

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي ومعالجة المشاكل التي أسفر عنها التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات

دكتور سيد محمد عبد الوهاب(*)

مقدمة

تعتبر الضريبة من المؤثرات الأساسية على خطط التنمية الاقتصادية والمشروعات الاستثمارية سواء أكانت مصرية أو أجنبية ومن ثم فقد اهتم المسؤولون عن السياسة الضريبية بأحكام القوانين الضريبية المختلفة وبعض القوانين الأخرى التي تؤثر تأثيراً مباشراً على الاستثمارات المختلفة والتي تستهدف توسيع الرقعة الصناعية والزراعية تجسيدا للأهداف الاقتصادية. ونظراً لأن الضرائب تعتبر من أهم أدوات المخطط الاقتصادي على المستوى القومي مما يجعلنا ندرك ونعي جيداً حقيقة هامة وهي أن النظام الضريبي تشريعاً وجهازاً يكون في طليعة الأنظمة المؤثرة في الاقتصاد القومي ، ولا بد من شموله على تشريعات واضحة محكمة ودقيقة وحسن إدارة حتى يتحقق من خلاله انطلاقة الاقتصاد القومي بالمعدلات المطلوبة وإزالة كافة القيود والعقبات التي تعترضه.

ومما يجب التأكيد عليه أن الضرائب كواقعة اقتصادية واجتماعية وسياسية لا تنبثق من ذهن المشرع وتفكيره فحسب بل تنبع من المجتمع

(*) أستاذ المحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة الأزهر

والبيئة التي تطبق فيها حيث يكون للكيان الاقتصادي والاجتماعي تأثير مباشر على النظام الضريبي المطبق. لذلك فإن كل نظام ضريبي ما هو إلا تعبير عن مجتمع معين في وقت معين^(١). ومن ثم فإن السياسة الواعية لاستخدام الضرائب كعنصر من عناصر العلاقة الاستثمارية تتجسد في ابتداع ضريبة تشجع على جذب مزيد من رؤوس الأموال العربية والأجنبية والمحلية وعلى التوجه إلى المجالات والأنشطة التي تحتاجها خطة التنمية الاقتصادية للدولة وتحقيق الحصيلة المناسبة في نفس الوقت^(٢).

ومما هو جدير بالذكر أن النظام الضريبي في أي دولة من دول العالم يركز على نوعين أساسيين من الضرائب هما الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. والضرائب غير المباشرة بدورها تنقسم إلى: ضرائب على التداول كضريبة الدمغة، رسوم التسجيل وغيرها من الرسوم التي ينقاضها الشهر العقاري والضرائب على الإنفاق كالضرائب الجمركية ورسوم السيارات وضريبة الملاهي والضريبة العامة على المبيعات والتي تعتبر بدون شك من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة لوفرة حصيلتها ولسهولة جبايتها. ونظرا لأهمية الضريبة العامة على المبيعات فقد أكد المهتمون والمختصون بشئون الضرائب في الدول العربية في توصيات اللجنة النقدية والمالية والتي شكلت على مستوى خبراء الضرائب في الدول العربية والمنعقدة في القاهرة في الفترة من ١-٤ أغسطس ١٩٧٦ على إعطاء

(١) دكتور عبد المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص. ٣-٥.

(٢) دكتور أحمد شرف الدين ، اتجاهات السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار ، كتاب الأهرام الاقتصادي ، عدد ٢٠ ، أكتوبر ١٩٨٩ ، ص. ٨٦.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

الضرائب السلعية أهمية خاصة في البحث لدراسة نوعياتها القائمة والتعرض للصور الجديدة منها كالضريبة على القيمة المضافة ومدى ملائمة الأخذ بها^(١). كضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لمواجهة مشاكل التطبيق العملي لضريبة المبيعات.

لذا فإن الضريبة العامة على المبيعات تعتبر أحد الأدوات الهامة للسياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتشجيع الإنتاج والاستثمار علاوة على تحقيق الأهداف الاجتماعية للإصلاح الاقتصادي علاوة على تمويل الموازنة العامة للدولة وتصحيح هيكل الأسعار المحلية للسلع والخدمات ، ومع ذلك فقد حرصت الدولة منذ مولد الضريبة العامة على المبيعات بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١ على تنظيم الإعفاءات من هذه الضريبة بما يتفق مع متطلبات تنمية الصادرات وتشجيع سياسة التسوق ومراعاة البعد الاجتماعي والتنموي. وقد أظهرت تجربة السنوات العشر الأخيرة تحسنا في إنتاجية حصيله ضريبية للمبيعات حيث أن مصلحة الضرائب على المبيعات قد حققت إنجازا يحسب لها خلال سنوات محدودة دخلا يقترب من ٦٠ مليار جنيه وهو قد يعادل حصيله الضرائب على الدخل خلال خمسون عاما وبأقل قيمة لتكلفة الجباية.^٢

(١) توصيات اللجنة النقدية والمالية المنعقدة في الفترة من ١-٤ أغسطس ١٩٧٦
الأمانة العامة لمجلس الوحدة الاقتصادية العربية،
(٢) نصر أبو العباس أحمد ، مشاكل تطبيق قانون ضريبة المبيعات واقتراحات الحلول ،
بحث مقدم في ندوة الضريبة العامة على المبيعات ، أكاديمية السادات للعلوم
الإدارية ، مركز البحوث ، القاهرة ، ١٩٩٩ ، ص. ٢-٥.

مشكلة البحث:

أسفر التطبيق العملي لضريبة المبيعات في مصر عن الكثير من المشاكل والمنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب على المبيعات وعلى الأخص في المجالات التالية:

- ١- تتعلق بتسجيل الممولين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات
- ٢- تتعلق بأثر الضريبة العامة على المبيعات على أسعار السلع والمنتجات
- ٣- تتعلق بخضوع السلع الرأسمالية المستوردة والمحلية للضريبة العامة على المبيعات
- ٤- تتعلق بالتحاسب الضريبي على الصناعات التي تتطلب معالجة ضريبية خاصة
- ٥- خضوع خدمات التشغيل للغير للضريبة

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في مناقشة بعض المشاكل التي أسفر عنها التطبيق العملي لضريبة المبيعات في مصر ووضع الحلول الموضوعية دون الإضرار بمصالح المستثمرين ورجال الأعمال والخزانة العامة للدولة. مؤكدا على دور الضريبة على القيمة المضافة في مواجهة للمشاكل الضريبية التي أسفر عنها تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات وفي تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي في مصر.

فروض البحث:

- يقوم هذا البحث على اختبار الفرضين التاليين:
- ١- قانون الضريبة العامة على المبيعات له أثر تضخمي في الفترة قصيرة

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

الأجل بتضخيم أسعار السلع بقيمة ضريبة المبيعات في مراحلها
المختلفة.

- ٢- وجود أوجه قصور متعددة في كل من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية خلق العديد من المشاكل التي أسفر عنها التطبيق العملي.
- ٣- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يعمل على تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي عن طريق إزالة السلبات الحالية ومعالجة المشاكل التي أسفر عنها التطبيق العملي لمرحلتها الضريبة العامة على المبيعات.

خطة البحث:

يشتمل هذا البحث على المباحث التالية:
المقدمة ويتناول
المبحث الأول: التعريف بالضريبة العامة على المبيعات وأغراضها ودورها في تحقيق الإصلاح الاقتصادي
المبحث الثاني: المشاكل التي أسفر عنها تطبيق قانون ضريبة المبيعات والحلول المقترحة
المبحث الثالث: الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية لتحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي ومعالجة المشاكل التي أسفر عنها التطبيق العملي الضريبة العامة على المبيعات.
ملخص البحث والنتائج والتوصيات.

مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر العدد الخامس عشر

المبحث الأول

التعريف بالضريبة العامة على المبيعات وأغراضها ودورها في تحقيق الإصلاح الاقتصادي

قبل بداية الإصلاح الاقتصادي في مصر كان الاقتصاد المصري يعاني من مشكلة الزيادة المطردة في نسبة التضخم الناتجة من زيادة الطلب على السلع والخدمات عن المعروض منها مما نتج عنه تدهور سريع في قيمة الجنيه المصري في مواجهة العملات الأجنبية الأخرى. وكان على الدولة أن تواجه هذه الظاهرة بكل حزم باستخدام الأدوات الاقتصادية المتاحة لها والمتمثلة في التشريع الضريبي وسعر الفائدة لإعادة وضع الأمور في مسارها الصحيح بإجراء إصلاح مالي واقتصادي للحد من وجود سيولة ضخمة واستهلاك شره مقابل إنتاجية منخفضة، الأمر الذي تطلب وجود ضرورة ملحة لظهور تشريع ضريبي يمتص قدرا من السيولة المتاحة في يد الأفراد وانتقالها ليد الدولة ، وقد تمثل هذا التشريع في صدور القانون ١١ لسنة ١٩٩١ الذي اعتبر إجراء أساسيا في برنامج الإصلاح الاقتصادي المصري وازدادت أهميته بمرور الزمن إثر اتفاقية المشاركة مع الاتحاد الأوروبي التي ترمي إلى إنشاء منطقة تجارة حرة تتطلب إلغاء الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب ذات نفس الأثر على الواردات التي يكون مصدرها الاتحاد الأوروبي.

وقد بدأ التفكير في إدخال ضريبة المبيعات في مصر منذ عام ١٩٧٧ إلا أنه نظرا لأن البيئة المصرية في ذلك الوقت لم تكن مهية فقد رأى القادة

السياسيون والماليون تطبيقها على مراحل بادئة بفرض ضريبة الاستهلاك على عدد محدود من السلع بموجب القانون ١٣٣ لسنة ١٩٨٢. واستجابة لنداءات صندوق النقد الدولي ومطالبه المتكررة منذ عام ١٩٨٠ وتجنب المشاكل التي أسفر عنها تطبيق قانون ضريبة الاستهلاك ١٣٣ شكلت لجان ضم إليها عدد من خبراء من أمريكا ومن دول أوربا درست التشريعات الأجنبية وطورتها بما يتلاءم مع ظروف المجتمع المصري خاصة وأن الاتجاه في دول العالم -سواء المتقدم منها والنامي- في ذلك الوقت كان متجها إلى تعميم فرض ضريبة عامة على المبيعات حيث بلغ عدد الدول التي تطبق هذه الضريبة أكثر من ٧٥ دولة^(١). وقد أسفرت جهود لجان وضع نظام الضريبة العامة على المبيعات صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وقرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ ، وقرار وزير المالية رقم ١١٦ لسنة ١٩٩١. وقد اشتمل القانون ١١ لسنة ١٩٩١ على ثلاثة عشر بابا يتضمن ٥١ مادة علاوة على جدولين يتضمنان أسعار الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة لها^(٢).

مفهوم الضريبة العامة على المبيعات:

ضريبة المبيعات هي الضريبة التي تفرض جبرا على السلع المصنعة وكذا المستوردة والخدمات التي تؤدي للأفراد إلا ما استثنى منها بنص خاص (لا

(١) دكتور مصطفى الشامي ، الضريبة على المبيعات وأثرها على التنمية الاقتصادية ، المؤتمر الضريبي الأول ، جمعية الضرائب المصرية المنعقد في الفترة من ٢٣-٢٤ نوفمبر ١٩٩١ ، ص. ٣-٥.

(٢) دكتور حسين حسين شحاته ، دكتور عصام عبد الهادي أبو النصر ، الإطار الفكري والعملي للمحاسبة الضريبية ، القاهرة ، ١٩٩٧-١٤١٧ ، ص. ٧٧-٨٠.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

ضريبة بدون نص ولا إعفاء بدون نص). ومن ثم فإن السعر الذي يدفعه المستهلك أو طالب الخدمة يتضمن : ثمن السلعة الأصلي مضافا إليه قيمة الضريبة التي تفرض على السلعة وتورد إلى خزانة الدولة.

وقد جاء تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ضمن الإجراءات والسياسات التي اشتمل عليها برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نادى به رئيس الجمهورية في عام ١٩٩١ لتكون أداة عملية في تحقيق أهداف هذا البرنامج لما تتميز به من سهولة وبساطة الإجراءات وتعمل على تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع الخاضعة في معاملتها ضريبيا، وبحق فإن ضريبة المبيعات تعتبر أهم أنواع الضرائب غير المباشر لأنها توفر حصيلة مالية كبيرة تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة وتقلل العجز السنوي فيها لأن هذه الضريبة تفرض على السلع والخدمات كما يعكسه تتطور المؤشرات الضريبية الواردة في الجدول التالي:

تطور المؤشرات الضريبية في مصر خلال الفترة من ١٩٧٨ إلى ١٩٩٥

المؤشر الضريبي	متوسط الفترة من ١٩٧٨- ١٩٨٢	متوسط الفترة من ١٩٨٢- ١٩٨٧	متوسط الفترة من ١٩٨٧- ١٩٩١	متوسط الفترة من ١٩٩١- ١٩٩٥
نسبة إجمالي الحصيلة الضريبية إلى الناتج الحالي	١٢.٧	١٨.٦	٢٦.٧	٢٣.٤
نسبة إجمالي الحصيلة الضريبية إلى الإيرادات العامة	٦٥.٨	٦٢.٦	٦٢.٠٥	٦٢.٨
نسبة إجمالي الحصيلة الضريبية إلى الاتفاق العام الجاري	٧٢.٢	٦٣.٦	٦٦.٦	٦٦.١
مرونة الحصيلة	٣.٢	٣.٠	٤.٧	٣.٣
نسبة إجمالي الضرائب المباشرة إلى إجمالي الناتج المحلي	٥.٣	١٠.٥	١٣.٣	٧.٦
نسبة الضرائب الغير مباشرة إلى إجمالي الناتج المحلي	٧.٢	١٠.٣	١٣.٣	١٣.٢
نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية	٤١.٤	٤٤.٤	٥٠.٦	٤٣.٧
نسبة الضرائب الغير مباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية	٥٨.٦	٥٥.٦	٤٩.٤	٥٦.٣

المصدر: د. سميرة إبراهيم أيوب ، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي

دراسة تحليلية، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، عام ٢٠٠٠ ص ٢٩٧-٣٠٠.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

يتبين من دراسة البيانات الواردة بالجدول أن نسبة حصيلة الضرائب الغير مباشرة سجلت زيادة ملموسة إلى إجمالي كل من الناتج المحلي الإجمالي وإجمالي الحصيلة الضريبية في الفترة من ١٩٩١ - ١٩٩٥ ويرجع الفضل في ذلك إلى الضريبة العامة على المبيعات التي فرضت في عام ١٩٩١ حيث قدر معدل نموها بنحو ٤٨.٦% في الفترة من عام ١٩٩١ إلى عام ١٩٩٥ ، كما بلغت حصيلة الضريبة العامة على المبيعات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية في عام ١٩٩٧ نسبة ٣٠.٣%. كما استمرت الدولة تعتمد على سلاح الضرائب غير المباشرة والتي بلغت نسبتها إلى إجمالي حصيلة الضرائب في عام ١٩٩٧-١٩٩٨ ٦٦.٤% بينما بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية في نفس الفترة ٣٣.٦%.

نطاق تطبيق ضريبة المبيعات

ضريبة المبيعات كغيرها من الضرائب غير المباشرة يتحمل عبأها المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة سواء أكانت محلية أو مستوردة. ولا ينصرف إلى الذهن أن المشرع عندما حدد أشخاصا معينين بحجم نشاطهم وتكليفهم بتوريد الضريبة إلى خزانة مصلحة الضرائب على المبيعات لا يعني أن هؤلاء الأشخاص يتحملون عبء الضريبة بصفة نهائية إلا عندما يقوم المكلف باستعمال هذه السلعة أو الخدمة والاستفادة منها في أغراضه الخاصة (مادة رقم ٦ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١)، ونظرا لأن القانون حدد استحقاق الضريبة بتحقيق واقعة البيع فإن المكلفين يقومون بدور الوسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب على المبيعات.

ومما هو جدير بالذكر أن القانون عندما فرض هذه الضريبة على كافة

السلع المصنعة محليا أو المستوردة وضع قيودا وضوابط عند استحقاقها وسدادها وتتمثل في:

١- تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة على اعتبار أن للدولة حقا في نسبة معينة من ثمن بيع السلعة أو الخدمة يطلق عليها ضريبة المبيعات.

٢- يشترط لاستحقاق الضريبة أن يكون البائع مكلفا (رقم أعماله السنوي ٥٤٠٠٠ جنيه أو ١٥٠٠٠٠ جنيه حسب الأحوال).

٣- تستحق الضريبة على السلع المستوردة بغرض الاتجار فيها. بينما لسلع المستوردة والتي تكون في حوزة الراكب بقصد الاستعمال الشخصي فلا تستحق عليها ضريبة مبيعات أيا كانت قيمتها

٤- منعا للازدواج الضريبي يخضم من إجمالي الضريبة المستحقة على السلع المباعة ما يلي:

أ- الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة

ب- الضريبة التي سبق تحميلها على نفس السلعة المباعة بمعرفة المسجل في مرحلة التوزيع

ج- ما سبق سداؤه أو حسابه من ضريبة على المردودات من البضاعة المباعة^(١).

(١) وزارة المالية مصلحة الضرائب على المبيعات ، دليل الخصم الضريبي ، مايو ٢٠٠١ ، ص ٤.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

الهدف من فرض الضريبة العامة على المبيعات:

١. يعتبر تطبيق الضريبة على المبيعات أحد الإجراءات والسياسات التي اشتمل عليها برنامج الإصلاح الاقتصادي في مصر خاصة وأنها تعتبر بحق أداة هامة في تحقيق أهداف هذا البرنامج لما تتميز به من مزايا عديدة منها:
توفر حصيلة مالية كبيرة تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة وتقلل نسبة العجز فيها حيث أنها تسري على السلع والخدمات
٢. انخفاض سعر الضريبة العامة على المبيعات فتفرض بسعر صغير نسبيا (٥% أو ١٠%..) على بعض السلع إلا أنه نظرا لأن القاعدة الأفقية لهذه السلع عريضة فإنها تأتي بحصيلة لا بأس بها فقد بلغت حصيلة الضريبة العامة على المبيعات في موازنة ١٩٩٩/١٩٩٨ حوالي ١٤.٥ مليار جنيه مقابل ١٣ مليار جنيه في عام ١٩٩٧/١٩٩٨، وتقدر إيرادات الضريبة العامة على المبيعات في مشروع موازنة ٢٠٠٠/١٩٩٩ بحوالي ١٦.٥ مليار جنيه^(١).

(١) دكتور حمدي عبد العظيم ، تطوير الضريبة العامة على المبيعات وصولا إلى الضريبة على القيمة المضافة ، ندوة الضريبة العامة على المبيعات المنعقدة في يوليو ١٩٩٩ ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث، ص. ٢-٤.

المبحث الثاني

المشاكل التي أسفر عنها تطبيق قانون ضريبة المبيعات والحلول المقترحة

يعتبر قانون الضريبة العامة على المبيعات المحور الرئيسي الذي تعتمد عليه خطوات الإصلاح الاقتصادي التي تضامنت فيما بينها للعبور بالاقتصاد المصري من منطقة الخمول والانكماش إلى منطقة الانتعاش والتقدم. وقد ظهر واضحا عند تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أنه ساهم مساهمة فعالة في تحقيق ما تهدف إليه الدولة خاصة وأن الضريبة العامة على المبيعات لم يقتصر دورها على توفير الأموال اللازمة - فقد حقق في خلال سنوات محدودة دخلا يقترب من ستين مليار جنيه^(١) - لبرامج وخطط الإصلاح الاقتصادي. بل تعدى دورها إلى تحقيق أدوار أخرى لا تقل أهمية عن الدور التمويلي لبرامج التنمية كضبط السوق الداخلي، وتجميع البيانات الدقيقة عن حجم الإنتاج الصناعي الداخلي وحجم الواردات الخارجية ومراحل التداول المختلفة والتي قد تساهم بفاعلية كبيرة في إحكام تطبيق الضرائب الأخرى (الضريبة الموحدة والضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة الجمركية).

وعلى الرغم من المزايا العديدة التي حققها تطبيق القانون ١١ لسنة

(١) نصر أبو العباس أحمد ، مشاكل تطبيق قانون ضريبة المبيعات واقتراحات الحلول ، بحث مقدم إلى ندوة الضريبة العامة على المبيعات ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث ، القاهرة ، ١٩٩٩ ، ص. ١-٣.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

١٩٩١ إلا أنه قد لوحظ في السنوات الماضية بعض المشاكل الناتجة عن وجود أوجه قصور متعددة في القانون الخاص بها ولائحته التنفيذية من جهة وفي الاجتهادات المختلفة في تفسير بعض مواد القانون وغيرها من السلبات الأخرى والتي أدت إلى كثرة لمنازعات القضائية بين المسجلين ومصلحة الضرائب على المبيعات من جهة أخرى. وسوف يعرض الباحث لأهم المشاكل التي أسفر عنها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ودور الضريبة على القيمة المضافة في مواجهة هذه المشاكل:

المشكلة الأولى: تتعلق بتسجيل الممولين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات:

ألزم المشرع الضريبي في المادة ١٨ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ كل منتج صناعي أو مؤدي الخدمة بلغ أو جاوز إجمالي مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليا أو مقابل الخدمة خلال الإثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٤ ألف جنيه أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وكافة بياناته على النموذج المعد لهذا الغرض، وطبقا للمادة ١٩ أجاز للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيل اسمه وعندئذ يعتبر من المكلفين^(١).

من نصوص المادتين السابقتين يتبين أن الشخص الذي يصل رقم أعماله إلى حد التسجيل يلتزم بسداد الضريبة طبقا للفئة المحددة للسلعة أو الخدمة ثم يضيف قيمة الضريبة على السلعة أو الخدمة. وهذا بدون شك

(١) قانون الضريبة العامة على المبيعات ، الأهرام الاقتصادي العدد ١١٦٥ في ١٣ مايو ١٩٩١ ص. ٨-١٦

سوف يؤثر على موقفه التنافسي خاصة وأن نفس السلعة ستباع من خلال شخص غير مسجل بسعر أقل.

ويرى الباحث أن ما تنص عليه المادة رقم ١٩ من القانون بجعل التسجيل اختياري لمن لم يبلغ حد التسجيل أمر غير منطقي ويجب إلزام الممولين بالتسجيل دون وجود حد معين. للتسجيل

المشكلة الثانية: أثر الضريبة العامة على المبيعات على أسعار السلع والمنتجات:

أسفر التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات إجماع الكثير عن شراء الكثير من المنتجات لأن الضريبة العامة على المبيعات تؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع حيث تفرض الضريبة على المبيعات على المنتج أو السلعة في كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك السلعة. فمثلا تفرض ضريبة المبيعات على قيمة السلعة عند توريدها للمصنع كمادة أولية ثم تفرض مرة أخرى عليها وهي سلعة نصف مصنعة ثم تفرض مرة ثالثة عليها عند انتقالها إلى تاجر الجملة كسلعة تامة الصنع ومرة رابعة عند انتقاله من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة وأخيرا تفرض عليها الضريبة عند بيعها إلى المستهلك النهائي لذا يتبن تكرار فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تمر بها والذي قد يكون لها تأثير كبير على ارتفاع أسعار السلع والخدمات لأن سعر السلعة يكون متضخما بإجمالي الضرائب المحتسبة في جميع المراحل. سواء فرضت الضريبة بسعر موحد في جميع المراحل أو اختلف السعر من مرحلة

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

الأخرى^(١). وهذا قد يدفع المستهلك إلى الإحجام عن شرائها أو يجعل المنتج يختصر عدد المراحل الإنتاجية وربما يكون لذلك تأثير مباشر على جودتها وبالتالي على حركة الإنتاج والتوزيع. وسوف نوضح مدى تأثير الضريبة على القيمة المضافة على تخفيض أسعار السلع بالمقارنة مع غيرها من الضرائب التراكمية كالضريبة العامة على المبيعات بفرض أن قيمة السلعة في نهاية المرحلة الأولى ١٠٠ وأن معدل الضريبة ١٠% وباقي البيانات الأخرى كما تظهر من الجدول التالي:

جدول رقم (١)

سعر بيع المنتج في ظل الضريبة العامة على المبيعات

المراحل	قيمة السلعة في أول المرحلة	تكاليف الإنتاج	مقدار الربح	قيمة السلعة في آخر المرحلة	مقدار الضريبة العامة على المبيعات
الأولى	-	-	-	١٠٠	(١٠٠ × ١٠%) ١٠
الثانية	١١٠	٥٠	٤٠	٢٠٠	(٢٠٠ × ١٠%) ٢٠
الثالثة	٢٢٠	٧٠	٦٠	٣٥٠	(٣٥٠ × ١٠%) ٣٥
الرابعة	٣٨٥	٢٥	٣٠	٤٤٠	(٤٤٠ × ١٠%) ٤٤
الأخيرة	٤٨٤	١٤	٢٠	٥١٨	(٥١٨ × ١٠%) ٥٢

من الجدول رقم (١) يتبين أن سعر بيع المنتج للمستهلك النهائي في ظل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات يكون (٥١٨ + ٥٢) ٥٧٠ جنيه وهذا يؤكد أن المستهلك النهائي تراكت عليه الضرائب في كافة المراحل السابقة

(١) دكتور حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، مركز إسكندرية للكتاب ، إسكندرية ، ١٩٩٧ ، ص. ١٦٤-١٦٦.

مما قد يؤثر على قرار المستهلك في شرائها فقد يحجم عن شرائها أو يضطر المنتج إلى التهرب من الضريبة أو اختصار عدد المراحل الإنتاجية لتقليل الضرائب المستحقة وتخفيض سعر الضريبة وبدون شك فإن ذلك قد يكون على حساب جودة المنتج مما يضعف روح المنافسة نتيجة لظهور المنشآت الكبيرة والشركات الاحتكارية^(١). يتحمل جزء منها حتى يضمن استمرار دورة الإنتاج.

وبتطبيق الضريبة على القيمة المضافة يمكن معالجة هذه المشكلة الخطيرة لأن الضريبة على القيمة المضافة لا تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة بل تفرض على القيمة التي تضاف على السلعة فقط. وبافتراض ثبات الظروف الواردة في الجدول رقم (٢) يتبين ما يلي:

جدول (٢)

سعر بيع المنتج في ظل الضريبة على القيمة المضافة

المراحل	قيمة السلعة في أول المرحلة	تكاليف الإنتاج	مقدار الربح	قيمة السلعة في آخر المرحلة	القيمة المضافة في المرحلة	مقدار الضريبة العامة على المبيعات
الأولى	-	-	-	١٠٠	١٠٠	١٠ (١٠٠ × ١٠ %)
الثانية	١١٠	٥٠	٤٠	٢٠٠	٩٠	٩ (١٠٠ × ٩ %)
الثالثة	٢٠٩	٧٠	٦٠	٣٣٩	١٣٠	١٣ (١٠٠ × ١٣ %)
الرابعة	٣٥٢	٢٥	٣٠	٤٠٧	٥٥	٦ (١٠٠ × ٥٥ %)
الأخيرة	٤١٣	١٤	٢٠	٤٤٧	٣٤	٣ (١٠٠ × ٣٤ %)

يوضح الجدول الثاني أن المنتج أو السلعة ستباع بمبلغ ٤٤٧ جنيه في حالة فرض الضريبة على القيمة المضاف بدلا من ٥٧٠ جنيه. ومن ثم تكون الضريبة على القيمة المضافة أكثر تشجيعا لحركة الإنتاج والتداول.

(١) دكتور حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق ، ص. ١٦٦.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

المشكلة الثالثة: تتعلق بخضوع السلع الرأسمالية للضريبة

فرض ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية لها مردود سلبي على الاستثمار بزيادة الأعباء الملقاة عليها من جهة ووقوعها في نطاق الازدواج الضريبي مرة أخرى.

استمدت مصلحة الضرائب على المبيعات حجتها في فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع الرأسمالية على عموم نص المادة الثانية من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ والتي تقضي بفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة محليا والمستوردة إلا ما استثني منها بنص خاص وقد توسعت مصلحة الضرائب على المبيعات في تفسيرها لكلمة سلع متضمنة السلع الرأسمالية والسلع الاستهلاكية سواء أكانت تستورد لاستخدامها في العملية الإنتاجية أو لإعادة بيعها للمشتري النهائي الذي يقوم بشرائها في العملية الإنتاجية ، وذلك لأن الضريبة على المبيعات هي ضريبة عامة تسري على كافة السلع سواء أكانت سلعا رأسمالية أم غير رأسمالية لعموم نص المادة الثانية من القانون.

ومنذ سنوات عديدة أثار المستثمرون مشكلة عبء الضريبة على المبيعات على السلع الرأسمالية ومدى تأثيرها على نقص السيولة مما كون له اعمق الأثر في التوسع في المشروعات الحديثة. وقد حاولت مصلحة الضرائب على المبيعات معالجة هذه المشكلة وتخفيف حدتها بإصدار القرارات الإدارية رقم ٩٧ لسنة ١٩٩١ ، القرار ٥٥٩ لسنة ١٩٩١ والذي يقضي بتخفيف عبء سداد الضريبة المفروضة على السلع الرأسمالية

المستوردة بسداد ٥.٠% (نصف في المائة) ضريبة عن الإفراج الجمركي وتقسيم الباقي على سبعة أقساط سنوية تبدأ بعد مرور ثلاث سنوات كفترة سماح^(١). وبالرغم أن هذه الإجراءات ساعدت كثيرا في تخفيف حجم المشكلة إلا أنها لم تضع حلا جذريا للقضاء على هذه المشكلة.

ويرى الباحث علاجا لهذه المشكلة ضرورة تحديد مدلول السلع الرأسمالية وتحديد وجهات النظر المختلفة في مواجهة مشكلة فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع الرأسمالية.

لتحديد مدلول السلع الرأسمالية: يتبين لنا وجود صعوبة كبيرة في تحديد المقصود بالسلع الرأسمالية لأن السلعة الواحدة قد تكون سلعة رأسمالية لدى أحد المشروعات وغير رأسمالية في مشروعات أخرى خاصة وأن هناك سلعا رأسمالية تدخل بصورة مباشرة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة كآلات الإنتاجية أو تسهم بصورة غير مباشرة في أداء العمل الإنتاجي كآلات التصوير أو سيارات التوزيع ، كما أن هناك سلعا إنتاجية تساهم في العملية الإنتاجية لسلع معفاة من الخضوع للضريبة كالسلع الضرورية.

وجهات النظر المختلفة لمواجهة مشكلة خضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة على المبيعات يمكن عرضها كما يلي:

وجهة نظر المستثمرين وبعض رجال القانون:

يرى هذا الفريق أن يتم سداد الضريبة العامة على المبيعات بعد الحصول على فترة سماح مدتها خمس سنوات ثم تقسط على خمس سنوات

(١) نصر أبو العباس ، الموسوعة في الضريبة العامة على المبيعات ، القاهرة ، ١٩٩٥ ، ص.٨٣-٨٦.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

بدلاً مما تقضي به القرار الإداري ٥٥٩ لسنة ١٩٩١ والذي صدر في ١١ ديسمبر ١٩٩١ والذي يقضي بإعطاء تسهيلات كبيرة في السداد حيث يتم سداد نصف في المائة من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة تدفع عند الإفراج المؤقت وتأجيل السداد لمدة تتجاوز ثلاث سنوات ثم يسدد الباقي على سبعة أقساط متساوية القيمة. وبالرغم من أن البعض^(١) بين أن ما يقترحه المستثمرون من سداد الضريبة بعد فترة سماح خمس سنوات ليس في صالحهم بالمقارنة بما يقضي به القرار الإداري ٥٥٩ لسنة ١٩٩١ حيث يرا أن استثمار قيم الأقساط المستحقة في أحد البنوك بمعدل ٩% سوف يؤدي إلى أن تكون نسبة الضريبة لأصل السلعة ١.٨٥% بدلاً من ١٠% كما ينضج من عرض المثال التالي:

استوردت منشأة معدة رأسمالية بلغت قيمتها في الجمارك ١٠ مليون جنيه عندئذ تكون الضريبة المستحقة على هذه المعدة

$$= 1000000 \times 10\% = 100000 \text{ جنيه}$$

الضريبة التي تسدد عند الإفراج المؤقت

$$= 1000000 \times 0.5\% = 50000 \text{ جنيه}$$

الضرائب التي تسدد بعد فترة السماح

$$= 100000 - 50000 = 50000 \text{ جنيه}$$

وباستثمار قيمة الضرائب المؤجلة في أحد البنوك كوديعة بعائد سنوي ٩% يكون سداد العبء المالي بعد سداد الأقساط في مواعيدها المحددة كما يظهر

(١) نصر أبو العباس ، مشاكل تطبيق قانون ضريبة المبيعات واقتراحات الحل ، مرجع سابق ، ص. ٤-٥.

مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر العدد الخامس عشر

من الجدول التالي:

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

جدول (٣)

بيان بالعبء المالي المسدد من استثمار قيمة الضرائب المؤجلة

السنة	العائد في نهاية العام	العائد + أصل الوديعة	يخصم ما يسد لضريبة المبيعات	المتبقي من الوديعة والعائد
٩٩/١/١		٩٥٠٠٠٠	-	٩٥٠٠٠٠
٢٠٠٠/١/١	٨٥٥٠٠	١٠٣٥٥٠٠	-	١٠٣٥٥٠٠
٢٠٠١/١/١	٩٣١٩٥	١١٢٨٦٩٥		١١٢٨٦٩٥
٢٠٠٢/١/١	١٠١٥٨٢	١٢٣٠٢٧٧	١٣٥٧١٥	١٠٩٤٥٦٢
٢٠٠٣/١/١	٩٨٥١٠	١١٩٣٠٧٢	١٣٥٧١٥	١٠٥٧٣٥٧
٢٠٠٤/١/١	٩٥١٦٢	١١٥٢٥١٩	١٣٥٧١٥	١٠١٦٨٠٤
٢٠٠٥/١/١	٩١٥١٢	١١٠٨٣١٦	١٣٥٧١٥	٩٧٢٦٠١
٢٠٠٦/١/١	٨٧٥٣٤	١٠٦٠١٣٥	١٣٥٧١٥	٩٢٤٤٢٠
٢٠٠٧/١/١	٨٣١٩٧	١٠٠٧٦١٧	١٣٥٧١٥	٧٨١٩٠٢
٢٠٠٨/١/١	٧٨٤٧١	٩٥٠٣٧٤	١٣٥٧١٥	٨١٤٦٥٩
جملة	٨١٤٦٦٣		٩٥٠٠٠٠	٨١٤٦٥٩

مما سبق يتبين أن العبء الضريبي في ظل القرار الإداري يكون
أفضل للمستثمر حيث يكون:

قيمة الضريبة المسددة عند الإفراج المؤقت

٥٠٠٠٠

الفرق بين الوديعة في أول الفترة وفي نهاية المدة (٩٥٠٠٠٠ -

$$= ٨١٤٦٥٩ - ١٣٥٣٤١$$

جملة الضرائب التي سدها الممول على السلع الرأسمالية =

١٨٥٣٤١

نسبة الضرائب إلى قيمة السلع الرأسمالية = $١٨٥٣٤١ \div ١٠٠٠٠٠٠٠$

$$100 \times 1.85\%$$

وبالرغم مما يتميز به هذا الاقتراح بسهولة احتساب الضريبة وتخفيض العبء الضريبي إلى ١.٨٥% بدلا من ١٠% ويؤيد ما تطبقه مصلحة الضرائب على المبيعات. غير أن

الباحث يرى تطبيق هذا الاقتراح على الممول الذي يستورد سلعا رأسمالية بهدف الاتجار فيها ببيعها لأن ذلك سوف يبسر للممولين سداد الضريبة وعدم تحمله أعباء إضافية -فوائد التأخير والتي حددها القانون بنصف في المائة أسبوعياً ٢٦% سنوياً).

أما السلع الرأسمالية المستوردة والمحلية لاستخدامها في الإنتاج فيرى الباحث إعفائها من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات لما يلي:

١- التعليمات الواردة في القرارات الإدارية ٩٧ ، ٥٥٩ لسنة ١٩٩١ والتي تقضى بتقسيط الضريبة بعد فترة سماح معينة قصرها على السلع الرأسمالية المستوردة دون السلع الرأسمالية التي تصنع في داخل الدولة وهذا يجعل السلع الرأسمالية في وضع أفضل من السلع المصنعة محلياً وعندئذ يتحمل الممول بقيمة الضريبة عند شرائها مما يجعله يحجم عن شرائها يفضل عبيها السلع الرأسمالية المستوردة وهو ما يتنافى مع ما تنادي به الدولة من تشجيع الصناعات المحلية وسعيها الدائم على تطوير وتحديث الصناعة المحلية تنفيذاً لسياسة الإصلاح الاقتصادي.

٢- أكدت أحكام القضاء وكذلك الفتاوى الملزمة الصادرة من الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة على أن السلع الرأسمالية المستوردة لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات إلا إذا

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

تحقق فيها شرط البيع أو الاتجار. علما بأن أحكام المادة ٦٦ من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة أقرت بأن الفتاوى التي تصدرها الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع تعتبر فتاوى ملزمة وواجبة التطبيق ولا تستلزم موافقة الوزير المختص أو الجهة الإدارية. وفيما يلي بعض الفتاوى التي تؤكد عدم خضوع السلع الرأسمالية المستوردة للضريبة العامة على المبيعات:

#- الفتوى رقم ٤٩٥/٢/٣٧ الصادرة بتاريخ ١٩٩٤/٢/٢٨ والتي تقضي بأن معدات الهيئة القومية للأنفاق الواردة لها من الخارج وفقا لأحكام العقود المعروضة وليست واردة بغرض البيع أو الاتجار فيها وتستخدم في تشغيله أو التوسع في مشروعاته أو تجديدها تحقيقا للنفع العام. ومن ثم تصبح هذه المعدات غير خاضعة للضريبة العامة على المبيعات.

#- الفتوى رقم ٥٤٥/٢/٣٧ الصادرة بتاريخ ١٩٩٧/٣/٢٣ حيث أكدت على عدم خضوع السلع الواردة من الخارج للضريبة العامة على المبيعات إلا إذا كانت واردة بغرض الاتجار فيها طبقا لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

#- أصدرت الإدارة العامة الفنية للبحوث الضريبية بمصلحة الضرائب على المبيعات بتاريخ ١٩٩٣/٣/٢٧ التعليمات رقم ٢ لسنة ١٩٩٣ والتي تقضي بأن المستورد لحسابه وليس لغرض الاتجار غير مخاطب بأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩٣ وهذا يعتبر اعتراف صريح من مصلحة الضرائب على المبيعات بأن السلع الرأسمالية المستوردة ولا يتوافر فيه غرض الاتجار لا

تخضع للضريبة^(١).

٣- فرض الضريبة على السلع الرأسمالية يؤدي إلى تكرار استحقاق الضريبة مرتين :

أ- مرة بعد إتمام صنعها وبيعها.

ب- ومرة أخرى عندما يتم بيع المنتجات التي استندمت في إنتاجها حيث يتضمن ثمن بيعها جزءا من إهلاك هذه السلع.

٤- فرض الضريبة على السلع الرأسمالية يؤدي إلى زيادة قسط استهلاك السلع الرأسمالية وبالتالي تخفيض أرباح الممول الخاضعة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح شركات الأموال لأن هذه السلع تخضع للضريبة العامة على المبيعات عند شراء هذه الأصول ومرة أخرى عند خضوع إنتاج هذه الآلات من السلع للضريبة العامة على المبيعات

٥- خضوع السلع الرأسمالية للضريبة ليس في صالح الخزانة العامة للدولة لأن الممول يسترد قيمة الضريبة المسددة عن هذه السلع من خلال زيادة قسط إهلاكها، كما ينتج عن ذلك تخفيض ضريبة الدخل المستحقة على أرباح الممول.

٦- يناقض المشرع الضريبي المصري نفسه حيث يخضع السلع الرأسمالية للضريبة العامة على المبيعات وفي نفس الوقت يحفز الممولين

(١) دكتور سعيد عبد المنعم ، بعض المشكلات العلمية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات، المؤتمر الضريبي السابع لكلية التجارة جامعة عين شمس ، الضريبة العامة على المبيعات ٩ المنعقد في الفترة من ٢٥-٢٦ نوفمبر ١٩٩٥ .

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

الخاضعين للضريبة الموحدة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال تشجيعا لهم على تحديث ما لديهم من آلات ومعدات بهدف زيادة الإنتاج وذلك بخضم استهلاك إضافي يعادل ٢٥% من تكلفة الآلات والمعدات التي تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها في الإنتاج طبقا لنص المادة ٢٧ ، والبند الثالث من المادة ١١٤ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالإضافة إلى استرداد الضريبة التي احتسبت على الأرباح الرأسمالية عن طريق خصم الأرباح الرأسمالية من أرباح المنشأة عن السنة أو السنوات التالية للبيع.

٧- معالجة السلع الرأسمالية التي تستخدم في العملية الإنتاجية داخل البلاد بنفس المعاملة الضريبية في المشروعات في المنطق الحرة بعدم خضوعها للضريبة عندما تكون مستوردة أو خضوعها بسعر صفر في المائة إذا كانت مصنعة محلية.

المشكلة الرابعة: تتعلق بالتحاسب الضريبي لبعض الصناعات التي تتطلب معالجات خاصة

نظرا لأن هناك بعض الصناعات تتطلب معالجة ضريبية خاصة كصناعة السينما والمصنوعات الجلدية والمشغولات الذهبية ، فإن مصلحة الضرائب على المبيعات أصدرت المنشور رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ متضمنا قواعد للتحاسب الضريبي على المبيعات تناسب تلك الصناعات. وتقضي هذه القواعد بأن صاحب الورشة هو المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وأن واقعة استلام المشغولات الذهبية من مصلحة الدمغة والموازين تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة ، ومعدل دوران الذهب ٢١ أربع

مرات في السنة وللذهب عيار ١٨ ثلاث مرات في السنة ومعدل دوران الفضة خمس مرات.

ويرى الباحث أن هذا الأساس قد يساعد على تهرب الممولين من الضريبة العامة على المبيعات لما يلي:

- ١- جعل حد التسجيل بالنسبة للمنتج الصناعي الذي تبلغ مبيعاته السنوية من السلع الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها بمبلغ ٥٤ ألف جنيه وبالنسبة للتاجر الذي تبلغ مبيعاته السنوية ١٥٠ ألف جنيه يهدم روح المنافسة بين الممولين لأن سعر السلعة يكون مرتفعاً لتضمينها بقيمة الضريبة لدى التجار أو المنتجين المسجلين ومنخفضاً لدى غيرهم من التجار الغير مسجلين مما قد يحجم المستهلك عن شراء السلعة من المسجل وشرائها من التجار الغير مسجلين وفي هذا ضياع لجزء من موارد الدولة المالية.
- ٢- عدد الورش العاملة في مجال تصنيع الذهب حوالي ٤٠٠٠ ورشة المسجل منها حوالي ٧٥٠ ورشة فقط ، بينما عدد تجار التجزئة حوالي ١٥٠٠٠ محل في جميع أنحاء الجمهورية^(١).

- ٣- المشغولات الذهبية المعروضة في محلات الذهب أكثر من ٥٠% مشغولات ذهبية قديمة قد حصل عليها التاجر من المستهلك بسعر الذهب المعلن فقط في الصحف ويقوم بغسله وتنظيفه وبيعه مرة أخرى للمستهلك على أساس مشغولات جديدة ويحصل ضريبة المبيعات

(١) جمال سعيد مرقص (مستثمر في مجال الذهب) أهم المشاكل التي نتجت عن ضعف حصيلة ضريبة المبيعات من صناعة الذهب ، ندوة الضريبة العامة على المبيعات التي عقدتها أكاديمية السادات للعلوم الإدارية في الفترة ١٩٩٩/٧/٢٤ ص. ١-٢ ،

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

والدمغة لحسابه الخاص لعدم وجود أي دليل عليها.

٤- تحصيل ضريبة المبيعات عند دمج المشغولات يعتبر أسلوباً غير مناسب للتحصيل لأن مصلحة الدمغة والموازن تستخدم أختاماً يسهل تزويرها ويصعب على مفتشي الدمغة والموازن اكتشاف الفرق بين الأختام الصحيحة والمزورة مما قد يؤثر على ضعف حصيلة ضريبة المبيعات^(١).

٥- إلزام تجار الذهب وغيرهم من تجار التجزئة بالتسجيل في مصلحة الضرائب على المبيعات مهما بلغ رقم أعماله دون الالتزام بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه للتاجر أو ٥٤ ألف للمنتج .

٦- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بنسبة ١٠% من القيمة المضافة إلى سعر الجرام الواحد في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

٧- تخصص وزارة الصناعة شعار أو رمز معين لكل صانع بحيث يوضع بجانب ختم مصلحة الدمغة والموازن وبحيث لا يستطيع الصنع بيع مشغولاته بدون هذا الشعار.

المشكلة الخامسة: خضوع خدمات التشغيل للغير للضريبة العامة علي المبيعات

خدمات التشغيل للغير تعبير عام يتضمن كافة الخدمات التي تؤدي للغير بأجر. وقد تم خضوعها للضريبة بموجب القرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ حيث أضافها إلى الجدول رقم ٢ المرفق بالقانون رقم ١١

(١) المرجع السابق

لسنة ١٩٩١ وفسرتها مصلحة الضرائب على المبيعات بموجب التعليمات رقم ٣٣ لسنة ١٩٩٣ حيث وضحت أن من بين تلك الخدمات التصليح والصيانة والتركيب والنقل وخدمات الشحن والتفريغ وتأجير الآلات والمعدات. وتعتبر مشكلة خدمة التشغيل للغير من أهم المشاكل وأكثرها تعقيدا لكل من مصلحة الضرائب على المبيعات وأصحاب شركات النقل والصيانة والمقاولات والتركيب، ولتخبط في مواجهة هذه المشكلة نجد مصلحة الضرائب على المبيعات ناقضت نفسها عندما أقرت في ردها على أحد المحاسبين بتاريخ ٢٤ ديسمبر ١٩٩٥ أن تأجير مصنع يعد خارج نطاق الخضوع ضريبي^(١).

ويرى الباحث عدم خضوع خدمات التشغيل للغير للضريبة العامة على المبيعات تطبيقا لأحكام القانون ولائحته التنفيذية وتمسكا بمبدأ قانونية الضريبة طبقا لنص المادة ١١٩ من الدستور " لا ضريبة بدون نص ولا إعفاء بدون نص " وقد أيد ذلك فتاوى مجلس الدولة وأحكام المحاكم الصادرة في هذا الشأن كما يلي:

١- نصت المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن تفرض الضريبة العامة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص وتفرض على الخدمات الواردة بالجدول رقم ٢ المرفق بالقانون وهي واردة على سبيل الحصر.

(١) نقلا عن حمدي هيبه ، مدى نوافر قواعد فرض الضريبة في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات، بحث مقدم لندوة الضريبة على المبيعات ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٩٩٩؛ ص.٩.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

٢- نصت المادة السادسة من قرار وزير المالية ١٦١ لسنة ١٩٩١ على أنه لا يدخل في وعاء الضريبة بالنسبة للسلع مقابل التصليح أو الصيانة أو التركيب أو النقل.

٣- صدور التعليمات رقم ٣ لسنة ١٩٩٣ والتي قضت بإخضاع خدمات المقاولات والصيانة والتركيب والنقل لضريبة المبيعات مخالفة لأحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية لأن المادة ٤٢ من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية نصت صراحة على أن يتولى رئيس المصلحة القرارات والمنشورات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة. وهذا يؤكد أن الوزير فوض رئيس المصلحة نفسه في إصدار القرارات والمنشورات اللازمة لتنفيذ هذه اللائحة وبالتالي تكون التعليمات رقم ٣ لسنة ١٩٩٣ الصادرة من مدير عام البحوث باطلة لمخالفتها لأحكام القانون ولائحته التنفيذية لصدورها ممن لا يملك إصدار التعليمات والمنشورات اللازمة لتنفيذ الأحكام. ومن ثم لا يعتد بالتعليمات رقم ٣ لسنة ١٩٩٣ ويجب طرحها جانبا.

٤- أصدرت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع العديد من الفتاوى الملزمة والواجبة النفاذ ولا يجوز الطعن فيها كما لا تتطلب اعتمادها من الوزير المختص طبقا لأحكام المواد ٥٨ ، ٦٧ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢. وهذه الفتاوى تقضي بعدم خضوع أعمال المقاولات لأحكام قانون ضريبة المبيعات ومنها:

أ- الفتوى الصادرة بتاريخ ١٢/٢٨/١٩٩٤ الموجهة إلى وزير النقل والتي قضت بعدم خضوع عقود المقاولات المبرمة لتنفيذ الخط

الثاني لمترو الأنفاق لقانون الضريبة العامة على المبيعات.

ب- الفتوى الصادرة في ١٩٩٤/١٢/٢٨ والموجهة إلى وزير المالية

مؤيدة الفتوى السابقة بعدم خضوع المقاولات لضريبة المبيعات.

ت- فتوى صادرة في ١٩٩٥/٨/١٦ والموجهة لوزير التعليم وكذا

الفتوى الصادرة في ١٩٩٦/٣/١٤ والموجهة لوزير الإدارة المحلية

والفتوى الصادرة في ١٩٩٨/٤/٢٢ والموجهة إلى وزير الإسكان.

قضت كل هذه الفتاوى بعدم خضوع نشاط عقود المقاولات المبرمة

مع شركات المقاولات لضريبة المبيعات.

٥- أدلى القضاء بدلوه في مواجهة هذه المشكلة وقضي بعدم الاعتداد

بتعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات في فرض ضريبة على

نشاط المقاولات حيث قضت في الدعوى رقم ٦٩٢٠ مدني وصدر

الحكم في الجلسة بتاريخ ١٩٩٥/١١/٢٥ ببرائة ذمة الشركة المدعية

من أية مبالغ تطالب بها في حساب الضريبة العامة على المبيعات

وأثبتت أحقيتها في استرداد ما سدد منها. كما صدر نفس الحكم في

الدعوى رقم ٦٧ لسنة ١٩٩٥ بجلسة ١٩٩٥/١١/٢٥، وفي الدعوى

رقم ١٥٨٢ لسنة ١٩٩٦ في الجلسة الصادرة بتاريخ ١٩٩٦/٥/٢٨،

وفي الدعوى رقم ٩٧١٤ في جلسة ١٩٩٦/١١/٢٦، وفي الاستئناف

رقم ٤٧٣ بجلسة ١٩٩٦/٩/٤، والاستئناف ٣٢/١٩٧ قضائية بني

سويق بجلسة ١٩٩٧/٢/٥.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

المبحث الثالث

لضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية لتحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي ومعالجة المشاكل التي أسفر عنها التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أفضل صور الفن الضريبي بالنسبة للضرائب على الاستهلاك لذلك فقد أوصت كل دول السوق الأوروبية المشتركة الأخذ بها لتحقيق توازن ضريبي. وتلبية لهذا النداء وافقت دول السوق الأوروبية المشتركة (European Economic Community) على استخدام الضريبة على القيمة المضافة وأسرعت على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ووضعتها موضع التنفيذ منذ عام ١٩٥٤ فكانت فرنسا الدولة الرائدة في الأخذ بها لأنها أول من طبقتها في عام ١٩٥٤ ثم الدانمارك في عام ١٩٦٧ وألمانيا الاتحادية في عام ١٩٦٨، هولندا في عام ١٩٦٩ وبلجيكا في عام ١٩٧١ وكلا من إيطاليا وإيرلندا في عام ١٩٧٢ وإنجلترا في عام ١٩٧٣^(١). وبمعدلات ضريبية تتراوح ما بين ٨% - ٢٠.٢% كما تظهر من القائمة التالية :

(1) James B. Davies, Manufacturers' sales Tax, Value Added Tax, and Effective Tax inciddene, 1985 Conference Report, Report of proceedings of the thirty-seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 1986, pp.15:9-16:5.

معدلات الضريبة على القيمة المضافة في دول السوق الأوروبية المشتركة

اسم الدولة	معدل الضريبة
الدانمارك	٢٠.٢%
أيرلندا	٢٠%
النرويج	١٨%
استراليا	١٨%
هولندا	١٧.٦%
فرنسا	١٧.١%
السويد	١٦%
بلجيكا	١٤%
إيطاليا	١٤%
ألمانيا الغربية	١٢%
المملكة المتحدة	٨%
لوكسمبرج	١٠%

المصدر:

Arthur Andersen and Company, Perspective on value-Added Tax, Chicago, 1979

ولم يقتصر الأمر على الدول الرأسمالية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بل تعداها إلى الدول الاشتراكية كروسيا وبولندا وغيرها من الدول الشيوعية حيث طبقت الضريبة على القيمة المضافة بالصورة التي تتلاءم مع

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

نظامها المالي والاقتصادي^(١). كما طبقتها بعض الدول النامية مثل المغرب وساحل العاج والسنغال والبرازيل وأرجواي وغيرها من الدول النامية متمشية إلى حد كبير مع مثيلاتها في الدول المتقدمة غير أن هذه الدول النامية عند تطبيقها لنظام الضريبة على القيمة المضافة حاولت أن تستبعد القطاعات التي تحيط بها المشاكل العملية كقطاع تجارة التجزئة بسبب ضخامة عددهم من ناحية وصغر حجم أنشطتهم من ناحية أخرى أو لضعف دخولهم وصعوبة الوقوف على حجم أنشطتهم كالمزارعين وغيرهم من الفئات التي يصعب عليها إمساك دفاتر وسجلات محاسبية.

المقصود بالضريبة على القيمة المضافة:

يقصد بتعبير القيمة المضافة -على مستوى الوحدة الاقتصادية- الفرق بين قيمة منتجات وحدة اقتصادية معينة وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج والمشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى. أما على مستوى الاقتصاد القومي فتحسب القيمة المضافة باستبعاد قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية من قيمة الإنتاج الكلي الجاري.

ويعرفها Alan A Tail^(٢):

Value added is the value that a producer whether a manufacturer, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, face horse trainer or circus owner add to his raw material or purchases other than labour before selling the new or improved

(١) أحمد مصطفى محمد ، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، ندوة الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث، القاهرة، يوليو ١٩٩٩ ، ص. ٢-٤.

(٢) نقلا عن دكتور هاني الغنيمي ، الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه قصور الضريبة على المبيعات ، مجلة الدراسات المالية والتجارة كلية التجارة جامعة القاهرة فرع بني سويف ، عدد الثالث سبتمبر ١٩٩٦ ، ص. ٢٠١.

product or service. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profits) or from the subtractive side output minus input.

ومن ثم فإن القيمة المضافة تتمثل في الفرق بين قيمة منتجات وحدة اقتصادية معينة وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج والمشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى.

أما تعبير الضريبة على القيمة المضافة فهو عبارة عن الضريبة التي تفرض على السلع والخدمات في كل منشأة في سلسلة الإنتاج والتوزيع ، ومن ثم يتمثل الوعاء الضريبي لضريبة القيمة المضافة في القيمة المضافة على السلع والخدمات التي قدمتها المنشأة ، حيث تقاس القيمة المضافة بالزيادة في أسعار البيع وعندئذ تلتزم كل منشأة بدفع الضريبة على القيمة التي أضافتها للسلع والخدمات. ومن ثم يتم فرض الضريبة على القيمة المضافة على الفرق بين قيمة الإنتاج المباع في نهاية فترة معينة وقيمة هذا الإنتاج في بداية الفترة بحيث يتم خصم ما تم سداده من ضريبة في المراحل السابقة بشروط معينة حتى ينتهي الأمر بسدادها على القيمة المضافة^(١). ومن ثم فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يعتبر اتجاه ضروري لتطوير الضريبة العامة على المبيعات ولحل المشاكل التي أسفر عنها تطبيقها طيلة السنوات العشر الماضية لما يتميز به نظام الضريبة على القيمة المضافة من مزايا عديدة منها:

١- توزع عبء الضريبة على المراحل المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع

(١) محمد رضا سليمان ، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي ، بحث غير منشور (رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة عين شمس، القاهرة ١٩٨٠، ص. ١٩٧-١٩٩ ..

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

القيمة التي أضافتها كل مرحلة. ويؤدي ذلك إلى معالجة مشكلة المغالاة في أسعار السلع والمنتجات والآثار السلبية الأخرى التي أسفر عنها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات خلال العشر سنوات الماضية كالتضخم الجامح الذي ساد في الوقت الحالي نتيجة لزيادة أسعار المنتجات. وفي المبحث الثاني من هذا البحث تبين أن منتج معين سيباع في ظل نظام الضريبة العامة على المبيعات بمبلغ ٥٧٠ جنيه بينما نفس المنتج سيباع في ظل نظام الضريبة على القيمة المضافة بمبلغ ٤٥٠ جنيه وهذا يؤكد أن الضريبة على القيمة المضافة تكون أكثر تشجيعاً لحركة الإنتاج والتداول.

٢- تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي بإزالة السلبات الحالية في الضريبة العامة على المبيعات والتي نشأت من السماح بخصم ضريبي جزئي لا يتناول كل الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة في مراحل سابقة ففي ظل الضريبة العامة على المبيعات تفرض ضريبة على المدخلات وضريبة على المنتج النهائي ولا يسمح القانون بخصم الضريبة على المدخلات من الضريبة المستحقة على المنتج النهائي في سلع جدول رقم (١) كما لا يسمح بخصم الضريبة على مدخلات الخدمات من الضريبة على الخدمات المؤداة^(١).

٣- تمكن الإدارة الضريبية من إحكام الرقابة على تطبيقه والتضييق من

(١) حمدي هبة ، مدى توافر قواعد فرض الضريبة في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات ، ورقة مقدمة إلى ندوة ضريبة المبيعات المنعقدة في أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ١٩٩٩ ، ص. ٢-٣

فرص التهرب الضريبي لقيام المكلفين أنفسهم بالتأكد من قيام من سبقهم من المنتجين أو البائعين بأداء الضريبة في المرحلة السابقة حتى يتمكن من خصم الضريبة التي تستحق عليه عند بيع السلعة. ويؤكد ذلك John F. Due^(١).

"A VAT gives firms little incentive to evade taxes on their purchases because they , in turn, receive credit for these tax payments against the tax due on their sales"..

- ٤- زيادة الحصيلة الضريبية دون زيادة مماثلة في الأعباء الإدارية حيث أن استبدال الضريبة العامة على المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة وسريانها على قطاع التوزيع ينبغي ألا يضيف صعوبات إدارية أو أن يزيد من حدة المشاكل القائمة في ظل الضريبة العامة على المبيعات.
- ٥- تساعد الضريبة على القيمة المضافة على تخفيض الفئات العليا للتعريفات الجمركية والفئات التصاعدية للضريبة الموحدة على الدخل نتيجة لزيادة الحصيلة الضريبية المحققة من الضريبة على القيمة المضافة والتي تعوض نقص الحصيلة الضريبية من المصادر الضريبية الأخرى^(٢).
- ٦- التخلص من ازدواج الضريبة: فالضريبة على القيمة المضافة تسمح بخصم ما سبق تحصيله من ضريبة على المدخلات وكذلك ما سبق سداده من الضرائب على المبيعات.

(1) John F. Du , The choice Between a Value Addrd Tax and a Retail Sales Tax, 1Report Of Proceedings of Thirty- Seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation, Quebec City, November 18-20 1985, pp16:1-16:4

(٢) سيد عطيتو محمد علي ، تطوير الضريبة العامة على المبيعات ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - مركز البحوث ، القاهرة ١٩٩٩ .

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

٧- تساعد الضريبة على القيمة المضافة على تخفيض الاستهلاك وترشيده على أساس أنها ضريبة عامة على الاستهلاك تؤثر بدرجة كبيرة في القوى الشرائية للنقود خاصة وأن معظم الزيادات التي تحدث في الدخل تتحقق لصالح الفئات ذات الدخل الحدي المرتفع للاستهلاك والتي لا تنالها الضرائب المباشرة بالقدر الكافي .

٨- تعمل الضريبة على القيمة المضافة على تدعيم المركز التنافسي للدولة في الأسواق الخارجية حيث يتم استرداد الضريبة عند تصدير السلعة. وقد وصف بعض الكتاب^(١) استرداد الضريبة على القيمة المضافة على الصادرات بأنها تخفيض مقنع لقيمة السلع المصدرة

٩- في ظل اتباع طريقة الإئتمان الضريبي تساعد الضريبة على القيمة المضافة على التدعيم والمحافظة على المركز التنافسي الذي تتمتع به المنتجات المصدرة في الأسواق الخارجية علاوة على زيادة قدرة المنتجات الوطنية على منافسة المنتجات الأجنبية في الأسواق المحلية^(٢).
وعاء الضريبة على القيمة المضافة:

يتكون وعاء الضريبة على القيمة المضافة من العديد من العناصر والتي تتمثل في مدخلات ومخرجات السلع والخدمات التي يحصل عليها الشخص بهدف استخدامها في أعماله سواء أكانت هذه السلع أو الخدمات

(١) دكتور محمد رضا سليمان ، الضريبة على القيمة المضافة ، مجلة مصر المعاصرة ، يناير ١٩٨٥ ، ص. ٦-٨.

(٢) دكتور هاني الغنيمي ، الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه قصور الضريبة على المبيعات ، مجلة الدراسات المالية والتجارة كلية التجارة جامعة القاهرة فرع بني سويف، عدد الثالث سبتمبر ١٩٩٦ ، ص ٢٠٣-٢٠٩.

مستوردة أم محلية ثم يحسب الضريبة على القيمة المضافة بضرب إجمالي
حصيلة مبيعاته في نهاية الفترة الضريبية (شهر) في معامل الضريبة للفئة ثم
يتم خصم ضريبة القيمة المضافة المستحقة على تلك المدخلات من الضريبة
المستحقة على المخرجات بشرط تقديم المستندات المؤيدة لذلك^(١).

والمثال التالي يوضح كيفية احتساب الضريبة على القيمة المضافة:

تاجر يبيع منتجات خاضعة للضريبة بفئتين مختلفتين ٥% ، ١٠% وفيما

يلي بيان بمدخلاته ومخرجاته خلال فترة المحاسبة (شهر يناير ٢٠٠٢)

١- مشترياته من السلع الخاضعة للضريبة بفئة ٥% بلغت = ١٠٠٠٠ جنيه

٢- الضريبة المسددة على هذه السلع = $١٠٠٠٠ \times ٥\%$ = ٥٠٠ جنيه

إجمالي المشتريات من السلع فئة ٥% شاملة الضريبة = ١٠٥٠٠

٣- مشترياته من السلع الخاضعة للضريبة فئة ١٠% = ١٠٠٠٠ جنيه

٤- الضريبة المسددة على هذه السلع = $١٠٠٠٠ \times ١٠\%$ = ١٠٠٠ جنيه

إجمالي المشتريات من السلع فئة ١٠% شاملة الضريبة = ١١٠٠٠

٥- جملة المبالغ المحصلة خلال شهر المحاسبة عن البيع شاملة الضريبة

بفئة ٥% = ٩٠٠٠ جنيه

٦- جملة المبالغ المحصلة خلال شهر المحاسبة عن البيع شاملة

الضريبة بفئة ١٠% = ١٣٢٠٠ جنيه

جملة المخرجات (المبالغ المحصلة = ٢٢٢٠٠ جنيه

الضريبة الواجبة التحصيل عند البيع خلال شهر المحاسبة يمكن استخراجها

(١) وزارة المالية مصلحة الضرائب على المبيعات ، دليل نظام التجزئة رقم (٢) إصدار

مايو ٢٠٠١ ، ص. ٤-١٢.

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

عن طريق المعادلة التالية:

الضريبة التي تحصل عند البيع

$$= (\text{إجمالي المبالغ المحصلة} \times \text{فئة الضريبة}) \div (100 + \text{فئة الضريبة})$$

الضريبة المحصلة عند فئة ٥%

$$= 9000 \times (100 + 5) \div 105 = 428.5$$

الضريبة المحصلة عند فئة ١٠%

$$= 13200 \times (100 + 10) \div 110 = 1200 \text{ جنيه}$$

الضريبة المحصلة عند البيع في الفئتين = 428.5 + 1200 = 1628.5 جنيه

الضريبة المحصلة على المدخلات = 1000 + 500 = 1500 جنيه

الضريبة الواجبة السداد من خلال البائع

$$= \text{الضريبة المحصلة عند البيع} - \text{الضريبة المسددة على المدخلات}$$

تكون الضريبة الواجبة السداد من خلال البائع

$$= 1628.5 - 1500 = 128.5 \text{ جنيه}$$

ملخص البحث والنتائج والتوصيات

تناول البحث دراسة أساس فرض ضريبة المبيعات ومدى تأثير ذلك على النمو الاقتصادي ، قد ناقش الباحث المشاكل التي أسفر عنها التطبيق العملي لضريبة المبيعات في مصر ووضع الحلول الموضوعية دون الإضرار بمصالح المستثمرين ورجال الأعمال والخزانة العامة للدولة. مؤكداً على دور الضريبة على القيمة المضافة في مواجهة للمشاكل الضريبية التي أسفر عنها تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات وفي تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي في مصر.

وفي ضوء هذه الدراسة توصل الباحث إلى العديد من النتائج والتوصيات منها:

١- إخضاع الأرباح الرأسمالية والسلع الرأسمالية للضريبة العامة على المبيعات يعتبر معوقاً من معوقات الاستثمار والإنتاج والتنمية وهو ما يتنافى مع ما تتادي به الدولة من أهداف زيادة الإنتاج وتطويره كما أنه ينعكس على الاقتصاد الكلي بالسلب وتجعله غير قادر على مواجهة التحديات المقبلة وأهمها اتفاقية الجات.

٢- فرض ضريبة المبيعات على الآلات وأدوات الإنتاج تعوق عملية الاستثمار وتحد من قدرة الإنتاج المحلي على المنافسة كما يؤثر ذلك على إمكانية تحقيق الأهداف القومية بالصورة المطلوبة وخاصة أهداف زيادة الإنتاج وتوفير فرص العمل وزيادة الحصيلة من النقد الأجنبي.

٣- يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تحقيق الحد الأقصى من

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

البساطة والحياد الضريبي ووفرة في الحصيلة الضريبية لوجود قاعدة عريضة ووعاء ضريبي يتميز بأكبر قدر ممكن من العمومية والانتساع فقد بلغت حصيلة الضريبة العامة على المبيعات في موازنة ١٩٩٨/١٩٩٩ حوالي ١٤.٥ مليار جنيه.

٤- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى زيادة كبيرة في الحصيلة الضريبة نتيجة لسريانها على قطاع التوزيع دون زيادة مماثلة في الأعباء الإدارية.

٥- يحقق فرض الضريبة على القيمة المضافة العديد من المزايا وفي مقدمتها تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي عن طريق إزالة السلبات والمشاكل التي أسفر عنها تطبيق الضريبة على المبيعات.

٦- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سوف يسهم في تحسين الكفاءة الإدارية للنظام الضريبي ككل وذلك من خلال التنسيق مع الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك بإعطاء رقم قومي ضريبي لكل ممول يتم استخدامه في كافة المصالح الإدارية في معاملتها مع الممول.

٧- التحسن الذي يحدث في الحصيلة الضريبية نتيجة لأن وعائها يتميز بأكبر قدر ممكن من العمومية والانتساع قد يشجع المشرع الضريبي على تخفيف العبء الضريبي على الممول بإجراء التعديلات اللازمة في كل من الضريبة الجمركية والضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وكذا الضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك بتخفيض الفئات العليا للضريبة الجمركية وتخفيض الفئات التصاعدية للضريبة الموحدة على

كل من كسب العمل والأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك لأن زيادة حصيلة الضريبة على القيمة المضافة سوف تعوض النقص الذي قد يحدث أو يطرأ على مصادر الضرائب الأخرى.

٨- جوهر الضريبة على القيمة المضافة يكمن في نظام الخصم الذي يميزها عن غيرها من الضرائب ويؤكد حيادها وكفاءتها الاقتصادية لمساهمتها في تخفيض أسعار السلع والخدمات

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

مراجع البحث

المراجع العربية:

- ١- قانون الضريبة العامة على المبيعات ، الأهرام الاقتصادي العدد ١١٦٥ في ١٣ مايو ١٩٩١
- ٢- القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الهيئة العامة للمطابع الأميرية الطبعة الخامسة ١٩٩٥ ،
- ٣- تقرير لجنة الخطة والوازنة بمجلس الشعب عن مشروع قانون بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات ، الهيئة العامة للمطابع الأميرية ١٩٩٥
- ٤- توصيات اللجنة النقدية والمالية المنعقدة في الفترة من ١-٤ أغسطس ١٩٧٦ الأمانة العامة لمجلس الوحدة الاقتصادية العربية
- ٥- وزارة المالية مصلحة الضرائب على المبيعات ، دليل نظام التجزئة رقم (٢) إصدار مايو ٢٠٠١.
- ٦- وزارة المالية مصلحة الضرائب على المبيعات ، دليل الخصم الضريبي، مايو ٢٠٠١.
- ٧- دكتور أحمد شرف الدين ، اتجاهات السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار ، كتاب الأهرام الاقتصادي ، عدد ٢٠ ، أكتوبر ١٩٨٩ ،
- ٨ - أحمد مصطفى محمد ، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، ندوة الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث ، القاهرة ، يوليو ١٩٩٩ .
- ٩- توفيق عبده إسماعيل ، الحقائق الكاملة حول ضريبة المبيعات ، الأهرام الاقتصادي ، عدد ١١٦٣ بتاريخ ٢٩/٤/١٩٩١
- ١٠- جمال سعيد مرقص (مستثمر في مجال الذهب) أهم المشاكل التي نتجت عن ضعف حصيلة ضريبة المبيعات من صناعة الذهب ، ندوة الضريبة العامة على المبيعات التي عقدتها أكاديمية السادات للعلوم الإدارية في الفترة ٢٤/٧/١٩٩٩
- ١١- دكتور حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة مركز إسكندرية للكتاب ،

إسكندرية ١٩٩٧.

- ١٢- دكتور حسين حسين شحاته ، دكتور عصام عبد الهادي أبو النصر، الإطار الفكري والعملية للمحاسبة الضريبية ، القاهرة ، ١٤١٧هـ - ١٩٩٧.
- ١٣- دكتور حمدي عبد العظيم ، تطوير الضريبة العامة على المبيعات وصولاً إلى الضريبة على القيمة المضافة ، ندوة الضريبة العامة على المبيعات المنعقدة في يوليو ١٩٩٩، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث.
- ١٤- حمدي هيبه ، مدى توافر قواعد فرض الضريبة في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات، بحث مقدم لندوة الضريبة على المبيعات ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٩٩٩.
- ١٥- دكتور سعيد عبد المنعم محمد ، المشكلات الناتجة عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ومقترحات علاجها ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الثاني، ١٩٩٢.
- ١٦- د. سميرة إبراهيم أيوب ، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي دراسة تحليلية، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، عام ٢٠٠٠.
- ١٧- سيد عطيتو محمد علي ، تطوير الضريبة العامة على المبيعات ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - مركز البحوث ، القاهرة ١٩٩٩.
- ١٨- دكتور عبد المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية، القاهرة لم يذكر سنة النشر.
- ١٩- دكتور محمد رضا سليمان ، الضريبة على القيمة المضافة ، مجلة مصر المعاصرة عدد ٣٣٩ يناير ١٩٨٥.
- ٢٠- دكتور محمد رضا سليمان ، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي ، بحث غير منشور (رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة عين شمس)، ١٩٨٠.
- ٢١- دكتور مصطفى الشامي ، الضريبة على المبيعات وأثرها على التنمية الاقتصادية ، المؤتمر الضريبي الأول ، جمعية الضرائب المصرية المنعقد في الفترة من ٢٣-

الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية
د. سيد محمد عبد الوهاب

٢٤ نوفمبر ١٩٩١،

- ٢٢- نصر أبو العباس أحمد ، مشاكل تطبيق قانون ضريبة المبيعات واقتراحات الحلول ،
بحث مقدم إلى ندوة الضريبة العامة على المبيعات ، أكاديمية السادات للعلوم
الإدارية مركز البحوث ، القاهرة ، ١٩٩٩
- ٢٣- نصر أبو العباس ، الموسوعة في الضريبة العامة على المبيعات ، القاهرة ، ١٩٩٥
- ٢٤- دكتور هاني الغنيمي ، الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه قصور
الضريبة على المبيعات ، مجلة الدراسات المالية والتجارة كلية التجارة جامعة
القاهرة فرع بني سويف ، العدد الثالث سبتمبر ١٩٩٦ .

المراجع الأجنبية

- 1- David Bertram and Stephen Edwards, Comprehensive Aspects of Taxation, Rinehart and winston, London, 1985.
- 2- James B. Davies, Manufacturers' sales Tax, Value Added Tax, and Effective Tax inciddene, 1985 Conference Report, Report of proceeding s of the thirty-seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 1986, pp.15:9-16:5.
- 3- John F. Du , The choice Between a Value Addrd Tax and a Retail Sales Tax, 1Report Of Proceedings of Thirty- Seventh Tax Conference , Canadian Tax Foundation, Quebec City, November 18-20 1985, pp16:1-16:4