٩- تقليل مهلة رد الضريبة لتصبح ٦ أسابيع بدلاً من ثلاثة أشهر، مع ضمان فترة أكثر في حالة السداد الإلكتروني، ومعالجة السلع والخدمات ذات البعد الاقتصادي والاجتماعي الخاص في جدول رقم (١) سواء تلك التي سيتم فرض الضريبة عليها بسعر منخفض لأغراض اجتماعية أو فرض ضريبة إضافية عليها لطبيعتها الخاصة.

١٠- تخفيض فوائد التأخير والمسماة بالضريبة الإضافية من نسبة ٢٦٪ إلى نسبة سعر الخصم من البنك المركزي بالإضافة إلى ٢٪.

ويرى الباحث انه يمكن تحقيق ذلك في البنود السابقة من خلال تعديل قانون ضريبة المبيعات دون إصدار قانون جديد.

١١- من أهم إيجابيات الضريبة استخدامها كأداة لتفعيل السوق العربية المشتركة وبناء كيانات اقتصادية عربية ضخمة قادرة على المنافسة في الأسواق الدولية وتحقيق التكامل الاقتصادي العربي....^(١).

ويعلق الباحث على ذلك بأن فكرة السوق العربية المشتركة بدأت قبل السوق الأوروبية المشتركة من خمسينات القرن الماضي ولم تفعل حتى الآن، كما أن دول الخليج أجلت تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى أجل غير مسمى.

رابعاً: عيوب الضريبة على القيمة المضافة

يبرر المعارضون لفرض هذه الضريبة أنها لن تحقق المزايا المرجوة منها وذلك للأسباب الآتية:

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

- ١- خللها الأساسي في معالجة قضية العدالة، كما أنها قاصرة على تغطية جميع الأنشطة الاقتصادية حيث لم تستطع هذه الضريبة أن تمتد إلى القطاع المالي، وبشكل خاص البنوك لتعقيدات عجز مخترعو هذه الضريبة عن إيجاد حلول لها .
- ٢- إن ضريبة القيمة المضافة تتسم بالتعقد الشديد، وهي ضريبة مكلفة في تطبيقها وإدارتها، وكذلك فض منازعتها، ومن ثم فهي لا تلائم البلدان النامية، كما أنها تعتبر مدخلاً للتزوير والتلاعب والفساد، فقد تلجأ بعض المؤسسات إلى تزوير حجم الضرائب التي دفعتها المنشآت الأخرى، خاصة في ظل عدم كفاءة الجهاز الضريبي.^(١).
- ٣- إن نصوص بعض مواد مشروع القانون غير واضحة وستفتح الباب على مصراعيه لتدخل الآراء والتفسيرات، بالإضافة إلى وجود تضارب في بعض التعريفات الواردة بمشروع القانون مثل استخدام عبارة المكلف بدلاً من المسجل في العديد من المواضع بالقانون....^(٢).
- ٤- عدم خصم المدخلات المستخدمة في إنتاج السلع المعفاة مما يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج ورفع أسعار السلع المعفاة مما يؤدي إلى إهدار هذا الإعفاء، وعدم السماح بخصم الضريبة على الآلات والمعدات لمنتجي سلع الجدول رقم (١) الخاضعين لضريبة الاستهلاك رغم أن القانون الحالي يسمح بخصم هذه الضريبة مما يهدر جدوى هذه التيسيرات.

(١) ورقة عمل أعدها خبراء المفوضية الأوروبية، شبكة المعلومات الدولية الانترنت، ٢٠١٥.

(٢) د/ مصطفى عبد القادر، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥).

- ٥- إن الضريبة الإضافية لا تستقيم مع مفهوم ضريبة القيمة المضافة إلا إذا ثبت بالفعل قيام المسجل بتحصيل هذه الضريبة وعدم توريدها للمصلحة
- ٦- تُعفي بعض السلع من الضريبة وهي السلع المصدّرة والسلع الزراعية وما يوجه حركة الإنتاج للزراعة، خاصة في ظل إعفاء التقاوي والسماد والمبيدات، فيجعل البلاد سوقاً للمواد الخام متخلفة صناعياً؛ لأن الإنتاج يتجه دائماً حيث تقل الضريبة.
- ٧- إن من القواعد الأساسية لفرض الضريبة هي الاقتصاد في نفقات الجباية وفي الحقيقة أن قانون الضريبة المضافة حول المكلفين (المحلات) جباة ضرائب ملزمين بجباية الضريبة وتحصيلها على القيمة التي أضافوها لمشترياتهم...^(١).
- ٨- هروب القيمة المضافة للخارج حيث توجد العديد من الأنشطة الاقتصادية في مصر تحت سيطرة الشركات الأجنبية متعددة الجنسية مثال:
- تؤدي فروع الشركات الأجنبية وأشكال الاستثمار الأجنبي المباشر إلى هروب الأرباح والأجور للخارج دون الالتزام بالقيمة المضافة، واهم نماذج الشركات متعددة الجنسية في مصر والتي لا تطبق ضريبة القيمة المضافة الفرانشايز وحقوق الامتياز - الشركات المشتركة JV - التوكيلات - الصفقات المتكافئة - عقود الإدارة - عمليات تسليم مفتاح - التحالفات الإستراتيجية...^(٢)، أخطبوط الشركات الدولية التي سيطرت على قطاع الاسمنت في مصر Ital. Cement —

(١) عبد الرسول عبد الهادي، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥).

(٢) د/ فريد النجار، هروب القيمة، فاقد ضريبة القيمة المضافة تجاه نموذج لإدارة سلاسل ضريبة القيمة المضافة، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر - الضرورات والمحاذير- المؤتمر الضريبي بكلية التجارة جامعة بنها ١٧/٥/٢٠١٤) ص ٢٣٩.

سيمون فرانس والسيطرة على أكثر من ٤٠ شركة في مصر والتهرب الضريبي بصوره المختلفة والمتعددة...^(١).

هروب القيمة المضافة للخارج في تعاملات البورصة الخاصة بالأجانب، بالإضافة إلى أن ٩٠٪ من القيمة المضافة في قطاع البترول تتم في الشركات الأجنبية بما يؤدي لهروب القيمة للخارج، كما تؤدي تقلبات أسعار الصرف للجنة وأسعار الفائدة لهروب القيمة للخارج.

٩- هناك فاقد لضريبة القيمة المضافة بسبب عدم تحصيل القيمة المضافة في بعض الأنشطة مثل البترول والغاز الطبيعي - الكهرباء - المياه - العشوائيات - الاقتصاد غير الرسمي - العمالة الأجنبية في مصر (التسوق داخل السفارات) - الاستيراد - العقارات والشركات العقارية الأجنبية والمحلية - النقل والمواصلات الخارجية - النقل والمواصلات بالوسائط المتعددة - السياحة بالطيران العارض مع عدم تحويل عائد السياحة لمصر.

١٠- صعوبة تقدير القيمة المضافة في بعض الحالات مثل المهن الحرة والصناعات متعددة المراحل مثل صناعة الغزل والنسيج والاسمنت وصعوبات حسم مشكلات قياس ضريبة القيمة المضافة في التجارة الالكترونية B2B, B2C ومشاكل التأجير التمويلي وصعوبة حصر الوعاء الضريبي في أعمال الإحلال والصيانة....^(٢).

كل هذه النقاط ستكون محلاً للخلاف بين المصلحة والممولين كما حدث في بداية تطبيق قانون ١١ لسنة ١٩٩١ ونعود للائحة التفسيرية وقرارات المصلحة والأثر الكاشف للقوانين اللاحقة كما حدث في القانون ١١ لسنة ٢٠٠١ .

(١) التقرير السنوي لمجموعة إيطاليا لشمات جروب بمصر، ديسمبر ٢٠١٥.

(٢) د/ فريد النجار، مرجع سابق، ص ٢٤٠.

خامساً: الفرق بين الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات

تفرض ضريبة المبيعات على القيمة النهائية للسلع والخدمات عند بيعها، وعادة تفرض بمعدلات موحدة على السلع الاستهلاكية جميعها، كما أنها تفرض مرة واحدة في إحدى مراحل توزيع السلع، إما على مبيعات الجملة، أو على مبيعات التجزئة، أو على المبيعات إلى المستهلك النهائي وهي بذلك تكون واضحة بالنسبة للمكلف.

كما تفرض ضريبة القيمة المضافة على الزيادات التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، فتكون ضمن تكاليف السلعة ولا يشعر بها المكلف وتُحمل على المستهلك في النهاية، هذا بالإضافة إلى فرقين هامين هما:

الأول: أن نظام الخصم في ضريبة المبيعات المطبق حالياً لم يمتد إلى نشاط الخدمات الواردة على سبيل الحصر بالقانون حيث ستخضع كافة الخدمات الاستشارية لضريبة القيمة المضافة.

الثاني: أن نظام ضريبة المبيعات الحالي به أكثر من سعر للضريبة، وفقاً لكل مجموعة سلعية، كما يحتوي على عدة استثناءات فيما يعرف بسلع الجدول، أما ضريبة القيمة المضافة فيخطط أن تكون ذات سعر ضريبي موحد (يتوقع أن تكون بين ١٠ - ١٣٪)، مع تطبيق مبدأ الخضوع الكامل لكافة السلع والخدمات مع منح استثناءات قليلة.....^(١).

(١) جريدة البورصة المصرية، مرجع سابق ص ٥.

المبحث الثاني

هل الدولة في حاجة إلى ضريبة القيمة المضافة

التساؤل الملح الذي يفرض نفسه هل أصبح الوقت ملائماً لفرض ضريبة على القيمة المضافة في مصر، على اعتبار أن مراحل فرض الضريبة على الإنتاج والاستهلاك، ثم فرض الضريبة على المبيعات في مراحلها المختلفة قد اكتملت وبقي أن نبدأ في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أم أن الوقت مازال غير ملائماً.

أولاً: أسباب لجوء الدولة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة؟

يرى البعض أن هناك العديد من الأسباب التي تدعو الدولة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ومن هذه الأسباب:

- ١- الحاجة الملحة لزيادة الإيرادات نظر لتراجع حصيلة الضريبة العامة على المبيعات خلال السنوات الأخيرة لاحتواء العجز المرتفع والمتزايد في الموازنة العامة للدولة، والذي بلغ ١٤٪ من الناتج المحلي الإجمالي، وارتفاع المتأخرات الضريبية والتي وصلت إلى ٧٥ مليار جنيه في نهاية ٢٠١٥، فمن شأن إحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات مساعدة الحكومة على تدبير الموارد اللازمة لتحسين البنية التحتية وجودة الخدمات....^(١).
- ٢- العائد الكبير الذي تتوقعه وزارة المالية من هذه الضريبة من خلال توسعة الوعاء الضريبي بزيادة قاعدة الممولين وزيادة عدد السلع والخدمات التي

(١) د/ أمينة حلمي، «ضريبة القيمة المضافة وجدوى تطبيقها في مصر؟»، (ندوة المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ١٨ نوفمبر ٢٠١٣)، ص ١.

- يفرض عليها الضريبة فهي تفرض على جميع السلع والخدمات مع وجود بعض الاستثناءات على عكس الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حالياً....^(١).
- ٣- التوافق مع التوجهات الدولية والإقليمية حيث يترتب على الوفاء بها الخفض التدريجي للرسوم الجمركية حتى يتم إلغائها بحيث لا تكون هناك قيود على حركة السلع والخدمات مما يستوجب وجود بديل آخر للحصيلة الضريبة منعاً لقيام الحكومة بفرض ضرائب دخل متزايدة تؤثر على الإنتاج والنشاط الاقتصادي وكذلك التوافق مع متطلبات الشراكة الأوروبية ومتوسطة والتوافق مع متطلبات إقامة منطقة التجارة العربية الحرة...^(٢).
- ٤- تحسين الكفاءة الإدارية للنظام الضريبي المصري وذلك من خلال التنسيق مع ضريبة الدخل والرسوم الجمركية عن طريق إعطاء رقم قومي لكل ممول يستخدم في كافة المصالح الإيرادية في معاملاتها مع هذا الممول^(٣).
- ٥- ضرورة التحول إلى قانون الضريبة على القيمة المضافة حيث إن قانون الضريبة على المبيعات الحالي لا يمكن الاستمرار والعمل في ظل هذا القانون دون إجراء تعديلات تشريعية عليه نظراً لوجود العديد من التعديلات والأحكام بعدم دستورية العديد من مواده، الأمر الذي أدى إلى عدم كفاءة العمل في ظل هذا القانون...^(٤).

(١) جريدة البورصة المصرية، مرجع سابق ص ٥.

(٢) د/ أسامة علي عبد الخالق، الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤). ص ٨.

(٣) د/ سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤)، ص ٥.

(٤) متولى السيد متولى، مرجع سابق، ص ١٤٢.

ويرى الباحث أن علاج العيوب الموجودة في القانون ١١ لسنة ١٩٩١ أفضل بكثير من تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة وما يترتب عليه من ارتفاع أسعار معظم السلع والخدمات سواء تأثرت بتطبيق القانون أم لم تتأثر.

ثانياً: الآثار الاقتصادية المتوقعة نتيجة تطبيق ضريبة القيمة المضافة؟

١- الآثار المالية:

قدرت وزارة المالية مقدار الزيادة في الحصيلة الضريبية المتوقعة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة ٣٢ مليار جنيه في العام المالي القادم، وهذه الحصيلة مشروطة بتطوير وتحسين كفاءة مصلحة الضرائب والقائمين على أمر تحصيل الضريبة حيث ستزداد أعداد المكلفين وستزداد أعداد العمليات بشكل كبير، مما يُشكل عبئاً كبيراً على النظام الضريبي خاصة الجزء المسئول عن تحصيل الضرائب غير المباشرة - مصلحة الضرائب على المبيعات حالياً - هذا العبء قد يُسبب آثاراً سلبية في حالة عدم الاستعداد الكامل لتطبيق الضريبة كما حدث في تجارب دولية متعددة...^(١).

٢- الأثر على الاستثمار:

سيؤدي فرض هذه الضريبة إلى تقليص حجم الاستثمارات نتيجة لانعكاساتها على العائد المتوقع للاستثمار، إذ ستؤثر سلباً على حجم الطلب الكلي (الضريبة ذات أثر انكماشى على مستوى الاستهلاك الكلي)، وبالتالي ستؤدي إلى تقليص حجم الإنتاج وربحية المشروعات، وهذا بدوره سيؤثر على انخفاض الحصيلة المتوقعة من هذه الضرائب في الوقت الذي تحتاج فيه مصر إلى تشجيع الاستثمارات وجذب رؤوس الأموال الأجنبية.

(١) جريدة البورصة المصرية، مرجع سابق، ص ٤.

٣- الأثر على التوظيف:

سيقوم القطاع الخاص بالعمل على تقليل حجم نفقاته قدر المستطاع لكي يقلص من أثر الضريبة على ربحيته، ومن الوسائل التي سيلجأ إليها تقليص الإنتاج بقدر تراجع الطلب، والوسيلة الأسهل لذلك هي تسريح العاملين أو تخفيض أجورهم، أو يستغلها فرصة لرفع الأسعار مما يزيد من العبء على المستهلك، وهذا كله سيفاقم من مشكلة البطالة التي تعاني منها مصر.

٤- أثر تطبيق الضريبة على الشركات المقيدة بالبورصة:

إذا ما تم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فإنه يتوقع أن يكون لهذا التطبيق أثر مبدئي سلبي على الشركات المقيدة بالبورصة، خاصة شركات الخدمات، نظرا لإخضاع الخدمات التي تقدمها هذه الشركات للضريبة (والتي لم تكن خاضعة من قبل وفقا لضريبة المبيعات)، وهو ما يرفع من الرسوم التي تتقاضها هذه الشركات مقابل هذه الخدمات، الأمر الذي سيؤثر سلباً على إيراداتها المتوقعة، فهذه الشركات ستكون بين خيارين كلاهما له آثاراً سلبية على إيراداتها، فهي إما أن تقوم بنقل عبء الضريبة بالكامل إلى المستفيد من الخدمة وهو ما يرفع من تكلفتها ومن ثم ترتفع احتمالية انكماش الطلب على هذه الخدمات، أو أنها ستتحمل جزء أو كل العبء الضريبي وفي هذه الحالة فإنها ستخسر جزء من هوامش ربحيتها.

أما الشركات التي تقدم منتجات سلعية فيفترض وفقاً للآلية المتبعة في ضريبة القيمة المضافة أن تحافظ على وجود سلسلة متصلة من الفواتير الضريبية بداية من موردي الخامات وحتى وصول المنتج للمستهلك النهائي لإثبات القيمة المضافة (ومن ثم إثبات قيمة الضريبة) للاستفادة من نظام الخصم المعمول به، وإلا فإن هذه

الشركات ستكون معرضة للدخول في مشكلات التقدير مع مصلحة الضرائب، وهو ما يرفع من العبء الضريبي، والذي سيكون أكبر في حالة التعامل مع موردين غير مسجلين ضريبياً....^(١).

٥- الآثار التضخمية:

نظراً لعدم وجود جمعيات قوية لحماية المستهلك، إضافة إلى انخفاض درجة مرونة الطلب على أنواع متعددة من السلع والخدمات في مصر، وبسبب إخضاع كل الخدمات لضريبة القيمة المضافة (باستثناء الخدمات الدينية والثقافية)، فإنه يتوقع أن ينتج أثر تضخمي كبير مع بدء تطبيق ضريبة القيمة المضافة، حيث سيقوم كل مقدم خدمة بتحميل الضريبة (نقل العبء الضريبي) على المستفيدين، ونظراً لضرورة تسلسل الفواتير الضريبية (وفقاً لضريبة القيمة المضافة) سيقوم كل بائع في كل مرحلة بنقل عبء الضريبة على المستهلك الوسيط لتصل بقيمة أكبر للمستهلك النهائي.

وقد قدرت وزارة المالية عبر دراسة تفصيلية مقدار الزيادة المتوقعة في معدل التضخم نتيجة تطبيق القانون من ٢ - ٣,٥ ٪، وهى زيادة كبيرة في ظل معدلات التضخم الحالية المرتفعة والتي تبلغ حالياً ١١ ٪....^(٢)، ويزداد الأمر سوءاً مع وجود زيادات أخرى متوقعة في معدلات التضخم، حيث قدرت وزارة المالية الزيادة المتوقعة في معدلات التضخم بسبب تطبيق المرحلة الجديدة من ترشيد دعم الطاقة (رفع أسعار البنزين والسولار والكهرباء وغيرهم) بمقدار ٣,٥ ٪، إضافة، أى أن

(١) نفس المرجع السابق، ص ٤.

(٢) د/ هانى قدرى دميان، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥)، ص ١.

مجموع الأثر سيكون في حدود ٥,٥ - ٧٪ كزيادة في معدلات التضخم بدء من العام المالي القادم إلا إذا تم تأجيل موضوع زيادة البنزين .

وأحد أخطر مشكلات التضخم في مصر أنه لا يتأثر بالسوق العالمي إلا في حالات الزيادة فارتفاع الأسعار العالمية يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الأسعار المحلية وبنسب مضاعفة وعند انخفاض الأسعار العالمية مرة أخرى تظل الأسعار المحلية على حالها بل وقد يرتفع بعضها لأسباب محلية، والدليل على ذلك انخفاض أسعار البترول وأثره على الأسعار في دول العالم وعدم تأثيره على الأسعار في مصر، وهذا يزيد من عبء المعيشة على الطبقات الفقيرة في المجتمع وبالتبعية يزيد من عبء المسؤولية الاجتماعية على الدولة تجاه هذه الفئات.

إضافة إلى العاملين السابقين اللذان سيدفعان بمعدلات التضخم إلى أعلى، يوجد عامل إضافي يتمثل في خطر استمرار انخفاض سعر صرف الجنيه مقابل الدولار بسبب انخفاض موارد مصر من النقد الأجنبي وانخفاض الاحتياطيات لتصل إلى ١٨,٥ مليار دولار فقط بنهاية يوليو ٢٠١٦، وبما يعادل ٣ أشهر واردات فقط....^(١)

إن معدلات الادخار التي تعتبر المصدر الرئيسي الذي تلجأ إليه الدولة لسد عجز الموازنة منخفض وغير كافٍ لسد هذا العجز، كما أن الدولة في هذه المرحلة غير قادرة على جذب مدخرات من السوق العالمي في صورة استثمارات أجنبية غير مباشرة لاستخدامها في تمويل العجز ولذلك تلجأ إلى المصادر الأخرى من خلال الاقتراض

(١) تقرير وثيقة عن توقعات سعر الصرف خلال الفترة القادمة، (شبكة المعلومات الدولية الانترنت)، ٢٠١٥، ص ١.

من السوق الخارجي أو إصدار سندات دولارية أو بالجنه المصري، وبالرغم من أن هذه القروض التي تحصل عليها الدولة من المؤسسات الدولية أو من السوق العالمي بشكل عام تزيد من أعباء الأجيال القادمة إلا أنها أيضا غير كافية لسد العجز الحالي، وهنا لن تجد الدولة سبيل آخر سوى اتباع سياسة نقدية توسعية لسد عجز الموازنة ونظراً لعدم وجود غطاء إنتاجي من السلع والخدمات يوازي حجم التوسع النقدي ترتفع أسعار السلع والخدمات بمقدار نسبة زيادة المعروض النقدي وهنا يحدث التضخم الذي يعتبر أكبر ضريبة يدفعها المواطن وكلما انخفض الدخل كلما ارتفع تأثير هذه الضريبة فأصحاب الدخل المرتفعة لا يتأثرون بشكل كبير بارتفاع الأسعار ويستطيعون امتصاص صدمة التضخم والتعايش معه إلا أن مستويات الدخل للسواد الأعظم من المواطنين في مصر منخفضة أو متوسطة وهنا يظهر التضخم بمثابة غول يلتهم معظم عوائد النمو...^(١).

ثالثاً: متطلبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة

١- يجب بناء نظام الكتروني يوفر القدرة على إدارة الضريبة بكفاءة، وتطوير نظم الحاسب الآلي واستبدال كافة أجهزة الحاسب الآلي على مستوى المصلحة حيث أن معظم الأجهزة الحالية غير قادرة على الوفاء بمتطلبات الوضع الحالي والتي لا تقارن بمتطلبات الفترة القادمة، بالإضافة إلى تدريب العاملين على هذه المنظومة تدريباً كافياً للوفاء بمتطلبات القانون المقترح.....^(٢).

(١) جريدة البورصة المصرية، مرجع سابق، ص ٦.

(٢) ثروت سوريال، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية ٩ أغسطس ٢٠١٥).

٢- إن هناك حاجة ماسة لوضع قانون موحد للإجراءات الضريبية وإنشاء محاكم ضريبية متخصصة، خاصة بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم اختصاص المحاكم العادية بنظر منازعات ضريبة المبيعات.

وفي النهاية هل هذه المقومات موجودة أم يجب على المشرع الضريبي أن يتريث حتى تتوافر مقومات ومتطلبات تطبيق هذه الضريبة حتى لا تتكرر مشكلات تطبيق القوانين السابقة التي تسرع المشرع في إصدارها ثم عاد ليعدها بقوانين وقرارات مكملة مثلما حدث في الضريبة العقارية وضريبة المبيعات.

رابعاً: معوقات فرض الضريبة على القيمة المضافة

يرى المعارضون لفرض ضريبة على القيمة المضافة في مصر أن هناك مجموعة من العوامل التي تعوق فرض وتطبيق هذه الضريبة منها:

١- تحديد الواقعة المنشئة للضريبة: من التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، فبالرغم من أن البعض يقول أن تحديد هذه الواقعة يكون أسهل على اعتبار أنها تستحق عند البيع النهائي للسلعة أو تقديم الخدمة للمستهلك الأخير، وهذه الحجة يمكن قبولها إذا كانت الضريبة تمثل ضريبة على الإنفاق أو الاستهلاك، لكن المشكلة هي في كيفية تحديد الواقعة المنشئة لتوزيع العبء الكلي على مراحل تقديم السلع والخدمات من خلال التحديد الواضح لسلسلة التوريد، ومن ثم الوقت الذي يتحدد فيه هذا التوزيع ويمثل هذا التحدي صعوبة أمام المشرع خاصة في ظروف نقص الوعي الضريبي ومحاولة التهرب من عبء الضريبة.

٢- البيروقراطية والفساد والضعف التي يتسم بها الجهاز الضريبي المصري من جهة، وغياب الوعي الضريبي للمكلفين من جهة أخرى وضعف آلية الاستعلام الضريبي للجهات الضريبية وعدم الربط بين الهياكل التنظيمية الضريبية من جهة ثالثة، والطرق التقليدية والعشوائية التي تسيطر على آلية عمل وإدارة الأنشطة الاقتصادية لقطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات من جهة رابعة، كل ذلك لا يساعد على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ما لم يتم تذليل هذه العقبات أو التقليل منها وهذا ليس سهلاً ويتطلب سياسات وإجراءات حكومية فعالة متكاملة ويحتاج إلى وقت كبير حتى لا تكرر مشاكل قانون ضريبة المبيعات .

٣- في ظل غياب التسجيل المنظم للعمليات المالية المرتبطة بتحديد القيمة التي تحسب على أساسها الضريبة سيكون فرض الضريبة لا يتحقق معها الهدف منها، ويمثل هذا التحدي أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول التي لا يتوافر فيها نظام محاسبي متكامل للتعرف على تكاليف وقيمة السلع والخدمات المتداولة منذ إنتاجها وحتى المرحلة النهائية لدى المستهلك، والمشكلة في مصر حالياً هي أن معظم ممولي المهن غير التجارية وممولي الأنشطة التجارية والصناعية لا يمسكون دفاتر منتظمة، كما أن معظم تجار التجزئة غير مؤهلين لذلك في الوقت الحالي....^(١).

(١) صلاح يوسف على سعد، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤)، ص ٢٥٤ .

٤ - تضخم حجم الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية في مصر والذي بلغ في عام ٢٠١٣ ما يعادل نحو ٤٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي تتجهها ٢,٧ مليون منشأة يعمل بها نحو خمسة ملايين عامل أو ٦٦٪ من مجموع العمالة غير الزراعية في القطاع الخاص^(١).

٥ - قلة عدد العاملين بالمأموريات التنفيذية ورغبة العاملين في العمل في الجهات الإدارية غير التنفيذية، وقلة العاملين بإدارات الفحص الضريبي مقارنة بباقي الإدارات بالمأموريات التنفيذية، مما أدى إلى العمل بالنظام الفردي وعدم وجود مجموعات عمل مما أضعف جودة الفحص وكثرة فترات التقادم...^(٢).

٦ - إن العديد من الإدارات الضريبية عاجزة عن مراقبة عملية رد الضريبة نقداً دون فتح المجال أمام فرص الاستغلال...^(٣).

٧ - عدم وجود دراسات موثقة يمكن الاعتماد عليها في تحديد الطاقة الضريبية للمجتمع المصري خاصة بعد التحول في هيكل الدخل والثروات ومن ثم

(١) المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ندوة بعنوان «ضريبة القيمة المضافة وجدوى تطبيقها في مصر؟»، يوم ١٨ نوفمبر ٢٠١٣ بمقر المركز، ص ٣.

(٢) متولى السيد متولى، مرجع سابق، ص ١٤٤

(٣) ممدوح أبو السعود، مقومات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير (٢٠١٤)، ص ٣٥.

الطاقة الضريبية الفردية التي يمكن أن يتحملها الشخص الطبيعي في مصر من ضرائب مباشرة وغير مباشرة...^(١).

٨- تزايد أهمية التجارة في الخدمات والتجارة الإلكترونية يفرض تحديات جديدة أمام تصميم الضرائب الدولية فالتجارة الإلكترونية تمثل تجارة غير منظورة يصعب تحديدها وحصرها وصعوبة المراجعة الخارجية عليها وعدم توافر مستندات وأدلة للإثبات الكافي....^(٢).

خامساً: مقومات إصلاح المنظومة الضريبية في مصر

تتمثل مقومات إصلاح المنظومة الضريبية في مصر في مدى ملائمة وعدالة التشريع الضريبي - استعداد الإدارة الضريبية - تأهيل المجتمع الضريبي كما يلي:

١- هل التشريع الضريبي في حاجة إلى ضريبة القيمة المضافة :

إن عدم استقرار التشريع الضريبي يؤثر سلباً على الاستثمار المحلي والأجنبي حيث يعتبر الاستقرار التشريعي عنصراً رئيسياً للاحتفاظ برؤوس الأموال ومنع تسربها للخارج، بينما تعتبر كثرة التعديلات التشريعية سبباً في هروب رؤوس الأموال وعدم ثقة المستثمرين في النظام الضريبي...^(٣).

وبالنظر إلى الواقع المصري الآن نجد أن هناك غموض في نصوص القانون الضريبي أدى إلى إصدار العديد من المنشورات والتعديلات والتفسيرات لمعالجة

(١) د/ السعيد محمد شعيب، الضريبة العامة على المبيعات بين التعديل أو الإلغاء لتقرير الضريبة على القيمة المضافة في مصر، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤) ص ١٥٣.

(٢) محي سامي محمد الشباسي، مرجع سابق، ص ١٣.

(٣) د/ محمد عماد السنباطي، مرجع سابق، ص ٥.

الخلل الموجود في النص التشريعي، كما أن المشرع الضريبي لم يستخدم معياراً موضوعياً في التفرقة بين السلع الكمالية والسلع الضرورية عند تحديد سعر الضريبة على المبيعات، مما أدى إلى خضوع بعض السلع الضرورية لسعر مرتفع مثل الثلاجات والتلفزيونات والتي أصبحت من ضروريات الحياة وليس سلعاً كمالية...^(١).

ومن أهم المشكلات التي تؤثر على تطبيق ضريبة القيمة المضافة تعدد أسعار ضريبة المبيعات لأنه كلما تعددت أسعار ضريبة المبيعات كلما أدى إلى تعقد التحول للضريبة على القيمة المضافة.

يجب على من يعد مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة أن يراعى الضوابط والقيود الدستورية عند صياغة أي قانون ضريبي حتى يأتي متوافقاً مع أحكام الدستور محصناً ضد الاتهام بعدم الدستورية، بما يضمن له الاستقرار التشريعي حتى لا تعصف به أحكام المحكمة بعدم الدستورية....^(٢).

يتضح مما سبق أن التشريع الضريبي في الوقت الحالي لا يساعد على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وأن القانون ١١ لسنة ١٩٩١ بوضعه الحالي أقرب لقانون الضريبة على القيمة المضافة إذا أجريت عليه بعض التعديلات، ومن الأفضل في الوقت الراهن أن يقتصر على تعديل بعض مواد القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ومنها المواد أرقام ١، ١٨، ٢٣ للقضاء على معظم الثغرات الموجودة في القانون الحالي وهي أفضل

(١) زمزم أحمد أبو بكر، تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، (المؤتمر العلمي

الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤)، ص ٨.

(٢) د/ رمضان صديق، الضوابط الدستورية التي يلزم مراعاتها عند إعداد قانون الضريبة على القيمة المضافة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، (المؤتمر العلمي

الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤)، ص ٨.

بكثير من إصدار قانون جديد وما يترتب عليه من مشاكل تشريعية وتنفيذية كما حدث في القوانين السابقة.

٢- هل الإدارة الضريبية مستعدة لتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة:

لن تتمكن الإدارة من التطبيق السليم الفعال للعادل للقانون إلا إذا تفهمه موظفوها وتلقوا التدريب الوافي على كيفية التطبيق شكلاً وموضوعاً، بما يضمن مد جسور الثقة والاحترام المتبادل بينهم وبين الممولين من خلال التطبيق العادل والفعال لنصوص القانون التي تظل مجرد حبراً على ورق إذا لم تقم بتنفيذها إدارة ضريبية تتمتع بالنزاهة والحيادية النامة مع الكفاءة العالية.

وبالنظر إلى مصلحة الضرائب في مصر نجد أنه حتى الآن لا يزال معظم موظفي الضرائب لا يقرأون قوانين الضرائب ويعتمدون على التعليقات التفسيرية والكتب الدورية الصادرة من المصلحة، وحتى الآن لم يتم تأهيل موظفي مصلحة الضرائب للعمل بهذه الضريبة ولو بشكل مبدئي، أو استطلاع آرائهم في المشكلات التي قد تنجم عن التطبيق والعمل على تلافيها....^(١).

والدليل على ذلك المشاكل الموجودة بين المصلحة والممولين وتأخر فحص الملفات الذي وصل إلى حد التقادم، كما أن نظام التظلم والفصل في المنازعات الضريبية غير مستعد في الزمن الحالي للتصدي لهذه المنازعات من حيث حجم وإمكانية الجهاز القضائي والإداري الحالي بالإضافة إلى نقص الخبراء في هذا المجال

(١) د/ محمد عماد السنباطي، مرجع سابق، ص: ٩٧.

وعدد القضايا الموجودة في المحاكم وما ترتب عليها من تأخير الحصيلة حتى الآن...^(١).

إن عدم وضوح الهدف من مشروع الدمج بين مصلحتي الضرائب على المبيعات والعمالة بالرغم من مرور ٩ سنوات ما زال محل خلاف وقلق للعاملين بالمصلحة نظراً لعدم وضوح الهيكل التنظيمي واختلاف طبيعة العمل في المصلحتين، كما أن الدمج تم على مستوى الإدارة العليا فقط يتضح مما سبق أهمية تطوير الإدارة الضريبية قبل التحول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

٣- هل المجتمع مؤهل للخضوع للضريبة وهل الثقافة الضريبية متوفرة :

لن تؤتي هذه الجهود ثمارها إذا لم يلتزم الممولين بأحكام القانون الضريبي ولائحته التنفيذية وتعليمات المصلحة في مجال الفحص، ويعتمد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بشكل رئيسي على الالتزام بإصدار الفواتير الصادرة المعبرة عن حقيقة المعاملات وكذا إمساك الدفاتر والسجلات، وبالرغم من أهمية ذلك إلا أن الثقافة العامة في المجتمع المصري حول قيمة الفاتورة وأهميتها مفقودة تماماً خاصة أن المشتري لم يعتاد طلب فاتورة عند شرائه لاحتياجاته والحال نفسه بالنسبة للبائع الذي يرى أن من مصلحته إلا يصدر فاتورة توضح حجم أعماله حيث إن الفاتورة تعد بمثابة مستند رسمي ضده يحاسب عليه إذا قدم المشتري شكوى لجهاز حماية المستهلك إذا كان بالسلعة عيباً، فالمشكلة هنا في كيفية تطبيق وتفعيل القانون ومنع التلاعب ومتابعة تلك الفواتير بعد إصدارها، وما إذا كانت سليمة أم صورية، ومن

(١) د/ سلمان محمد مصطفى، صلاح الدين عبدالعليم، دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤)، ص ٨٩.

الأمثلة الجلية على ذلك العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء بمبالغ ضخمة دون إصدار فواتير لها....^(١).

مما سبق يتضح أن المجتمع المصري في الوقت الحالي غير مؤهل لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.



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

المبحث الثالث

أهم المشكلات الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة

على المبيعات والحلول المقترحة لعلاجها

من أكثر التشريعات التي أثارت جدلاً في أوساط رجال الأعمال والاقتصاديين كان قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لما ترتب علي تطبيقه العديد من المشاكل بعضها بسبب طريقة صياغة مواده والبعض الآخر بسبب تعارضها مع تشريعات أخرى أو تعارضها مع بعضها البعض، الأمر الذي أدى إلي تعدد التفسيرات من جانب مجلس الدولة، وصدور أحكام من محكمة النقض تختلف مع ما سبق وأصدرته أو مع أحكام الدستورية العليا ببطالان بعض مواد هذا القانون وآخرها القانون ١١ لسنة ٢٠٠٢، وكذلك عدم دستورية الفقرة الأولى من المادة ٤٣ والخاصة بالتعويض، ولذلك ينفرد قانون ضريبة المبيعات برقم قياسي في عدد التعديلات التي صدرت علي أحكام القانون الأصلي والتي بلغت اثني عشر تعديلاً قانونياً خلال خمسة عشر عاماً ولعلها المرة الأولى في مجال التشريعات الضريبية التي يصدر لها قانون تفسيري لبعض مواده، وفيما يلي نوضح أهم مشكلات تطبيق هذا القانون وكيفية حلها كبديل لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

أولاً : أهم المشكلات الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على المبيعات

من أهم المشكلات الناجمة عن التطبيق الحالي للضريبة العامة على المبيعات

مايلي:

١- مشكلات الخصم الضريبي: حيث يقتصر في ظل تطبيق القانون الحالى إعمال قواعد الخصم الضريبي علي مدخلات السلع المباعة الخاضعة لضريبة المشتريات بغرض الإتجار، مردودات المبيعات، الآلات والمعدات وقطع الغيار الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة، كما أن المشرع لا يسمح بخصم الضريبة المسددة علي السلع والخدمات الواردة بالجدولين (١)، (٢) المرافقين للقانون ١١ لسنة ١٩٩١، سواء كانت عن سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أو مدخلات للسلع المعفاة أو المبيعات لجهات معفاة أو الآلات وقطع الغيار الداخلة في إنتاج سلع معفاة أو غير خاضعة للضريبة.

ويرى البعض أن هذا التطبيق يؤدي إلى التفرقة في المعاملة الضريبية بين جميع السلع والخدمات وعدم تحقيق عدالة اجتماعية بين تلك المنشآت ونتيجة لهذا التطبيق قد يظهر سعرين لذات السلعة...^(١).

٢- تعدد أسعار الضريبة التي تمثل نسبة (٥٪، ١٠٪، ١٥٪، ٢٥٪، ٣٠٪، ٤٥٪) من القيمة، وهو ما يؤدي إلى خلط لدي المسجلين عند احتساب وتطبيق فئة الضريبة الصحيحة نظرا لتعدد فئاتها.

٣- إن خدمات التشغيل للغير في القانون أوجدت مشكلات كثيرة حيث جاءت عبارة خدمات التشغيل للغير الواردة بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١ والمعدل بالقانون (١) لسنة ١٩٩٧ فضفاضة دون وضوح أو تحديد لماهية تلك الخدمات بألفاظ قاطعة وحاسمة، مما جعلها تحمل في معناها خدمات كثيرة، وقد نتج عن ذلك

(١) د/ حسن عبدالله، مرجع سابق، ص ١.

اختلاف الأحكام القضائية في تفسير هذه العبارة الفضاضة إلى أن أنهت المحكمة الدستورية هذا بخلاف جزئي بحكمها بعدم دستورية عبارة «خدمات التشغيل للغير» الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون ٢ لسنة ١٩٩٧....^(١).

٤- تباين حد التسجيل حيث قرر حد التسجيل للمنتج ومؤدي الخدمة بمبلغ (٥٤) ألف جنيه مصري، في حين قرر لتاجر الجملة والتجزئة مبلغ (١٥٠) ألف جنيه مصري، وأخضع المستورد للتسجيل مهما كان حجم أعماله، وهذا يؤدي إلى وجود غموض أو لبس لدى الأفراد والمنشآت وتعقيد شروط وإجراءات التسجيل، خاصة في حالة قيام المنشأة بالإتجار وتأدية خدمات في آن واحد، كما أن تعدد حدود التسجيل أو جد خلافاً جسيماً بمبدأ العدالة الضريبية ومحاولة التهرب منها.

٥- عدم الخضوع الضريبي الكامل للخدمات أسوة بالسلع أدى إلى مشكلة تكمن في أن المشرع خص خدمات بذاتها على سبيل الحصر للخضوع الضريبي عدا ذلك فإن الخدمات الأخرى تخرج عن نطاق الخضوع الضريبي...^(٢).

٦- مشكلة الضريبة الإضافية والتي تصل إلى ٢٦٪ سنوياً بواقع نصف في المائة أسبوعياً وهي نسبة كبيرة جداً.

(١) انظر أحكام وقرارات محكمة القضاء الإداري في القضايا المرفوعة من شركات اسمنت طرة واسمنت حلوان واسمنت القومية ومدى التعارض والتناقض في أحكام هذه المحاكم للقضية الواحدة .

(٢) د/ حسن عبدالله ، مرجع سابق ص ١ .

- ٧- إن استحقاق الضريبة عند الإفراج الجمركي للسلع المستوردة يتنافى مع طبيعة الضريبة باعتبار أنها ضريبة مبيعات وليست ضريبة مشتريات وهو لا يخرج عن كونه زيادة في قيمة الضريبة الجمركية المستحقة على هذه السلع....^(١).
- ٨- مشكلة السلع والمعدات الرأسمالية المستوردة من الخارج بغرض الإنتاج وكذلك السلع والمعدات الرأسمالية المشتراة من السوق المحلية لأغراض استخدامها في الإنتاج، وهذا يفرض عبئاً ثقيلاً على المنتج في بداية نشاطه مما يعوق النشاط الصناعي، وتبدو هذه المشكلة في عدم خصم الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية مع أن هذه الضريبة أصلاً ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي وليس على الإنفاق الاستثماري....^(٢).
- ٩- عدم وجود قيود أو حدود على تحرك السلع والخدمات داخل الدولة فقد يتم الإنتاج في مكان والاستهلاك في مكان آخر مثال ذلك الصناعات الخشبية وكذا قضية الوكلاء التجاريين خاصة بالنسبة للسلع المعمرة فهناك وكلاء حصريون في جميع أنحاء الدولة وتحويل المخزون من فرع لآخر.
- ١٠- إن التجارة الإلكترونية تتيح فرصاً أمام الممولين للتهرب الضريبي لأن بعض السلع والخدمات يتم تسليمها إلكترونياً ويصعب على مأمور الفحص الوصول إلى موقع السجلات الإلكترونية واكتشافها وفحصها...^(٣).

(١) زمزم أحمد أبوبكر، مرجع سابق، ص ٦.

(٢) المرجع السابق، ص ٧.

(٣) محي سامي محمد الشباسي، مرجع سابق، ص ٨.

ثانياً: الحلول المقترحة لعلاج مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات كبديل للضريبة على القيمة المضافة

وبالرغم من كل هذه التشوهات إلا أن القانون (رقم ١١ لسنة ١٩٩١) بوضعه الحالي أقرب إلى الضريبة على القيمة المضافة ولا يحتاج لتحقيق ذلك إلا بعض التعديلات لهذا القانون ليصبح قانون الضريبة على القيمة المضافة مكتملاً الأركان، وذلك بدلاً من إعداد قانون جديد لضريبة القيمة المضافة، حيث إن تعديل القانون الحالي له ميزات منها تقبل المجتمع لهذه التعديلات بسهولة ويسر دون الادعاء بأن الدولة قررت ضريبة جديدة تثقل بها كاهل المواطن والمستثمر، كذلك وجود جهاز ضريبي متمرس على تطبيق هذه الضريبة ولديه خبرة متراكمة لحل مشكلات التطبيق مر بها خلال ربع قرن، وله رصيد من التعليمات والمنشورات والمبادئ القضائية الصادرة من محاكم النقض الدستورية العليا وقرارات لجان التوفيق في المنازعات..^(١) ومن أهم التعديلات التي يجب أن توضع في قانون الضريبة على المبيعات:

١- التحديد الدقيق للخدمات الخاضعة وأن ينص القانون على إخضاع جميع السلع والخدمات كأصل عام، وحصر السلع والخدمات المطلوب إعفاؤها بمسميات محددة بموجب جدول يرفق بالقانون للقضاء على التفسيرات المتعددة لما هو خاضع وما هو معفي من الضريبة، علي أن يؤخذ في الحسبان إعفاء جميع الخدمات الصحية والتعليمية وخدمات البنوك والتأمين وجميع الخدمات الحكومية من الضريبة، ويعد في حكم الانتقال استخدام السلعة أو الخدمة استخداماً خاصاً أو

(١) نصر أحمد أبو العباس، بعد ظاهرة التشوه في «المبيعات» الوصايا العشر للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، (العالم اليوم، عدد ١٦ - ٠٩ - ٢٠١٢)، ص ٣.

شخصياً، وبالنسبة للسلع والخدمات المستوردة تستحق الضريبة عند الإفراج الجمركي.

٢- إلغاء ما يسمى بسلع الجدول رقم ١ وإخضاع هذه السلع للأحكام العامة الواردة بالقانون من حيث السماح بخصم الضريبة على المدخلات المستخدمة في إنتاجها أو خصم الضريبة المستحقة عليها عند دخولها في إنتاج سلعة أخرى أو عند تقديم خدمة خاضعة للضريبة .

٣- ضرورة إعفاء جميع السلع التموينية التي تصرف من خلال وزارة التموين، وجميع المنتجات الزراعية المحلية التي تباع بحالتها دون تغيير، والخبز بجميع أنواعه اللحوم والألبان ومنتجاتها المحلية، والأسماك المحلية التي تباع دون تصنيع، والمياه والغاز والكهرباء التي تقوم بتوريدها الوحدات التابعة للدولة والأدوية بجميع أنواعها، والكتب والصحف والمجلات...^(١).

٤- يجب النص في القانون علي أن يخصم الضريبة السابق له سدادها علي جميع المدخلات والخدمات المستخدمة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الخاضعة للضريبة بما في ذلك السلع والخدمات المباعة لجهات معفاة، ولا يسري الخصم المشار إليه علي الدخان ومنتجاته، والسجائر بأنواعها والبنزين ولا يسمح بخصم الضريبة المسددة عن تلك السلع عند استخدامها في إنتاج سلع أخرى أو تقديم خدمة حيث يؤدي ذلك إلي تعميم أحقية خصم جميع الضرائب على المدخلات للسلع والخدمات، تجنب مشكلات الخصم الضريبي

(١) المرجع السابق، ص ٣.

عند التوريد لجهات أعفاها القانون مثال ذلك شركات البحث والتنقيب عن البترول .

٥- أن يكون السعر العام للضريبة علي جميع السلع والخدمات هو نسبة ١٠٪، مع الإبقاء على أسعار بعض السلع والخدمات مثل التبغ ومنتجاته والسجائر والمشروبات الكحولية، السيارات المستوردة سعة محركاتها أكثر من ٢٠٠٠ سم .

٦- تحديد حد التسجيل بمبلغ نصف مليون جنيه مبيعات سنويا بدلاً من النص الحالي الذي يحدد مبلغ ٥٤ ألف جنيه للمنتج الصناعي ومائة وخمسين ألف جنيه للتاجر مع الإبقاء على عدم تطبيق حد التسجيل على السلع والخدمات المستوردة بمعنى خضوع جميع عمليات الاستيراد للضريبة دون القيد بحد التسجيل .

٧- تعديل قيمة الضريبة الإضافية الواردة بقانون ضريبة المبيعات الحالي والبالغ مقدارها نصف بالمائة عن كل أسبوع تحسب من تاريخ الفترة الضريبية لتكون مساوية لغرامات التأخير الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي السعر المعلن في البنك المركزي مضافاً إليها ٢٪ علي أن تحسب من تاريخ المطالبة الصادرة من المصلحة عند تعديلها لإقرار الضريبة وليس من تاريخ فترة المحاسبة...^(١).

٨- يمكن حل مشكلة التهرب الضريبي في التجارة الإلكترونية من خلال البنوك بأن يتم الرقابة على البنوك من خلال معاملتها الإلكترونية والتحاسب الضريبي عن طريق دفع فواتير الفيزا كارت في البنوك...^(٢).

(١) نصر أحمد أبو العباس، مرجع سابق ص ٤.

(٢) محي سامي محمد الشباسي، مرجع سابق، ص ٧.

٩- السماح بإخضاع السلع والمعدات الرأسمالية اللازمة سواء المستوردة أو المنتجة محلياً لضريبة المبيعات مع السماح للشركات التي تقتنيها بغرض الاستخدام بخصم الضريبة السابق سدادها على هذه السلع من الضريبة المستحقة على المنتج النهائي في خلال العمر الإنتاجي للأصل طبقاً للنظام المتبع في احتساب أقساط الإهلاك السنوية للأصول الثابتة، أو إخضاع السلع الرأسمالية لفئة ضريبة منخفضة ٢٪ فقط من قيمة السلعة مهما كان نوعها على أن ينص في قرار إخضاعها على أنه بالنسبة للسلع المستوردة منها تحسب النسبة على قيمة السلعة قبل إضافة الضريبة الجمركية، وبذلك يتم تلافي الإزدواج الضريبي أو إعفاء السلع الرأسمالية المستوردة وخضوع السلع الرأسمالية المنتجة محلياً بسعر صفر على أن تسترد الضريبة المسددة على المكونات ومستلزمات الإنتاج الداخلة في صناعاتها....^(١).

١٠- تقديم إقرار ضريبي ربع سنوي يتضمن جميع قيمة توريدات السلع والخدمات والضريبة المحصلة عنها وكذلك الضريبة السابق سدادها على جميع المدخلات المستخدمة في النشاط الخاضع للضريبة وذلك بدلا من تقديم إقرار شهري على النحو المنصوص عليه في قانون ضريبة المبيعات الحالي، وبذلك يكون قد تم تخفيض العبء الإداري والمالي على المسجلين وذلك على غرار تقديم إقرار ربع سنوي لضرائب كسب العمل والتحصيل تحت حساب الضريبة، على أن يقدم الإقرار خلال ثلاثين يوماً من إنتهاء فترة المحاسبة (ثلاثة أشهر)، على أن تطبق العقوبة الواجبة على المسجل أو غير المسجل الذي يرفض إصدار فواتير ضريبية

(١) زمزم أحمد أبوبكر، مرجع سابق، ١٢

عن كل حالة بيع حتى ولو لم يطلبها المشتري أو متلقي الخدمة المعاقب عليها في
قانون ضرائب الدخل رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥..^(١).

١١- توحيد لجان الطعن وتعديل تشكيلها وأن يتم إسناد اختصاصات الطعن في
القانون المقترح إلى لجان الطعن الواردة بقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١
لسنة ٢٠٠٥ خاصة بعد دمج المصلحتين في مصلحة الضرائب المصرية.

١٢- إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد الذي يحدد إجراءات التعامل مع
مصلحة الضرائب سواء عن ضريبة الدخل أو الضريبة على المبيعات.

أن الضريبة على المبيعات المطبقة حالياً في مصر هي الضريبة على القيمة المضافة إذا
أجريت التعديلات المتعلقة بأحكام الخصم الضريبي وتوحيد سعر الضريبة وإخضاع
جميع الخدمات لأحكام هذا القانون إلا ما استثنى بنص خاص، وأن أهم هذه
التعديلات يتمثل في فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية
والمستوردة وعلى الخدمات إلا ما استثنى بنص خاص ويكون فرض الضريبة بسعر
(صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، وبذلك نكون قد انتقلنا
من تطبيق الضريبة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة دون إصدار قانون
جديد، وجنبنا البلاد موجات ارتفاع الأسعار المتوقعة نتيجة تطبيق الضريبة على
المضافة لجميع السلع التي تتأثر بتطبيق الضريبة والتي لم تتأثر.

التوصيات :

من خلال استعراض المباحث السابقة يستطيع الباحث أن يخلص إلى التوصيات

التالية :

(١) نصر أبو العباس، مرجع سابق، ص ٣.

- ١- لنجاح المنظومة الضريبية في تطبيق قانون ضريبة المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة عند إصدارها لابد من مضاعفة الدورات التدريبية للجهاز الضريبي لمواجهة متطلبات مرحلة تطبيق القانون، وتطوير الإدارة الضريبية من حيث الموارد المالية والبشرية وإدخال التعليم والتدريب والتحسين المستمر، واستخدام النظريات المختلفة (القيود لحل الاختناقات الضريبية - الردع عند تطبيق القوانين - العفو إذا تطلب الأمر ذلك) كمتغيرات لتقييم الإدارة الضريبية التي تساهم في رفع الروح المعنوية، ووجود إدارات متخصصة تقدم المساعدة الفنية للمكلفين لتبصيرهم بحقوقهم والتزاماتهم منعاً للوقوع في الخطأ، وسرعة الرد على استفسارات الممولين وتفعيل البريد الإلكتروني في الرد على الاستفسارات، وتطبيق الإجراءات التأديبية والعقوبات عند مخالفة العاملين بالضرائب لأحكام القانون والقواعد الأخلاقية والسلوكية وذلك لتقويم سلوك البشر، والتوعية للمواطن والمسجل، وكيفية الرقابة على إصدار الفواتير وخاصة للاقتصاد غير الرسمي، وإعادة النظر في السياسات الضريبية التي تنتهجها مصلحة الضرائب المصرية بحيث يتم تحديد أهداف ضريبية محددة تسعى مصلحة الضرائب لتحقيقها من أجل إعادة دوران عملية النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف العدالة الاجتماعية وجذب الاستثمار وزيادة الحصيلة الضريبية واستقرار التشريعات.
- ٢- تفعيل العمل بمفاهيم الحوكمة الضريبية وعلى الأخص مبدأ الرقابة الذاتية ومبدأ مصداقية الإدارة الضريبية، ومبدأ عدم تعسف الإدارة في التعامل مع المكلفين .
- ٣- وضع قانون ضريبي واضح وقاطع وبسيط، ولوائح لا تطلب إلا التزامات مبسطة وهينة (كدفتر واحد مثلاً)، ووضع أسس ومعايير واضحة ومحددة في

حالة عدم الاعتداد بما يوفره الممول من بيانات عن قيمة مخرجات نشاطه سواء بالجوء إلى التقدير أو تحديد مبالغ حكمية أو قطعية (أساس ثابت) مع ضرورة أن يكون في أضيق الحدود ولمبررات كافية، ووضع قانون موحد للإجراءات الضريبية وإنشاء محاكم ضريبية متخصصة، خاصة بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم اختصاص المحاكم العادية بنظر منازعات ضريبة المبيعات، والتأكيد على اختصاص مجلس الدولة بنظر النزاع فان المرجع في تحديد بنیان الضريبة العامة على المبيعات أو (القيمة المضافة) يرجع إلى قانون هذه الضريبة ولأن القرار الصادر من الجهة الإدارية المختصة تنفيذاً لأحكامه فان المنازعة في هذا القرار تعد منازعة إدارية بحسب طبيعتها تندرج ضمن الاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة .

٤- ضرورة تغيير منهج التفكير والعمل والمصارحة في الرؤية والأهداف حتى يتم التوافق والدعم الكامل للقوانين الصادرة بعد إقرارها، ولا تتعرض لعدم الدستورية أو التأخير في صدور اللوائح التنفيذية .

٥- وجود نظام معلومات محاسبي ضريبي متكامل على المستوى القومي يربط بين المصالح السيادية للدخل عامة ومبيعات وجمارك وعقارية وتأمينات وذلك لتحقيق العدالة الضريبية، وتوفير قاعدة بيانات متكاملة وشاملة عن المجتمع الضريبي لتساعد في اتخاذ القرار .

٦- يجب مراعاة متطلبات العدالة الضريبية فيجب مراعاة العبء الضريبي للممول وضرورة مراعاة البعد الاجتماعي في الخضوع للضريبة وذلك باستبعاد بعض السلع والخدمات التي تمثل الحد الأدنى والضروري لمعيشة محدودي الدخل من

الخضوع للضريبة أو معاملة البعض الآخر معاملة خاصة (بسعر أقل مثلاً لسلع وخدمات معينة تحقق هذا البعد الاجتماعي).

٧- وجود نظام محاسبي ومستندى تلتزم به كافة المنشآت التي تورّد سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وتبسيط النظام المحاسبي للمشروعات غير الكبيرة إذا ما تقرر ضمها لنطاق الضريبة.

٨- التأكيد على ضرورة تفعيل الأجهزة الرقابية بالدولة سواء المتعلقة بضبط الأسعار أو جمعيات ومؤسسات المجتمع المدني مثل جمعية حماية المستهلك للقيام بدورها في ضبط المجتمع.

٩- رفع حد التسجيل في القانون الحالي ليصل إلى ٥٠٠ ألف جنيه لجميع المسجلين حتى لا يؤدي إلى إضعاف الإدارة الفعلية لهذه الضريبة وهو ما يتفق مع معايير ترشيد تكاليف الإدارة وكفايتها.

١٠- إعادة تحويل كافة الضرائب النوعية الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون إلى ضرائب قيمة إذ تمتاز الضرائب القيمة بسهولة حسابها وعدم تغير عبئها مع تغير مراحل الدورة الاقتصادية.

١١- السماح بخصم الضريبة السابق سدادها على جميع المدخلات والخدمات المستخدمة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الخاضعة للضريبة بما في ذلك السلع والخدمات المباعة لجهات معفاة، ولا يسري الخصم المشار إليه على الدخان ومنتجاته والسجائر بأنواعها والبنزين.

١٢- إذا أصرت الدولة على تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة فيجب إخضاع مشروع القانون المقترح للمشاركة المجتمعية بين الجامعات ومصلحة الضرائب

والخبراء واتحاد الصناعات واتحاد الغرف التجارية والمستثمرين قبل عرضه للموافقة عليه وإصداره، وإجراء العديد من الدراسات التي توضح أثر هذه الضريبة على الأسعار، التضخم، الأجور، ونشر تلك الدراسات على كافة المهتمين بالشأن الضريبي، وقيام مصلحة الضرائب بحملة توعية مسبقة قبل العمل بالضريبة لتعريف المواطنين والمتجدين والتجار بالضريبة وكيفية تطبيقها وأهمية التعامل بالفاتورة الضريبية والبيانات الواجب تضمينها بها وكيفية تقديم الإقرار الضريبي ومواعيده والإعفاءات ونسب الخصم المطبقة، وضرورة وجود فترة انتقالية قبل تطبيق القانون المقترح وذلك بعد إصداره لا تقل عن سنة يجرى خلالها تدريب العاملين بالمصلحة وتعريف الممولين بالتزاماتهم في القانون، ثم بعد ذلك يتم تطبيق الضريبة على مراحل تبدأ بفرضها أولاً على السلع والخدمات غير الضرورية ثم السلع والخدمات ذات الأهمية الوسطى ثم التطبيق على باقي السلع والخدمات، ويمكن أن تكون الفترة الزمنية سنة بين كل مرحلة وأخرى، ويمكن أن تتم المرحلية مكانياً بتطبيق الضريبة في إحدى المحافظات لمدة ستة أشهر ثم يتبعها التطبيق الشامل أو الجزئي.

وأخيراً وفي ضوء ما ورد بالبحث أود الإشارة إلى ما يلي:

التمهل في تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة وإصلاح العيوب الموجودة بقانون ضريبة المبيعات لأن الوقت والظروف السياسية والاقتصادية الراهنة في مصر غير ملائمة لتطبيق هذا القانون وما يترتب عليه من ارتفاع أسعار السلع والخدمات التي تتأثر بالضريبة والتي لا تتأثر بها، مع مراعاة دقة التشريع وإلا تتجاوز اللائحة التنفيذية للقانون وظيفتها.

المراجع

أولاً: مؤتمرات وندوات:

- ١- د/ إبراهيم محمد عبد الحلیم، الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن ضريبة المبيعات، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤).
- ٢- د/ أسامة على عبد الخالق، الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤).
- ٣- د/ السعيد محمد شعيب، الضريبة العامة على المبيعات بين التعديل أو الإلغاء لتقرير الضريبة على القيمة المضافة في مصر، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤).
- ٤- د/ أمينة حلمي، «ضريبة القيمة المضافة وجدوى تطبيقها في مصر؟»، ندوة المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ١٨ نوفمبر ٢٠١٣.
- ٥- ثروت سوريال، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥).
- ٦- د/ جلال الشافعي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤).

- ٧- د/ حامد طلبه محمد، تساؤلات حول تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر،
الضرورات والمحاذير، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر،
الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤).
- ٨- حسن عبدالله، بعد ظاهرة التشوه في «المبيعات».. الوصايا العشر للتحويل إلى
ضريبة القيمة المضافة، (العالم اليوم، عدد ١٦ - ٠٩ - ٢٠١٢).
- ٩- د/ رمضان صديق، الضوابط الدستورية التي يلزم مراعاتها عند إعداد قانون
الضريبة على القيمة المضافة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة
وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمى الضريبى العشرين - الجمعية المصرية للمالية
العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤).
- ١٠- زمزم أحمد أبو بكر، تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره
للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة
المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمى الضريبى العشرين - الجمعية المصرية
للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤).
- ١١- د/ سعيد عبد المنعم محمد، آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر،
(مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر - الضرورات والمحاذير - المؤتمر
الضريبى بكلية التجارة جامعة بنها ١٧/٥/٢٠١٤).
- ١٢- د/ سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مؤتمر
تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمى
الضريبى العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤).

١٣- د/ سلمان محمد مصطفى، صلاح الدين عبدالعليم، دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤).

١٤- صلاح يوسف على سعد، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الضرورات والمحاذير، كلية التجارة - جامعة بنها، مايو ٢٠١٤).

١٥- د/ عادل عامر، قانون ضريبة القيمة المضافة أعباء على المصريين؟ (شبكة المعلومات الدولية الانترنت، ٧ فبراير ٢٠١٦).

١٦- عبد الرسول عبد الهادي، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥).

١٧- د/ عبد المنعم مطر، تعديل وتنقيح قانون ضريبة المبيعات بدلاً من قانون الضريبة على القيمة المضافة، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥).

١٨- د/ فريد النجار، هروب القيمة، فاقد ضريبة القيمة المضافة تجاه نموذج لإدارة سلاسل ضريبة القيمة المضافة، (مؤتمر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر - الضرورات والمحاذير - المؤتمر الضريبي بكلية التجارة جامعة بنها ٢٠١٤/٥/١٧).

١٩- مبروك محمد السيد نصير، استخدام الضريبة على القيمة المضافة لتطبيق التحاسب الضريبي الموحد للمنشآت الصغيرة، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة

على القيمة المضافة وآليات التطبيق، (المؤتمر العلمى الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤).

٢٠- د/ متولى السيد متولى، أهمية الانتقال للضريبة على القيمة المضافة في مصر
تحديات التطبيق، مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات
التطبيق، (المؤتمر العلمى الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة
والضرائب، فبراير ٢٠١٤)

٢١- د/ محمد عماد السنباطي، متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في
مصر، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق،
المؤتمر العلمى الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،
فبراير ٢٠١٤)

٢٢- د/ محمود السيد الناعى، تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر
والآليات المطلوبة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات
التطبيق، المؤتمر العلمى الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة
والضرائب، فبراير ٢٠١٤).

٢٣- محى سامى محمد الشباسى، تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات
الانتقال للضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي العشرين تحديات الانتقال
إلى الضريبة على القيمة المضافة واليات التطبيق، ٢٧ فبراير ٢٠١٤ الجمعية
المصرية العامة للضرائب دار الضيافة بالقاهرة).

٢٤- د/ مصطفى عبد القادر، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥).

٢٥- ممدوح أبو السعود ممدوح أبو السعود، مقومات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، (مؤتمر تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المؤتمر العلمى الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤).

٢٦- د/ هانى قدرى دميان، الضريبة على القيمة المضافة تحقق العدالة وتخفف الأعباء، (ندوة الغرفة التجارية بالإسكندرية، ٩ أغسطس ٢٠١٥).

ثانياً: تقارير ومجلات :

٢٧- جريدة البورصة المصرية، ما هى ضريبة القيمة المضافة وكيفية حسابها؟ (شبكة المعلومات الدولية الإنترنت، ٣١ أغسطس ٢٠١٥).

٢٨- نصر أحمد أبو العباس، بعد ظاهرة التشوه في «المبيعات».. الوصايا العشر للتحول إلى ضريبة القيمة المضافة، (العالم اليوم، عدد ١٦ - ٠٩ - ٢٠١٢).

٢٩- نصر أبو العباس أحمد، ضريبة علي القيمة المضافة أفضل من الضريبة علي المبيعات، جريدة العالم اليوم يوم ٣١ - ٠٨ - ٢٠٠٥ .

٣٠- ورقة عمل أعدها خبراء المفوضية الأوروبية، شبكة المعلومات الدولية الانترنت، ٢٠١٥ .

٣١- تقرير وثيقة عن توقعات سعر الصرف خلال الفترة القادمة، (شبكة المعلومات الدولية الانترنت)، ٢٠١٥ .

دراسة مدى قبول المجتمع الضريبي المصري للضريبة على القيمة المضافة في ظل الظروف الراهنة
د/ حسن سيد عويس

٣٢- أحكام وقرارات محكمة القضاء الإداري في القضايا المرفوعة من شركات
أسمنت طرة واسمنت حلوان واسمنت القومية ومدى التعارض والتناقض في
أحكام هذه المحاكم للقضية الواحدة .

٣٣- التقرير السنوي لمجموعة إيطالي شمنت جروب بمصر ٢٠١٥ .

٣٤- مدى مصر، ما يجب أن تعرفه عن قانون ضريبة القيمة المضافة ؟ (شبكة
المعلومات الدولية الإنترنت، ١٦ سبتمبر ٢٠١٥) .

