



دولة ليبيا

جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا والتدريب

كلية القانون

قسم القانون العام

## إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الليبي

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل الإجازة العالية "الماجستير"

إعداد الباحث: إبراهيم عمر الحراري كشم

إشراف الدكتور: أسعد ظاهر أحمد

العام الجامعي 2022-2023م

1443-1444هـ

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ

خَيْرٌ (11)﴾

سورة المجادلة

## الإهداء

اليوم أختتم باكورة جهدي وخلاصة أفكاري التي عملت عليها طيلة أشهر من الجهد والمثابرة لأجل أن أتوج تلك الأشهر بدراسة حملت ثمرة فخري واجتهادي وبكل فخر أهدي هذه الرسالة إلى أرواح غالية غادرت الدنيا ولكنها كانت سبباً في وجودي، ودافعاً لصعودي، وحلماً تحقق بأرواحهم التي تحوم حولي في كل خطواتي إلى روح أمي وأبي الزكية الطاهرة والممزوجة بالرحمة والمغفرة.

إلى أخواني الذين ساندوني ودعموني ومهدوا الطريق أمامي وجعلوه من دون صعاب وإلى أخواتي رمز الفرح والمحبة.

وإلى المرأة التي كانت محطة للصبر والانتظار من دون ملل، إلى من شجعتني وشدت على يدي في كل وقت زوجي الغالية.

وإلى أبنائي الذين تحملهم الלהفة لهذا اليوم.

أهدي رسالتي هذه رمزاً للمحبة والوفاء و عرفاناً مِنِّي بفضلهم عليّ.

الباحث

## الشكر والتقدير

... ومن حق النعمة الذكر، وأقل جزاء للمعروف الشكر

... فبعد شكر المولى عز وجل، المتفضل بجليل النعم، وعظيم الجزاء

يتقدم الباحث ببالغ الامتنان، وجزيل العرفان إلى كل من وجهني و علمني،  
وأخذ بيدي في سبيل إنجاز هذا البحث، وأخص بذلك أستاذي  
ومشرفي الأستاذ الدكتور أسعد طاهر أحمد، الذي مدّني من منابع علمه بالكثير،  
وما توانى يوماً عن مدّ يد المساعدة لي في جميع المجالات، وحمداً لله بأن يسره  
في دربي ويسر به أمري وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراساً متلألئاً في سماء  
العلم والعلماء.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما  
تكبدوه من عناء في قراءة رسالتي المتواضعة وإغنائها بملاحظتهم القيمة.  
وكذا أقدم تحية عطرة ملؤها التقدير والاحترام لأساتذتي الكرام وكل أساتذة كلية  
القانون بجامعة الزاوية.

وكذا الشكر موصول إلى زملائي وأصدقائي الذين كانوا سنداً لي في مرحلة إعداد  
هذه الدراسة.

وكذا الشكر موصول إلى كل من مد لي يد العون في

## مسيرتي العلمية.

الباحث

### Abstract

#### *The possibility of applying value-added tax in Libyan legislation*

The value-added tax is one of the most important types of indirect taxes because its application causes changes in public revenues, because it is considered the first in terms of revenues over the rest of the other revenue sources. It is characterized by abundance in revenues and low costs, and it is the most important indirect tax applied in financial policy. Modern taxation, as a means of success for many economies of developing countries, is of special importance in many countries, and its application and work in the Libyan tax system is of importance, as the circumstances to which our beloved country, Libya, is exposed at the present time, are not hidden from anyone and are apparent to all. Therefore, there has become an urgent need to amend economic, financial

and tax policies today before tomorrow, and relying on oil revenues has proven that it does not secure the national economy, especially in crises and emergency circumstances that the country is going through. Therefore, it was necessary to find a source of state revenues so that It controls it, is subject to its policy, and ensures a permanent flow of liquidity to protect it from economic fluctuations and financial crises.

The application of this tax in the various tax systems and the suitability of its application in the Libyan tax system revealed a special problem represented by the suitability of applying the value-added tax in the Libyan tax system and whether its application will have clear positive effects in the near term on the economic and financial policy prevailing now in Libya and expected in the future Nearby? If these positive effects are expected to occur on the Libyan financial and economic system, what are the mechanisms that must be taken to achieve the success of implementing this tax in the Libyan tax system and to achieve the desired goal of this study and address the main problem in applying the value-added tax in Libya, and study the technical rules? Value-added tax in modern tax systems, such as its rules of application, prices, goods and services subject to it, and cases of exemption from it, as well as looking at the legal provisions and legislative texts regulating this modern tax so that it can be used as guidance in the stages of implementing the tax, especially in its first stage .

This is what made us return in this study to many previous studies in the field of applying the value-added tax in different tax systems and develop a research plan for the subject of the study, to include an introduction and two other chapters. In the first chapter, we dealt with the objective principles of imposing

the value-added tax, and we divided it into two sections. The first section included the scope of imposing the value-added tax, its prices, and the rules for deducting and refunding it. The second section included tax exemption and evasion. Then we moved to the second chapter and studied the procedural principles for implementing the value-added tax. The first section included the procedures for registration and cancellation, keeping books and records, and dealing with invoices. Tax and submitting the tax return. We also studied in the second section the procedures for assessing the tax, collecting it, and objecting to it. Finally, we concluded our study, in which we reviewed the most important results and recommendations that we reached .

Researcher

Ebrahim Omar AlHarari Ksheim

## المقدمة

تُعدُّ الضريبة على القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة؛ لأن تطبيقها يحدث تغييرات في الإيرادات العامة، لأنها تُعدُّ هي الأولى من حيث الحصيلة على بقية أنواع المصادر الإيرادية الأخرى، إذ تمتاز بالوفرة في الحصيلة والقلة في التكاليف حيث إنها أكثر عدالة وذات مميزات إيجابية تتمثل في أنها توفر معلومات سليمة عن كافة الأنشطة التجارية والخدمية والصناعية، وذلك من خلال المستندات والدفاتر التي يلتزم المكلف بإسائها والمراجعة الضريبية التي تتم لها مما يؤدي إلى قياس سليم لوعاء ضريبة الأرباح التجارية، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، ويهدف إدخال الضريبة على القيمة المضافة إلى إصلاح النظام الضريبي حتى يستطيع تحقيق الأهداف المرجوة منه بالشكل الأفضل، وتعد أهداف الضريبة على القيمة المضافة هي الأهداف المبتغاة نفسها من النظام الضريبي التي تتلخص في توفير قدر مناسب من الإيرادات للخزينة العامة بأقل تكلفة إدارية، وتعد الجدوى الإدارية هي المقياس في تحديد الإدارة التي توكل إليها مهمة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، كما يهدف إدخالها إلي تبسيط النظام الضريبي وجعله مفهوماً من قبل دافعي الضرائب والعمل على ترقية الأداء الضريبي في مجمله حتى يصبح أكثر قبولاً وملاءمة لمتطلبات النمو الاقتصادي، ولما كانت الضريبة على القيمة المضافة أهم ضريبة غير مباشرة في النظم الضريبية الحديثة؛ نظراً لما تتميز به هذه الضريبة من خصائص ومزايا لم تتوفر لأي ضريبة أخرى فهي تعد ضريبة غير مباشرة تتمتع بالمزايا التي تتميز بها الضرائب غير المباشرة في النظم الضريبية والسياسية الحديثة، وتفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات، بحيث يلتزم منتج السلعة بتوريد قيمتها كل شهر ضمن إقرار الضريبة ذات الشهر أو الشهرين حسب النصوص القانونية في هذا الشأن، وكذلك بائع الجملة وبائع التجزئة، فهي تضاف إلى ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة في كل مرحلة من مراحل التعامل فيها، سواء عند الإنتاج أو عند البيع حتى الاستهلاك، وتندمج في سعر السلعة أو الخدمة، ولا يشعر بها المشتري أو المستفيد من الخدمة حيث يفرضها المنتج الصناعي عند تسليم السلعة لتاجر الجملة ويحملها تاجر الجملة، عند بيعها لتاجر التجزئة، ثم يحملها هذا الأخير للمستهلك؛ لذلك تميزت هذه الضريبة بسعر منخفض في أغلب التشريعات فقد وصلت في بعض التشريعات، إلى 5% من قيمة السلعة أو الخدمة أو 10% على الأكثر وإن كان التشريع الفرنسي هو الأعلى في سعرها إذ وصل في سعرها إلى 18.5% من قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة، وإن كان الهدف من انخفاض سعرها هو عدم رفع سعر السلعة أو الخدمة وإثقال كاهل المستهلكين للسلع والخدمات إلا أن ارتفاع الأسعار للسلع والخدمات لم يتوقف فحسب على فرض الضرائب عليها بقدر تعرض الأسعار للارتفاع وفقاً لسياسات السوق والعرض والطلب



والاحتكار للسلع والخدمات، ونظراً لأن وعاء هذه الضريبة يفرض على السلع والخدمات حيث يمثل وعاء واسعاً وكبيراً فتكون حصيلتها غزيرة تمثل مورداً مالياً مهماً للخزانة العامة، ولما كانت هذه الضريبة تحصل شهرياً فهي تغذي الخزانة العامة بالسيولة اللازمة لتيسير قدرة الدولة على تحمل الأعباء المالية ومواجهة كافة الظروف الطارئة التي تمثل عبئاً على الميزانية، فهي طوق النجاة والملاذ الأوحى لأي دولة في مواجهة أزماتها المالية والاقتصادية وسد الحاجات العامة وتوفير السيولة اللازمة لكافة القطاعات بما يخدم سياسة الدولة المالية والاقتصادية، هذا بالإضافة إلى أهميتها في توفير الإيرادات اللازمة للدولة لدعم مشروعات البنية التحتية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إليها الدول لترفع من مستوى اقتصادياتها في المنظومة العالمية، وهذه الضريبة تمثل الأداة الفاعلة في حماية السلع والمنتجات المحلية، من غزو السلع المستوردة بالإضافة إلى الضريبة الجمركية وبأسعار مرتفعة بهدف حماية الصناعات المحلية وقد لجأت فرنسا إلى تطبيق هذه الضريبة ثم بريطانيا وأمريكا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك للنهوض باقتصادياتها بعد انهيارها بسبب الحروب، وطبقت هذه الضريبة في كل الدول في الاتحاد الأوروبي والدول الآسيوية مثل اليابان وكوريا والصين رغم اعتناق الصين للنظام الاشتراكي، بهدف توفير الإيرادات اللازمة لزيادة حجم الاستثمار داخل الصين وخارجها، ومن ثم الدول العربية فقد تم تطبيقها في دولة المغرب سنة 1985م، ومصر سنة 1991م، والكويت والإمارات العربية المتحدة سنة 2005م بالرغم من أنها دول بترولية، حيث لا يخفى عن الجميع بأن إيرادات النفط ليست إيرادات سيادية، حيث يتحكم فيها السوق العالمي وبعض الدول المحتكرة وبعض الدول المحركة للسياسة الدولية، بالإضافة إلى تذبذب أسعاره من وقت لآخر، إن مصيره إلى النفاذ والزوال، أما الضريبة بإيراد سيادي ثابت بل دائم الزيادة، تتحكم في فرضها وسعرها وتحصيلها الدولة، الأمر الذي أصبح من الضروري في ظل الأزمات التي تتعرض لها الدول النامية والدول التي دخلت أخيراً في صراعات سياسية عديدة مثل ليبيا أن تسعى بكل جهدها إلى الأخذ بهذه الضريبة وتضمينها في التشريعات الضريبية للدولة، لذلك نجتهد في هذه الرسالة بتقديم نموذج لهذه الضريبة يحتذى به إذا رأى أصحاب القرار في بلدنا الحبيبة اتخاذ الخطوات اللازمة للإصلاح المالي والاقتصادي، الذي أصبح ضرورياً ومهماً في ظل الظروف التي تمرّ بها، ليبيا فقد أصبحت الحاجة ملحة إلى تصحيح السياسة الضريبية بعد أن ثبت أن الاعتماد على الإيرادات النفطية لم يحقق التأمين اللازم للنفقات العامة للدولة، لذلك كان هذا دافعاً لاتخاذ هذا الموضوع ليكون موضوع رسالة الماجستير هذه بإذن الله تعالى.

## أولاً- أهمية الدراسة.

تتعدد أهمية هذه الدراسة، ونوجز أهمها في الآتي:

1- إنّ الظروف التي يتعرض لها بلدنا ليبيا الحبيبة في الوقت الحاضر لا تخفى على أحد وظاهرة للجميع؛ لذا أصبحت الحاجة ملحة إلى تعديل السياسات الاقتصادية والمالية والضريبية اليوم قبل الغد.

2- إنّ الاعتماد على الإيرادات النفطية ثبت أنه لا يؤمن الاقتصاد الوطني لاسيما في الأزمات والظروف الطارئة التي تمرّ بها البلاد، لذلك كان من اللازم إيجاد مصدر لإيرادات الدولة، بحيث تتحكم فيه ويخضع لسياساتها ويضمن تدفق السيولة الدائمة لحمايتها من التقلبات الاقتصادية والأزمات المالية.

3- لما كانت الضريبة على القيمة المضافة هي أهم ضريبة غير مباشرة تحقق إيرادات وحصيلة غزيرة كافية لمعالجة العجز في النفقات العامة ودعم المشروعات اللازمة لنجاح الخطة الخاصة بالتنمية من الدولة لذلك نتطلع إلى تطبيقها في نظامنا الليبي الذي هو في أمس الحاجة إلى تطبيقها في الوقت الحاضر.

4- إنّ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي الليبي في الوقت الحاضر لا يدعم السياسة الاقتصادية والمالية التي تحتاجها ليبيا فحسب بل هو أداة مضمونة للنفقات التي تحتاجها البلاد لإعادة الإعمار، ومن جانب آخر لدعم التنمية الاجتماعية للمواطنين لرفع وزيادة المرتبات والأجور التي ينادي بها جميع طوائف الشعب الليبي، وتتأخر الحكومة في تطبيقها بالإدعاء بعدم وجود إيرادات مالية لتغطية هذه الزيادات.

5- إنّ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في النظام الليبي لن يؤدي - كما يعتقد بعضهم - إلى زيادة أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، نظراً إلى أن هذه الضريبة لا تفرض على السلع الضرورية اللازمة لحياة المواطنين، إنما تفرض على السلع والخدمات غير الضرورية، ومن جانب آخر فإن ارتفاع الأسعار لا يرجع إلى فرض الضريبة بقدر ما يرجع إلى جشع التجار والمستغلين وسياسة الاحتكار والفساد وعدم إحكام الرقابة من الدولة على الأسواق وحماية المستهلكين ومكافحة الجشع والاحتكار.

## ثانياً- إشكالية الدراسة.

إنّ دراسة هذه الضريبة في النظم الضريبية الحديثة وإلقاء الضوء على أحكام تطبيقها ووعائها وسعرها وآليات تطبيقها يمكن ملاءمة تطبيقها في النظام الليبي، بعد أن أظهر تطبيقها في الدول التي طبقتها إيجابيات كبيرة على اقتصاد هذه الدول وإسهامها في حل الكثير من أزماتها الاقتصادية والمالية، لذلك تكون الإشكالية لهذه الدراسة هي ملاءمة تطبيق الضريبة على القيمة

المضافة في النظام الضريبي الليبي، وهل سيكون لتطبيقها آثار إيجابية على المدى القريب؟ سيما أن ظروف الدولة الليبية في أمس الحاجة إلى تطبيقها، للإسهام الفاعل في إنجاح السياسة الاقتصادية والمالية المتوقعة في ليبيا.

### ثالثاً- أهداف الدراسة.

للوصول إلى تحقيق الهدف المنشود لهذه الدراسة ومعالجة إشكالياتها الرئيسية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي الليبي، يتعين أن تهدف هذه الدراسة إلى الآتي:

1- دراسة للنظام الضريبي الليبي لاسيما ما يخص الضرائب غير المباشرة للوقوف على آلية صحيحة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في ليبيا.

2- دراسة القواعد الفنية لضريبة القيمة المضافة في النظم الضريبية الحديثة مثل قواعد سريانها وأسعارها والسلع والخدمات الخاضعة لها وحالات الإعفاء منها؛ لكي نقف على ما يناسب السياسة الضريبية الليبية عند تطبيق هذه الضريبة من هذه القواعد.

3- إلقاء الضوء على الأحكام القانونية والنصوص التشريعية المنظمة لهذه الضريبة واللوائح والقرارات والمنشورات المعمول بها في النظم الضريبية الحديثة حتى يمكن الاسترشاد بها في مراحل تطبيق الضريبة لاسيما في المراحل الأولى لها.

4- تأهيل العاملين وتدريبهم في مصلحة الضرائب بصفة عامة والضرائب غير المباشرة بصفة خاصة على أحكام هذه الضريبة وتعليمهم الأصول الفنية اللازمة عند تطبيقها.

5- اتباع سياسة دعائية وإعلامية مناسبة وفاعلة لتهيئة المجتمع لتطبيق هذه الضريبة وشرحها لسهولة العلم بها وتقبلها والإلمام بقواعدها وأحكامها وآليات تطبيقها من خلال وسائل الإعلام والندوات والمؤتمرات.

### رابعاً- الدراسات السابقة.

1- ندى هويذة (الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية) (رسالة دكتوراه جامعة دمشق سوريا 2019) حيث اهتمت هذه الرسالة بآثار الضريبة الاقتصادية والاجتماعية على الاقتصاد السوري ولم تتعرض للأحكام والقواعد الفنية للضريبة وهو الأمر الذي سوف نتعرض له تفصيلاً في هذه الدراسة.

2- حسين سيد حسن عبد الباقي (تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر- دراسة ميدانية 2018) حيث اهتمت هذه الدراسة بإظهار الجوانب الإيجابية والسلبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر في الرأي العام المصري، وهو ما سوف نحتاجه في دراستنا لتأكيد تطبيقها في ليبيا ومناسبة الظروف الحالية في تطبيق هذه الضريبة.

3- محمد علي عبد الله (دور الضريبة على القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في السودان) (رسالة دكتوراه جامعة النيلين بالسودان 2008) حيث اهتم الباحث بالجانب الضريبي في السودان وأهمية تطبيقه في التشريع الضريبي السوداني، ومما لا شك فيه أن هذه الدراسة سوف يكون لها أثراً مهماً في الاسترشاد بها لوضع الآليات المناسبة لتطبيقها في التشريع الليبي.

4- نجية ميلاد الزباني (دراسة استطلاعية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا) (رسالة ماجستير جامعة التحدي سرت 2008) تعد هذه الدراسة من أهم الدراسات الميدانية لتهيئة المجتمع الليبي لتطبيق هذه الدراسة إلا أنها لم تتطرق إلى الأحكام والقواعد الخاصة بالضريبة، وهو ما سوف نتعرض له تفصيلاً في موضوع هذه الدراسة.

5- علي خلف نجم عبد الله العبودي (الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة – المخطط المقترح للتطبيق في العراق رسالة ماجستير جامعة بغداد 2006) حيث اهتمت هذه الدراسة بالجانب النظري للضريبة وبيان المصطلحات الضريبية والعلمية الخاصة بتطبيقها ولم تتطرق إلى الجوانب العلمية والتطبيقية، وهو الأمر الذي نحرص على بيانه في الدراسة، وتوجد العديد من الدراسات التي لا يتسع المجال بسردها تفصيلاً ولكن سوف نستعين بها كمصادر مهمة في هذه الدراسة بإذن الله تعالى.

#### **خامساً- منهج الدراسة.**

سوف أعتمد - إن شاء الله - في دراستي على المنهج الاستقرائي في البحث العلمي والتحليل واستنباط الأحكام والقواعد من خلال المنهج والدراسات المقارنة للوصول إلى النتائج والتوصيات التي تطرح نفسها من خلال البحث.

#### **سادساً- خطة الدراسة.**

قسمت هذه الدراسة إلى فصلين، كل فصل له تقسيمات معينة بما يخدم هذه الدراسة إن شاء الله تعالى، وذلك على النحو التالي:

#### **الفصل الأول: المبادئ الموضوعية لفرض الضريبة على القيمة المضافة.**

**المبحث الأول:** وعاء ونطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة وأسعارها.

**المطلب الأول:** معايير فرض الضريبة على القيمة المضافة.

**المطلب الثاني:** أسعار الضريبة و الواقعة المنشئة لها وقواعد خصمها و ردها.

**المبحث الثاني:** الإعفاء والتهرب الضريبي.

**المطلب الأول:** الإعفاءات المقررة من الضريبة على القيمة المضافة.

**المطلب الثاني:** أحكام التهرب الضريبي.

#### **الفصل الثاني: المبادئ الإجرائية لتنفيذ الضريبة على القيمة المضافة.**

**المبحث الأول:** إجراءات التسجيل وإمساك الدفاتر وتقديم الإقرار الضريبي.

المطلب الأول: شروط التسجيل وإلغاؤه.

المطلب الثاني: إمساك الدفاتر والسجلات والتعامل بالفواتير الضريبية وتقديم الإقرار.

**المبحث الثاني:** إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها والاعتراض عليها.

المطلب الأول: ربط الضريبة وتقديرها.

المطلب الثاني: الاعتراض على ربط الضريبة وإجراءات تحصيلها.

## الفصل الأول:

### المبادئ الموضوعية لفرض الضريبة على القيمة المضافة

#### تقديم:

يتسم النظام الضريبي الجيد بالعدالة والحيادية والبساطة وتوزيع الأعباء الضريبية قدر الإمكان علاوة على محدودية تأثيره في القرار والسلوك الاقتصادي، ولتطبيق الضريبة على القيمة المضافة تحديات جسيمة عدّة، ولعل أهم هذه التحديات سلامة تصميم السياسة الضريبية والسيطرة الفاعلة وقياس تدفق البضائع، ووجود سلطة ضريبية قادرة على إدارة الضريبة بكفاءة وبأقل التكاليف وببساطة القوانين والإجراءات وملاءمة الهيكل التنظيمي للإدارة وكفاية الموارد المتوفرة لها، حيث تقوم الضريبة على القيمة المضافة على مجموعة من الأحكام الموضوعية ولا يستقيم تطبيق هذه الضريبة دون تطبيق هذه الأحكام، حيث تهدف هذه الأحكام في مجملها إلى إقامة نظام إداري متكامل يضمن حسن تنظيم الضريبة وتنفيذها، وبذا تعد المبادئ الموضوعية للضريبة على القيمة المضافة أساساً تشريعياً لإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة ومفتاحاً لنجاح تطبيقها، وذلك بإحكام النصوص القانونية واللوائح التنفيذية لتطبيق هذه الضريبة لتحديد نطاق الوعاء الضريبي بما يتضمنه من سلع وخدمات خاضعة لها على سبيل الحصر، لغلق كافة الثغرات والتحايل على النصوص القانونية، حيث لا يجوز القياس أو الاستنتاج في مجال التشريعات الضريبية فيتعين في جميع الأحوال إحكام صياغتها بتحديد الأوعية الضريبية وأسعار الضريبة بوضوح وقواعد خصمها وردّها والإعفاءات المقررة تشريعياً من الخضوع للضريبة وذلك بتحديد السلع والخدمات المعفاة بكل دقة، هذا بالإضافة إلى وضع أحكام متقنة ومحددة تخص التهرب الضريبي بمراعاة القواعد التشريعية في مجال القوانين الجنائية والعقوبات المنصوص عليها لإحكام التهرب الضريبي، حيث لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص فكلمة كانت الأحكام الموضوعية لفرض الضريبة واضحة وبعيدة عن أي لبس وغموض يفتح باب التحايل والثغرات أدى ذلك إلى نجاح التشريع الضريبي وسلامة تطبيقه وتنفيذه وتحقيق الغاية منه لاسيما في أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، لذلك سوف نتناول في هذا الفصل تلك الأحكام والمبادئ الموضوعية لفرض الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للتقسيم التالي :

**المبحث الأول: وعاء ونطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة وأسعارها.**

**المبحث الثاني: الإعفاءات والتهرب الضريبي.**

## المبحث الأول:

### وعاء ونطاق فرض الضريبة وأسعارها

تفرض الضريبة على القيمة المضافة بصفة عامة على كافة السلع والخدمات المصنعة محليا أو المستوردة وعلى كافة مراحل تداول هذه السلع، وتلك الخدمات بدءاً بالتصنيع أو الاستيراد أو انتقالها إلى تاجر الجملة أو الوسيط ثم إلى تاجر التجزئة وأخيراً إلى المستهلك الذي يتحمل عبء الضريبة على القيمة المضافة فأتعد السلع المنتجة محليا بإجراء أحد طرائق التصنيع عليها وتغير حالتها إلى منتج جديد وكذا السلع المستوردة من الخارج التي تدخل إلى البلاد من خلال المنافذ الجمركية، أو حتى تلك المهربة من الحدود البرية أو الجوية أو البحرية في الدولة تعد وعاءً للضريبة على القيمة المضافة وكذلك كافة الخدمات تعد وعاء للضريبة على القيمة المضافة إلا ما يُستثنى منها بنص خاص كإعفاء ضريبي مقرر لتلك الخدمات، وقد حرصت كافة التشريعات الضريبية على وضع سعر ضريبي محدد كقاعدة عامة على كافة السلع والخدمات بنسبة مئوية من قيمتها مثل التشريع المصري الذي قرر سعراً ضريبياً على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بمقدار 10% من قيمة السلعة أو الخدمة ويمكن زيادة هذا السعر لبعض السلع والخدمات حيث يصل إلى أكثر من 30 إلى 40% من قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة، على نحو ما سوف نتعرض له تفصيلاً في هذا المبحث للتقسيم التالي:

**المطلب الأول: معايير فرض الضريبة على القيمة المضافة.**

**المطلب الثاني: أسعار الضريبة والواقعة المنشئة لها وقواعد خصمها وردّها.**

## المطلب الأول:

### معايير فرض الضريبة على القيمة المضافة

حددت التشريعات الضريبية الصادرة في مختلف الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة وأهمها التشريع الفرنسي والتشريع المغربي والتشريع المصري وغيرها من تشريعات الدول الأخرى معايير لفرض الضريبة على القيمة المضافة، حيث إن هذه الضريبة مطبقة في أغلب دول العالم لما لها من مزايا في توفير الإيرادات المالية للدولة لسد احتياجاتها في الميزانية العامة وسد العجز في الميزانية العامة، حيث تفرض الضريبة على المتعاملين في السلع والخدمات الخاضعة لها والتي تشكل الوعاء الضريبي للضريبة من خلال فرضها على الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يتعامل بتلك السلع والخدمات بالبيع أو التصرف فيها ومن ثم يكون وعاء فرض الضريبة ونطاقها ذا شقين: شقاً موضوعياً يتمثل في السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، وشقاً شخصياً يتمثل في الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يتعامل في السلع والخدمات، سواء كان منتجاً للسلعة أو مقدماً للخدمة أو مستورداً لهما بحيث يكون نطاق فرض الضريبة في تلك الحدود الموضوعية والشخصية التي سوف نتعرض لها تفصيلاً على النحو التالي:

### الفرع الأول: المعيار الشخصي لفرض الضريبة على القيمة المضافة.

لتحديد المعيار الشخصي لفرض الضريبة على القيمة المضافة يتعين أن نحدد الأشخاص المكلفين بتحصيلها وتوريدها طبقاً للتشريعات المقارنة، ثم حد التسجيل المقرر لوجوب تسجيل الخاضعين لها وذلك وفقاً للتفصيل التالي:

### أولاً- الأشخاص المكلفين بتحصيل الضريبة.

تتسم الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة تفرض على الأشخاص المتعاملين في السلع والخدمات، فمعظم معاملات المجتمع تخضع للضريبة، ومن الصعب على الإدارة الضريبية التعامل مع المجتمع كله، ومن هنا نشأت فكرة المكلف الذي كلف بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة نيابة عن الإدارة الضريبية،<sup>(1)</sup> ولما كان المكلف بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة هو أساس المعيار الشخصي لفرضها فقد عرّفته التشريعات التي قامت بفرضها بأنه هو كل شخص سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً خاصاً أو عاماً يقوم ببيع السلع أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة وملزم بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المختصة، وقد

1- ذكي عبد الهادي ذكي، إبراهيم العريان، الضريبة على القيمة المضافة في إطار سياسة شاملة للإصلاح الضريبي في مصر، رسالة دكتوراه، جامعة بنها، قسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي، سنة 2019م، ص:141.



ألزمته التشريعات الضريبية بالتسجيل بالإدارة الضريبية؛ وذلك لإحكام الرقابة عليه وضمان قيامه بتوريد الضريبة في كل مرحلة من مراحل إنتاج أو تداول السلعة، سواء كان منتجا صناعيا أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة الذي يقوم بنقل عبء الضريبة إلى المستهلك الأخير للسلعة أو المستفيد من الخدمة،<sup>(1)</sup> أو مقدمي الخدمات الخاضعة للضريبة أو المستوردين للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، ونوضح بالتفصيل وذلك على النحو التالي:

#### أ- المنتج الصناعي المحلي:

يكلف المنتج الصناعي المحلي بالضريبة على القيمة المضافة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً الذي يتعامل في سلعة منتجة محليا، وذلك بإجراء إحدى طرائق التصنيع عليها بتحويل المادة العضوية أو غير العضوية بوسائل إلى منتج جديد أو تغيير حجم السلعة أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها، بل يعد تصنيع وتركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى.

ويستثنى من ذلك عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها الطبيعية وعمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالقطاعي أو التجزئة عند البيع للمستهلك مباشرة كذلك أعمال تركيب الآلات والمعدات لأغراض البناء<sup>(2)</sup>.

ولقد عرّف المشرّع الليبي المنتج الصناعي المحلي بأنه: هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون غرضه الأساسي تحويل المواد سواء كانت منجمية أو زراعية أو حيوانية إلى منتجات كاملة الصنع أو بسيطة، أو تحويل المنتجات الوسيطة إلى منتجات كاملة الصنع بما في ذلك تجميع وتركيب وصيانة الآلات والأجهزة وغيرها من مشاريع الخدمات الصناعية.<sup>(3)</sup>

ومن خلال عموم النص نلاحظ أنّ المشرّع الليبي يضيف صفة المنتج الصناعي المحلي على جميع الصناعات التحويلية التي تقوم بتحويل المادة الخام إلى مواد شبه مصنعة أو مواد نهائية صالحة للغرض التي أعدت له، وكذلك الصناعات الاستخراجية القائمة على استخراج الثروات من مواد طبيعية مثل المناجم والمحاجر واستغلال ينابيع النفط والغاز، وهذا النوع من الصناعة تعدها بعض التشريعات أعمالا مدنية؛ لأنها من ضمن أعمال المنتج الأول. ولكن المشرّع الليبي أدخلها ضمن الأعمال التجارية وهذا هو السائد الآن، وأيضا الصناعات الإصلاحية التي تقوم بإصلاح الآلات والمعدات والطائرات والسفن وغيرها وإجراء عمليات الصيانة لها.

1- ممدوح عبد السلام عبد اللطيف حسين، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها على عجز الموازنة العامة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة بنها، كلية الحقوق، سنة 2018، ص 139.

2- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، قسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة طنطا، مصر، سنة 1999، ص: 42.

3- المادة الأولى من قانون رقم 23 لسنة 1998 بشأن التنظيم الصناعي الليبي.

إلا أن المشرّع الليبي يستبعد صغار الصناع الحرفيين مثل صانع الأحذية والحداد والكهربائي، من غير أصحاب المنشآت الصناعية. فهؤلاء وأمثالهم يعتمدون على جهودهم الذاتية وقدراتهم المهنية أكثر من استغلالهم للألات ووسائل التصنيع، ودخلهم يعتمد أساساً على ما يقومون به من جهد وعمل وليس في فوارق بين أسعار المواد الأولية والمواد المصنعة<sup>(1)</sup>.

#### ب- التاجر:

يكلف بالتسجيل أيضاً التاجر وهو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يتعامل بالبيع في السلعة الخاضعة للضريبة ويقوم ببيعها إلى الآخرين سواء كان تاجر جملة أو تاجرماً للتجزئة<sup>(2)</sup>.  
- وقد عرّف المشرّع الليبي التاجر في قانون النشاط التجاري بأنه:

كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو يباشر أعمالاً تجارية واتخذها حرفة معتادة له، وأضاف أيضاً وإلا لم يتخذ التجارة نشاطاً معتاداً له، كل من أعلن في الصحف أو النشرات أو أي واسطة أخرى عن المحل الذي أسسه وفتحه للاشتغال بالمعاملات التجارية<sup>(3)</sup>.

ويتبين من خلال النص السابق أن تعريف التاجر لا يرتبط بانتمائه إلى هيئة أو حرفة أو طائفة معينة وإنما يرتبط بالعمل الذي يباشره، ذلك لأن احتراف العمل التجاري هو أساس اكتساب هذه الصفة، ولذلك يعده تاجراً كل شخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً باسراً أعمالاً تجارية. ولو نظرنا إلى التشريعات المقارنة التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة في نظمها الضريبية لوجدنا أن المقصود بالتاجر المكلف بالتسجيل، هو الشخص الذي يقوم بأعمال تجارية وذلك ببيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة لأشخاص آخرين دون أن يقوم بأي تصنيع عليها مثل تاجر الجملة وتاجر التجزئة، ونظراً لأن الضريبة على القيمة المضافة تعتمد في تطبيقها على مراحل متعددة تبدأ بمرحلة التصنيع وتنتهي بمرحلة تاجر الجملة والتجزئة سواء للسلع المحلية أو المستوردة<sup>(4)</sup>.

#### ج- مؤدي الخدمة:

لم يرد مفهوم محدد للخدمة الخاضعة للضريبة في كافة التشريعات المقارنة التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة. وقد عرّف بعضهم الخدمة بأنها:

الخدمة هي مجهودات هادفة يقصد بها تحقيق فائدة أو منفعة أو منع ضرر واقع أو محتمل الوقوع، أو أنها أيّ شيء نافع له طلب وعرض يُميّزان عن أي طلب وعرض أي شيء آخر. ويرى

1- محمد الجيلاني البدوي، قانون النشاط الاقتصادي 1، المبادئ والقواعد العامة، ط: الرابعة، مطابع الوحدة العربية الزاوية، ليبيا، سنة: 2008م، ص: 101

2- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

3- المادة 5 و 6 من قانون رقم 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري الليبي.

4- إسرائ المغازي، الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر سنة 2015، ص: 223.

آخرون أن مفهوم الخدمة هي منفعة يقدمها طرف آخر سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا مقابل مبلغ من المال يدفعه متلقي الخدمة لمؤديها،<sup>(1)</sup> وقد عرّف المشرّع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 طبقاً للمادة الأولى الخدمة بأنها: كل ما ليس سلعة محلية أو مستوردة.

وبناء على ذلك يعرف مؤدي الخدمة بأنه: ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بأداء أو توريد خدمه خاضعة للضريبة على القيمة المضافة<sup>(2)</sup>.

#### د- المستورد:

يعد المستورد مكلفاً بالتسجيل أيًا كان حجم تعاملاته، ويعرف المستورد بأنه: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار.

وعلى ذلك يتعين التفرقة بين كل من:

- المستورد بقصد الاتجار وهذا يخضع للتسجيل أيًا كان حجم مبيعاته وتطبق عليه كافة أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة.

- والمستورد لحسابه الخاص أو للاستعمال الشخصي، لغير غرض الاتجار وهذا لا يخضع للتسجيل ولا تطبق عليه أحكام القانون غير انه يسدّد ضريبة على القيمة المضافة في مرحلة الإفراج الجمركي<sup>(3)</sup>.

وقد عرّف المشرّع الليبي المستورد بأنه: كل شخص سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً يقوم بإدخال البضاعة إلى الدولة عبر المنافذ الجمركية.

وعرّف الاستيراد للاستعمال الشخصي بأنه: كل ما يستورده الشخص الطبيعي لتحقيق منفعة له أو لعائلته من سلع مناسبة من حيث نوعياتها وكمياتها للاستعمال الشخصي أو العائلي وعلى نحو لا يحمل صفة الاتجار<sup>(4)</sup>.

#### هـ: الوكلاء التجاريون والموزعون المعتمدون:

يخضع الوكلاء التجاريون والموزعون المعتمدون للضريبة على القيمة المضافة ويكلفون بالتسجيل - ويعرّف المشرّع الليبي الوكيل التجاري بأنه: الشخص الذي يقوم بأعمال

1- ذكي عبدا لهادي إبراهيم العريان، الضريبة على القيمة المضافة في إطار سياسة شاملة للإصلاح الضريبي في مصر، مرجع سبق ذكره، ص:55.

2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مطبعة شهوان، سنة 2001، ص5،

3- اسعد طاهر احمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص:59.

4- المادة الأولى من اللائحة التنفيذية، للقانون النشاط التجاري الليبي، رقم 23، لسنة 2010م.

تجارية لحساب الموكل وباسمه. كما يعرّف المعتمد التجاري بأنه: الشخص الذي توكل إليه مزاولة نشاط أحد التجار في المكان الذي يزاول فيه هذا الأخير التجارة أو في أي مكان آخر (1).  
- ويعرّف الوكيل التجاري والموزعين المساعدين في التشريعات المقارنة في قانون الضريبة على القيمة المضافة ومنها التشريع المصري بأنهم: الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يساعدون المكّف في توزيع السلع والخدمات بذات أسعار المكّف من دون زيادة، ويكون لهم رقم تسجيل المكّف الأصلي الذي تصدر الفواتير باسمه وتسدد الضريبة وفق إقرار، وبناء على ذلك يكون الوكلاء التجاريون والموزعون المعتمدون ملزمين بالتسجيل دون الارتباط ببلوغ حدّ التسجيل الذي سنبيته فيما بعد(2).

### ثانيا- حد التسجيل اللازم لفرض الضريبة على القيمة المضافة.

كقاعدة عامة في كافة النظم الضريبية تعد الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عامة ولذا تفرض على جميع المكلفين بغض النظر عن رقم أعمالهم أو حجم معاملاتهم، سواء كان تاجراً أو مصنّعاً أو غيره من المكلفين أو حتى شركة دولية النشاط، إلا أنّ عمومية الضريبة يصعب تطبيقها في الضريبة على القيمة المضافة؛ لأنها ضريبة يتحمل عبأها المستهلك النهائي، وبذا يتعذر على الإدارة الضريبية تتبع كل المتعاملين مع هؤلاء المستهلكين جميعاً، وإلزام جميع المكلفين بتقديم الإقرارات دورياً، وفحصها وتقرير ما يتعلق بها، ما يعني زيادة في تكلفة التحصيل على الإدارة الضريبية، وتحميل صغار المكلفين بأعباء مالية نتيجة إلزامهم بالقانون، مع ضالة الحصيلة المتوقعة منهم، لذا يقوم نظام الضريبة على القيمة المضافة أساساً على مبدأ التسجيل الضريبي، بحيث لا يكلف بالقانون إلا من يجب عليه أن يسجل لبلوغه الحد المقرر للتسجيل.

لذا تأخذ معظم الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة بالحد الأدنى للتسجيل، بحيث لا يخضع للضريبة كقاعدة عامة إلا من يبلغ أو يتجاوز حدّ التسجيل المقرر قانوناً، ويلزم تعيين حد التسجيل بعناية فائقة حتى لا يكون منخفضاً إلى الحد الذي يجعل تكلفة الضريبة عالية والحصيلة المتوقعة منخفضة، ولا يكون هذا الحد مرتفعاً إلى درجة خروج عدد من المكلفين من نطاق الضريبة دون مبرر، فتخسر الإدارة الضريبية جزءاً من حصيلتها، ولا يعني ذلك أنه في جميع الأحوال يتقرر الحد الأدنى للتسجيل لاستبعاد المشروعات الصغيرة التي لم تبلغ هذا الحد، إذ نجد أنّ بعض الدول مثل بلجيكا، وفرنسا، واليونان، ومالطا تقرر تسجيل المشروعات الصغيرة للضريبة على القيمة المضافة ولكن بإجراءات خاصة.

1- المادة 413 و424 من القانون رقم 23، لسنة 2010م، بشأن النشاط التجاري الليبي.  
2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

ولما كان التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة يأخذ أحد الطريقتين، الأول: التسجيل  
الوجوبي أو الإجمالي والثاني: التسجيل الاختياري، لذلك يتعين أن نتعرض لهما بالتفصيل الآتي:  
أ- التسجيل الإجمالي:

يُعدُّ حدُّ التسجيل الذي يصبح عنده التسجيل إجبارياً في الضريبة على القيمة المضافة من  
الأمر الجوهري في تطبيق وتنفيذ هذه الضريبة، ويقصد بحدُّ التسجيل الحدُّ الذي يعين بنظام  
يصدر بمقتضى أحكام القانون،<sup>(1)</sup> وإذا تبني المشرع الليبي إصدار قانون لتطبيق الضريبة على  
القيمة المضافة وكان حدُّ التسجيل مئة وخمسون ألف دينار مثلاً يصبح المكلف القانوني بالضريبة  
ملزماً بالتسجيل عند بلوغه هذا الحد من خلال تعاملاته السنوية، ولا يخضع للتسجيل من هو دون  
هذا الحد، كما يجوز له التسجيل الاختياري أيضاً للاستفادة من مزايا تطبيق الضريبة وأهمها  
الخصم الضريبي وحق الرد للضريبة السابق خصمها كما سنوضح ذلك فيما بعد.

وتعتمد معظم الدول على كمية النشاط التجاري لتعيين حدِّ التسجيل الذي بموجبه يتحدد الشخص  
أو الجهة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، لذا يتم تحديد مستوى النشاط عادة على أساس رقم  
الأعمال للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة التي يقوم بتوريدها أو يقدمها الشخص خلال فترة  
معينة، وغالباً ما تكون هذه الفترة سنة كما هو الحال بالنسبة للمملكة المتحدة، وتعيّن بعض الدول  
مثل إندونيسيا حدود تسجيل مختلفة باختلاف الأنشطة، حيث تعيّن حدّاً لكل من أنشطة الخدمات  
والتصنيع وتجارة التجزئة، كما تتجه هذه الدول غالباً إلى تعيين حد تسجيل منخفض للخدمات  
بخلاف السلع ومن هذه الدول بوركينافاسو، وأيرلندا، وتتفاوت مستويات التسجيل الإجمالي  
للمكلفين بالضريبة على القيمة المضافة في الدول المطبقة لهذه الضريبة تفاوتاً كبيراً وفقاً  
للأوضاع الاقتصادية ومتوسط دخل الفرد، فهناك بعض الدول لم تضع حدّاً للتسجيل كالمجر  
فنلندا وإسبانيا والأرجنتين والبيرو والبرازيل، وهناك من يقوم بتخفيض هذا الحد إلى 6 آلاف  
دولار كما في السلفادور، وهناك من يرفع هذا الحد إلى أكثر من 200 ألف دولار كما في  
الصين،<sup>(2)</sup> ويوجد كذلك في الجزائر حدّان للتسجيل الأول خاص بالسلع وهو 80 ألف دينار  
والثاني خاص بالخدمات وهو 50 ألف دينار، وفي المغرب يصل حدُّ التسجيل بشكل عام إلى 2  
مليون درهم، وفي مصر يلزم قانون الضريبة على القيمة المضافة على كل شخص طبيعي  
أو اعتباري يبيع سلعاً أو يودي خدمات خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز قيمة مبيعاته 500,000

1- شيرين محمد حتاتة، تأملات في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، بحث، مجلة المال والتجارة،  
القاهرة، مصر، فبراير 2008، ص: 13

2- ذكي عبدا لهادي إبراهيم العريان، الضريبة على القيمة المضافة في إطار سياسة شاملة للإصلاح الضريبي  
في مصر، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

ألف جنيه،<sup>(1)</sup> ولكن يجب الأخذ في الحسبان أن البلاد التي وضعت حدوداً منخفضة للتسجيل الإجمالي قد واجهت صعوبات كثيرة، حيث تبين للإدارة الضريبية المختصة أنها في وضع لا يمكنها من إدارة عدد كبير من الخاضعين للضريبة، فمثلاً نجد المستوى المنخفض لحد التسجيل في غانا كان أحد أسباب فشل الضريبة في عام 1995م وأنها عندما أعادت الأخذ بهذه الضريبة في عام 1999 قامت برفع حدّ التسجيل من 20 ألف دولار في عام 1995م إلى 75 ألف دولار في عام 1999م، وبعبارة أخرى يمكن القول بأن استخدام حد تسجيل إجباري مرتفع يؤدي إلى عدم خضوع المنشآت الصغيرة والتركيز على المنشآت الكبيرة، وعلى الرغم من ذلك فإن دولاً كثيرة ذات قدرات إدارية ضعيفة نسبياً رفضت حد تسجيل إجباري مرتفع، اعتقاداً منها بأن حد التسجيل المنخفض يكون أكثر إنتاجاً للإيرادات لأنه يضم عدداً كبيراً من الممولين، وأن حدّ التسجيل المرتفع قد ينطوي على محاباة جائزة لصغار التجار بإعفائهم من الضريبة .

#### ب- التسجيل الاختياري:

تلجأ معظم الدول إلى إعفاء المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر من الضريبة على القيمة المضافة، وبذا لا تلتزم هذه المشروعات بالتسجيل لأغراض اقتصادية وإدارية، فمن ناحية تكون الإيرادات الضريبية المتوقعة منها قليلة مقارنة بالأعباء الإدارية التي يتحملها من المكلف والإدارة الضريبية لتنفيذ القانون ومع ذلك قد نجد المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغر أن من مصلحتها أن تسجل نفسها ولو اختياريًا للتمتع بمزايا القانون.

حيث يحق للمنشآت في المملكة المتحدة وفرنسا التقدم للتسجيل الاختياري حتى وإن لم تبلغ قيمة مبيعاتها السنوية حدّ التسجيل، وكذلك في استراليا يجوز لأي منشأة لا يتجاوز رقم أعمالها حد التسجيل القانوني التسجيل طوعاً إذا كانت تمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة.

ويطبّق في الصين وتنازانيا والفلبين نظاماً ضريبياً افتراضياً مبسطاً على المنشآت التي تقع تحت حد التكاليف، حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة على رقم أعمال بسيط بمعدل 2% إلى 4%، وفي بعض الدول النامية نجد أن المنشآت الواقعة تحت حد التكاليف تخضع لضريبة افتراضية تحسب عادة على رقم أعمال معين مثل كينيا، حيث تخضع الأنشطة التي لم يصل رقم أعمالها إلى حد التسجيل المحدد وهو خمسة مليون شلن كيني إلى معدل ضريبي بنسبة 3% من عائداتها الإجمالية<sup>(2)</sup>.

1- أيمن محمد عبد الفتاح محمد أنور الحكيم، دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، سنة 2011 ص: 158.

2- نهال أحمد فتحي، ملامح الضريبة على القيمة المضافة بين دولتي كينيا وإسبانيا، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية، القاهرة، مصر، سنة 2013م، ص: 3.

### ج- مزايا حد التسجيل:

- 1- الحد من عدد المسجلين بحيث يسهل متابعتهم والسيطرة عليهم من الإدارة الضريبية.
- 2- انخفاض تكلفة تحصيل الضريبة الارتفاع حصيلة كبار الصناع والمنتجين والتجار بالمقارنة للحصيلة المتوقعة من صغار التجار والمنتجين.
- 3- صعوبة الالتزامات التي سيفرضها المشرع التي سنبينها فيما بعد في الضريبة على القيمة المضافة من قبل صغار الصناع والمنتجين والتجار نظرا لضعف الوعي الضريبي لهم، ومن جانب آخر يحملهم تنفيذ هذه الالتزامات تكاليف كثيرة لا تتناسب مع حجم النشاط وضرورة وجود محاسب خاص لكل واحد منهم، الأمر الذي يستدعي عدم خضوعهم للتسجيل لدى مصلحة الضرائب.

### د- عيوب حد التسجيل:

- 1- يترتب على الأخذ بنظام حد التسجيل إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع الضريبي.
- 2- إثراء بعض الأشخاص على حساب الدولة، فالشخص المسجل يحصل الضريبة ويوردها للخزانة العامة، أما الشخص غير المسجل فيمكن أن يحصل الضريبة لحسابه.
- 3- وجود أكثر من سعر للسلعة الواحدة، فالشخص المسجل يبيع سلعته بسعر أعلى نظرا لتحميل الضريبة على السلع عند البيع، أما الشخص غير المسجل فلا يحمل الضريبة على السلعة عند البيع، فيصبح هناك سعران للسلعة الواحدة<sup>(1)</sup>.

وخلاصة القول وبرغم من المزايا العديدة لحد التسجيل وعيوب حد التسجيل كما أوضحنا يكون أمام المشرع الليبي إذا تبني إصدار قانون لفرض الضريبة على القيمة المضافة، أما عدم النص على حدّ معيّن للتسجيل والأخذ بعمومية الضريبة وبمفهوم المكلف العام الذي يتعامل في سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مع النص على إعفاء أنشطة معينة وأشخاص محددة الاعتبارات الاجتماعية واقتصادية وإدارية وله الحق في ذلك. أو الأخذ بحدّ معيّن للتسجيل وهو ما يقترحه الباحث وتطبيق نظام ضريبي افتراضي مبسط على المنشآت والأشخاص التي لم تصل إلى الحدّ اللازم لتسجيل وهو متتبعه التشريعات المقارنة كما أوضحنا فيما سبق.

### الفرع الثاني: المعيار الموضوعي لفرض الضريبة على القيمة المضافة (السلع والخدمات).

مما لا شك فيه أن تحديد المعيار الموضوعي لفرض الضريبة على القيمة المضافة يتعين معه التعرض للسلع والخدمات التي تخضع للضريبة على القيمة المضافة في كافة النظم المقارنة، ثم

1- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 101-102.

نعرج إلى السلع والخدمات التي نص عليها المشرع الليبي في القانون رقم 19 لسنة 1992م بشأن ضريبة الاستهلاك والتي تصلح الإمكان فرض الضريبة على القيمة المضافة عليها مع إضافة سلع وخدمات أخرى وتعرض لذلك تفصيلاً على النحو التالي:

### أولاً- السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في التشريعات المقارنة.

تتباين الضريبة على القيمة المضافة تبايناً كلياً في التطبيق العملي بين دول العالم المختلفة من حيث تحديد السلع والخدمات التي تخضع للضريبة على القيمة المضافة وفي نوعية الأنشطة الاقتصادية التي يمكن تطبيق هذه الضريبة عليها، وتطبق كل دولة الضريبة على القيمة المضافة بما يتناسب مع ظروفها وأوضاعها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، والأصل أن تفرض الضريبة على القيمة المضافة على كل السلع والخدمات التي يتم تداولها داخل الدولة كما تفرض أيضاً على السلع والخدمات التي يتم استيرادها من الخارج، إلا أنه يوجد بعض التشريعات التي لا تخضع الخدمات للضريبة على القيمة المضافة وتكتفي بفرضها على السلع فقط، وعلى ذلك يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بإحدى طريقتين، **الطريقة الأولى:** يتم فرض الضريبة على كافة السلع والخدمات بوجه عام ثم إعفاء بعض السلع والخدمات من الخضوع بموجب نصوص قانونية صريحة في القانون الخاص بالضريبة.

**والطريقة الثانية:** إعداد قوائم بالسلع والخدمات التي تسري عليها الضريبة، وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة، وكل سلعة أو خدمة يرى فيما بعد إخضاعها للضريبة أو إعفاؤها من الخضوع تضم إلى هذه القوائم أو تستبعد منها<sup>(1)</sup>.

- وبناء على ذلك تناولت بعض التشريعات المقارنة مثل التشريع الفرنسي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بفرضها على جميع السلع والخدمات بسعر كقاعدة عامة وبسعر عام قدره 20% ثم استثنيت بعض السلع والخدمات وحددت لها سعراً ضريبياً أقل قدره 10% مثل بعض المواد الغذائية، وبعض النباتات الصيدلانية، ونقل الركاب المحلي، وبعض أعمال تجديد وإصلاح المساكن الخاصة، وبعض أعمال التنظيف في المنازل الخاصة، وبعض جمع النفايات المنزلية، وبعض خدمات الرعاية المنزلية، وخدمات والمقاهي والنوادي الليلية وخدمات أخرى حددت لها سعر صفر%. وقد اتبعت بريطانيا الطريقة نفسها حيث فرضت الضريبة على جميع السلع والخدمات بسعر أساسي 20% واستثنيت بعض السلع والخدمات وحددت لها سعراً ضريبياً أقل من السعر الأساسي وقدره 5% مثل مقاعد السيارات للأطفال والسكن الاجتماعي وإمدادات الغاز الطبيعي وإمدادات الكهرباء والمنشآت المحلية الموفرة للطاقة وغاز البترول المسال وزيت

1- سمير سيد حامد، المشكلات المتوقعة من تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة بنها، مصر، سنة 2014، ص: 28-29.



التدفئة وبعض تجديد وإصلاح الممتلكات غير المنقولة، وتفرض الضريبة علي السكن الاجتماعي والكتب المطبوعة (باستثناء الكتب الالكترونية) والمجالات وتجديد المساكن الخاصة وإمدادات المياه المنزلية والمواد الغذائية الأساسية(باستثناء الأغذية المجهزة أو المطهية مسبقا) وزراعة الزهور والنباتات الإنتاج الأغذية والمنتجات الصيدلانية الموصوفة، وبعض الإمدادات الطبية، ونقل الركاب المحلي، وملابس الأطفال و الأحذية، والحيوانات الحية المخصصة للاستهلاك البشري، وإمدادات البترول وبناء المباني السكنية، و بعض الإمدادات اللازمة لتشييد مبانٍ جديدة وخدمات الصرف الصحي والدراجات النارية وبعض سبائك الذهب والقطع النقدية بسعر صفر%. وتفرض الضريبة على القيمة المضافة في أيرلندا بسعر أساس 23% على جميع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وتفرض بسعر 13.5% على بعض المواد الغذائية والسكن الاجتماعي وتجديد وإصلاح المساكن الخاصة والتنظيف في المنازل الخاصة وبعض الإمدادات الزراعية والرعاية الطبية وطب الأسنان وجميع النفايات المنزلية ومعالجة المياه المستعملة وإصلاحات طفيفة للدراجات الهوائية، و الأحذية و السلع الجلدية والغاز الطبيعي والكهرباء وأعمال البناء في المباني الجديدة والخدمات المتعلقة برعاية جسم الإنسان وبعض الخدمات الصحية وخدمات التصوير الفوتوغرافي والأعمال الفنية والتحف والخدمات التي يقدمها الجراحون البيطريون، والزهور والنباتات للاستخدام الزخرفي، وتفرض بسعر 9% على بعض المواد الغذائية والأكلات السريعة وبعض الحانات والمقاهي والصحف والدوريات، والإقامة في الفنادق والمطاعم (باستثناء جميع المشروبات) واستخدام المرافق الرياضية وتصفيف الشعر، وتفرض الضريبة بسعر 4.8% على الثروة الحيوانية المعدة للاستخدام في المواد الغذائية وبعض الإمدادات الزراعية، وتفرض بسعر صفر % لبعض الكتب وبعض المواد الغذائية وبعض الأعلاف الحيوانية وبعض الأسمدة وبعض الأدوية للاستهلاك البشري وبعض الأدوية للاستخدام البيطري باستثناء الحيوانات الأليفة وبعض المعدات الطبية والملابس والأحذية للأطفال، ونقل داخل المجتمعات المحلية والنقل الدولي. وتفرض الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الجزائري بسعر أساسي 19% على جميع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وبسعر 14% على السلع الأساسية المختلفة وسعر 9% على السلع والخدمات المتعلقة بالزراعة وإنتاج وتوزيع السكر والزيت الصالحة للأكل والسلع والخدمات المتعلقة بالشحن وبعض منتجات الحديد والصلب وخدمات الانترنت وأعمال البناء والخدمات المتعلقة بالسياحة والمطاعم وتأجير السيارات وبسعر صفر علي الصادرات والخدمات المتعلقة بها. وفي المغرب تفرض الضريبة على القيمة المضافة بسعر أساسي 20% على جميع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وبسعر

14% على أنواع معينة من السيارات وبسعر 10% على السياحة وبعض المواد الغذائية وأنواع معينة من المنتجات المالية والبتروول وبسعر 7% على المواد الغذائية الأساسية وإمدادات المياه والأعلاف الحيوانية وبعض السيارات<sup>(1)</sup>. وتفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر على جميع السلع والخدمات إلا إن المشرع المصري اتبع أسلوباً فريداً جمع فيه خصائص الطريقتين معا حيث نص في المادة (2) من قانون الضريبة على القيمة المضافة: (تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرفق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة في كافة مراحل تداولها إلا ما استثنى بنص خاص<sup>(2)</sup>). وقد قسم المشرع المصري السلع والخدمات الخاضعة إلى ضريبة الجدول أو القائمة المرفقة بالقانون سالف الذكر إلى قسمين الأول السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط وتشمل التبغ الخام أو غير المصنوع، والتبغ المصنوع (السيجار. وتبغ الغليون. والمكبوس. والسيجار التوسكاني) والسجائر العبوات الأخرى، والمعسل والنشوق والمضغطة، ودخان الشعر المخلوط وغير المخلوط، وخلصات وروائح التبغ، ومنتجات النفط كالبنزين ومشتقاته محلي ومستورد، وزيت الطعام النباتية وزيت وشحوم حيوانية أو نباتية مهدرجة جزائياً أو كلياً والمقرمشات والمنتجات المصنعة من الدقيق والحلوة من العجين عدا الخبز بجميع أنواعه والبطاطس المصنعة (الشيبيسي وإبداله) والأسمدة، والمبيدات الزراعية، والجبس، والمقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) والصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي والنقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس. سكة حديد) والخدمات المهنية والاستشارية، والإنتاج الإعلامي والبرامجي والأفلام السينمائية والتلفزيونية والتسجيلية والوثائقية وإعمال الدراما التلفزيونية والمسرحية، والقسم الثاني السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتخضع ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط، وهي المياه الغازية والجعة (البيرة) غير الكحولية والكحوليات والمشروبات الروحية، ولمحضرات لعطور أو تطرية أو تجميل لتلفزيونات (أكبر من 2 بوصة) والثلاجات (أكبر من 16 قدم) والديب فريزر، وأجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة والسيارات الخاصة لنقل الأشخاص في ملاعب الجولف والسيارات المماثلة وسيارات الركوبة حتى 1600سم<sup>3</sup> أو ذات المحركات الدوارة فيما عدا المركبات ذات الثلاث عجلات التي تعمل بمحرك دراجة نارية وسيارات الركوبة سعة السلندرات 1061 سم<sup>3</sup> حتى 2000سم<sup>3</sup> أو ذات المحركات الدوارة وسيارات نقل البضائع

1- ذكي عبدا لهادي ذكي إبراهيم العريان، الضريبة على القيمة المضافة في إطار سياسة شاملة للإصلاح الضريبي في مصر، مرجع سبق ذكره، ص: 94 وما بعدها  
2- المادة 2 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

والأشخاص معا وسيارات الجيب وسيارات مجهزة للرحلات ومعسكرات مجهزة للمعيشة ومقطورات مجهزة للرحلات، وخدمات الاتصالات عن طريق شبكة المحمول<sup>(1)</sup>.

ثانياً- السلع والخدمات التي تصلح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الليبي:

نص المشرع الليبي على ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك وهي الضريبة التي تفرض على السلع والخدمات عند تصنيعها أو إنتاجها داخل البلاد أو على مثيلاتها المستوردة من الخارج وتحدد السلع التي تخضع لهذه الضريبة وسعر الضريبة عن كل سلعة منها بقرار من اللجنة الشعبية العامة بناء على عرض اللجنة الشعبية العامة للتخطيط والتجارة والمالية،<sup>(2)</sup> وطبقا لقرار أمين اللجنة الشعبية للتجارة والمالية سابقا رقم 493 لسنة 1993 المعدل بالقرار رقم 6 لسنة 2002ف، يخضع للضريبة على الاستهلاك السلع الآتية:

- 1- مصنوعات سكرية.
- 2- منتجات المخابز الفاخرة (بسكويت).
- 3- مياه معدنية ومياه غازية، ثلج جليد (باستثناء مياه معدنية لأغراض العلاج).
- 4- ليمونظه ومياه غازية معطرة ومياه معنية معطرة ومشروبات أخرى غير كحولية باستثناء محضرات معدة خصيصا لتغذية الأطفال والمرضي).
- 5- جعة بدون كحول.
- 6- حفظات الأطفال.
- 7- قطن نسائي.
- 9- بطاطين.
- 10- أحذية مختلفة.
- 11- أجر أحمر .
- 12- خزف وبلاط.
- 13- زجاج وزجاج مشغول.
- 14- مواسير لإسالة المياه.
- 15- أفران الطبخ.
- 16- أبواب ونوافذ الألمونيوم.
- 17- ثلاجات ومجمدات.

---

1- محمد إبراهيم أبو شادي، الضريبة على القيمة المضافة، ط: الثانية، دار النهضة العربية، شارع الخالق ثروت، القاهرة، مصر، سنة 2019م، ص:6.

2- المادة الأولى من قانون رقم 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج والاستهلاك الليبي.

- 18- نضائد.
- 19- أسلاك الكهرباء.
- 20- جرارات زراعية.
- 21- سيارات لنقل الركاب.
- 22- سيارات لنقل البضائع (شاحنات).
- 23- عربات يدوية.
- 24- أثاث وأجهزة من خشب أو معدن عادي وغيره.
- 25- هوائيات عادية.
- 26- ملح طعام.
- 27- جبس مكلس.
- 28- جسور وأربطة وضمادات.
- 29- طلاء وورنيش ودهانات.
- 30- مخاليط عطرية.
- 31- شامبو.
- 32- صابون.
- 33- صابون أخضر.
- 34- صابون مسحوق.
- 35- إطارات خارجية وداخلية.
- 36- خيوط من ألبان صناعية وتركيبية.
- 37- ملابس جاهزة.
- 38- حديد للتسليح.
- 39- أجهزة استقبال للإذاعة المرئية والمسموعة.
- 40- أطباق استقبال البث المرئي<sup>(1)</sup>.

وخلاصة القول إن التشريعات الضريبية المقارنة تقرر وجودا وعدما لفرض الضريبة على السلع والخدمات بأحد الطريقتين، الأولى: أن تحدد قاعدة عامة وسعر محدد على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وتحدد قوائم وجداول بالسلع والخدمات المعفاة، وأما الطريقة الثانية فيتم فرض الضريبة بحصر السلع والخدمات الخاضعة لها في قوائم وجداول بحيث تعد السلع

---

1- قرار أمين اللجنة الشعبية للتجارة والمالية رقم 493 لسنة 1993 والمعدل بالقرار رقم 6 لسنة 2002 بشأن السلع والخدمات التي تخضع لضريبة الاستهلاك.

والخدمات غير المنصوص عليها في تلك القوائم والجداول غير الخاضعة للضريبة، ويرى الباحث أن أفضل الطرائق لفرض الضريبة على القيمة المضافة هي الطريقة الأولى حيث تفرض الضريبة على كافة السلع والخدمات بسعر عام، ويمكن تحديد أسعار خاصة على بعض السلع والخدمات، على سبيل الحصر وثم النص على السلع والخدمات المعفاة في قوائم وجداول علي سبيل الحصر وهذه الطريقة تجنبنا العيوب والانتقادات التي تعرضت لها الضريبة على الإنتاج والاستهلاك، ولذلك نقول ومن الأنسب فرض الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الليبي باتباع هذه الطريقة بوصفها أفضل الطرائق في التطبيق وأسهلها للإدارة الضريبية والخاضعين للضريبة.

## المطلب الثاني:

### أسعار الضريبة والواقعة المنشئة لها وقواعد خصمها وردها

تهدف كافة التشريعات الضريبية عند فرضها للضريبة إلى الوصول للسعر الأمثل الذي يتناسب مع أوضاع الخزانة العامة من جهة وأوضاع المكلفين أو الممولين من جهة أخرى، إلا أنها اختلفت حول طريقة الوصول إلى هذا الهدف لاسيما في الضريبة على القيمة المضافة، فمنها من أخذ بالسعر العام ومنها من تبني أكثر من سعر أساسي إلى جانب تقريرها لعدد من الأوعية المعفاة و الأخرى الخاضعة للضريبة بسعر صفر، ويعد نظام خصم الضريبة وردها دعامة أساسية في النظام الضريبي للقيمة المضافة وقد استعارته كافة النظم الضريبية المطبقة للضريبة على القيمة المضافة منعا لتراكم الضريبة، وهذا نظام يسمح للمكلف بخصم واسترداد الضريبة على القيمة المضافة التي دفعها عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة من الضريبة النهائية المستحقة عليه وهذه تعد سمة أساسية لها، و نوضح ذلك بالتفصيل على النحو التالي :

#### الفرع الأول: أسعار الضريبة على القيمة المضافة والواقعة المنشئة لها.

سعر الضريبة هو المعيار الذي يتم على أساسه تحديد مقدار الضريبة الواجب سدادها للخزانة العامة ويعد معدل الضريبة معدلا نسبيا، والاتجاه السائد في معظم دول العالم هو اعتماد معدل وحيد للضريبة على القيمة المضافة في حين تستخدم بعض الدول معدلات عدة للتمييز بين أهمية السلع والخدمات، بحيث يتم إخضاع السلع والخدمات واسعة الاستهلاك لمعدلات منخفضة في حين يتم تطبيق معدل مرتفع على السلع والخدمات الكمالية، وان فرض سعر واحد أو أسعار مختلفة يشكل أمرا جوهريا جدير بان يؤخذ في الحسبان عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وقد اختلف الفقه والتشريعات المطبقة لها في ذلك، وتعد الواقعة المنشئة للضريبة هي التي تحدد وقت نشؤ الدين الضريبي في ذمة المكلف، كما تتعدد الوقائع المنشية للضريبة بحسب اتساع نطاق تطبيقها من خلال تداول السلع والخدمات الخاضعة للضريبة. وهذا ما سيتم توضيحه من خلال الآتي:

#### أولاً- معدل وفئة الضريبة على القيمة المضافة.

يعرّف السعر الضريبي بوجه عام بأنه: النسبة التي تؤخذ كضريبة من المال أو الخدمة الخاضعة للضريبة، ويخضع هذا السعر للظروف والمعطيات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسة لكل الدولة (1).

1- جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي (سورية نموذجا) رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد الجمهورية العربية السورية، سنة 2015م، ص: 14.

## أ- أنواع أسعار ومعدلات الضريبة على القيمة المضافة.

تتعدد أنواع السعر الضريبي للضريبة على القيمة المضافة إلى أنواع عدة، منها السعر العام والسعر المنخفض، والسعر الخاص، والصفري، ونوضح ذلك بالتفصيل الآتي:

1. المعدل العام أو الرئيسي (السعر الأساسي): هو السعر الذي يحدده المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة، ويفرض على كافة السلع والخدمات ما لم يقرر المشرع سعراً آخر لسلع وخدمات معينة، وهو يدور ما بين 10 إلى 15% حسب التشريعات الضريبية المقارنة.

2. المعدل المنخفض أو السعر المنخفض: وهو السعر الذي ينص عليه المشرع ويكون أقل من السعر الأساسي، ويقرره المشرع بشأن بعض السلع والخدمات لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية وعادة لا يتجاوز 5% وهذا السعر مطبق على سلع الجدول رقم 2 المرفق بالقانون رقم 11 لسنة 1991 قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري<sup>(1)</sup>.

3. المعدل أو السعر الخاص: هو السعر الذي يقرره المشرع وعادة ما يكون أقل من السعر الأساسي أو أعلى منه بشأن سلع وخدمات محددة على سبيل الحصر مثل سعر الضريبة على المشروبات الكحولية والأدخنة وصناعة الأثاث الخشبي وعامة الأسعار الخاصة بسلع الجدول رقم 1 المرفق بالقانون رقم 11 لسنة 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات في مصر<sup>(2)</sup>.

4. المعدل الصفري (سعر صفر): هو السعر الذي يحدده المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة ويكون سعر الضريبة (صفر) وذلك على السلع والخدمات التي يتم تصديرها إلى الخارج طبقاً للشروط والأوضاع التي يحددها القانون واللوائح التنفيذية<sup>(3)</sup>.

وهناك فرق بين معدل صفر والإعفاء وهو ما سيتم توضيحه في المبحث التالي في المطلب الأول.

## ب- موقف الفقه من وحدة وتعدد سعر الضريبة على القيمة المضافة.

لقد اختلف الفقه الضريبي فيما بينهم حول توحيد سعر الضريبة على القيمة المضافة وتعدد هذا السعر، ولكل منهم أدلته وأسانيده، ونوضح ذلك بالتفصيل، وذلك على النحو الآتي:

### 1- توحيد سعر الضريبة على القيمة المضافة.

يرى أنصار هذا الاتجاه أن وجود سعر واحد هو الأفضل سواء من الناحية الإدارية أو الاقتصادية، فمن الناحية الاقتصادية فإن تعدد الأسعار الضريبية يشوّه الاختيارات الاقتصادية

1- سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م ولائحته التنفيذية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر 2020م، ص:40.

2- خالد عبد العليم عوض، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق، كلية الحقوق، مصر، سنة 2006م، ص:70.

3- رمضان صديق محمد، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 2017م، ص:39.

ويجعل الضريبة غير حيادية في اتجاه اختيار المستهلك بين السلع منخفضة السعر و الأخرى التي يرتفع السعر عليها، و من الناحية الإدارية فان تعدد الأسعار الضريبية علي القيمة المضافة يؤدي إلى زيادة تكلفة الإدارة الضريبية وتقلل من كفاءة تطبيق القانون، كما يرى بعض الفقه أن اختلاف السعر الضريبي يضعف من قدرة الحكومة على تحقيق التوزيع العادل للدخل والثروة عن الضرائب وغيرها من أدوات السياسة المالية كالدمع مثلا ، غير أن تعدد أو اختلاف أسعار الضريبة علي السلع يمثل أداة حادة اتجاه العدالة الضريبية، إذ قد ترى الدولة محاباة السلع التي يكون استهلاك الفقراء منها أكبر من استهلاك الأغنياء كالسلع الغذائية، بينما تفرض الضريبة بسعر مرتفع على السلع التي يُقبل عليها الأغنياء كالسلع الكمالية و الترفيهية، لذلك يفضل بعضهم أن يكون السعر الضريبي على القيمة المضافة موحداً على كافة السلع والخدمات، وأن تتجه الحكومة إلى دعم الفقراء و ذوي الدخل المحدود بوسائل أخرى بخلاف الضريبة، إما بزيادة أجورهم ومرتباتهم، أو بتوفير هذه السلع بأسعار مناسبة في السوق،<sup>(1)</sup> بالإضافة إلى أن السعر الواحد يبسط دفاتر وفواتير الممول الضريبي ويسهل إعداد النماذج الضريبية ويسهل فهمها ويلغي الحاجة لفتح سجلات منفصلة للمشتريات والمبيعات تبعا للمعدل الواجب تطبيقه، كما أن تطبيق السعر الواحد يزيد من حصيلة الضريبة و يسهل على الإدارة الضريبية تدقيق ضريبة القيمة المضافة و أخيرا السعر الواحد يلغي المعاملة التفضيلية للسلع والخدمات<sup>(2)</sup>.

## 2- تعدد سعر الضريبة على القيمة المضافة.

يرى أنصار فكرة تعدد الأسعار أن فرض الضريبة على القيمة المضافة بأكثر من سعر تستخدم لمساعدة ذوي الدخل المنخفضة والفقراء ممن يزيد استهلاكهم للسلع الأساسية، لذلك تقتضي العدالة أن يخفف المشرع سعر الضريبة علي السلع الأساسية حتى يتمكن الفقراء من الحصول عليها كاملة دون أعباء إضافية لا يستطيع أن يتحملها دخلهم المحدود، مع تركيز الضريبة على السلع الرفاهية والكمالية وتخفيضها على السلع والخدمات الضرورية، كما يمكن أن يقرر معاملات ضريبية خاصة بالإعفاء أو باستخدام الضريبة بسعر صفر لمجموعات معينة من السلع والخدمات، وذلك لاعتبارات إنسانية أو اجتماعية أو تطبيقاً لاتفاقيات دولية فتعفي الهيئات الدبلوماسية مثلا ، كما يرى بعض الفقه ورجال السياسة أن فرض الضريبة على القيمة المضافة بأكثر من سعر يحقق العديد من المصالح للحكومة نظرا لأنه يزيد من التأثير الشعبي لها، على أساس أن الجمهور يفضل السلع والخدمات التي يستهلكها محدود الدخل لسعر أقل من السعر الذي

1- ذكي عبد الهادي العريان، مرجع سبق ذكره، ص:115.

2- أسماء رضوان عارف، تحليل مشاكل تقدير القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة وأثر فروق الفحص الضريبي على القوائم المالية، دراسة تطبيقية على منطقة شمال الدلتا، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر، سنة:2018م، ص:41.



تخضع له السلع والخدمات التي يستهلكها الأغنياء، ولذلك فإن بعض الحكومات تفضل أن يكون هناك أكثر من سعر للضريبة على القيمة المضافة لجذب المزيد من أصوات الناخبين محدودي الدخل الذين يمثلون القاعدة العريضة من الشعب لاسيما في الدول النامية،<sup>(1)</sup> وبالرغم من المزايا السابقة لتعدد أسعار الضريبة على القيمة المضافة فقد انتقد أنصار السعر الواحد للضريبة على القيمة المضافة بأن الأسعار المتعددة تعمل على تشويه اختيارات كل من المستهلك والمنتج، بل تعتبر وسيلة لمحاباة أسر معينة على حساب الأسر الأخرى، ولأن تعود بالفائدة على المستهلك النهائي؛ لأن فرض أسعار متعددة يجعل التجار يتلاعبون في أسعارهم بشكل يتلاءم مع ظروف السوق، كما يحتاج فرض السعر المتعدد إلى وجود فريق من العاملين الأكفاء والمؤهلين على مستوى عالٍ بالإضافة إلى أن الأسعار المتعددة على القيمة المضافة تؤدي إلى تآكل وعاء الضريبة وزيادة التكاليف الإدارية التي تتحملها الإدارة الضريبية، ما يؤدي إلى زيادة تكاليف التنفيذ التي يتحملها الممولون.<sup>(2)</sup>

وخلاصة القول وبالنظر إلى الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والعلمية نجد انه لا بد من تجاوز فكرة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بسعر واحد، وانه لا مناص من تطبيق أسعار متعددة لهذه الضريبة مع مراعاة عدم المبالغة في هذا التعدد، وذلك لأغراض تتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية وتخفيف عبء الممول الضريبي، ويرى الباحث أنه إذا تبني المشرع الليبي إصدار قانون بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في ليبيا أن يتم عمل معدل عام 10% على جميع السلع والخدمات، ويتم الاحتفاظ بسعر صفر بالنسبة للصادرات مع وجود بعض الاستثناءات على بعض السلع والخدمات بأسعار خاصة على سبيل الحصر، والنص على السلع والخدمات المعفاة في قوائم أو جداول كما أوضحنا فيما سبق.

#### ثانياً- الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة.

المقصود بالواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة استحقاق الضريبة، وتتمثل في تلك الواقعة الموجبة للحق الدولة، ولقد اختلفت التشريعات المقارنة المطبقة للضريبة على القيمة المضافة في إحكامها وسوف نوضح ذلك على النحو التالي:

#### أ- تعريف الواقعة المنشئة للضريبة وأهميتها:

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة تلك الواقعة الموجبة لحق الدولة في تحصيل

1- عبد الستار عبد الحميد سلمي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية بالقاهرة، مصر، سنة 2005، ص 40.

2- ندى هديوه، الضريبة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، الجمهورية العربية السورية، سنة 2020م، ص: 206.

قيمة الضريبة المفروضة على المكلف طبقاً للقانون الذي يفرضها، وبعبارة أخرى تعني الواقعة التي تنشئ دين الضريبة في ذمة المكلف، والواقعة المنشئة للضريبة أهمية خاصة، وهي:

- 1- تحقق الدين الضريبي في ذمة الممول.
- 2- بمجرد تحقق الواقعة يلتزم المكلف بإصدار الفاتورة الضريبية بقيمة مبيعاته والضريبة المستحقة عليه.
- 3- يلتزم بتحصيل قيمة الضريبة من المكلف بأدائها<sup>(1)</sup>.

4- يستوجب تدوينها في السجلات والدفاتر الضريبية الملزم بأدائها، ومن ثم الإقرار عنها عند تقديم إقراره الضريبي في خلال المدة المحددة لتقديم الإقرار وتوريدها لمصلحة الضرائب<sup>(2)</sup>.

#### ب- موقف التشريعات المقارنة والفقهاء من الواقعة المنشئة للضريبة.

اختلفت التشريعات المقارنة المطبقة للضريبة على القيمة المضافة في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة حسب طبيعة الوعاء الخاضع لها، وهو الأمر الذي أدى إلى اختلاف الفقهاء حول بيان هذه الواقعة، ونوضح ذلك تفصيلاً على النحو التالي:

#### 1- موقف التشريعات المقارنة في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة.

تنتم الضريبة على القيمة المضافة باتساع نطاق تطبيقها كما بينا فيما سبق، وبالتالي تتعدد الوقائع المنشئة لها بحسب طبيعة الوعاء إذا كان توريد سلعة أو تقديم خدمة، وبحسب ما إذا فرضت في السوق المحلي أو في حالة الاستيراد، وسوف نبين ذلك على سبيل المثال في بعض التشريعات المقارنة:

#### \* الواقعة المنشئة للضريبة في التشريع الفرنسي.

تختلف القواعد والأحكام التي تطبق على السلع والخدمات، فالضريبة تستحق على السلع بمجرد تسليم السلعة ولو لم تصدر الفواتير عن تلك السلعة، وتستحق الضريبة ولو لم يتم سداد ثمن السلعة أو تم دفعه بالتقسيط، وتستحق الضريبة على الخدمات عند استلام الثمن من المشتري، وفي حالة كون الخدمة تستلزم أداءات متتالية فإن الواقعة المنشئة للضريبة يبدأ حينما تنتهي المدة التي تنفذ فيها هذه الأداءات وذلك عملاً بنص المادة (269\_11) من المدونة العامة للضرائب. أما بالنسبة إلى الاستيراد تستحق الضريبة عند الإفراج الجمركي، أما بالنسبة للتصرفات الشخصية

1- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص:83.

2- وائل يوسف خليل نصار، الضريبة على القيمة المضافة في فلسطين، رسالة دكتوراه، جامعة طنطا، كلية الحقوق، قسم الاقتصاد والمالية، سنة 2018م، ص:163.

فإن الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة تتحقق عند أول استعمال للسلع والخدمات التي يقدمها الخاضع للضريبة لنفسه<sup>(1)</sup>.

\* الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري.

- بالنسبة للسلع والخدمات المحلية:

- بيع السلع المحلية الصنع بمعرفة المنتج الصناعي أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة.
- أداء الخدمة بمعرفة المكلف في كافة مراحل بيعها أو أدائها أو تداولها.
- استعمال السلعة أو الخدمة بمعرفة المكلف في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية، ويعد بيعا في حكم هذا القانون ما يلي وأيهما سبق، إصدار الفاتورة الضريبية أو تسليم السلعة أو تأدية الخدمة أو أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة ويعد في حكم البيع الاستعمال الشخصي<sup>(2)</sup>.

- بالنسبة للسلع وخدمات المستورد:

فتستحق الضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي، أيًا كان الغرض من استيرادها، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها.

- بالنسبة للسلع والخدمات الخاصة بالمناطق الحرة:

السلع والخدمات الخاصة بالمناطق الحرة لها معاملة خاصة في القانون كما يلي:

- السلع والخدمات الواردة لهذه المناطق لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن الحرة ما عدا سيارات الركوب تخضع بسعر صفر.
- السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحرة إلى خارج البلاد تخضع للضريبة بسعر صفر.
- ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات إلى المناطق والمدن الحرة بغرض الاستهلاك المحلي تستحق عليه الضريبة وكذلك الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق والمدن الحرة تستحق عنه الضريبة أيضا.
- السلع والخدمات المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة عند سحبها للاستهلاك المحلي فإنها تعامل معاملة الاستيراد<sup>(3)</sup>.

1- شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، قسم المالية العامة، سنة 2002م، ص: 22- 23.

2- المأمون علي عبد المطلب، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والواقع التطبيقي في مصر، بحث الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، العدد 528، 2017م، ص: 102.

3- أسماء رضوان عارف، مرجع سبق ذكره ص: 66-67.

## 2- موقف الفقه الضريبي من الواقعة المنشئة للضريبة.

اختلف الفقه الضريبي حول الأساس الواجب اتباعه في تحديد المبيعات وطريقة الدفع التي تثبت حدوث الواقعة المنشئة للضريبة إلى اتجاهين.

**الاتجاه الأول:** يرى إن البيع يتم بمجرد انتقال ملكية السلع المبيعة مقابل الثمن الذي دفعه المشتري سواء كان نقوداً أو ديناً شخصياً على المشتري أو ورقة تجارية، ويُعدُّ هذا المقابل في حد ذاته دليلاً قاطعاً على حدوث البيع، ولا يغير من هذه الحقيقة كون هذا المقابل نقوداً أو ورقة تجارية أو شيئاً آخر (أي مبيعات نقدية أو آجلة).

**الاتجاه الثاني:** يقتصر على الصفقات التي يتم فيها تحصيل الثمن نقداً، أما الصفقات التي يكون فيها المقابل شيئاً آخر غير النقود فهي ليست بيعاً<sup>(1)</sup>.

ومن خلال ما سبق شرحه يرى الباحث أن الواقعة المنشئة للضريبة هي عملية توريد السلعة سواء كان البيع نقداً أو ديناً شخصياً أو بورقة تجارية، أما بالنسبة للخدمات فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي تأدية الخدمة أو التعهد بها، والواقعة المنشئة للضريبة للسلع المستوردة هي عملية الإفراج الجمركي.

### الفرع الثاني: قواعد خصم و رد الضريبة على القيمة المضافة.

تُعدُّ قواعد خصم و رد الضريبة جوهر الضريبة على القيمة المضافة، وهو الابتكار الذي أعطاها شخصيتها بين الأوساط الضريبية على مستوى العالم، ومن دونها أي من دون قواعد الخصم والرد تصبح الضريبة عيباً ثقيلاً على كلِّ من الممول والمستهلك والاقتصاد بصفة عامة، وقد نصت عليه كافة التشريعات الضريبية المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، وسوف نوضح نظام الخصم والرد وذلك على النحو التالي:

#### أولاً- خصم الضريبة على القيمة المضافة.

يعد خصم الضريبة على القيمة المضافة من المزايا التي منحها المشرع للمكففين بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة، ويقضي الأمر أن نوضح تعريفه وأهميته وحالاته كما ورد في التشريعات الضريبية المطبقة لهذه الضريبة.

#### أ- التعريف وأهمية الخصم الضريبي:

يقصد بالخصم الضريبي الميزة التي يمنحها المشرع إلى المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها (المسجل لدى مصلحة الضرائب) بأن يؤدي الضريبة على قيمة ما أضافه للسلعة فقط في كل مرحلة من مراحل تداولها من دون أن يتحمل بالضريبة على مستلزمات إنتاجها أو يتحمل

1- عبد المنعم عبدالغنى على، الضريبة على القيمة المضافة، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، بدون سنة نشر، ص: 52- 53.

الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة البائع المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيع السلعة، وذلك يمنح المسجل حق خصم الضريبة السابق تحميلها على مشترياته من الضريبة المستحقة علي مبيعاته خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار،<sup>(1)</sup> ويحقق خصم الضريبة أهمية وأهدافاً نوضحها على النحو التالي:

- 1- يعد نظام الخصم عنصراً محفزاً للمسجل، ويجعله يذكر حقيقة مشترياته بأقصى درجة من الوضوح حتى يستفيد أقصى ما يكون من ميزة خصم الضريبة على المدخلات<sup>(2)</sup>.
- 2- من شأن هذا النظام أن يجعل الضريبة مفروضة على القيمة المضافة للسلعة وليس على القيمة الكلية للسلعة ما يؤدي إلى تضيق فرص التهرب.
- 3- يؤدي نظام الخصم إلى عدم ارتفاع أسعار السلع والخدمات؛ لعدم دخول الضريبة ضمن سعر السلعة.

4- يعمل هذا النظام على القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي.

5- يعد نظام الخصم من أهم وسائل الرقابة على ضريبة القيمة المضافة، وذلك لأنّ هذا النظام يراقب نفسه بنفسه.

6- هذا النظام يخفف من عيب الإدارة الضريبية في فحص السجلات والفواتير والمستندات وتتبع حجم المبيعات... الخ من أساليب الفحص المختلفة، حيث يكفي أن تتأكد الإدارة الضريبية من صحة البيانات الواردة بالإقرار ومطابقتها للمستندات<sup>(3)</sup>.

#### ب- حالات خصم الضريبة على القيمة المضافة.

حددت التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة حالات الخصم الضريبي، ولكل حالة من هذه الحالات شروط خاصة بها نبينها على النحو التالي:

1- خصم الضريبة على المردودات من مبيعاته (المسترجع).

أجاز المشرّع المصري للمسجل أن يخصم ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وفقاً للشروط الآتية:

- يخصم فقط ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة.

- يشترط أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وتم قيد بياناتها في

---

1 - جلال الشافعي، الضريبة على القيمة المضافة (آليات التطبيق في مصر)، بحث الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب 2015م، ص: 19- 20.

2 - حميد بوزيدة، فتحية الجوزي، الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة وانعكاساتها على المالية العامة، حالة الجزائر، بحث مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23 العدد 1 2020م، ص: 52.

3- سمير سيد حامد هريدي، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

الدفاتر والسجلات المنظمة للمسجل وتم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تحصيلها لحسابه بدفتر المسجل.

- يصدر المسجل شعار خصم (إضافة) مؤرخا، ويحمل رقما مسلسلا مثبتا به بيانات كل من البائع والمشتري، على أن يبين به عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية وتاريخها.

2- خصم الضريبة على المدخلات.

الضريبة على المدخلات هي الضريبة التي تحمّلها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة والمتعلقة بإنتاج أو بيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة<sup>(1)</sup>.

حيث أجاز المشرّع للمسجل أن يخصم ما سبق تحصيله من ضريبة على المدخلات من السلع والخدمات سواء كان مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة<sup>(2)</sup>.

3- الخصم على المدخلات من رصيد المخزون السلعي.

للمسجل خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته من رصيد المخزون السلعي في تاريخ تسجيله وفقا للضوابط والشروط الآتية:

- إمساك دفاتر وحسابات منظمة.

- حيازة أصول فواتير شراء الضريبة أو شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال سداد الضريبة بالجمرك حسب الأحوال.

- تقديم بيان بالمخزون السلعي لديه في تاريخ التسجيل على نموذج (123 ض. ق. م) رفق طلب التسجيل.

- الضريبة السابق سدادها على مدخلاته المدرجة ضمن التكلفة، إلا إذا أجريت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة، وقدّم ما يفيد ذلك للمصلحة خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الشراء أو الاستيراد.

- أن يكون المخزون متعلقاً ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة<sup>(3)</sup>.

4- خصم الضريبة على السلع والخدمات عن مراحل تداولها.

أجاز المشرّع للمسجل أن يخصم ما سبق تحصيله من ضريبة على ما يلي:

1- انظر المادة رقم (1) من أحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- محمد إبراهيم أبو شاوي، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 119-120 .

3- المادة 29 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

- المشتريات بغرض الاتجار.
- ما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة وفقا لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال السداد بالجمارك.
- وإذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال المحاسبة يتم الخصم شهريا من الضريبة المستحقة حتى يتم استنفادها، وذلك كله شريطة حيازة المسجل الفاتورة الضريبية<sup>(1)</sup>.
- 5- خصم الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة والمعفية من الضريبة.
- إذا كانت بعض مبيعات المسجل من السلع والخدمات خاضعة للضريبة، وبعضها معفى من الضريبة خلال الفترة الضريبية فيتم الخصم على النحو التالي:
- يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة فقط، سواء تمت عملية البيع في الفترة الضريبية أو بعدها.
- لا تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط في المبيعات المعفاة من الضريبة، سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.
- تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في مبيعات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى طبقا لنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المبيعات.
- وتسري القواعد السابقة ذاتها على الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل التوزيع<sup>(2)</sup>.
- 6- يجوز الخصم للسلع والخدمات الموردة للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية المعفاة وفقا وفي حدود مبدأ المعاملة بالمثل وذلك فيما عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.
- السلع والخدمات الموردة للاستعمال الشخصي الاعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والأجانب العاملين المعيّنين بالجدول التي تصدرها وزارة الخارجية وأزواجهم وأولادهم وفقا في حدود مبدأ المعاملة بالمثل.
- السلع الموردة للاستعمال الشخصي من أمتعه شخصية وأثاث وأدوات منزلية وسيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية من غير المذكورين في البند السابق وفقا وفي حدود مبدأ المعاملة بالمثل، بالإضافة إلى الشروط التي حددها المشرع

1- المادة 26 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- ينظر المادة 27 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر .

في حالات الخصم السابق ذكرها يراعى أن يكون الخصم في جميع الأحوال في حدود المستحق من الضريبة، وترحيل ما لم يتم خصمه في الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل. ولا يتم اعتماد خصم الضريبة إلا إذا قام المسجل بتقديم شهادة في نهاية كل سنة مالية من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد بأحقيته في الخصم<sup>(1)</sup>.

### ثانيا- رد الضريبة على القيمة المضافة.

يعد نظام رد الضريبة أعم وأشمل من خصم الضريبة حيث ما لا يمكن خصمه في الظروف العادية يمكن رده حينما تكون ضريبة القيمة المضافة على المدخلات تزيد على ضريبة المخرجات، أو حين لا تكون هناك ضريبة بسبب سعر صفر وبالتالي يقتضي الأمر أن نوضح تعريفه وأهميته وحالاته كما ورد في التشريعات المطبقة لهذه الضريبة.

#### أ- التعريف وأهمية ردّ الضريبة.

يعرف نظام الرد بأنه حق من حقوق المسجلين لدى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة بحيث يستطيع المسجل بمقتضاه استرداد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أخرى، أو الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ، وذلك بموجب طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن طبقاً للشروط والأوضاع التي يحددها القانون للجهة المختصة بالرد، سواء كانت مصلحة الضرائب على القيمة المضافة أو مصلحة الجمارك، وذلك حسب الأحوال، حيث تلتزم تلك الأخيرة برد الضريبة خلال مدة معينة من تاريخ تقديم الطلب، ولنظام رد الضريبة على القيمة المضافة أهمية خاصة نوضحها على النحو التالي:

1- نظام الرد يشعر المسجل بالمزايا التي يتحصل عليها من وراء تقديمه للتسجيل لدى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة.

2- يؤدي حق الرد إلى مدّ جسور الثقة بين المصلحة والمسجل، حيث يؤدّد هذا الحق الثقة لدى المسجلين إن الضريبة المسددة منهم لا تضيع إذا اكتشف أنها سددت منهم بطريق الخطأ أو قاموا بتصدير السلع إلى الخارج أو في جميع حالات الرد التي ينص عليها القانون.

3- يشجع نظام الرد المقرر على زيادة الصادرات وإقبال المستثمرين على إنتاج سلع تساعد على صناعة التصدير، الأمر الذي يحقق أهداف المشرّع من وراء إعفاء الصادرات من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة أو خضوعها بفئة ضريبة صفر وهو ما يؤدي في النهاية إلى تحسين مستوى الدخل القومي ونجاح التنمية الاقتصادية.

---

1- ينظر تفصيلاً المادة 22 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر، والمادة 29 و 30 من لائحته التنفيذية .



4- يساعد نظام الرد وكذلك خصم الضريبة السابق سدادها على كشف حالات التهرب الضريبي بحيث يخلق هذا الحق رقابة ذاتية بين بائع السلعة والمشتري، فيكون الأخير حريصا على التأكد من قيام الأول بسداد الضريبة حتى يمكنه ردها أو خصمها<sup>(1)</sup>.

#### ب- حالات رد الضريبة وشروطها.

لردّ الضريبة حالات عدة وشروط يجب توفرها لصحة إجراءات ردّ الضريبة نوضحه على النحو التالي:

#### 1- حالات ردّ الضريبة.

حرصت كافة التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة بتحديد حالات ردّ الضريبة وهي:

- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي ووفقا للضوابط التي يحددها، ولا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ.

- الرصيد الدائن الذي مرّث عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية.

- الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة<sup>(2)</sup>.

- حق مغادري البلاد من الأجانب المقيمين لمدة لا تزيد على ثلاثة أشهر في استرداد الضريبة السابق سدادها للبائع المسجل عن مشترياته للسلع الخاضعة للضريبة بشرط أن لا يقل مبلغ الفاتورة عن خمسة آلاف جنيه مصري، وعلى أن يتم خروج مشترياته بصحبته، ويتم استرداد الضريبة عن طريق البنك بالمنفذ الجمركي، أو بموجب شيك عن طريق إدارة الضريبة بالمصلحة يرسل علي عنوانه.

وفي جميع الأحوال تخضع مصاريف إدارية بواقع (5%) من إجمالي قيمة المبلغ المسترد، وعلى رئيس المصلحة وضع القواعد والإجراءات اللازمة لرد الضريبة على تلك السلع<sup>(3)</sup>.

1- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 360-361

2- المادة 30 من أحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- المادة 36 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

## 2- شروط رد الضريبة.

لقد اشترطت التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة شروطاً عدّة وإجراءات لردّ الضريبة تختلف حسب السلع المصدرة للخارج والخدمات الخاضعة للضريبة ويتم تصديرها هي الأخرى إلى الخارج أو تلك الضريبة المسددة بطريق الخطأ أو الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أو رصيد الدائن الذي مرّ عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية، ونوضح ذلك على النحو التالي:

### - بالنسبة للسلع المصدرة:

- 1- أن تكون السلع أو مدخلاتها قد تم شراؤها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية.
- 2- ألا يكون قد سبق استعمالها بمعرفة مصدرها.
- 3- أن يتم تصديرها بمعرفة الجمارك.
- 4- توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي حددها، وفي حالة إثبات تعذر التحويل البنكي يعتد بأي من طرائق السداد أو التسويات الواردة بهذه المادة.

5- ألا تدرج الضريبة ضمن التكلفة، ولا يتم ردّ الضريبة إلا في حدود رصيد الدائن.

6- أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة.

وعلى المسجل أن يرفق مع طلبه المستندات الدالة على التصدير مثل (نموذج الجمارك أو أي شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها) وأصل الفاتورة الضريبية أو شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال السداد، وأن يحتفظ بسجل يقيّد فيه بيانات السلع المصدرة ورقم شهادة الصادر وتاريخ التصدير.

ويجوز لمصلحة الجمارك في الحالات التي يتم فيها الاتفاق مع المصلحة أن ترد الضريبة على السلع المصدرة وعلى السلع المستوردة المعاد تصديرها للخارج، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في مصنوعات محلية مصدرة إلى الخارج، وذلك وفقاً للإجراءات الجمركية المتبعة بشأن البضائع المصدرة.

### - بالنسبة للخدمات المؤداة على السلع المصدرة:

تردّ الضريبة وفقاً للشروط التالية:

- 1- تقديم المستندات الدالة على إتمام عملية التصدير (نموذج 13 جمارك) للسلع التي تم تصديرها أو أي شهادة رسمية تقوم مقامها.
- 2- تقديم أصل الفاتورة الضريبية الصادرة من مؤدي الخدمة لمالك السلعة (المصدر) والتي تفيد أن تلك الخدمة تمت عن السلعة المصدرة ذاتها للخارج.

3- تقديم صورة عقد أداء الخدمة معتمد من طرفي العقد.

4- أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة.

#### - بالنسبة للخدمات المصدرة:

ترد الضريبة على مدخلات الخدمات المصدرة بتوفر الشروط التالية:

1- إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج بتقديم عقد أداء الخدمة أو بأي وسيلة أخرى حسب طبيعة الخدمة.

2- تقديم صورة كربونية أو الكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة وعلى الأخص نوعها وقيمتها وكذلك اسم ومحل إقامه كل من مؤدي الخدمة والمستفيد منها.

3- تقديم صورة من المستند الذي يفيد سداد قيمة الخدمة بمعرفة متلقي الخدمة بالخارج بواسطة تحويل بنكي إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقا للضوابط التي يحددها، وفي حالة إثبات تعذر التحويل البنكي يعتد بأي طريقة من طرائق السداد أو التسويات الواردة بهذه المادة.

4- تقديم أصل الفاتورة الضريبية الخاصة بمدخلات أداء الخدمة.

5- أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة<sup>(1)</sup>.

#### - بالنسبة للضريبة التي حصلت بطريق الخطأ:

يشترط لرد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي موضحا به قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ وسببه مع ذكر بيان فترة الضريبة التي وقع عليها الخطأ ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة لذلك.

- بالنسبة للرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية:

يشترط أن يتقدم المسجل بطلب كتابي موضحا به قيمة رصيد الدائن، ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة لذلك، وعلى المصلحة التحقق من صحة هذا الرصيد قبل الرد.

- بالنسبة للضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة يشترط الآتي:

1- أن يتقدم المسجل بطلب كتابي لاستردادها، مرفقا به المستندات الدالة على سبق سداد الضريبة وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي.

2- أن تستخدم الآلات والمعدات في إنتاج السلعة أو تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة.

---

1- المادة 35 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- أن يكون قد تم الإفراج النهائي عن المستورد منها وسداد كامل الضريبة بالنسبة للمحلي والمستورد.

4- إلا يكون قد تم إدراج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة. وفي حالة التصرف في الآلات أو المعدات السابق رد الضريبة عليها أو استخدامها في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة معفاة من الضريبة قبل مضي خمس سنوات التالية للرد، يلتزم المسجل قبل التصرف بإخطار المأمورية المختصة وسداد الضريبة السابق ردها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف<sup>(1)</sup>.

بالإضافة إلى شروط عامة حددتها التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة للرد الضريبة، أهمها:

- ضرورة أقران طلب رد الضريبة بشهادة موقعة من محاسب.
- في جميع حالات رد الضريبة يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في رد الضريبة، شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد في أحقية المكلف في رد الضريبة وألا يتم قبول طلب الرد غير المقترن بتقديم هذه الشهادة<sup>(2)</sup>.
- ترد الضريبة في موعد غايته خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم طلب الرد المؤيد بالمستندات.
- لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بالفئة والقيمة التي كانت سارية وقت السداد أو التحصيل وعلى ما تم تصديره بالفعل وبما لا يجاوز رصيد الدائن<sup>(3)</sup>.

---

1- انظر المادة 37 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- انظر المادة 38 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- انظر المادة 35-37 من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

## المبحث الثاني:

### الإعفاء والتهرب الضريبي

يُعدُّ الإعفاء والتهرب الضريبي من المبادئ المهمة في فرض الضريبة على القيمة المضافة حيث إن كلاً منهما يؤثر في غرض وهدف النظام الضريبي وهو توفير الإيرادات للخزانة العامة، والإعفاء الضريبي هو استثناء من الأصل وهو الخضوع للضريبة، أي أن كافة الشروط اللازمة للخضوع للضريبة متوفرة إلا أن المشرِّع قد أثار إعفاء بعض السلع والخدمات من الخضوع للضريبة لتحقيق أغراض سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية في بعض الأحيان، لذلك يجب أن يكون النص عليه صراحة، وبالرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة أي ضريبة عينية لا تهتم بالاعتبار الشخصي للمكلف الخاضع لها فإن الاعتبارات والأغراض السالف ذكرها تكون مبررة للنص صراحة على إعفاء بعض السلع والخدمات من الخضوع للضريبة، وبالتالي يجب أن يحدد القانون الضوابط التي يتعيَّن مراعاتها عند تقرير الإعفاء من الضريبة؛ لأن الإعفاء هو الخروج عن الأصل العام لا يجب التوسع فيه أو الخروج عنه أو القياس عليه وفقاً لمبدأ يقين الضريبة، كما يعد التهرب الضريبي أخطر ما يتعرض له أي نظام ضريبي من جانب المكلفين به، بسبب ثغرات في القانون أو بسبب استخدام المكلف بالضريبة لحيل تدليسية أو مستندات مزورة تقلل من العبء الضريبي عليه أو التخلص منه تماماً وعليه يأتي القانون فارغاً من مضمونه وتحقيق الغرض منه. وبالتالي يجب أن تكون نصوص القانون محكمة ومنضبطة ومحددة لحالات التهرب ووضع عقوبات رادعة للتهرب من الضريبة وسوف نتعرض لذلك تفصيلاً وفقاً للتقسيم التالي:

**المطلب الأول: الإعفاءات المقررة من الضريبة على القيمة المضافة.**

**المطلب الثاني: أحكام التهرب الضريبي.**

## المطلب الأول

### الإعفاءات المقررة من الضريبة على القيمة المضافة

تعد الإعفاءات الضريبية إحدى الأصول التي تعتمد عليها السياسة الضريبية بصفة عامة بوصفها استثناء من فرض الضريبة، وهي تختلف اختلافاً كلياً عن غيرها من حالات عدم الخضوع للضريبة أو عدم سدادها، فلا تفرض ضريبة إلاً ويثار السؤال عن ماهية الإعفاءات الواردة عليها، فكل من فرض الضريبة والإعفاءات متلازمان في الوجود، ولذلك حرصت كافة الدساتير والتشريعات على تضمين الإعفاءات مع فرض الضريبة فلا ضريبة إلا بنص والإعفاء منها إلا بناء على نص وباعتبار الإعفاءات الضريبية على القيمة المضافة إعفاءات ترد على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة مثلها مثل كافة الإعفاءات الضريبية من الضرائب غير مباشرة يتعين أن تركز إلى أسباب تبررها وإلى حدود تحكمها صراحة وأهمها النص القاطع على السلع والخدمات أو الجهات التي تتمتع بهذه الإعفاءات ولذلك تنصب الدراسة في هذا المطلب على توضيح كامل لماهية الإعفاءات الضريبية من الضريبة على القيمة المضافة وتحديد الأسباب التي تبررها ثم التعرض بالتفصيل لأنواع هذه الإعفاءات التي آثرت أن تنقسم إلى إعفاءات شخصية وأخرى عينية ونوضح ذلك تفصيلاً على النحو التالي :

#### الفرع الأول: ماهية الإعفاءات المقررة من الضريبة على القيمة المضافة.

تعد ماهية الشيء تعبيراً عن جوهره وصفاته وليس فقط مجرد التعرض لتعريفه الظاهري بل تعريف أشي وما يميزه عن غيره وسماته وأسبابه، بحيث يصبح هذا الشيء معلوماً في كافة جوانبه ومبيناً لمميزاته وخصائصه التي تميزه عن غيره ممن يتشابه معه، لذلك سوف نتعرض لماهية الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة من خلال تعريف الإعفاء في حد ذاته والفرق بينه وبين المتشابهات الأخرى في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

#### أولاً- تعريف الإعفاءات الضريبية والفرق بينها وبين غيرها من المتشابهات.

سوف نتناول في هذه الفقرة تعريف الإعفاء بشكل عام، ثم نوضح الفرق بين الإعفاء وغيره من المصطلحات التي تتشابه معه في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

#### أ- تعريف الإعفاءات الضريبية.

يعرّف الفقه الحديث الإعفاء بأنه: عدم فرض الضريبة على أشخاص معينة أو أموالاً محددة بالرغم من توفر شروط خضوعها للضريبة قانوناً لاعتبارات خاصة اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو مجاملات دولية أو لمنع الازدواج الضريبي أو أي اعتبار يراه المشرع الضريبي لتقرير الإعفاء.

ومن خلال هذا التعريف أنه: يوجد خصائص للإعفاءات الضريبية سواء في الضريبة المباشرة أو غير المباشرة، أهمها:

### 1- الأصل من الإعفاء هو عدم الخضوع للضريبة ويعد استثناء منها:

إن الأصل العام أن كافة الأشخاص والأموال الموجودة على إقليم الدولة تخضع للضريبة المطبقة في هذه الدولة، والاستثناء من هذا الأصل هو إعفاء هؤلاء الأشخاص والأموال من خضوعها للضريبة رغم توافر شروط خضوعها للضريبة المفروضة من هذه الدولة، إذ الإعفاء من الضريبة ما هو إلا استثناء من أصل مبدأ عمومية الضريبة وسيادة الدولة على إقليمها فإذا رأى المشرع الخروج عن هذا المبدأ يتعين عدم التوسع فيه أو القياس عليه لأي سبب من الأسباب.

### 2- الإعفاءات الضريبية تدور ما بين شخصية وعينية ويتعين ان تكون ورائها أسباب تبررها:

فإذا ورد الإعفاء على شخص معين بصفته أو لظروفه كانت إعفاءات شخصية إما إذا ورد الإعفاء على مالٍ أو نشاطٍ أو سلع وخدمات معينة كانت الإعفاءات عينية ، ويجب ان يكون وراء الإعفاء اعتبارات وأسباب تبررها، وقد ترجع هذه الأسباب أو الاعتبارات إلى ظروف اجتماعية أو إنسانية أو ثقافية أو مجالات دولية أو أي اعتبار آخر يؤسس المشرع الضريبي عليه الإعفاء<sup>(1)</sup>.

### ب- الفرق بين الإعفاءات الضريبية وغيرها من المتشابهات معها.

لما كانت الإعفاءات الضريبية تتشابه مع غيرها من المصطلحات الضريبية الأخرى في كونهم يهدفون إلى عدم سداد الضريبة إلا أنه يوجد دائما فرق جوهري يميز الإعفاء الضريبي عن غيره من تلك المصطلحات الضريبية التي تتشابه معه وتتناول ذلك بالتفصيل على النحو التالي:

### 1- الإعفاءات الضريبية وحالات عدم الخضوع للضريبة أو خضوعها لسعر صفر.

ويقصد بعدم الخضوع للضريبة أن السلعة أو الخدمة غير داخله من الأصل في مجال تطبيق الضريبة، أو داخله، في مجال تطبيق الضريبة ولم تتوفر فيها شروط ومعايير الخضوع للضريبة مثل عدم بلوغ حد التسجيل، أو توافرت لها شروط الخضوع للضريبة ولكن المشرع لم ينص في صلب التشريع على خضوعها لأسباب يقدّرها المشرع، ويوجد فرق بين الإعفاء الضريبي على السلع والخدمات وعدم خضوع السلع والخدمات للضريبة أو خضوعها ولكن بسعر صفر، نوضحها على النحو الآتي:

1- أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، دراسة مقارنة، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2014، ص:109.

- الفرق بين الإعفاء الضريبي على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وعدم خضوع تلك السلع للخروجها من وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

يختلف الإعفاء الضريبي عن السلع والخدمات التي تخرج من وعاء الضريبة، فالإعفاء من الضريبة يعني أن السلع والخدمات خاضعة أصلاً للضريبة، حيث توفرت فيها الشروط اللازمة لسريان الضريبة عليها، إلا أن المشرع لأسباب يقدرها رأى النص صراحة علي إعفاء هذه السلع والخدمات علي سبيل الاستثناء والحصر من الضريبة بحيث لا تسري على هذه السلع والخدمات الضريبة المفروضة بموجب التشريع الصادر منه، إما السلع والخدمات التي تخرج من وعاء الضريبة فهي العمليات والأنشطة الاقتصادية التي يتم فيها إنتاج وتسليم البضائع والسلع والخدمات من دون استقاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بها لكونها خارج وعاء الضريبة على القيمة المضافة، مثل عدم بلوغ حد التسجيل لبعض السلع والخدمات ومثل النشاطات المدفوعة لأنها غير مستقلة والنشاطات التي يقوم بها أشخاص معنويون من القطاع العام (إلا في حالة المنافسة مع القطاع الخاص) والنشاطات الاقتصادية التي تمارس بصفة مجانية، وهناك بعض الخدمات التي توضع خارج حقل تطبيق الضريبة عندما ينتفي وجود أي رابط مباشر بين الخدمات المقدمة وقيمتها المقبوضة<sup>(1)</sup>.

- الفرق بين الإعفاء الضريبي والسلع والخدمات التي تخضع لسعر صفر.

هناك فرق بين الإعفاء ومعدل صفر حيث يتبادر إلى الذهن من الوهلة الأولى أنه لا فرق بين إعفاء الممول من ضريبة القيمة المضافة وتطبيق الضريبة بسعر صفر، والفرق بين الإعفاء وسعر صفر هو إن الإعفاء من الضريبة يعني عدم تحصيلها عن سلعة أو خدمة معينة<sup>(2)</sup> سواء كان الإعفاء بنص القانون أو كان بمقتضى قرار، وهو بهذا يختلف عن السعر الصفري الذي يجمع بين مزايا الخضوع للضريبة بأي سعر آخر إيجابي ومزايا السلع المعفاة منها، فلا تستحق الضريبة على السلعة أو الخدمة الخاضعة لسعر صفر عند تحقق الواقعة المنشئة لها (كالسلع المعفاة)، وفي الوقت نفسه يسمح لمن يتعامل فيها بخصم الضريبة التي تكون مدخلاتها قد تحملت بها من قبل (كالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة)<sup>(3)</sup>.

1- ندى هديوة، الضريبة على القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، مرجع سبق ذكره، ص:199.

2- محمد علي عبد الله حبيب نسي، دور الضريبة على القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في السودان، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، قسم الاقتصاد، جامعة النيلين، 2013م، ص:72.

3- عادل عبد المنعم عبد الرزاق إدريس، تقويم تجربة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الواقع وآفاق المستقبل، دراسة حالة السودان، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان، السودان، 2011م، ص:224.



## 2- الإعفاءات الضريبية وحالات عدم سداد الضريبة:

برغم خضوع السلع والخدمات للضريبة وكذلك تقدير الضريبة عنها فإنه يوجد حالات تتشابه مع الإعفاءات الضريبية في كونها لا تسدد عنها الضريبة وتختلف عن الإعفاءات الضريبية كلياً، نوضحها على النحو الآتي:

### - الفرق بين الإعفاء الضريبي والتقادم والإسقاط الضريبي:

تختلف الإعفاءات الضريبية عن التقادم والإسقاط الضريبي فالإعفاءات الضريبية الأصل فيها الخضوع للضريبة، حيث توافرت فيها شروط فرض الضريبة على النشاط ولا اعتبارات معينة ارتضاها المشرع عطل النص التشريعي ولم يطبقه على النشاط المعفى من الضريبة، وبالتالي يعد استثناء من مبدأ عمومية الضريبة، أما التقادم الضريبي فيرجع أصله إلى فوات مدة معينة من الزمن كافية للحكم ببراءة ذمة الممول من دين الضريبة بناء على الاعتبارات التي رأى المشرع أنها جديرة بسقوط حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة، وأهمها الحفاظ على المراكز القانونية بين الدولة والأفراد، ويختلف عن الإسقاط الضريبي، حيث إن الإسقاط يرجع أصله إلى القانون المدني ويجد تبريره في انقضاء الالتزام لاستحالة تنفيذه، كما أن الإعفاءات الضريبية لا تدخل النشاط أو المادة الخاضعة للضريبة أصلاً تحت إطار الضريبة فلا تسري عليها، أما التقادم والإسقاط الضريبي فيعني أن النشاط دخل تحت نطاق الضريبة وفُدرت عليه الضريبة تقديراً نافياً لكل جهالة ومحدداً ولكن سقط حق الدولة في المطالبة بمبلغ الضريبة لفوات الميعاد المحدد للمطالبة بها، وتتميز الإعفاءات الضريبية أيضاً بالاستمرار والدوام مادام الإعفاء سارياً على النشاط، أما التقادم الضريبي فيقتصر على تقادم دين محدد بفترة محددة، بحيث لا يمتد إلى غيره من الديون التي لم تتقادم بعد، والإعفاءات الضريبية تتسم بصفة العمومية عند توافر شروطها ومقررة بقانون أو بناء على قانون طبقاً لقاعدة لا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء إلا بناء على قانون، بحيث يستطيع أي شخص الاستفادة منها طالما توافرت تلك الشروط عليه، أما التقادم الضريبي فلا يستفيد منه إلا الشخص الذي تحقق في جانبه تقادم دين الضريبة دون أن يتعدى إلى غيره، أي أن التقادم الضريبي شخصي أو خاص وليس عاماً، والإسقاط يصدر به قرار من مصلحة الضرائب إذا توفرت حالاته وشروطه، كذلك لا يعرف في الإعفاءات الضريبية انقطاع أو وقف سريان المدة على النقيض فإن التقادم يسري عليه قواعد الوقف والانقطاع إذا توافرت حالاته، وتتعلق الإعفاءات الضريبية بالنظام العام أما التقادم فلا يتعلق بالنظام العام، لذلك يجوز لأي شخص الاستفادة من الإعفاءات الضريبية طالما توافرت شروطها، وللمحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها، ويجوز إثارتها لأول مرة أمام محكمة النقض. على عكس التقادم الضريبي إذ لا يستفاد منه إلا إذا تمسك به صاحب الحق فيه، ولا يجوز للمحكمة التعرض للتقادم الضريبي

من تلقاء نفسها، ولا يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض، والإعفاءات الضريبية لا تلغي ولا تسحب إلا بموجب قانون، أما الإسقاط الضريبي فيلغي ويسحب القرار الصادر من مصلحة الضرائب التي أصدرته إذا زال سببه أو ثبت عدم صحته أو خطئه.

#### - الفرق بين الإعفاء الضريبي وخصم وردُّ الضريبة:

إذا كان الإعفاء هو عدم فرض الضريبة على القيمة المضافة على السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة أصلاً لحكمة يقدرها المشرع فإن خصم الضريبة في قانون الضريبة على القيمة المضافة هو حق قرره المشرع الضريبي للممولين مفاده خصم الضريبة على مردودات مبيعات الممول أو ما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة الممول في كل مرحلة من مراحل توزيعها، وحق الخصم يرجع أساسه إلى أن الضريبة على القيمة المضافة يتحمل عبئها المستهلك النهائي وليس منتج السلعة أو مستوردها أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة، حيث أن هؤلاء هم الذي كلفهم المشرع الضريبي بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها إلى خزنة الدولة إذا فهم مجرد وسطاء وأمناء من قبل الدولة على تحصيل الضريبة في صورتها النهائية من المستهلك النهائي مباشرة، وعلى ذلك فالخصم من الضريبة على القيمة المضافة ما هو إلا نقل لعبء الضريبة من على الوسيط المكلف بتحصيلها وهو بائع السلعة إلى المستهلك النهائي،<sup>(1)</sup> كما يختلف الإعفاء عن ردِّ الضريبة التي تعني استحقاق الضريبة أصلاً على السلعة أو الخدمة وسدادها ثم ردّها في الحالات التي يجيز فيها القانون هذا الرد كما بيّنا فيما سبق وهي حق من حقوق المسجلين.<sup>(2)</sup>

#### ثانياً- أسباب الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة.

تتعدد أسباب الإعفاءات الضريبية على القيمة المضافة، فمنها ما يرجع إلى أسباب اقتصادية خالصة تتعلق بالتنمية الاقتصادية والاستثمار ومنها ما يتعلق بالاعتبارات السياسية والاجتماعية ونبين ذلك تفصيلاً على النحو التالي:

#### أ- أسباب خاصة بالتنمية الاقتصادية والاستثمار:

إن الأسباب الاقتصادية هي الأسباب التي يمنح المشرع عنها الإعفاءات ابتغاء تحقيق أهداف اقتصادية من وراء تقريرها، سواء كانت هذه الأهداف أهدافاً اقتصادية دولية أو أهدافاً اقتصادية داخلية، ويقصد بالأهداف الاقتصادية الدولية تلك التي تتعلق بمنع الازدواج الضريبي بين الدول وإتاحة الفرصة أمام تنشيط حركة التبادل التجاري الدولي، أما الأهداف الاقتصادية الداخلية فهي

1- أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 112 وما بعدها.

2- أسعد طاهر، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 238.

تلك المبتغاة من قبل المشرع لتحقيق التنمية الاقتصادية اللازمة والتقدم الاقتصادي للدولة وتنشيط الاستثمارات الأجنبية والداخلية والمحافظة على الاستقرار الاقتصادي للدولة وحماية منتجاتها الاقتصادية ودعمها لمجابهة المنتجات الاقتصادية ومنافستها داخليا وخارجيا.

#### 1- أسباب خاصة بالتنمية الاقتصادية:

وهي إحدى الإعفاءات التي تعنتقها الدول النامية من أجل النهوض باقتصادها الوطني، أي الدول التي تبحث عن النمو الاقتصادي بدعم هذه السياسة، بل حتى الدول المتقدمة تقرر هذه الإعفاءات وذلك حفاظا على الاستقرار والتوازن الاقتصادي، وتتعدد الإعفاءات الضريبية الخاصة بالتنمية الاقتصادية وتختلف من دولة إلى أخرى، وذلك حسب احتياجات الدولة لتلك الإعفاءات؛ لتحقيق التنمية الاقتصادية لديها ووفقا لخططها وبرامجها الاقتصادية الموضوعة للنهوض بالتنمية الاقتصادية، ونبين أهم أنواع الإعفاءات الضريبية الاقتصادية الخاصة بالتنمية الاقتصادية وذلك على النحو التالي:

#### - إعفاءات ضريبية مقررّة لقطاع التعمير والإنشاءات والنقل والمواصلات.

تحرص معظم التشريعات الضريبية الحديثة على إعفاء ومنح الإعفاءات الضريبية والحوافز الضريبية للشركات والمؤسسات التي تعمل في مجال التعمير والإنشاء والنقل والمواصلات وذلك نظرا لما تقدمه من خدمات مهمة للدولة وأهمها القضاء على مشاكل الإسكان وتنمية الصناعة بإنشاء البنية الرئيسية لها، وهو مما لا شك فيه يخدم أهداف التنمية الاقتصادية للدولة، فنجد معظم التشريعات الضريبية الحديثة تمنح إعفاءات ضريبية لشركات المقاولات الوطنية أو الأجنبية على سواء وكذلك المستثمرين في مجال النقل والمواصلات سواء كانوا أجنبيا أو وطنيين في مجال الضرائب غير المباشرة، فتمنح معظم الدول شركات المقاولات التي تعمل في مجال الإنشاءات بمختلف أنواعها بعض الإعفاءات الضريبية، من ضريبة المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة لاسيما مشروعات البنية الأساسية كمد الطرق وإنشاء شبكات الصرف والري والكهرباء في المناطق الجديدة أو النائية بقصد تعميرها كما يمنح المستثمرين والشركات في مجال النقل والمواصلات إعفاء من الضريبة على القيمة المضافة في مجال النقل والمواصلات غير السياحية.

#### - إعفاءات ضريبية مقررّة للمنشآت الاقتصادية الوطنية وللبيع الرأسمالية من معدات وآلات.

تعنتي كثير من الدول ببعض المشروعات الاقتصادية التي يكون لها دور رئيسي في تحقيق خطط التنمية الاقتصادية بها، ولذلك تحرص هذه الدول بتقرير إعفاءات ضريبية على تلك المشروعات، ومن أمثلة تلك الإعفاءات الإعفاءات الضريبية المقررة لبعض الشركات والمنشآت التي تعمل في قطاع البترول ومشتقاته والغاز الطبيعي وكذلك الإعفاءات الضريبية المقررة لبعض المصارف والبنوك، وذلك لتعبئة المدخرات الوطنية وتوجيهها لتمويل خطط ومشروعات

التنمية، كما تقرر معظم الدول في تشريعاتها الضريبية إعفاءات ضريبية على السلع الرأسمالية من الآلات والمعدات اللازمة لإنشاء المصانع أو إنشاء المشروعات الاستثمارية الجديدة أو دعم المشروعات والمصانع القائمة بالآلات والمكينات والمعدات الحديثة، وعادة تأخذ الإعفاءات على السلع الرأسمالية في الضرائب غير المباشرة شكل الإعفاء الكامل من الضريبة الجمركية أو ضريبة القيمة المضافة أو تخصم الضريبة غير المباشرة السابق سددها على السلع الرأسمالية من الضريبة واجبة الأداء عن المنتج الخاضع للضريبة دفعة واحدة أو على دفعات عدة متتالية خلال فترات زمنية متباعدة.

#### - إعفاءات ضريبية مقررّة للصادرات والسلع الضرورية.

تلجأ معظم الدول النامية إلى تقرير إعفاءات ضريبية على صادراتها سواء كانت تلك الإعفاءات من الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة، ومن أمثلة تلك الإعفاءات، إعفاء الصادرات من السلع الصناعية أو النصف مصنعة والمواد الخام الصناعية أو الزراعية أو الاستخراجية بغرض تشجيع الصناعات الوطنية والحث على تنشيط حركة الصادرات لتحسين التوازن في ميزان المدفوعات وجلب العملات الأجنبية الصعبة داخل البلاد، وكذلك إعفاءات ضريبية على الخدمات المصدرة للخارج مثل المقاولات والإنشاءات والاستشارات العلمية والبحث العلمي والخبرات المتميزة التي يكون لها أثر فعال في جلب العملات الأجنبية الصعبة، كما تحرص معظم الدول على دعم السلع الضرورية مثل السلع الغذائية والتموينية والاستهلاكية.

#### 2- أسباب خاصة لجذب الاستثمار:

يعدُّ الاستثمار محور الارتكاز لسياسة الانفتاح الاقتصادي لأيّ دولة تلتزم سبيل التنمية الاقتصادية والتقدم الاقتصادي، لذلك تحرص الدول التي تسعى إلى تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال سياسة الباب المفتوح أن تتضمن تشريعاتها الخاصة بالاستثمار بالعديد من الإعفاءات وهمها:

#### - الإعفاء الضريبي لمشروعات الإسكان والمشروعات الاستثمارية التي تقام في المناطق الصناعية الجديدة والعمرانية وفي المناطق النائية واستصلاح الأراضي.

تقرر كثير من الدول في تشريعاتها الضريبية إعفاءات ضريبية للمشروعات الاستثمارية في مجال الإسكان تشجيعاً من تلك الدول على زيادة الاستثمار في مجال الإسكان للقضاء على مشكلة الإسكان لاسيما مشروعات الإسكان المتوسط والاقتصادي، و مما لا شك فيه أن تقرير هذه الإعفاءات يؤثر تأثيراً إيجابياً في زيادة حجم الاستثمارات في مجال الإسكان، بما يحقق أهداف سياسة الإعفاءات الضريبية في هذا المجال، كما تمنح إعفاءات للمشروعات الاستثمارية التي تقام في المناطق والمدن الجديدة والمشروعات الاستثمارية في مجال استصلاح الأراضي البور

والصحراوية بقصد استزراعها أو تعميمها وإنشاء المدن والمناطق الجديدة العمرانية والصناعية وذلك لزيادة حجم الاستثمارات في هذا المجال بما يخدم تنمية الدولة الاقتصادية.

#### - الإعفاءات الضريبية للمشروعات المقامة في المناطق الحرة.

تحرص كثير من الدول لاسيما الدول النامية على إنشاء مناطق حرة على أراضيها يكون الغرض منها إنشاء مشروعات صناعية لدعم سياسة التنمية الاقتصادية من خلال رأس المال الأجنبي، ولجذب الاستثمارات الأجنبية إلى تلك المناطق فإن تلك الدول تقرر في تشريعاتها إعفاء كافة المشروعات التي تقام في المناطق الحرة من كافة الضرائب مثل ضريبة الإنتاج والاستهلاك أو الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة.

#### ب- أسباب سياسية واجتماعية:

هناك أسباب عدّة سياسية واجتماعية يقدّر لها المشرّع الضريبي للإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة نبينها على النحو التالي:

#### 1- الأسباب السياسية.

الإعفاءات لأسباب سياسية هي الإعفاءات التي يمنحها المشرع ابتغاء تحقيق أهداف سياسية من وراء تقريرها، سواء كانت هذه الأهداف أهدافاً سياسة دولية أو داخلية.

#### - الأهداف السياسية الدولية.

وهي تلك التي تتعلق بسياسة الدولة الخارجية المرتبطة مع الدول الأجنبية الأخرى أو المنظمات والهيئات الدولية سواء العالمية أو الإقليمية، وفي كافة الأحوال يشترط في الإعفاءات السياسية ذات الأهداف الدولية التي يمنحها المشرّع شرط المعاملة بالمثل ويعني شرط المعاملة بالمثل أن تقرر الدول الأجنبية في قوانينها الضريبية الإعفاءات نفسها التي تقررها التشريعات الضريبية للدولة مانحة الإعفاءات السياسية.

وقد يشترط في الإعفاءات السياسية ذات الأهداف الدولية أن يكون أساس منحها المعاهدات أو الاتفاقيات الدولية بين الدولة الوطنية والدول الأخرى الأجنبية أو المنظمات الدولية الإقليمية، والا يهّم في ذلك أن تتخذ الاتفاقية الدولية لمنع الازدواج الضريبي أو صورة اتفاقية تجارية أو غير ذلك من صور الاتفاقيات الضريبية.

#### - الأهداف السياسية الداخلية.

ويقصد من الإعفاءات الضريبية السياسية ذات الأهداف الداخلية بأنها الإعفاءات التي تبرّرها أغراض التسليح والدفاع والأمن القومي الداخلي والخارجي، لذلك تأخذ تلك الإعفاءات الصفة السياسية سواء من حيث الهدف من الإعفاء أو من حيث الجهة التي تتمتع بالإعفاءات الضريبية كالقوات المسلحة أو الشرطة أو قوات الأمن العام الداخلي أو الخارجي والمخابرات العامة.

ومن الجدير بالملاحظة والذكر أن الإعفاءات السياسية في قانون الضريبة على القيمة المضافة تشتمل على ذات الإعفاءات المقررة في التشريع الجمركي، وهي تلك الإعفاءات المرتبطة برئاسة الدولة والمنظمات الدولية والإعفاءات السياسية والقنصلية والامتيازات العسكرية والهبات الواردة إلى إدارة الدولة والمؤسسات العامة والأهم من ذلك أن السلع المعفاة من الضرائب الجمركية تعفى أيضا من الضريبة على القيمة المضافة، ولذا إذا صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة في ليبيا تكون السلع المعفاة من الضريبة الجمركية معفاة أيضا من ضريبة القيمة المضافة وقد تناول المشرع الليبي هذه الإعفاءات في القانون رقم 10 لسنة 2010 بشأن ضريبة الجمارك.

## 2- الأسباب الاجتماعية:

الإعفاءات لأسباب اجتماعية هي الإعفاءات التي يمنحها المشرع الضريبي للأشخاص أو الأموال بقصد رفع المعاناة الاجتماعية والمعيشة لأبناء المجتمع والحد من المشاكل الإنسانية والصحية والثقافية مثل عدم الإضرار بالفئات محدودة الدخل، سواء وردت تلك الإعفاءات على السلع والخدمات أو أعفيت الجهات والهيئات ذات الأهداف الاجتماعية والإنسانية التي تمارس نشاطا بعيدا عن الربح والنفع المادي مثل المؤسسات العلمية والتعليمية والثقافية والجمعيات الخيرية والدينية والرياضية والمؤسسات الصحية<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: أنواع الإعفاءات الضريبية في الضريبة على القيمة المضافة.

الأصل العام في ضريبة القيمة المضافة أن كافة السلع والخدمات تخضع لها بوصفها ضريبة سلعية غير مباشرة إلا أن الاعتبارات خاصة الاقتصادية أو الاجتماعية أو الثقافية وغيرها من الاعتبارات خرّجت التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة عن هذا الأصل العام وأعفيت بعض السلع والخدمات على سبيل الحصر تطبيقا لمبدأ قانونية الضريبة، وكذلك أعفيت أشخاص معينة من الخضوع للضريبة كالحكومة وبعض الوزارات والهيئات الدبلوماسية والقنصلية وغيرها وحددت هذه الجهات أيضا على سبيل الحصر في هذه التشريعات ومنها التشريع المصري والتشريعات الضريبية الأخرى ويمكن تصنيف هذه الإعفاءات إلى إعفاءات شخصية وأخرى عينية نوضحها تفصيلا على النحو التالي:

### أولا- الإعفاءات الشخصية.

نصّ المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة على عدة إعفاءات شخصية لجهات ومؤسسات معينة ولأغراض وأهداف معينة يريد تحقيقها من هذا الإعفاء، سواء كانت

1- أسعد الطاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص:131 وما بعدها

أهدافاً اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية، ويمكن تقسيم الإعفاءات الشخصية وحصرها على النحو الآتي:

#### أ- الإعفاءات الشخصية الوجوبية المشروطة:

تتضمن هذه الإعفاءات كل إعفاء تقرر بصفة وجوبية بمقتضى القانون أو الاتفاقيات الدولية ولكن بشرط توفر شروط معينة لإعماله، وأهم أنواعه ما يلي:

**1- إعفاء السفارات والقنصليات وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي بالبعثات الدبلوماسية.** لقد نصّ المشرّع المصري على أنه يعفى من الضريبة بشرط المعاملة بالمثل ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية ما يلي:

- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي غير الفخريين المعيّنين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم الفُصَّر.

- ما يشتري أو يستورد لهذه الجهات للاستعمال الشخصي ماعدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.

ويحدد عدد السيارات التي يتناولها الإعفاء بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي وخمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضيّة وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية، ويجوز لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

- ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند (1) من هذه الفقرة بشرط أن يتم الاستيراد خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مدّ هذا الأجل.

ولتطبيق هذه الإعفاءات سألفة الذكر هناك شروط يتعين توافرها، لعل أهمها أن تكون هناك معاملة بالمثل يتمتع بمقتضاها الدبلوماسيون المصريون، وكذلك ان يكون الدبلوماسي الأجنبي ضمن الواردة أسماؤهم بجداول وزارة الخارجية،<sup>(1)</sup> وأن يتم تقديم طلب الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال ويصدّق على ذلك من وزارة الخارجية،<sup>(2)</sup> وقد أورد

1- عاطف وليم اندرواس، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، دار فارس العلمية، الإسكندرية، مصر، 2018م، ص: 264.

2- المادة 31 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

المشرع المصري نصا خاصا يحضّر التصرف في هذه الأشياء المعفاة في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار مصلحة الضرائب<sup>(1)</sup>.

## 2- إعفاءات مقررة لجهات وأغراض معينة، وهي كالتالي:

- العينات التي تستخدم في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية.
- ولتطبيق هذا الإعفاء يتطلب تقديم شهادة من معمل حكومي بما يفيد التحليل واستهلاك العينة، وبالتالي لا يسري هذا الإعفاء على العينات المستخدمة في المعامل الخاصة.
- الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالنياشين والميداليات والجوائز الرياضية والعلمية.
- لإعمال هذا الإعفاء يشترط أن تتقدم الجهة المانحة أو صاحب الشأن بطلب إلى المصلحة للإعفاء، وأن يرفق بطلب ما يفيد بأن هذه الأشياء شخصية وأن يتعهد بعدم التصرف فيها إلى الغير خلال المدة المقررة بالقانون، وكذلك أن يثبت أنه تحصل عليها من مسابقة رياضية أو علمية أو دينية أو غيرها من المسابقات المعترف بها.
- المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تلف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضريبة عليها كاملة في حينه، بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.
- الأمتعة الشخصية الخاصة بالقدامين من الخارج.
- الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصُدّرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك<sup>(2)</sup>.

- إعفاء الجهات الحكومية والهيئات العامة لأغراض التسليح والأمن القومي.

وهي إعفاءات وجوبية تقررت بمقتضى القانون حيث تعفى من الضريبة على القيمة المضافة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات اللازمة لإغراض التسليح للدفاع والأمن القومي، وكذلك الخدمات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها، ويسري هذا الإعفاء على احتياجات كل الجهات المتخصصة في مجال التسليح للدفاع والأمن القومي وتشمل وزارة الدفاع ووزارة الإنتاج الحربي وكذلك وزارة الداخلية والهيئة العربية للتصنيع الحربي، وهيئة الأمن القومي. ولا يوجد أي قيد أو شرط على منح هذا الإعفاء إلا أن تكون هذه السلع والخدمات مخصصة لإغراض التسليح للدفاع والأمن القومي ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها فقط.

1- لمزيد من التفاصيل انظر المادة 24 من قانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- المادة 26 من قانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصري والمادة 33 من لائحته التنفيذية.



## ب- الإعفاءات الشخصية المقررة بقرارات وزارية:

وهي إعفاءات يجوز منحها بناء على القانون بمقتضى سلطة وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص، ومن أهم هذه الإعفاءات

1- إعفاء مقرر بمقتضى المادة 25 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 الذي أجاز لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية من الضريبة.

2- إعفاء مقرر بمقتضى المادة 27 من القانون المذكور الذي أجاز لوزير المالية بإصدار قرار بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة في الحالتين التاليتين:

- الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية.

- يجوز لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمية<sup>(1)</sup>.

هذا بالإضافة إلى أن هناك إعفاءات مقررة بمقتضى الاتفاقيات الدولية، حيث نصّ المشرع المصري في المادة الثامنة من مواد إصدار القانون رقم 67 لسنة 2016 على أنه (لأ تخذ أحكام هذا القانون والقانون المرافق بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية)<sup>(2)</sup>. ومن خلال النص لا يهيم أن تتخذ الاتفاقية صورة اتفاقية منع الازدواج الضريبي أو صورة اتفاقية تجارية أو غير ذلك من الصور، ويكفي أن يتناول الإعفاء في هذه الاتفاقيات الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك أيًا كان صورها أو نوعها بوصفها تقابل الضريبة على القيمة المضافة بشرط المعاملة بالمثل، أي أنه إذا تضمنت الاتفاقية عبارة عامة بالإعفاء من الضرائب ورسوم وغيرها فإن الإعفاء يسري على ضريبة القيمة المضافة، وسواء أبرمت الاتفاقية قبل صدور القانون أو بعده<sup>(3)</sup>.

### ثانياً- الإعفاءات العينية الوجوبية المطلقة.

وهي إعفاءات تقررت بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة وبشكل مطلق وبدون قيد أو شرط والإعفاءات العينية لا تتناول أشخاص أو جهات معينة بل تتعلق بالسلعة أو الخدمة، وعلى هذا فإنّ المشرع المصري قام بتحديد حزمة من الإعفاءات على السلع والخدمات مراعاة للبعد الاجتماعي والاقتصادي لمستهلكي تلك السلع والخدمات من الفقراء ومحدودي الدخل، وقد

1- عاطف وليم اندرواس، مرجع سبق ذكره، ص: 269 وما بعدها.

2- المادة 8 من مواد إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- أسعد أطاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 157.

حدد ذلك جدول بقائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة الملحق بالقانون ويمكن تقسيم هذه الإعفاءات إلى نوعين: سلع أساسية وخدمات أساسية على النحو التالي:

#### أ- إعفاءات تتعلق بالسلع:

وهي تلك السلع التي يستعملها أصحاب الدخول المحدودة بنسب أكبر من أصحاب الدخول المرتفعة، ولذلك أخذت العديد من التشريعات بها لهذا السبب، وأعفيت أيضا بعض السلع لطبيعتها أو للرغبة في تشجيع الأنشطة المتعلقة بها، مثل الطائرات والسفن، ويمكن تقسيمها إلى نوعين على النحو التالي:

#### 1- إعفاءات للسلع الأساسية وأهمها:

- ألبان الأطفال، وألبان منتجات صناعة الألبان، والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية.
- محضرات أغذية أطفال.
- البيض عدا المبستر منه.
- الشاي والسكر والبن.
- منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج.
- الخبز بجميع أنواعه.
- المكرونة عدا المكرونة التي يدخل في صناعتها السيموليتا.
- الحيوانات والطيور الحية أو المذبوحة الطازجة أو المبردة أو المجمدة.
- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم.
- الأسماك والكائنات المائية الطازجة أو المجمدة أو المبردة.
- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من الأسماك والرنجة المدخنة، فيما عدا الكافيار وإبداله وباقي أنواع الأسماك المدخنة.
- المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية، بما فيها البذور والتقاوي والشتلات عدا التبغ.
- الحلاوة الطحينية والعسل الأسود وعسل النحل.
- الخضر والفواكه المصنعة محليا عدا البطاطس والعصائر ومركزاتها.
- المأكولات التي تصنع أو تباع للمستهلك النهائي مباشرة من خلال المطاعم والمحال غير السياحية التي تتوفر فيها الاشتراطات التي يصدر بتحديدتها قرار من وزير المالية.
- تنقية أو تحليه أو توزيع المياه عدا المياه المعبأة.

- البترول الخام<sup>(1)</sup>.
- الغاز الطبيعي وغاز البوتلين (البوتاجاز).
- المواد الطبيعية بما فيهما منتجات المناجم والمحاجر بحالتها الطبيعية.
- 2- إعفاءات لبعض السلع الأخرى لأهميتها الاقتصادية والاجتماعية وأهمها:**
- الذهب الخام والفضة الخام.
- إنتاج أو نقل أو بيع أو توزيع التيار الكهربائي.
- النفايات المتحصل عليها من تدوير القمامة.
- بقايا ونفايات صناعة الأغذية ونفايات الورق.
- أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات علفية) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة.
- ورق صحف وورق طباعة وكتابة.
- الكراسيات والكشاكيل والكتب والمذكرات التعليمية والصحف والمجلات.
- الطوابع البريدية والمالية.
- بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية
- النقود الورقية والمعدنية المتداولة والعملات التذكارية.
- سفن أعالي البحار.
- الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزاءها ومكوناتها وقطع غيارها، والمعدات اللازمة لاستخدامها وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية سواء كانت مستوردة أو محلية
- مقاعد ذات عجل وأجزاءها، وقطعها المنفصلة، وأعضاء الجسم الصناعية وأجزاءها، وأجهزة تسجيل السمع للصم وأجزاءها، وغيرها من الأجهزة التي تلبى أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة وأجزاءها ولوازمها وأجهزة الغسيل الكلوي وأجزاءها بما فيها مرشحات الكلى الصناعية وحضانات الأطفال.
- السيارات المجهزة طبيا للمعاقين.
- الأجهزة الناطقة للمكفوفين والأجهزة التي تعمل بطريقة برايل للمكفوفين والبرمجيات والرسائل التعليمية الخاصة بالمكفوفين.
- الأدوية والمواد الفعالة الداخلة في إنتاجها (محلي).

1- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دليل رد الضريبة والإعفاء منها في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة 2016م بحث، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 160، 2016م، ص:118.

- الأدوية والمواد الفعالة الداخلة في انتاجها (مستورد).
- العمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانونا على البنوك دون غيرها.

#### ب- إعفاءات تتعلق بالخدمات:

نصت أغلب التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة ومنها المشرع المصري على الخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة الملحقة بالقانون على عدد من الخدمات الأساسية لعل أهمها خدمات التعليم والصحة وخدمات النقل وخدمات الزراعة والثقافة وغيرها من الخدمات، والهدف من إعفائها هو عدم الأضرار بمحدودي الدخل وتشجيع هذه القطاعات ودعمها، وتشتمل الخدمات الأساسية على ما يلي:

#### 1- إعفاءات تتعلق بالخدمات الاجتماعية:

- خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي.
- الخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية.
- خدمات النقل البري للأشخاص، بما في ذلك النقل الذي يتم بواسطة سيارة الأجرة عدا خدمات النقل السياحي والنقل المكيف بين المحافظات وتأجير السيارات الملاكى.
- النقل المائي الداخلي غير السياحي للأشخاص والنقل الجوي للأشخاص.
- الخدمات التي تؤدي إلى إنشاء وصيانة دور العبادة والخدمات المجانية التي تؤديها دور العبادة.
- الخدمات المجانية التي يتم بثها من خلال الإذاعة والتلفزيون أو أي وسيلة أخرى.
- خدمات الانترنت الأرضي (تعفي لمدة عام من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة).
- الخدمات المكتبية التي تقدمها المكتبات العامة أو التابعة للمنشآت التعليمية أو المراكز البحثية أو الثقافية بكافة أنواعها.
- الفنون التشكيلية وأعمال التأليف والنشر الأدبي والفني بأنواعه.
- خدمات وكالات الأنباء.
- خدمات استزراع واستنبتات ورعاية الأرض والمحاصيل، وعمليات الحصاد وتوريد العمالة الزراعية.
- اشتراكات النقابات والهيئات الخاضعة لقانون الهيئات الرياضية بما فيها النوادي الرياضية ومراكز الشباب التي تشرف عليها وزارة الشباب والرياضة، وكذلك اشتراكات الجمعيات الأهلية والاجتماعية التي تشرف عليه وزارة التضامن الاجتماعي.
- خدمات تجهيز ونقل ودفن الموتى.

- الخدمات التعليمية التي تقوم بها الأقسام والمدارس والمعاهد والكليات والجامعات التي تقوم بتدريس مناهج ذات طبيعة خاصة (الدولي) (1).

## 2- إعفاءات تتعلق بالخدمات المالية والاقتصادية:

- خدمات صندوق البريد.
- خدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لأشراف ورقابة الهيئة العامة للرقابة المالية.
- خدمات التأمين وإعادته.
- خدمات المتاحف التي يصدر بها قرار من وزير المالية بناء على توصية من الوزير المختص.
- الخدمات الإعلانية(2).

وخلاصة القول أنه من خلال الاستقراء والتحليل في النصوص والأحكام السابقة يرى الباحث أن التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة لم تخرج عن المبدأ العام في إعفاء السلع والخدمات من الضريبة على القيمة المضافة، سواء كانت الاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية أو إنسانية أو ثقافية أو سياسية أو مجاملات دولية أو لمنع الازدواج الضريبي أو إعفاء السلع المستوردة تبعاً لإعفائها من الضريبة الجمركية، أو الإعفاء بناء على الاتفاقيات الدولية، ونجد أن المشرع الليبي قد سائر وتابع نهج التشريعات الحديثة فيما يخص الإعفاءات الشخصية في قوانين الضرائب غير المباشرة، مثل الضريبة الجمركية وضريبة الإنتاج أو الاستهلاك بوصفها تقابل ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي إذا صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة في ليبيا تكون هذه الجهات والأشخاص معفاة من الضريبة، وكذلك الإعفاءات المنصوص عليها في الاتفاقيات بين ليبيا والدول والمنظمات الأخرى، والاختلاف يكون في الإعفاءات العينية التي تختلف من دولة إلى أخرى بسبب طبيعة اقتصاد كل دولة والظروف التي تمر بها .

---

1- سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية. مرجع سبق ذكره، ص:100 وما بعدها.

2- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد خاص عن القانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، بحث منشور بمركز الدراسات والبحوث المالية والضريبية، ص:54.

## المطلب الثاني

### أحكام التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة

تعتمد الضريبة على القيمة المضافة على مبدأ الرقابة الذاتية، وتتوفر فيها كثير من الوسائل الرقابية إلا أن شأنها شأن أيّ ضريبة أخرى تتعرض للتلاعب والغش، فأياً كان نوع الضريبة فإن المكلف بها يميل أو ينزع دائماً إلى التهرب من دفعها، وذلك بإتباع الشخص المكلف لطرائق احتيالية وغير مشروعة من شأنها إخفاء حقيقة نشاطه بأيّ صورة من الصور التي يعدها قانون الضريبة على القيمة المضافة تهرباً حتى يمتنع عن دفع الضريبة رغم توفر شروط خضوعه لها، الأمر الذي يؤثر في حصيللة الدولة من عدم دفع الضريبة من قبل المكلفين بها، وتنتشر ظاهرة التهرب من الضريبة في جميع دول العالم إلا أنه يختلف نجاح الملتزم بالضريبة في تحقيق مأربه من دولة إلى أخرى تبعاً لدقة الأحكام المتعلقة بالضريبة وتبعاً لموقف الدولة من هذه المحاولات وكفاءة الإدارة الضريبية في محاربة التهرب، وعادة ما يحدد القانون حالات التهرب الضريبي التي من شأن مخالفتها الوقوع تحت طائلة العقاب، ولذا سوف نوضح ماهية التهرب من الضريبة على القيمة المضافة وصوره والعقوبات على ذلك تفصيلاً على النحو التالي:

#### الفرع الأول: ماهية التهرب وأسبابه ووسائل مكافحته.

يعدّ التهرب الضريبي من الموضوعات التي اعتنت بها التشريعات الضريبية وجعلته في أولوية الدراسات القانونية وقد تعرّض الفقه لظاهرة التهرب الضريبي وتوسّع في بيان أسبابه ووسائل مكافحته للحد من آثاره، وسوف نتناول ذلك بالتفصيل على النحو التالي:

#### أولاً- تعريف التهرب وطبيعته في الضريبة على القيمة المضافة.

لم تتفق التشريعات الضريبية وفقهاء هذه التشريعات وشرّاحها على تعريف موحد للتهرب الضريبي، ولذا نوضح تعريف التهرب الضريبي بشكل عام وما تتسم به هذه الجريمة أو ظاهرة التهرب وذلك على النحو التالي:

#### أ- تعريف التهرب:

تعدّدت التعريفات في التشريعات الضريبية وعند فقهاء القانون المالي للتهرب الضريبي، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

1- يعرف التهرب الضريبي في قانون الاتحاد الإماراتي: نصت المادة الأولى على أنه: (استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها

أو استرداد الضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي<sup>(1)</sup>، والملاحظ على هذا التعريف أنه غير جامع وغير مانع لكافة وسائل وطرائق التهرب الضريبي، حيث إنه تناول طرائق التهرب ووسائله فقط، بالإضافة إلى أن التعريفات يتركها المشرع دائماً إلى الفقه، ونادراً ما يتعرض المشرع لتعريف مصطلحات معينة، وهذا ما فعله المشرع المصري في القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، ولم يتعرض لتعريف التهرب وتركه لاجتهاد الفقه.

2- وقد عرّف الفقه القانوني التهرب الضريبي بأنه: (كلُّ عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني، سواء بعدم أداء الضريبة كلّها أو بعضها أو التأخير في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني)<sup>(2)</sup>، ويعاب على هذا التعريف أنه لم يتضمن جميع صور التهرب لاسيما التهرب في الضريبة على القيمة المضافة.

3- وذهب جانب آخر من الفقه إلى تعريف التهرب الضريبي بأنه: (عدم قيام المكلف بأداء الضريبة المستحقة عليه، أو التخلّص من دفعها باستعمال طرائق غير مشروعة) ويعد هذا التعريف هو أقرب التعريفات لكونه جامعاً مانعاً لصور وحالات التهرب الضريبي، حيث جاء بصيغة عامة ومرنة تتسع لكافة حالات التهرب من الضريبة لاسيما الضريبة على القيمة المضافة.

#### ب - طبيعة جريمة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة:

تتسم جرائم التهرب من الضريبة بمجموعة من السمات التي تسهم في تحديد طبيعتها وهي تتجسد فيما يلي:

1- هي جرائم من صعيد واحد ويصدق عليها جميعاً أنها جرائم ذات طابع مالي، كما أنها جرائم تمس ائتمان الدولة، ومن ثم فإن العقاب عليها يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة.

2- جريمة مخلة بالشرف والأمانة، ويترتب عليها حرمان المحكوم عليه من تولّي الوظائف والمناصب العامة وفقدان الثقة والاعتبار.

3- هي جرائم لا تتعلق بمجني عليه معين وإنّما يكون المجني عليه فيها هو المجتمع بسائر أفرادها لأنها تؤدي إلى عجز في الموازنة العامة ما يجعل الدولة غير قادرة على الإنفاق على مرافقها العامة.

4- جريمة تقوم على العث الضريبي ويتم النشاط الإجرامي فيها في صورة عمل، كإثبات بيانات كاذبة في الإقرارات التي تقدم تنفيذاً للقانون الضريبي بقصد التخلص من أداء الضريبة.

1- حمد سعيد محمد العامري، جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية القانون، قسم القانون العام، رسالة ماجستير، 2019م، ص: 11.

2- أحمد فتحي سرور، التهرب الضريبي في التشريع المصري، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011م، ص: 16 وما بعدها.

5- تندرج هذه الجرائم ضمن الجرائم المصطنعة التي تقابل الجرائم التقليدية أو الطبيعية، كما تنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.

للتهرب الضريبي أسباب عدة وتختلف هذه الأسباب باختلاف الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية والإدارية حسب كل دولة ، وقد اجتهد الفقه المالي وكافة المعنيين بالضريبة على وضع وسائل للحد من التهرب الضريبي، ونبين ذلك تفصيلاً على النحو التالي:

#### أ- أسباب التهرب الضريبي:

هناك أسباب عدة للتهرب الضريبي كما ذكرنا، ومن أهم هذه الأسباب:

##### 1- الأسباب الاقتصادية:

تختلف أهمية التهرب الضريبي حسب الأنشطة الاقتصادية المتبعة وتساعد الظروف الاقتصادية علي كثرة أو قلة التهرب الضريبي، وتوثر كل من الظروف الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة في التهرب الضريبي، فمثلاً خلال الأزمات وفترات الكساد التي تشهدها الدولة يزداد حجم التهرب الضريبي وذلك لأسباب منها انخفاض دخول الأفراد وانخفاض القوة الشرائية ما يزيد حساسية الأفراد لارتفاع الأسعار وهذا يصعب نقل عبء الضريبة من المكلف إلى المستهلك ما يدفعه إلي التهرب، أما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي فترتفع الدخل وتزداد القوة الشرائية ما يمكّن المكلف من نقل عبء الضريبة للمستهلكين من خلال رفع الأسعار فيكون الدافع النفسي للتهرب منخفضاً لدى المكلف.

##### 2- الأسباب السياسية:

تؤدي سياسة الإنفاق العام في بعض الدول دوراً رئيساً فيما يتعلق بتحديد نطاق الضريبة والتصرف فيها، فإذا كان إنفاق الدولة من حصيلة الضريبة في وجهات يستفيد منها الأفراد فإن هذا الإحساس يؤدي إلي تقليل تهربهم من الضريبة، أما إذا أحس أفراد المجتمع أن حكاهم لا يحسنون استخدام الأموال المحصلة من الضريبة فسيتولد لديهم شعور قوي للتهرب من دفع الضريبة، وكذلك إذا كانت الدولة معتادة علي توظيف جزء من حصيلتها في الضريبة على مظاهر الترف فإن دافعي الضرائب تضعف لديهم الدوافع علي إعطائها وذلك لعدم رضاهم علي كيفية التصرف فيها، وأيضا عدم رضاهم بما تقدمه لهم الدولة من خدمات يولد لديهم شعوراً بالغبين ويدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة .

---

1- أحمد عبد ألاه المراغي، جريمة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2020م، ص: 76-77.



### 3- الأسباب الاجتماعية:

يعد ضعف المستوى الأخلاقي وعدم انتشار الوعي الضريبي بين الأفراد أهم العوامل المحددة بنطاق ظاهرة التهرب الضريبي فعدم شعور المكلف بما تقدمه الدولة من خدمات، واعتقاده بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وظنه أنه يستطيع الانتفاع من خدمات الدولة بشكل مستمر حتى لو لم يدفع الضريبة، وذلك لأنه يعتقد أن دفع الضريبة ليس شرطاً للاستفادة من تلك الخدمات، لذلك فإن اهتمام الدولة بزيادة الوعي الضريبي وحس الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يقلل من التهرب الضريبي، فإذا كان المجتمع يتمتع بمستوى خلقي ووعي وطني صحيح فالمساهمة في دفع الضريبة تصبح مطلباً اجتماعياً ووطنياً .

### 4- الأسباب الفنية للتهرب الضريبي:

وهي أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي والتنظيم الفني للضريبة، حيث إن صياغة القانون الضريبي تؤدي دوراً رئيساً في نجاح النظام الضريبي في الدولة أو فشله، وعدم صياغة القانون الضريبي بشكل محكم مثل كثرة التعديلات تؤدي إلى نتائج عكسية فإذا كان التشريع الضريبي لا يتميز بالوضوح التام في بعض النصوص التي تثير اللبس والغموض فإن ذلك يؤدي إلى اجتهادات شخصية تستغل الثغرات الموجودة في القانون ينفذ منها المكلف للتخلص من دفع الضريبة، ومن ناحية أخرى فإن عدم استقرار التشريع الضريبي وكثرة التعديلات والتغيرات عليه يؤدي إلى شئ من الغموض بالنسبة إلى الإدارة الضريبية والممول، ما يزيد فرص التهرب وعدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي كما يتأثر حجم التهرب الضريبي بحجم العقاب الذي يقره المشرع الضريبي على المتهرب، فالمكلف يقارن ما بين العقاب والمبلغ العائد عليه نتيجة تهربه، فإذا كان العقاب أقل من المبلغ العائد أو لا يوجد عقاب زاد حجم التهرب الضريبي<sup>(1)</sup> .

### 5- الأسباب الإدارية:

الإدارة الضريبية هي الأداة المسؤولة عن تنفيذ النظام الضريبي وتطبيقه فكلما زادت كفاءة هذه الإدارة ونزاهتها كان التهرب الضريبي أصعب حيث إن عدم توفر العناصر الفنية والإدارية وعنصر الكفاءة لاسيما في مجال المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة و لاسيما إذا كان هناك غياب للرقابة والمتابعة وعدم نزاهة بعض الأجهزة وتهاونها في تحصيل الضريبة بالإضافة إلى نقص الإمكانيات والخبرات لكثير من الموظفين وانخفاض الأجور والمرتببات الأمر الذي يمثل

1- محمد حسن أبو وردة، تقييم آليات الحد من التهرب من ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر المحاسبين لدي كبار المكلفين والموظفين العاملين في دائرة ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2019م، ص:32-33.

دافعا قويا ومحفزا بالتغاضي عن حالات التهرب وإهمال ضبطها واتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها<sup>(1)</sup>.

وخلاصة القول إن التهرب الضريبي له أسباب تترتب عليه نتائج خطيرة ماليا تتمثل في ضعف الإيرادات العامة للدولة ما ينعكس على عرقلة خطط التنمية بكافة أنواعها وفقدان العدالة الاجتماعية في المجتمع وسيطرة قلة من المتهربين ضريبيا على اقتصاد الدولة والتحكم فيه بارتفاع الأسعار وزيادة حجم التضخم وتدهور قيمة النقود، الأمر الذي يؤدي إلى مخاطر سياسية واقتصادية واجتماعية تجتاح الدولة وتؤدي إلى عدم استقرارها<sup>(2)</sup>.

### ب- وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

نظرا لما يترتب على التهرب الضريبي من آثار وخيمة سياسية واقتصادية واجتماعية فقد اجتهد الفقه في وضع وسائل وآليات تحدّ من آثار التهرب الضريبي ومكافحته والحدّ من تفاقمه وهذه الوسائل قد تكون تشريعية واجتماعية وإدارية، نوضحها على النحو التالي:

#### 1- الوسائل التشريعية:

مما لا شك فيه أن النظام الضريبي يعد انعكاساً للظروف والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة التي يطبق فيها، وبالتالي يرى بعض الفقه أن يتم إحكام صياغة القانون بما يلائم ظروف المرحلة التي تمر بها الدولة، ومتى كان التشريع الضريبي في الدولة غير متلائم مع الظروف السائدة فيها فإن أية محاولة من قبل السلطة التنفيذية لوضع هذا التشريع موضع التنفيذ سيؤدي في النهاية إلى تمكين العديد من الممولين من التهرب من أداء الضريبة إما بسبب عدم وقوعهم تحت طائلة القانون أو لوجود ثغرات فيه تمكنهم من النفاذ خلالها، ولنجاح أي قانون ضريبي يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس وتحصيل الضرائب، وإتمام ذلك يجب أولاً صياغة القانون الضريبي بطريقة يسهل على المكلفين فهمها وذلك بإرساء طابع البساطة والوضوح والاستقرار، وللعمل على استقرار النظام الضريبي يجب على المشرّع أن يسعى لإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء مدة طويلة غير أن المشكلة ليست في تغيير القوانين وإنما في مدى استقرار هذه القوانين، حيث إن التغييرات والتعديلات المستمرة في قوانين المالية يؤدي إلى عدم استقرارها، وهذا بدوره يؤدي إلى تعقيدات وغموض ما يصعب مهام

1- إحسان إدريس محمد النعيم، الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على إيرادات الدولة مقارنة بدولة المغرب، مرجع سبق ذكره، ص: 43-44.

2- محمد راغب شطوري، مكافحة التهرب الضريبي في ظل الضريبة على القيمة المضافة، بحث الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرون إعادة بناء المنظومة الضريبية، بدون تاريخ، ص: 3-4.

موظفي الضرائب ويسهل التهرب<sup>(1)</sup>، كما يري بعض الفقه لتحقيق هدايف الضريبة لآبد من مراعاة المبادي والقواعد التي تحكم التنظيم الضريبي مثل عمومية الضريبة أو شمولية الضريبة والمساواة<sup>(2)</sup>، حيث أن عدم تحقيق العدالة الضريبية يؤدي إلي شعور المكلف بالتعسف الضريبي وهو من أهم العوامل المؤدية إلي انتشار ظاهرة التهرب لذلك لآبد من إرساء نظام ضريبي عادل شمولية مثل اعتدال معدل الضريبة وتجنب الازدواج الضريبي، وإعفاءات ضريبية مدروسة، كما تعتبر الرقابة التي تمنح للإدارة الضريبية والتي تخولها للاطلاع علي المعلومات والوثائق والإقرارات التي يتم تقديمها من قبل المكلفين ومعاينة لأخطاء والنقص والإعفاءات من الوسائل التي تعمل علي مكافحة التهرب الضريبي<sup>(3)</sup>، وكذلك من الوسائل التشريعية لمكافحة التهرب الضريبي النص أو وضع عقوبات رادعة أو مشددة، حيث يري بعض الفقه الضريبي أن أكثر العوامل التي تشجع الممول علي التهرب عدم جدية العقوبات وعدم كفايتها إذ تؤدي العقوبة دوراً مهماً في تحديد موقف الممول اتجاه الضريبة فهو يوازن بين النفع العائد من عدم دفع الضريبة والمخاطر التي يتعرض لها إذا ما اكتشف أمره، فكلما كان الخطر مؤكداً كلما اتجه الممول نحو الالتزام بالضريبة وتفادي العقاب والعكس صحيح.

## 2- الوسائل الإدارية:

تعتبر مصلحة الضرائب هي الأداة التنفيذية للقوانين الضريبية وعند التنفيذ تظهر مساوئ النظام الضريبي وحسناته، و من أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي رفع مستوى الأداء الوظيفي لدى الجهاز الإداري الضريبي، حيث يعد العنصر البشري رأس الإدارة المدير وساعدها المنفذ فالاهتمام به يعد من الأولويات التي يجب أن توليها جهة الإدارة، حتى تتمكن من القيام بدورها علي أكمل وجه وذلك من خلال توفير الفاحصين والفنيين للضريبة بالمعني الفني، ذلك أن مهمة موظف الضرائب لا تنحصر في تلقي الإقرارات وتحصيل الضريبة من واقع هذه الإقرارات فقط بل المحافظة على حقوق الخزنة العامة التي أوكلت في هذا الشأن إلى موظف الضرائب، ما يتطلب منه الكشف عن تلك البيانات التي لم تظهر في إقرارات الممول وهي أمور لا يمكن الكشف عنها من قبل أي موظف، فليس كل موظف في مصلحة الضرائب هو فاحص فني، كذلك توفير الأجواء المناسبة للعاملين بالإدارة الضريبية من الناحية المادية والمعنوية والتركيز على العديد من مقومات الإدارات الجيدة مثل توفير الآلات الحديثة من أجهزة وحواسيب تسرع عمل

1- عبد الله إبراهيم البربار، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث، كلية الشريعة والقانون، جامعة طرابلس، ليبيا، بدون سنة نشر، ص:166.

2- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، طرابلس، ليبيا، 2000م، ص:115.

3- هدى توفيق ميره، التهرب الضريبي وطرق مكافحته في القانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة عمان الأهلية، 2019م، ص:72.

الإدارة الضريبية، وعدم تعرض الموظف الضريبي إلى المضايقات والممارسات غير الأخلاقية من الممولين مع انعدام الحوافز المادية، كما يعد من وسائل مكافحة التهرب الضريبي إداريا العمل على حصر المجتمع الضريبي وتنسيق بين جهات الدولة المختلفة؛ لأن معظم المكلفين لديهم معاملات مختلفة ومتشعبة تربطهم بالكثير من الإدارات والوزارات والمصارف والهيئات إذ لا يمكن للإدارة الضريبية من دون مساعدة الجهات العامة الأخرى أن تكفل وحدها حماية حقوق الخزانة العامة.

### 3- الوسائل الاجتماعية.

يعد المجتمع الليبي كمجتمع مدني بالصورة التي هو عليها الآن مجتمعاً حديثاً نسبياً لاسيما فيما يتعلق بإحساسه بواجبه الوطني إذ أنّ فترات الاستعمار والاحتلال التي مر بها هذا المجتمع حالت دون تكوينه كمجتمع متجانس ومتوافق، إذ ظلت البلاد فترات طويلة مقسمة إلى ولايات تروح تحت وطأة الاستعمار، وظلت الضرائب مرتبطة في أذهان أبناء الشعب بمعني السطوة والغلبة والقهر ما ترتب عليه قلة الوعي الضريبي الذي يعد أبرز الأسباب للتهرب من دفع الضريبة لذلك يجب أن تتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي الضريبي لديهم وإحساسهم بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي، ويعبر عن مدى التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع في تحمل أعباء الدولة المالية، ويتم ذلك من خلال قيام أجهزة الدولة بدورها في التوعية، وعلى الرغم من أن القوانين الضريبية تخاطب كافة فئات وشرائح المجتمع فإنها من أكثر التشريعات جهلاً من قبل المواطنين؛ لصعوبة فهمها وانطوائها على جوانب محاسبية وجنائية يستلزم الإلمام بها قدرأ من الوعي والثقافة، وهو الأمر الذي يجب على الأجهزة الإدارية في بلادنا القيام به في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة، كل هذه الظروف تؤدي إلى خلق مواطن واعٍ غير متقاعس في مجال الوفاء بحقوق الخزانة العامة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: جرائم وعقوبات التهرب في الضريبة على القيمة المضافة.

تعد الضريبة على القيمة المضافة ذات طبيعة خاصة، فهي تقرر التزاما على المسجلين بتحصيل وتوريد الضريبة وتقرر لهم حق الخصم للضريبة السابق سدادها، ومن ثم أصبح إقرار المسجل وتحصيله وتوريده للضريبة حافزا له لخصم ما سبق سداده من الضريبة المستحقة، ومن ثم تراقب الضريبة على القيمة المضافة نفسها بنفسها غير أنّ التهرب منها يتخذ صوراً متعددة، نبينها تفصيلا بعد تحديد مشروعية تجنّبها على النحو التالي:

1 - عبد الله إبراهيم البربار، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، مرجع سبق ذكره، ص: 168 وما بعدها.

## أولاً: مشروعية التجنب الضريبية على القيمة المضافة.

لتحديد مشروعية التجنب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة نتعرض للتعريف التجنب الضريبي بصفة عامة، ثم نحدّد مشروعيته وفقاً لإحكام الضريبة على القيمة المضافة وذلك على النحو التالي:

### أ- تعريف التجنب الضريبي وصوره:

حدد الفقه المالي تعريفاً للتجنب الضريبي وصوره في الضريبة على القيمة المضافة، نوضحها على النحو التالي:

#### 1- تعريف التجنب الضريبي.

يقصد بالتجنب الضريبي تخلّص المكلف من دفع الضريبة في إطار قانوني من دون أيّ مخالفة لأحكام القانون،<sup>(1)</sup> ويعرّف بمعنى آخر التجنب الضريبي بأنه: يعني عدم الالتزام به بصورة مشروعة دون مخالفة أحكام القانون وذلك بلجوء المكلف إلى وسائل تمكنه من المرور بالثغرات الموجودة في التشريع للتخلص من الضريبة بسبب نقص في التشريع وعدم إحكام صياغته.

#### 2- صور التجنب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة.

يمكن أن يحدث التجنب الضريبي بطرائق عدّة منها على سبيل المثال وليس الحصر:

- من خلال وصف التوريد: حيث تحاول المنشآت إظهار أنواع من السلع والخدمات على أنها تدخل ضمن أصناف معينة معفاة أو خاضعة للضريبة بسعر أقل، كما هو الحال بالنسبة للنسكافية وهل تعد من قبيل البن أو من المشروبات الساخنة الأخرى.

- من خلال حد التسجيل: حيث تشرع المنشآت أو المكلفين أنهم يتعاملون في سلع معفاة من الضريبة أو سلع خاضعة ولكن دون أن يبلغ رقم أعمالهم حد التسجيل المقرر قانون إذا كان القانون ينص على حد معين لتسجيل<sup>(2)</sup>.

#### ب- مشروعية التجنب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة.

وفقاً للتعريف السابق والصور المحددة للتجنب الضريبي يعد التجنب الضريبي فعلاً مشروعاً قانوناً حيث إن الشخص الذي يأتي بفعل يتجنب فيه الخضوع للضريبة أو عدم سدادها يعد تصرفاً قانونياً لا ينطبق عليه التجريم التشريعي تطبيقاً لمبدأ شرعية الجريمة والعقوبة (لا جريمة إلا بنص ولا عقوبة إلا بنص) إلا أن بعض التشريعات الضريبية قد استثنت حالات وصوراً للتجنب

1- أحمد مصطفى محمد معيد، الآثار الاقتصادية للفساد الإداري في مصر، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، كلية الحقوق جامعة بنها، السنة السادسة، عدد خاص بالمؤتمر العلمي السنوي العاشر بعنوان "القانون ومكافحة الفساد" إبريل 2016م، ص:115.

2- ذكي عبد الهادي ذكي، الضريبة على القيمة المضافة في إطار سياسة شاملة للإصلاح الضريبي المصري، مرجع سبق ذكره، ص:166.

الضريبي وجرمتها، وأهم هذه التشريعات التشريع المصري رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة علي القيمة المضافة، حيث نص على أنه: (لا يعتد بأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد أغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة أو تأجيله أو تخفيض عبء الضريبة) وِعَدَّ المشرّع تجنباً للضريبة :

- التصرفات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين في بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ويكون الهدف منها عدم بلوغ أحدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانوناً<sup>(1)</sup>.

- إنشاء شركات أو تقسيمها أو تجزئة المعاملات لأغراض ضريبية إما لتوزيع رقم الأعمال على هذه الكيانات لعدم بلوغ أيهم أو بعضهم حد التسجيل المقرر للخضوع لأحكام القانون، أو لتبادل المعاملات فيما بينهم بالقيمة الأقل التي يترتب عليها تخفيض العبء الضريبي على السلعة أو الخدمة بأقل من قيمتها الحقيقية.

وإذا عُدَّت المعاملة تجنباً للضريبة كان للمصلحة الحق في إلزام المكلف بالتسجيل أو أداء الضريبة على أساس القيمة الحقيقية وفقاً لظروف السوق وقوى التعامل. دون أن يخل ذلك بحق المكلف في إثبات أن المعاملة تمت لغير أغراض التجنب الضريبي<sup>(2)</sup>.

**ثانياً- صور جرائم التهرب الضريبي وعقوبتها في الضريبة على القيمة المضافة.**

تتضمن أحكام التهرب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة مخالفات عقوبتها تكون الغرامة وجنايات عقوبتها الحبس أو الغرامة أو كلتا العقوبتين، نوضح ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

**أ- المخالفات في الضريبة على القيمة المضافة.**

تعرف المخالفات في ضريبة على القيمة المضافة بأنها: مخالفة الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها بقانون الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه، وأهم صور المخالفات في الضريبة على القيمة المضافة:

1- التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة في المدة التي حددها القانون.

2- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها

---

1- يقصد بالشخص المرتبط: كل شخص يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة على النحو التالي: الزوج والزوجة والأصول والفروع، شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (50%) على الأقل من عدد أو قيم الأسهم أو حقوق التصويت، وشركة الأشخاص والشركاء المتضامنون الموصون فيها، وأي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (50%) على الأقل من عدد أو قيم الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها، ورب العمل والعمال التابعون له الذين تربطهم به علاقة عمل، راجع المادة الأولى (التعاريف) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- رمضان صديق، الضريبة على القيمة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سبق ذكره، ص: 569.

زيادة عما ورد بالإقرار.

3- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق الحرة بالمخالفة لإحكام قانون الجمارك.  
4- عدم إخطار المصلحة بالتغيرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد.

5- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها<sup>(1)</sup>.

ويعاقب على هذه المخالفات بعقوبة الغرامة التي لا تقل عن خمسمئة جنيه ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في القانون ولائحته، وتضاعف العقوبة في حالة ارتكاب أي من المخالفات خلال ثلاث سنوات،<sup>(2)</sup> ويجوز التصالح في تلك المخالفات بتقديم طلب التصالح إلى رئيس المصلحة وأن يتم سداد الضريبة والضريبة الإضافية التي يحددها القانون، وكذلك بالإضافة إلى التعويض الذي ينص عنه القانون، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار<sup>(3)</sup>.

#### ب- جرائم التهرب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة.

المقصود بالتهرب من ضريبة القيمة المضافة هو: كل سلوك أو نشاط يرتكبه الشخص سواء كان مسجلاً أو غير مسجل من شأنه إخفاء حقيقة نشاطه بأي صورة من الصور التي عدها القانون تهرباً ما يترتب عليه التخلص من أدائها كلياً أو جزئياً بقصد ضياع حقوق الخزانة العامة، وتتعدد صور جنائية التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، وأهما:

#### 1- عدم قيام المكلف بالتسجيل لدى مصلحة الضريبة على القيمة المضافة في المواعيد المحددة.

يعد المكلف متهرباً من الضريبة في حالة عدم تقدمه لمصلحة الضرائب للتسجيل في المواعيد التي يحددها القانون، ففي هذه الحالة نفترض أن نشاط المكلف يدخل في نطاق الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لنصوص القانون ويكون قانوناً ملزماً بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب ومع ذلك لا يقوم بالتسجيل، فمثل هذا المكلف يكون متهرباً من الضريبة،<sup>(4)</sup> وقد اتفقت أغلب التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة أن يكون التسجيل خلال ثلاثين يوم من تاريخ

1- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلة البحوث المالية والضرائب، دليل المخالفات والتهرب الضريبي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية، بحث، العدد 106، تاريخ 2016م، ص: 142.

2- المادة (66) من القانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 342-345.

4- عبد الستار عبد الحميد سلمي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

بلوغ المكلف حد التسجيل إذا كان القانون ينص على حد معين للتسجيل، وإلا تعرضوا للعقوبات ويفضل هؤلاء المتهربون عدم التسجيل بالرغم من أنهم قد يدفعون ضريبة قيمة مضافة على مدخلات السلع والخدمات التي يتعاملون فيها وذلك لتفادي الإجراءات التي يفرضها عليهم قانون الضريبة على القيمة المضافة من إصدار فواتير ضريبية وتحصيل ضريبة من الغير وتوريده في موعد معين، أو لاستغلال عدم تحصيل الضريبة من المستهلكين في تخفيض قيمة السلع والخدمات التي يتاجرون فيها ما يمنحهم وضعا تنافسيا أفضل من المنشآت التي تتبع نفس السلع والخدمات مضافا إليها ضريبة القيمة المضافة، و من هنا وجب التصدي لهذه الحالة من التهرب حتى لا يكون المتهرب من التسجيل في وضع أفضل ممن التزم بالقانون وقام بالتسجيل نفسه لدى الإدارة الضريبية والى عدم ضياع جزء كبير من حصيللة الضريبة على الخزانة العامة بسبب عدم التسجيل وتحصيل الضريبة.

## 2- عدم الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقرارا حسب المواعيد المحددة في القانون عن الضريبة المستحقة، وعلى المسجل أداء حصيللة الضريبة دوريا للمصلحة وفق إقراره وفي الموعد المنصوص عليه في قانون الضريبة على القيمة المضافة، فمن المعلوم أن ضريبة القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة وتسدد دوريا، فإذا ثبت مخالفة المسجل ولم يتم بتقديم الإقرار في المواعيد القانونية ويؤدي الضريبة المستحقة عد ذلك تهربا يعاقب عليه،<sup>(1)</sup> ومن أمثلة تحقق هذه الحالة ما نصت عليه المادة (14) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 (على كل مسجل أن يقدم إلى المصلحة إقرارا شهريا عن الضريبة وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاى الفترة الضريبية علي أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدي الضريبة عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يحقق بيوعا أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية) ومعني ذلك أن التأخير في تقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة بعد انتهاء الشهرين التاليين لانتهاى شهر المحاسبة وانتهاء مدة الستين يوما بعد مدة الشهرين يعد ذلك تهربا.

## 3- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها.

تنص كافة التشريعات الضريبية المطبقة للضرائب غير المباشرة على إلزام المسجل بمسك سجلات ودفاتر منتظمة كأحد المبادئ في فرض الضريبة وتطبيقها كما أوجبت عليه تحرير

1- أحمد عبد اللاه المراغي، جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص:135.



فواتير ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، فإذا ثبت تقديم المسجل للمستندات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة عدّ متهرباً من الضريبة<sup>(1)</sup>.

#### 4- عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

حتى يتم المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة فلا بد أن يقوم التاجر بتسجيل مبيعاته في دفاتر وأن يقوم بعمل فاتورة للمشتري، فعند امتناع المسجل عن إصدار الفواتير الضريبية عند البيع أو قد يحدث أن يقوم المسجل بالبيع دون تسجيل المبيعات في دفاتر ودون أن يقوم بإصدار فواتير للمشتريين (خاصة إذا اشترى السلعة من تاجر غير مسجل) بغرض عدم توضيح حجم مبيعاته والتهرب من الضريبة أو يقوم المسجل بتسجيل قيمة الفواتير المتعلقة بمبيعاته بأقل من القيمة الحقيقية لهذه المبيعات وذلك للتهرب جزئياً من ضريبة القيمة المضافة<sup>(2)</sup>.

#### 5- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة.

تتحقق هذه الحالة إذا قام شخص غير مسجل بإصدار فواتير ضريبية محملة بالضريبة فإنه يعد متهرباً لقيامه بتحصيل الضريبة ولا يقوم بتوريدها للمصلحة وبهذا يثري على حساب الخزنة العامة، ومن ثم يعاقب غير المسجل سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً عند إصداره الفاتورة الضريبية، ويأتي هذا التحريم نظراً لأن الشخص غير المسجل يباشر أنشطته دون علم المصلحة، حيث إنه غير مسجل بسجلات المصلحة ولا تعلم أي شيء عن أنشطته وبالتالي فمن يأتي بهذا الفعل يجرم بجريمة التهرب الضريبي<sup>(3)</sup>.

#### 6- اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها.

ويقصد بهذه الحالة قيام بعض الشركات بإصدار فواتير تصدير أو مبيعات وهمية دون أن يكون للشركة أي مصانع أو سلع لديها بغرض الاتجار وتبيع هذه الفواتير بمبالغ مالية للمسجلين لاستخدامها في عمليات رد الضريبة أو الخصم، وقد انتشرت في مصر شراء الفواتير المزورة لخصم الضريبة على المشتريات خلال تطبيق قانون الضريبة على المبيعات السابقة بشكل كبير

1 - عمر حسن عرابي، الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، سنة 2013، ص: 19.

2- ممدوح عبد السلام عبد اللطيف حسنين، الضريبة على القيمة المضافة وأثارها على عجز الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 230.

3- إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة الضريبة على المبيعات - معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، دار الجمعية للنشر، الإسكندرية، مصر، سنة 2004، ص: 554.

نظرا لوجود فساد مالي وإداري من داخل المصلحة وخارجها، الأمر الذي حذا بالمشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى عدّها تهربا لمصدر الفاتورة والمستفيد منها<sup>(1)</sup>.

#### 7- عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة.

تتحقق هذه الحالة بعدم قيام المسجل بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة أو قيامه بتضمين الدفاتر والسجلات ببيانات غير صحيحة أو إتلاف الدفاتر والسجلات ذات الصلة بالضريبة قبل مرور فترة الاحتفاظ بها التي ينص عليها القانون، وتتحقق هذه الحالة أيضا بقيام الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بتجنيب أو عدم تسجيل بعض السلع التي يتاجر فيها لاستخدامه الخاص دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة عن هذه السلع أو قيامه بأداء خدمة خاصة به دون تحصيل ضريبة عليها وإثباتها في الدفاتر والسجلات ما يعد تهربا<sup>(2)</sup>.

#### 8- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منها دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة.

يقصد ببيع السلعة أو استيرادها دون الإقرار عنها أن المسجل يتعمد إخفاء جزء من مبيعاته من السلع والخدمات ضمن الإقرار الشهري المقدم منه، وبذلك يكون قد قام بنشاطين أحدهما إيجابياً يتمثل في القيام بعملية البيع للسلع والخدمات الخاضعة وتحصيل الضريبة المستحقة عليها، والثاني سلبياً يتمثل في الامتناع عن ذكر هذه المبيعات ضمن الإقرار الشهري المقدم منه وبالتالي عدم توريد الضريبة التي سبق أن قام بتحصيلها، وتتمثل هذه الحالة الصورة الصارخة للتهرب من دين الضريبة؛ نظرا لما تمثله من إخلال بالنظام الذي رسمه القانون والاستيلاء على حقوق الخزانة العامة<sup>(3)</sup>.

#### 9- خصم الضريبة كليا أو جزئيا دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.

يقصد بخصم الضريبة بدون وجه حق قيام المسجل باستقطاع ما تم سداه بالزيادة من مبلغ الضريبة المستحقة عليه في الإقرار المقدم منه وقبل توريدها للمصلحة، وذلك بدون وجه حق وهو ما يمثل تهربا من الضريبة، وتتم هذه الصورة في حالة خصم الضريبة التي سبق سداها على مستلزمات إنتاج لم تدخل في صناعة السلعة، وكذلك خصم الضريبة التي سبق سداها على سلعة تم بيعها بسبب رد المشتري لها، كما تتحقق هذه الحالة إذا اختلق البائع غير المسجل رقما ضريبيا وهميا ويقوم باستخدامه على فواتيره لتخدع كلاً من المشتري والسلطات الضريبية أو يحدث العكس ويسجل المشتري رقما وهميا على فواتير شرائه حتى يتمتع بخصم الضريبة

1- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي- الجزء الثاني- شرح الجرائم والعقوبات في القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، سنة 2006، ص:38.

2- عبد الستار حلمي سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سبق ذكره، ص:48.

3- عمر حسن عرابي إبراهيم، الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سبق ذكره، ص:123.

على تلك المشتريات (ضريبة لم تورّد) وبالتالي يكون متهربا من الضريبة؛ لأنه استخدم وسائل احتيالية لخداع الدولة للتهرب جزئيا أو كليا من دفع الضريبة المستحقة عليه، أو كان المسجل يتعامل في سلع بعضها خاضع وبعضها الآخر معفى فيتم التنسيب الخاطئ للمدخلات المستخدمة في إنتاج السلع ومن ثم يعد تهربا من الضريبة ولا يشترط في هذه الحالات أن تكون الضريبة التي تم خصمها بدون وجه حق تمثل نسبة معينة ويعدُّ أي خصم تهربا<sup>(1)</sup>.

## 10- استرداد الضريبة كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك.

يقصد بالاسترداد في نطاق التهرب من ضريبة القيمة المضافة كل سلوك أو نشاط غير مشروع يترتب عليه استيلاء المسجل-المتهم -على كل أو بعض ما سبق سداده أو أداءه لمصلحة الضرائب من ضرائب ونحوها، سواء كان المسجل هو الذي قام بدفع المبالغ أو غيره، ومن المعروف أنه يجوز في إطار الضريبة على القيمة المضافة كمبدأ عام السماح بخصم قيمة الضرائب على القيمة المضافة السابق دفعها عن السلعة في المراحل السابقة للمرحلة التي يتم المحاسبة عنها، وقد يحدث أن يقوم التجار على غير الحقيقة بإثبات دفع مبالغ كبيرة عن القيمة المضافة في المراحل السابقة من خلال اختلاق بعض الفواتير المزورة أو بأي صورة أخرى وهذا يعد صورة من صور التهرب من الضريبة على القيمة المضافة؛ لأنه يضيع حق الدولة في الحصول على قيمة ضريبة في أحد مراحل خضوع السلعة للضريبة<sup>(2)</sup>، وقد يحدث أيضا أن بعض الخاضعين للضريبة يبداء نشاطهم بشراء مجموعة من الأصول الرأسمالية والمواد الأولية وتقوم بعض الدول بإعادة قيمة الضريبة على القيمة المضافة عن هذه الأصول الرأسمالية والأولية إلى من قاموا بشرائها وذلك لزيادة السيولة لدى رجال الأعمال وقبل أن يحين موعد الفحص يتوقف المشروع وتختفي المنشأة أو أن ينتقلون إلى نشاط آخر وبالتالي يكونوا قد استفادوا من استرجاع قيمة الضريبة المدفوعة عن مراحل سابقة دون خضوعهم للضريبة، وهذا يعد أيضا تهربا من الضريبة على القيمة المضافة، و من قواعد الضريبة على القيمة المضافة أيضا أحقية المصدر في استرداد الضريبة التي دفعها في المراحل المختلفة للسلعة حتى يتم تصديرها أو قيام المصدر بتقديم طلب استرداد على غير الحقيقة مدعيا أنه قام بتقدير عدد أو كمية من السلع أكثر من العدد أو الكمية المصدرة بالفعل، مما يعد تهربا من الضريبة على القيمة المضافة<sup>(3)</sup>.

## 11- التصرف في السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله

- 1- خالد عبد العاليم السيد، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق، كلية الحقوق، قسم الاقتصاد والمالية العامة، مصر، ص: 158.
- 2- أحمد عبد اللاه المراغي، جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 127.
- 3- ممدوح عبد السلام عبد اللطيف حسنين، مرجع سبق ذكره، 229-230.

تتحقق هذه الحالة إذا تم التصرف في السلع المعفاة لأشخاص وجهات وأغراض معينة خلال فترة الحظر وفي غير الغرض الذي أعفيت من أجله دون أخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة، وهذا ما نص عليه المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة في المادة (24) علي أن " يحظر التصرف في الأشياء التي أعفيت طبقاً لأحكام المادة (23) من هذا القانون في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة هذه الأشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد ما لم يقض نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك. وبالتالي يعد التصرف المشار إليه دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة تهرباً يعاقب عليه القانون<sup>(1)</sup>.

ويعاقب على هذه الجرائم بالعقوبات المنصوص عليها في قانون الضريبة على القيمة المضافة وهي حسب ما نص عليها القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر، حيث نص على جزاءات مشددة للتهرب من ضريبة القيمة المضافة وهي فرض عقوبات جنائية السجن مدة ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تزيد على خمسين ألف جنيه أو بأحد هاتين العقوبتين، وتضاعف العقوبة المنصوص عليها في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات، كما حرص المشرع المصري بنص علي أن تنظر قضايا التهرب عند أحوالها للمحاكم على وجه الاستعجال وعلها أيضاً جرائم مخلة بالشرف والأمانة، وفي حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية يكون المسؤول عنه الشريك المسؤول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال، ونص أيضاً يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة بالوقف لمدة عام وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه وإلا تزيد على خمسين ألف جنيه كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الالتزام المنصوص عليه في القانون، وكذلك نص على أنه لا يجوز رفع الدعوة الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في القانون إلا بناء على طلب الوزير أو من يفوضه<sup>(2)</sup>.

و يجوز التصالح في تلك الجرائم حيث نص المشرع المصري على أنه (يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهرب وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوة مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل نصف الضريبة إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب، وبترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوة الجنائية وإلغاء ما ترتب علي قيامها من

---

1- أحمد عبد اللاه المراغي، جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص:152.  
2- المادة 67- والمواد من 70 إلى 72، من القانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها<sup>(1)</sup>، ويتضح من النص السابق أن أهم شروط التصالح في جريمة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة هي أن يتقدم المتهرب بطلب للتصالح مع مصلحة الضرائب وسداد الضريبة والضريبة الإضافية بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف الضريبة وكذلك يترتب على التصالح انقضاء الدعوة الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها عليه، وتحريك ورفع الدعوة الجنائية في تلك الجرائم يكون بناء على طلب من وزير المالية أو من يفوضه باعتبار أن جرائم التهرب الضريبي من الجرائم التي يتوقف تحريك الدعوة الجنائية فيها علي تقديم طلب من الجهة المختصة بذلك لرفع القيد على النيابة العامة في تحريك الدعوة الجنائية<sup>(2)</sup>.

والجدير بالذكر أن صور التهرب الضريبي المنصوص عليها في قوانين الضريبة على القيمة المضافة قد أخذ المشرع الليبي ببعضها في القانون رقم 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك أهمها عدم مسك المكلف بالسجلات التي يلزم القانون مسكها، إخفاء الدفاتر أو المستندات أو تقديم دفاتر أو مستندات أو حسابات مصطنعة، أو غير صحيحة أو وضع علامة أو إخفاء سلعة بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وكذلك الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات التي تقدم تنفيذاً للقانون، وأيضاً منع أي من الموظفين القائمين علي تنفيذ القانون بغير مقتضى مشروع من دخول أي مبنى لأداء واجبه أو الامتناع عن تقديم ما يطلبه من البيانات أو السجلات التي يلزم القانون مسكها.

---

1- المادة 72 من القانون رقم 67 لسنة 2016. بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.  
2- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 518 وما بعدها.

## الفصل الثاني:

### المبادئ الإجرائية لتنفيذ الضريبة

#### تقديم:

يعتمد أي نظام ضريبي عند تطبيقه علي مجموعة قواعد وخطوات وإجراءات معينة لتنظيم الضرائب من الناحية الفنية وهذه الإجراءات تتمثل في قانون الضريبة علي القيمة المضافة في قواعد التسجيل للخاضعين لهذا القانون لدى الإدارة الضريبية المعنية بتنفيذ النظام، وحالما يتم التسجيل يكتسب الشخص وضعية المسجل، ويُعدُّ التسجيل أحد الالتزامات التي تقع على عاتق المكلفين، وبالتسجيل يصبح المسجل أو المكلف خاضعاً لرقابة الإدارة الضريبية المعنية بتنفيذ قانون الضريبة على القيمة المضافة، ويعني ما تقدم أن المسجل يصبح مطالباً بالالتزامات أخرى بعد التسجيل، يفرضها عليه قانون الضريبة على القيمة المضافة كالالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات، والتعامل بالفواتير الضريبية، وتقديم إقرارات ضريبية دورية، تبرز مشترياته ومبيعاته، بجانب إجراءات تحصيل الضريبة وتوريدها من المسجل إلى مصلحة الضرائب، وبالتالي تُعدُّ كافة هذه الإجراءات والالتزامات إجرائية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحيث يكون مقصدها والهدف منها هو حسن سير التعامل في هذه الضريبة، وسهولة إجراءاتها، وتيسير جبايتها وخلق الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، وكذلك لضمان حصول المصلحة على الضريبة المستحقة في موعدها القانوني حيث يقع علي المسجل التزام آخر يتمثل في تحصيل الضريبة من المستهلك، أو المشتري، أو طالب الخدمة، ثم بعد ذلك يقوم بتوريدها إلى المصلحة، بالإضافة إلى أحقية المصلحة في اتخاذ إجراءات ربط الضريبة، وتعديل الإقرار المقدم من المسجل، إذا تبين لها عدم مصداقيته، أو تقدير الضريبة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي من المسجل أو إخلاله بالتزاماته، مع إعطاء الحق للمسجل في الطعن على التعديل أو التقدير وفقاً للإجراءات التي يُنصُّ عليها في القانون، وسوف نتناول هذه المبادئ والالتزامات الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة في هذا الفصل وفقاً للتقسيم الآتي:

**المبحث الأول: إجراءات التسجيل وإمسك الدفاتر وتقديم الإقرار الضريبي.**

**المبحث الثاني: إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها والاعتراض عليها.**

## المبحث الأول

### إجراءات التسجيل وإمساك الدفاتر وتقديم الإقرار الضريبي

تعد قواعد التسجيل، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتقديم الإقرارات الضريبية في النظم الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة من أهم الالتزامات الإجرائية للخاضعين لهذا النظام، حيث يلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي، يمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة أن يتقدم للإدارة الضريبية للتسجيل، وإن التزم المكلف بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية يُعدُّ من الالتزامات الأولية، التي يجب عليه المبادرة إلى تنفيذها بمجرد توفر الشروط التي تجعله مكلفاً بالتسجيل وبالتقدم للتسجيل لدي مصلحة الضرائب يصبح مخاطباً بأحكام القانون فيلتزم بإمساك الدفاتر والسجلات، محاسبية منتظمة وفق الشروط والضوابط المحددة لذلك قانوناً، ويقيد فيها أولاً بأول قيمة السلع التي يبيعها والخدمات ويصدر فاتورة ضريبية عن كل بيع أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة ومن ثم يحدد قيمة الضريبة المستحقة، والتي يلتزم بتحصيلها من المكلف الفعلي، وتوريدها للمصلحة رفق إقراراته الضريبية التي يلتزم بتقديمها خلال المدة المحددة لتقديم الإقرار وسوف نتعرض لذلك تفصيلاً في هذا المبحث وفقاً لتقسيم التالي:

**المطلب الأول: شروط التسجيل وإجراءاته وشروط إغائه.**

**المطلب الثاني: إمساك الدفاتر والسجلات والتعامل بالفواتير الضريبية وتقديم الإقرار.**

## المطلب الأول

### شروط التسجيل وإجراءاته وشروط إلغاءه.

يعد التقدم للتسجيل من أولى الالتزامات وأهمها في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حيث تحقق الرابطة القانونية اللازمة بين المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها ومصحة الضرائب بمجرد تقدمه وإنهاء تسجيله لدي مصلحة الضرائب، ومن ثمّ استلزم المشرع في الضريبة على القيمة المضافة شروطاً خاصة للتقدم للتسجيل، سواء أكانت هذه الشروط تخص السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أم شروطاً خاصة بالمكلفين بالتسجيل، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم أشخاصاً معنويين، بالإضافة إلي النصاب المالي المقرر للتسجيل، وهو ما أطلق عليه المشرع حد التسجيل، فإذا توفرت هذه الشروط السابقة في السلع والخدمات محل الضريبة على القيمة المضافة، وفي المكلفين بالتسجيل يتعين تقديم طلب التسجيل إلي مأمورية الضرائب المختصة الواقع في نطاقها النشاط الخاضع للتسجيل، وهذا الطلب أطلق عليه المشرع طلب التسجيل، ويتضمن بيانات عدة حددتها اللوائح التنفيذية للقانون، بحيث يلتزم المكلف بالتسجيل بكتابتها، وتقديم الطلب في خلال مواعيد محددة، نص عليها المشرع في القوانين واللوائح المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، ولبيان ذلك تفصيلاً يجب أن نتطرق للشروط الواجب توافرها للتسجيل وللإجراءات المحددة لتقديم طلب التسجيل وبيان الحالات التي تعفي من التسجيل، وللإجراءات المنصوص عليها لإلغاء التسجيل لدى مصلحة الضرائب وذلك وفقاً للتفصيل الآتي:

#### الفرع الأول: شروط التسجيل.

يشترط المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة شروطاً في السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وأخري في المكلفين بالتحصيل سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، ونبين ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أولاً- شروط السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

يعد تحديد المقصود بالسلع والخدمات من الأهمية الضرورية الأزمة وذلك نظراً لما يحققه هذا الأمر من انضباط في تحديد المعاملة الضريبية ففي بعض الدول تكون معظم السلع خاضعة للضريبة بينما الخدمات يتم إعفاء بعضها لاعتبارات يقدرها المشرع في تلك الدول وعليه فإن كافة التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة تحرص على وضع شروط خاصة بالسلع والخدمات حتى تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

#### أ-السلع المصنعة محلياً:

السلعة بصفة عامة كل شئ له واقع ملموس يمكن تداوله، ولكن مفهومها يختلف تبعاً للمجال الذي



تستخدم فيه ، ولكن ما يميز السلع هنا أن هذا المصطلح في مجال الضريبة على القيمة المضافة مدلوله أوسع من مدلوله في فروع القانون الأخرى، مثل القانون التجاري والقانون المدني،<sup>(1)</sup> وقد تبني قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر هذا الاتجاه الموسع في مفهوم السلع حيث عرفت المادة الأولى منه السلعة " بأنها كل مادة طبيعية، أو منتج حيواني ، أو زراعي أو صناعي، بما في ذلك الطاقة الكهربائية سواء كانت محلية أم مستوردة"<sup>(2)</sup> ، وعلي ذلك يشترط في السلع المحلية حتى يتم إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة ما يأتي:

### 1-إجراء عملية صناعية على السلعة.

والمقصود من ذلك هو عمليات الصنع، أي تحويل المواد الأولية إلى مواد مصنعة، أو مصنعة جزئياً، بحيث يمكن استخدامها في صناعات أخرى، أو تهيئاً إلى الاستهلاك كتحويل القطن إلى خيوط، أو تحويله إلى نسيج، وتحويل الفواكه إلى مربى،<sup>(3)</sup> وبأي وسائل من الوسائل، يدوية أو آلية أو غيرها من الوسائل التي تحوله إلى منتج جديد، ويستثنى من ذلك:

- ما ينتجه الشخص بنفسه ولنفسه من دون أن يكون الغرض منه إنتاج سلعة أو خدمة أخرى لبيعها للغير أو أن يستخدم هذا الإنتاج لبيعه أو للتداول من مرحلة إلى أخرى<sup>(4)</sup>
- انتقال السلعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع أو خارجه، وذلك من دون الإخلال باستحقاق الضريبة على الخدمات المؤداة على ذات السلع.
- انتقال السلعة من أماكن إنتاجها أو المخازن التجارية إلى منافذ التوزيع لذات المسجل<sup>(5)</sup>.

### 2-أن يتم التصنيع في إقليم أو داخل الدولة.

يقصد من ذلك أن يتم إنتاج السلعة وتصنيعها في النطاق الجغرافي لإقليم الدولة سواء البري أو البحري طبقاً للمعنى الواسع للإقليم الخاضع لسيادة الدولة وسلطتها على النحو المتعارف عليه في القانون الدستوري والقانون الدولي، وتعد السلع المصنعة في المناطق الحرة الموجودة في بعض الدول سلعاً خاضعة للضريبة وإن أعفاها المشرع .

---

1- رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سبق ذكره، ص:224.

2- صلاح حامد محمد حسنين، تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به (دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات المقارنة وأحكام القضاة) بحث، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد السادس والثلاثون، سنة 2021، ص:170.

3- لطيف جبر كومانى، القانون التجاري، الجامعة المفتوحة- طرابلس، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، الطبعة الثالثة، 2000م، ص:46-47.

4- الفقرة ثمانية من المادة (2) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

5- المادة (8) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

## ب- السلع المستوردة من الخارج.

السلع المستوردة هي السلع التي يتم إدخالها إلى الدولة عبر المنافذ الجمركية، وهي كل شيء مادي أيا كانت طبيعته، أو مصدره، أو الغرض منه،<sup>(1)</sup> ويسترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنه بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفات الجمركية، ولذلك يشترط في السلع المستوردة حتى يتم إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة ما يأتي:

- 1- أن يكون استيراد السلع من خارج الدولة، وعبر المنافذ الجمركية للدولة، وتلك التي يتم إدخالها بطرق غير مشروعة داخل البلاد، بحيث لا يخل ذلك بالمسؤولية الجنائية على تهريبها.
- 2- أن يكون الغرض من الاستيراد التجارة السلعية أو الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص،<sup>(2)</sup> ويستثنى من ذلك:

- السلع العابرة، وهي السلع أو البضاعة التي ترد من الخارج إلى الدولة، في رحلة تبدأ وتنتهي خارج حدودها من دون أن تتداول داخل البلاد، ويحصل مرورها بأراضيها سواء بنقلها من سفينة إلى أخرى في نفس الميناء أو ميناء آخر، أو بإيداعها في مخازن معدة لذلك بالدائرة الجمركية حتى تصدر للخارج، وتُعدُّ بضاعة عابرة البضاعة التي ترد من الخارج، ولو كانت أصلاً بضاعة واردة بقصد الاستهلاك داخل البلاد، ثم قام صاحبها بتصديرها لدولة أخرى لأي سبب من الأسباب، ويمثل نظام السلع العابرة (الترانزيت) أحد النظم التي يعلق فيها أداء الضرائب، نظراً لأن البضاعة العابرة لا تستهلك محلياً، وبالتالي لا تفرض عليها رسوماً جمركية ومن ثمَّ لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة، ويجب أن تحاط هذه السلع العابرة ببعض الشروط والقيود باعتبارها غير خاضعة للضريبة على القيمة المضافة .

## ج- الخدمات الخاضعة للضريبة.

الخدمة هي كل ما ليس سلعة، سواء أكانت محلية أم مستوردة، والخدمة المستوردة هي تلك الخدمة المقدمة من شخص في الخارج إلى متلقيها في الدولة سواء تم تقديمها من شخص غير مقيم في الدولة وليس لديه منشأة دائمة بها أو مقيم في الدولة ولكنه يقدمها من الخارج ، ويشترط في الخدمة الخاضعة للضريبة:

- 1- أن ينطبق عليها حد التسجيل، إذا كان القانون ينص على حد للتسجيل، كما هو الحال في القانون المصري.

1 - أسعد طاهر أحمد، محاضرات في القانون المالي المعمق، لطلبة التمهيدي دكتوراه، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس، غير منشورة، لسنة 2023، ص: 17.  
2- سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67، 2016م، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

- 2- يستوي أن تكون الخدمة محلية أو مستوردة، المهم أن تؤدي الخدمة داخل إقليم الدولة (1).
- ولا يُعدُّ من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة:
- الأعمال التي يؤديها العامل لرب العمل نظير أجر وفقا لعقد العمل أو التوظيف.
  - الأعمال التي يقدمها الشركاء المتضامنون في الشركات الأشخاص بناء على عقد الشركة.
  - الأعمال التي تقوم بها مكاتب التمثيل، أو الاتصال، أو المكاتب الفنية، أو العلمية المنشأة، وفقا لقانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة لصالح الشركات التي تتبعها في الخارج في حدود المبالغ التي تحصل عليها المكاتب لتغطية تكاليف أعمالها.
  - الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية.
  - عمليات الإقراض التي تتم بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها أو فيما بين بعضها.
  - عمليات تداول الأسهم وغيرها من الأوراق المالية (2).

#### ثانيا: شروط المكلفين بالتسجيل.

يطلق إسم المسجل - وفقا للتشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة - على كل مكلف تم تسجيله بمصلحة الضرائب وفقا لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، ويعني المكلف حسب ما ورد في التعريف الوارد في القانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر هو (الشخص الطبيعي أو الاعتباري) خاصا كان أو عاما المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى المصلحة سواء كان منتجا أو تاجرا أو مؤديا لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، متى بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في قانون الضريبة على القيمة المضافة وكل مستورد، أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته،<sup>(3)</sup> وهكذا في ضوء ما سبق يمكن لنا تحديد الشروط الواجب توفرها في المكلفين بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب في إطار نظام الضريبة على القيمة المضافة تفصيلا على الوجه الآتي:

1- المزيد من التفاصيل انظر المادة الأولى من القانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- المادة (3) من قرار وزير المالية رقم 66 لسنة 2017 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- عاطف وأليم اندرواس، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص:220.

أ- أن يكون منتجاً للسلعة ومؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة.

يشترط في من يكلف بالتسجيل الوجوبي لمنتجي السلع ومؤدي الخدمات الخاضعة للضريبة أن يكون:

1- منتجاً سلعة خاضعة للضريبة سواء كان المصنّع لها شخصاً طبيعياً أو معنوياً قام بتحويل المادة الخام إلي منتج آخر جديد<sup>(1)</sup>.

2- ويشترط في مؤدي الخدمة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً أن يقوم بأداء الخدمة الخاضعة للضريبة أو توريدها يدوياً كالمقاولات أو ذهنياً كالاستشارات ويستوي الأمر أن تكون الخدمة محلية أو مستوردة.

ب- أن يكون تاجراً أو مستورداً.

يكلف بالتسجيل وفقاً لما استقر عليه في التشريعات الصادرة بضرعية القيمة المضافة التاجر والمستورد للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة ويشترط أن يكون:

1- تاجراً سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً يتعامل بالبيع في سلعة خاضعة للضريبة ويقوم ببيعها إلى الآخرين سواء كان تاجر جملة أم تاجر بالتجزئة، ويباشر العمل علي سبيل الاحتراف وتكرار قاصداً من ذلك تحقيق الربح والتجارة لحسابه، سواء كانت السلعة أو الخدمة محلية أم مستوردة<sup>(2)</sup>.

2- ويشترط في المستورد للسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة أن يمارس عمله بغرض الاتجار وليس للاستعمال الشخصي أو الاستهلاك أو لحسابه الخاص.

حيث تستحق الضريبة على القيمة المضافة في حالة الاستيراد للاستهلاك الشخصي والاستعمال الخاص أو لحسابه في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، إما في حالة الاستيراد لغرض التجارة السلعية فتستحق الضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها من الجمارك.

ج- يتقدم وكلاء التوزيع الممثلون التجاريون بالتسجيل وفقاً للشروط الآتية:

1- يشترط في الوكلاء سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين أن يقوموا بأعمال المساعدة للمكلفين في توزيع السلع والخدمات بنفس أسعار المكلف بالتسجيل من دون زيادة، ويكون لهم نفس رقم تسجيل المكلف الأصلي الذي تصدر الفواتير باسمه وتسدّد الضريبة وفق إقراره.

1- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الثاني، (تطبيق المرحلة الثانية والثالثة تاجر الجملة وتاجر التجزئة)، مركز شهبان للطباعة والكمبيوتر، مصر، 2001م، ص: 2.

2- ويشترط في الممثلين التجاريين أن يقوموا بأعمال بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة لشخص غير مقيم، وغير مسجل داخل الدولة، وليس له نشاط في منشأة دائمة في الدولة، فَيُعَدُّ هو ممثلاً تجارياً عنه، ويلتزم بكافة الالتزامات الواجبة قانوناً بوصفه وكيلاً عن الشخص غير المقيم ويقوم بتقديم الإقرار، وسداد الضريبة المستحقة إلى المصلحة نيابةً عنه، وله حق الرجوع على غير المقيم وفقاً لأحكام القانون<sup>(1)</sup>.

كما يشترط في الوكيل أو الممثل التجاري أن يكون لديه توكيل رسمي أو عرفي مصدق عليه لدي سفارة الدولة التي يكون بها الموكل وفي جميع الأحوال أن يكون الوكيل أو الممثل التجاري مقيماً ومسجلاً في الدولة التي يمارس فيها النشاط بصفته ممثلاً تجارياً أو وكيلاً عن الشخص غير المقيم ولديه بطاقة ضريبية<sup>(2)</sup>.

#### د- مُصَدِّرِ السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة.

يلتزم كذلك مُصَدِّرِ السلعة والخدمة الخاضعة للضريبة بالتسجيل لدي مصلحة الضرائب بشرط أن يكون لديه مستندات تثبت تصدير السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وفقاً للإجراءات الجمركية المتبعة في الدولة وأن تسدد قيمة السلعة أو الخدمة في حساب مصرفي في أحد المصارف التابعة للمصرف المركزي.

#### هـ - بلوغ حد التسجيل المنصوص عليه في القانون.

يُعَدُّ حد التسجيل من الدعائم الرئيسية التي يقوم عليها نظام الضريبة على القيمة المضافة حيث يمثل أحد المتطلبات الرئيسية للتطبيق الفعلي للضريبة، وعلي أساسه يتم تكليف ممارسي الأنشطة الخاضعة للضريبة بأحكامها، وحد التسجيل يمثل مستوى معيناً من رقم الأعمال يصبح عنده التسجيل للضريبة على القيمة المضافة إجبارياً ويعرف حد التسجيل بأنه هو الحد الذي يصبح عنده الشخص ملزماً بالتسجيل لدي مصلحة الضرائب مكلفاً بتحصيل الضريبة والإقرار بها وتوريدها للمصلحة، وفقاً لأحكام القانون<sup>(3)</sup>، وتتبع أهمية حد التسجيل من أنه يحقق مجموعة من الأهداف، أهمها استهداف عدد محدود من المكلفين، وخصوصاً في المرحلة الأولى لتطبيق الضريبة ويعمل علي تسهيل إدارة الضريبة ويستبعد العبء الضريبي علي أصحاب الأنشطة الضعيفة أو الصغيرة، كما يلزم المكلفين بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة وبذلك يتم الاعتماد علي الرقابة الدفترية وهي أكثر فاعلية مقارنة بالرقابة المباشرة التي تزيد من التكلفة الإدارية وأيضاً

1- المادة (17) من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة مصر.

2- المادة (12) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- إسرائ المغازي، الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات، مرجع سبق ذكره، ص:223.

تعمل مرونة نظام حد التسجيل ارتفاعا وانخفاضا حسب ما تقتضيه التوجهات والسياسات الضريبية في التوسع الأفقي والراسي في المظلة الضريبية وحصيلة الإيرادات<sup>(1)</sup>.

ولذلك يشترط في المكلفين بالتسجيل بلوغ الحد المنصوص عليه في القانون، أي أن تبلغ قيمة مبيعاتهم خلال السنة المالية أو في جزء منها هذا الحد، وهو ما يطلق عليه بالتسجيل الإجمالي كما يجوز لهم التسجيل اختياريا، وهناك عدة أسس يمكن أن تتخذ للحكم على الممول ببلوغ حد التسجيل وخضوعه الأحكام القانون محل الدراسة وهي كالآتي:

1- نشاط المنشأة: حيث يعد العنصر الأساسي ويعتمد علي:

- المشتريات (مدخلات الإنتاج) لتحديد حجم الصفقات التي يتم الحصول عليها من مواد خام ومستلزمات إنتاج لازمة للعملية الإنتاجية حيث يتم تجميع مصادر شرائها سواء من القطاع العام أو الخاص أو الاستثماري بغرض التعرف على قيمة هذه المواد والوصول إلى الرقم الحقيقي للإنتاج في ضوء معدلات الإنتاج طبقا للمواصفات الخاصة بكل نشاط.

- المبيعات (المخرجات السلع المنتجة) ويتم تحديد قيمة مبيعاته من خلال تتبع أماكن التوزيع للسلع التي ينتجها لدي الموزعين وتجار الجملة والتجزئة.

2- حجم المنشأة من حيث:

- المساحة وتشمل المساحة المقام عليها المنشأة.

- حجم المباني وتشمل أماكن الإنتاج والمخازن والمباني الإدارية.

- الآلات وهي مؤشر الطاقة والإنتاجية للمصنع في ضوء معدلات إنتاج كل آلة.

3- المجموعة المستندية: ومنها يمكن التعرف على الأسس المحاسبية المطبقة لكل نشاط على حدة والتعاملات مع البنوك وميزانية المنشأة بهدف الوصول إلى رقم الأعمال الحقيقي.

4- المظاهر الخارجية:

- عدد العمال وعدد أيام العمل الفعلية إذا كانت المنشأة تطبق نظام الوردية الواحدة أو نظام الورديات للوصول إلى الرقم الحقيقي لإنتاجية القوى العاملة وبالتالي إنتاجية المنشأة العامة.

- الأجور والتأمينات الشهرية، ويتضح منها علاقة العامل بالمنشأة سواء أكان معينا أو يعمل بأجر يومي ويمكن عن طريقة، تحديد الأجور والمصروفات المحملة على بند الأجور، والتي تُعدُّ قرينة في حالة المقارنة بين المصروفات والإيرادات.

---

1- صلاح الدين عمر عبد الغني، أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي للضريبة على القيمة المضافة والمؤثرة علي دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، 2009م، ص: 86-87.

- معدلات استهلاك الطاقة سواء من الكهرباء أو الغاز ويمكن الوصول إلى قيمتها الحقيقية من خلال الاتصال بإدارة الكهرباء والغاز أو شركات توزيع النفط للاستدلال منها على حجم وإنتاجيتها المنشأة أو مصروفاتها في هذا المجال.

- ما تملكه المنشأة من سيارات خاصة لخدمة نشاط المنشأة حيث تعد في المقام الأول من أدوات وتصريف الإنتاج وتسويقه والتي تساهم في الوصول إلى رقم المبيعات الفعلي والحقيقي للمنشأة.

5- المعاملات مع مصلحة الضرائب على الدخل، حيث يمكن الاستفادة من رقم الأعمال، وميزانية المنشأة، والأرباح، والخسائر، ورأس المال، والأسس المحاسبية المتبعة كأسس استرشادية عند حساب رقم أعمال المنشأة.

6- مراجعة ملفات المنشأة لدى وزارة الصناعة وهيئاتها والسجل التجاري، وإدارات التراخيص للوصول إلى رأس المال، ورقم الأعمال، والكيان القانوني للمنشأة.

7- من خلال معاملات الممول مع مصلحة الجمارك: حيث يمكن الاستفادة من بيان الواردات والصادرات كأسس استرشادية عند حساب رقم أعمال المنشأة<sup>(1)</sup>.

وقد نصّت التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة ومنها القانون رقم 67 لسنة 2016 حيث نصّ المشرع على التسجيل الإجمالي، وحدد الأشخاص الذين ألزمهم بتسجيل أنفسهم لدى مصلحة الضرائب وهم:

- كل منتج أو تاجر أو مؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي رقم مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون خمسمائة ألف جنيه وأن يتقدم إلى المأمورية المختصة بطلب تسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لذلك.

- كل من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ (خمسمائة ألف جنيه) بعد تاريخ العمل بهذا القانون.

- كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو التصدير أو كان وكيل توزيع مهما كان حجم معاملاته وأن يتقدم إلى المأمورية المختصة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لذلك<sup>(2)</sup>.

ويلاحظ من النص أن رقم المبيعات السابق، الذي نص عليه المشرع، والذي يُعدّ حداً للتسجيل يشمل المبيعات من السلع الخاضعة والمعفاة من الضريبة معاً خمسمائة ألف دينار، حتى لو كان رقم مبيعات السلع الخاضعة بالنسبة للسلع المعفاة زهيداً جداً. فمثلاً لو تاجر رقم مبيعاته

1- شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، مرجع سبق ذكره، ص:141.

2- المادة (16) من أحكام القانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

من السلع المعفاة من الضريبة أربعمائة ألف دينار، ومن السلع الخاضعة مئة ألف دينار فقط في خلال السنة المالية يلتزم بالتقدم للتسجيل، ولكن يلتزم بتحصيل الضريبة وتوريدها عن السلع الخاضعة للضريبة فقط،<sup>(1)</sup> كما أن المشرع قد فرّق في حد التسجيل بين كل من الشخص الطبيعي أو المعنوي خاصا كان أو عاما - المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة سواء كان منتجا، أو تاجرا، أو مودياً لخدمة خاضعة للضريبة من جانب وبين كل مستورد لسلعة، أو مصدر، أو وكيل توزيع لسلعة خاضعة للضريبة، حيث أشرط المشرع بلوغ حد التسجيل المنصوص عليه في القانون بالنسبة لمبيعات كل من المنتج، والتاجر، ومودي الخدمة شرطاً للتسجيل والدخول في أعداد المكلفين بأداء هذه الضريبة إجبارياً، بينما لم يشترط المشرع حداً مالياً لتسجيل كلاً من المستورد أو المصدر، أو وكيل التوزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة فيدخلون جميعاً في أعداد المكلفين إجبارياً، مهما كان حجم معاملاتهم<sup>(2)</sup>.

كما نص المشرع على التسجيل الاختياري، حيث نص على أنه (يجوز للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لم يبلغ إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل المنصوص عليه في القانون أن يتقدم إلى المأمورية المختصة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لذلك) وذلك وفقاً للضوابط والشروط الآتية:

- 1- ألا يقل حجم تعاملاته خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ تقديم الطلب عن مائة وخمسين ألف جنيه، أو ألا يقل رأس المال المدفوع عن خمسين ألف جنيه.
- 2- أن يكون لديه مقر ثابت يزاول من خلاله النشاط المسجل عنه.
- 3- أن يكون لديه بطاقة ضريبية سارية<sup>(3)</sup>.

ولا يجوز للمسجل في هذه الحالة طلب إلغاء التسجيل إلا بعد مضي أربعة وعشرين شهراً من تاريخ التسجيل، ما لم يتوقف المسجل نهائياً عن ممارسة نشاطه قبل هذا التاريخ ويثبت ذلك للمصلحة.

ويتضح من هذا النص أن المشرع الضريبي أتاح للشخص الطبيعي أو المعنوي، الذي لم يتعد إجمالي قيمة مبيعاته من السلع، والخدمات الخاضعة للضريبة، والمعفاة منها حد التسجيل المقرر أن يتقدم باختياره إلى المصلحة طالبا تسجيل اسمه وبياناته، وفي هذه الحالة يُعدّ مخاطباً بأحكام القانون، شأنه في ذلك شأن المكلفين بصفة إلزامية، وترجع الدوافع التي تدفع أي شخص طبيعي أو اعتباري إلى التقدم طواعية لتسجيل نفسه، رغم ما في ذلك من أعباء متعلقة بتحرير فواتير

1- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

2- محمد إبراهيم أبو شادي، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

3- المادة (18) من أحكام القانون و.م(22) من أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.



ضريبية، وإمساك دفاتر وسجلات، وتقديم إقرارات شهرية، وغير ذلك إلي سببين: الأول أن التسجيل سوف يتيح للشخص الطبيعي أو الاعتباري إمكانية خصم ضريبة القيمة المضافة التي يسدها عن مدخلاته الخاضعة للضريبة، في حين أن عدم التسجيل لا يمكنه من ذلك، وبالتالي سوف تدخل ضريبة القيمة المضافة ضمن تكلفة السلعة، أو الخدمة المقدمة، والسبب الثاني: أن التسجيل سوف يوفر للشخص الطبيعي أو المعنوي المسجل فرصة أكبر لتصريف منتجاته، حيث يكون من مصلحة العملاء الشراء من منشأة مسجلة لدى مصلحة الضرائب، وذلك حتى يمكنها خصم الضريبة من مدخلاتها<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: إجراءات التقدم للتسجيل وحالات إلغائه وإجراءاته.

حددت التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة كيفية التسجيل لدي المصلحة بإجراءات عدة يتخذها المكلفون بالتسجيل-سواء كان التسجيل وجوبياً أو اعتبارياً، وميعاداً نص عليه المشرع للتقدم للتسجيل أو إلغائه وندناول ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أولاً: كيفية التقدم للتسجيل للمصلحة.

تعد آلية التقدم للتسجيل من النظام العام، فيجب التقيد في تنفيذه وفقاً لما هو منصوص عليه في القانون، حتى ينتج القانون أثره، وبالتالي يجب أن يلتزم كل شخص بلغ حد التسجيل بأن يتقدم بنفسه أو بواسطة وكيله القانوني بطلب التسجيل إلى المأمورية الواقعة في اختصاصها مكان مزاوله النشاط، وتحدد المأمورية لكل مكلف رقم تسجيل خاص به لديها، ثم تصدر له شهادة تسجيل تحمل اسمه وبيانات المنشأة، وعنوانها، ورقم تسجيله، ونبين ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أ- إجراءات التسجيل الوجوبي والاختياري.

يتم التقدم للتسجيل من المكلفين به-سواء كان هذا التسجيل وجوبياً أو اختياريًا، وفقاً للإجراءات الآتية:

1- يتقدم الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يبيع سلعة-سواء كان تاجراً أو منتجاً صناعياً، أو مستورداً، أو مؤدياً خدمة والذي تنطبق عليه حدود التسجيل لمصلحة الضرائب خلال المدة المنصوص عليها في القانون، وعادة ما تكون هذه المدة حسب التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة ثلاثين يوماً من بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل.

ومن أمثلة ذلك ما نص عليه المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، حيث نص على أنه (علي كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة

1 - محمد إبراهيم أبو شادي، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص:112.

للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهرا علي تاريخ العمل بهذا القانون خمسمائة ألف جنيه أن يتقدم إلي المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته علي النموذج المعد لهذا الغرض، وذلك في خلال ثلاثين يوما من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو في جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه علي النحو المشار إليه<sup>(1)</sup>، وقد حددت اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد والإجراءات المتعين اتباعها لتسجيل المكلفين بشكل تفصيلي نوجزها علي النحو الآتي:

- يقدم المكلف أو من يمثله قانونا طلب التسجيل إلى المأمورية المختصة.  
- تقوم المأمورية المختصة بمراجعة طلب التسجيل للتأكد من استيفائه البيانات المطلوبة، وإذا تبين للمأمورية عدم استيفائه البيانات المطلوبة تقوم بقيد هذا الطلب بصفة مبدئية مع إخطار المكلف على النموذج المعد لذلك؛ لاستيفاء البيانات في خلال المدة التي تحددها المأمورية في هذا الإخطار.

- تقيد المأمورية المختصة طلبات التسجيل المستوفاة، أو التي يتعين استيفاؤها في السجل المخصص لهذا الغرض، وتنقسم سجلات التسجيل إلي سجل مسجل الخدمات، وفيه يقدم المسجل مستندات الشركة إن كان شركة أو صورة تحقيق الشخصية إن كانت منشأة فردية وصورة من الترخيص والسجل التجاري والرقم الضريبي أو صورة البطاقة الضريبية وصورة من عقد إيجار المنشأة إن وجد، وسجل مسجل السلع العامة، وهو المنتج الصناعي، وسجل مسجل التجار، والمسجلون ملزمون بتقديم كافة المستندات السابقة أيضا، وسجل مسجل السلع المستوردة، ويقدم المسجل كافة المستندات السابقة بالإضافة إلي صورة من ترخيص الاستيراد"الشهادة الاستيرادية".

- تحدد المصلحة رقم تسجيل للمكلف، وتصدر له شهادة تسجيل، وتسلم له، ويتعين أن تتضمن شهادة التسجيل شروطاً وإجراءات خاصة بها، وهي:

- تصدر شهادة التسجيل متضمنة البيانات التي تحددها اللائحة التنفيذية، مثل اسم المكلف وعنوانه، ورقم تسجيله، وتاريخ التسجيل.
- تعتمد الشهادة من رئيس مصلحة الضرائب، أو من يفوضه، وتختم بختم شعار الدولة.
- ترسل الشهادة بعد إصدارها إلى المسجل، وفق النموذج المعد لذلك، الخاص بإخطار المسجل بإخطار التسجيل، وفي الوقت المنصوص عليه في القانون.
- في حالة وجود فروع أخرى للمسجل ذاته يتم إصدار شهادة تسجيل فرع.

1- المادة (16) من القانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

- يلتزم المسجل بوضع شهادة التسجيل، أو شهادة تسجيل الفرع في مكان ظاهر أمام الجمهور بالمقر الرئيس أو الفرع.
- يجب على المسجل في حالة فقد الشهادة أو تلفها أن يطلب استخراج صورة رسمية منها وفق النموذج المعد لذلك، ووفقاً للقواعد والضوابط التي يصدر بها قرار من رئيس مصلحة الضرائب<sup>(1)</sup>.

هذه هي مجموعة الإجراءات الواجب اتباعها عند تقديم المكلف للتسجيل-سواء كان التسجيل وجوبياً أو جوازياً وتعد هذه الإجراءات من النظام العام، بحيث يترتب على مخالفته البطلان، وفقاً لقاعدة (لا ضريبة إلا بنص ولا تعديل إلا بقانون).

2- يتعين على مصلحة الضرائب إخطار المكلف بالتسجيل في خلال المدة المنصوص عليها في القانون، وتسري تبعاً لذلك أحكام القانون على المكلف اعتباراً من تاريخ التسجيل<sup>(2)</sup>.

#### ب- وقت التسجيل وميعاده وتصحيح البيانات التي تطرأ على التسجيل.

يُعدُّ وقت التسجيل أو مياعده من الأمور الجوهرية التي يجب مراعاتها، والحرص على أن تكون دقيقة ومحددة، عند إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة؛ لأن مخالفة هذه المواعيد، أو التأخر في التسجيل يعد جريمة تهرب ضريبي، ويعاقب عنها القانون، وهذا ما نصت عليه التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة.

#### 1- ميعاد التقدم للتسجيل.

نص المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة على أنه على كُلِّ شخص طبيعي أو اعتباري، يبيع سلعة، أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة، والمعفاة منها في خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه أن يتقدم إلي المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته، وذلك في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من يبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو في جزءٍ منها فعليه التقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه، وفي حالة عدم تقدم المكلف للتسجيل يعد مسجلاً بحكم القانون، وتسري عليه أحكامه، من تاريخ بلوغ حد قيمة مبيعاته من السلع والخدمات حد التسجيل<sup>(3)</sup>.

ونلاحظ من خلال النص أن المشرع المصري قد وضع مواعيد للتقديم والتسجيل لدي مصلحة الضرائب وهي:

- 1- المادة (16) من أحكام القانون والمادة (23) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.
- 2- عاطف وليم اندرواس، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص:227.
- 3- المادة (16) من القانون رقم 67 لسنة 2016، المرجع السابق.

- الميعاد الأول: وهو خاص بالمكلفين الذين بلغت أو تجاوزت قيمة مبيعاتهم على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها في خلال السنة السابقة على تاريخ العمل بالقانون، الحد المنصوص عليه في القانون وهو خمسمئة ألف جنيه فعليهم أن يتقدموا للتسجيل خلال ثلاثين يوم من تاريخ العمل بالقانون.

- الميعاد الثاني: وهو خاص بالنسبة لأولئك المكلفين الذين تبلغ قيمة مبيعاتهم الحد المقرر للتسجيل خمسمئة ألف جنيه بعد تاريخ العمل بالقانون في أي سنة مالية أو جزء منها فعليهم التقدم لمصلحة الضرائب للتسجيل في خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاتهم حد التسجيل.

كما عدَّ المشرع المصري كل مكلف لم يتقدم للتسجيل لدي مصلحة الضرائب مسجلاً بحكم القانون، وتسري عليه أحكام القانون من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه بالإضافة، إلى ذلك يعد متهرباً من الضريبة على القيمة المضافة كما بينا فيما سبق. والحكمة من نص المشرع على إلزام من بلغ حد التسجيل التقدم للتسجيل في هذه المواعيد هو الحرص على سرعة التقدم للتسجيل، وعدم التراخي فيه، حرصاً على حقوق الخزنة العامة.

2- تعديل بيانات التسجيل.

بمجرد إتمام إجراءات التسجيل المنصوص عليها في القانون تصدر مصلحة الضرائب علي القيمة المضافة شهادة التسجيل، وترسل بعد ختمها بختم الدولة إلي المسجل، وهو ما يسمى بإخطار المسجل، فإذا حدث تغيير في البيانات الواردة علي طلب التسجيل، الذي علي أساسه تم استخراج شهادة التسجيل، كالاسم، أو العنوان، أو طبيعة النشاط، أو الفروع، فيجب علي المسجل، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً أو المسؤول عن التسجيل أن يخطر المصلحة كتابة في خلال المدة المنصوص عليها في القانون، ويتم استخراج شهادة تسجيل جديدة بذات رقم التسجيل متضمنة البيانات الجديدة، مع رد شهادة التسجيل السابقة، كما يجوز للمسجل في حالة فقد شهادة التسجيل أو تلفها أن يطلب استخراج صورة رسمية منها، وذلك وفقاً للقواعد التي يصدر بها قرار من رئيس المصلحة،<sup>(1)</sup> وتأسيساً على ذلك ألزمت التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة المسجلين بإخطار المصلحة كتابة بأي تغييرات تحدث علي البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل في خلال واحد وعشرين يوم من حدوث هذه التغييرات<sup>(2)</sup>.

وأخيراً يعد الالتزام بالتسجيل من أهم الالتزامات التي تنص عليها التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، لذلك يعد مخالفة لهذا الالتزام عدم التقدم للتسجيل في خلال

1- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص: 6 وما بعدها.

2- المادة (20) من قانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

المواعيد المقررة، رغم بلوغ المكلف حد التسجيل على النحو السابق عرضه ويعدّ هذا الفعل تهرباً ضريبياً وجريمة يعاقب عليه القانون كما بينا فيما سبق، وأيضاً تعد جريمة عدم التقدم للتسجيل من الجرائم المستمرة، التي يستمر فيها الفعل المجرم، وهو عدم التقدم للتسجيل حتى تنتهي حالة الاستمرار بالتسجيل الفعلي لدي مصلحة الضرائب على القيمة المضافة.

والجدير بالذكر أنه يعفي من التسجيل المنتجون والمستوردون ومؤدو الخدمة، أو التجار الذين يقتصر نشاطهم على سلع وخدمات معفاة، وكذلك الشخص الطبيعي غير المكلف، الذي لا يباشر البيع أو أداء خدمة غير خاضعة للضريبة، رغم بلوغه حد التسجيل.

#### ثانياً: شروط إلغاء التسجيل وإجراءاته.

يعرف إلغاء التسجيل بأنه انتهاء الرابطة القانونية بين المسجل والمصلحة، ومن ثم سقوط كافة التزاماته، وعدم تمتعه بالحقوق اتجاه المصلحة، فإلغاء التسجيل يعد حقاً قانونياً للمسجل والتزاماً علي المصلحة، إذا تقدم المسجل وفقاً للشروط المحددة قانوناً بطلب بإلغاء تسجيله، ومن ثم يتعين علي المصلحة أن تقوم في خلال موعد محدد بإصدار قرارٍ إداريٍّ بإلغاء تسجيله، وفي حالة عدم إصدار القرار في خلال هذا الموعد أو تقاعست المصلحة عن إلغاء التسجيل يعد ذلك من قبيل القرارات الإدارية السلبية، التي يطعن عليها بإلغاء أمام القضاء الإداري، لعيب إساءة استعمال السلطة واستغلالها ضد المسجل، ويصدر حكماً قضائياً بإلغاء تسجيله:

#### أ- حالات إلغاء التسجيل وشروطه.

لإلغاء التسجيل حالات وشروط توجب على المصلحة إذا ما تقدم المسجل بطلب إليها أن تقوم بإصدار قرار بإلغاء تسجيله نوضحها على النحو الآتي:

- 1- إذا فقد المسجل أحد شروط التسجيل التي يتطلبها القانون، يجوز له أن يتقدم بطلب كتابي إلي رئيس المصلحة لإلغاء تسجيله.
- 2- إذا كان المكلف مسجلاً تسجيلاً جوازياً-سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً وهو الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة بطلب إلغاء تسجيله.
- 3- إذا ثبت لدى مصلحة الضرائب أن تسجيل المكلف تم على خلاف الحقيقة.
- 4- إذا توقف المسجل كلياً عن مزاولة جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة أو قام بتصفية نشاطه، ويجب على رئيس المصلحة، أو من يفوضه أن يلغي تسجيل المسجل المتوقف، اعتباراً من تاريخ آخر يوم في الفترة الضريبية التي تم في خلالها التوقف عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة على القيمة المضافة<sup>(1)</sup>.
- 5- إذا ثبت عدم قيام المسجل جوازياً بممارسة النشاط الوارد في طلب التسجيل.

1- عاطف ولیم اندرواس، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص:233.

6- في حالة وفاة المسجل أو إفلاسه، أو اندماجه في شركة أخرى فعلى رئيس المصلحة إلغاء تسجيله، إلا إذا كان الخلف مسجلاً<sup>(1)</sup>.

#### ب- إجراءات إلغاء التسجيل وآثاره.

ألزم المشرع المسجل والمصلحة باتباع إجراءات معينة، والالتزام بالتزامات محددة عند توفر حالة من حالات إلغاء التسجيل، نوضحها تفصيلاً على النحو الآتي:

1- على مصلحة الضرائب أن تخطر المسجل بإلغاء تسجيله بخطاب موصي عليه و مصحوبٍ بعلم الوصول على النموذج المعد لذلك.

2- يلغى تسجيل المسجل اعتباراً من اليوم التالي لتسلمه نموذج الإلغاء.

3- يتعين على المسجل الاحتفاظ بنموذج الإلغاء، وبجميع الدفاتر والسجلات، وصور الفواتير الخاصة بالضريبة لمدة خمس سنوات من تاريخ الإخطار بالإلغاء.

4- في حالة تحقيق المسجل لمبيعات أقل من حد التسجيل المقرر وفقاً لأحكام القانون، وألغى تسجيله تستحق الضريبة على السلع التي في حوزته وقت إلغاء التسجيل.

وفي جميع الأحوال ثمة التزامات على المسجل الذي ألغى تسجيله، وهي:

- يمنع عليه أن يقدم نفسه بأي صورة من الصور على أنه مسجل.

- الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والفواتير لمدة خمس سنوات من تاريخ إلغاء تسجيله، وتمكين

موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع عليها، ويكون للمأمورية المختصة حق تعديل الإقرارات المقدمة في حالة عدم مطابقتها من واقع البيانات أو المستندات، واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل ما يستحق من ضريبة على القيمة المضافة<sup>(2)</sup>.

وأخيراً يترتب على إلغاء التسجيل-سواء بالنسبة للمسجل أو للإدارة الضريبية. عدة آثار، فالمسجل يسقط ما عليه من التزامات، مثل: الالتزام بالتقدم بإقرار ضريبي عن حجم معاملاته الشهرية، والالتزام بتحصيل الضريبة وسدادها، والالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات والتعامل بالفواتير الضريبية، والالتزام بإخطار المصلحة بأي تعديلات تحدث على النشاط، كما أنه لا يستفيد من أي حق من حقوق المسجلين، وأهمها: عدم جواز خصم الضريبة السابق سدادها، وعدم جواز رد الضريبة، وعدم جواز اللجوء للتظلم والتحكيم.

أما بالنسبة لجهة الإدارة فيسقط عنها الالتزام بفحصه بعد صدور قرار الإلغاء، إلا فحص الإقرارات الضريبية المقدمة قبل الإلغاء، كما يشطب اسم المسجل الذي تم إلغاء تسجيله من

1- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص:504-505.

2- المادة (25) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

السجلات، ويرفع من كشف المسجلين بالمصلحة، كما لا يجوز للمصلحة تقدير أي ضريبة علي القيمة المضافة عليه، أو إلزامه بسداد ضريبة بعد إلغاء تسجيله، ما لم تكن ضريبة استحققت قبل إلغاء التسجيل، ولا يجوز لجهة الإدارة الرقابة علي نشاط المسجل، أو تفتيش المنشأة، أو الاطلاع علي دفاتره وسجلاته إلا تلك التي كانت تخص فترة ما قبل الإلغاء<sup>(1)</sup>.

---

1- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 329-330.

## المطلب الثاني:

### إمساك الدفاتر والسجلات والتعامل بالفواتير الضريبية وتقديم الإقرار

يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مجموعة من الالتزامات علي المسجل لها حرصت كافة التشريعات الضريبية علي النص عليها، بحيث يلتزم بها المسجلون، وبعض هذه للالتزامات إجرائية، وأخرى موضوعية، ويعد إمساك الدفاتر والسجلات، وإصدار الفواتير، وتقديم الإقرارات الضريبية من أهم الالتزامات التي تقع علي عاتق المسجل، بحيث تعد هذه الالتزامات مرتبطة بعضها مع بعض لا تقبل التجزئة، حيث إن صحة الإقرار وبياناته ومصداقيته تتوقف علي انتظام الدفاتر والسجلات المؤيدة بالمستندات، وهي غالبا ما تكون الفواتير الضريبية، لذلك سوف نتناول الدفاتر والسجلات التي يجب أن يلتزم بها المسجل، مع التزامه بإصدار الفواتير الضريبية في كافة معاملاته، ثم نتبعها بالتزام المسجل بتقديم لإقرار الضريبي في خلال الميعاد المنصوص عليه قانونا، وذلك علي النحو الآتي :

#### الفرع الأول: إمساك الدفاتر والسجلات وإصدار الفواتير.

ترتبط السجلات والدفاتر بإصدار الفواتير الضريبية ارتباطاً وثيقاً حيث إن الدفاتر المنتظمة التي اشترطها المشرع، والمستمدة من أحكام القانون التجاري، يتعين أن تكون مؤيدة بالمستندات الدالة على صحة قيودها والبيانات المدونة بها، وتعد الفواتير الضريبية الأساس الذي يستند عليه في القيد في السجلات والدفاتر، وبناء على ذلك سنتعرض تفصيلا للسجلات والدفاتر والفواتير الضريبية علي النحو الآتي:

#### أولاً- التزام المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات.

للدفاتر والسجلات أهمية خاصة، وشروط يجب أن تتوفر فيها، حتى يحتج بها قبل أو اتجاه المصلحة، بل وفي ساحات القضاء، وهذه الدفاتر والسجلات تتضمن أنواعاً كثيرة، منها ما هو إجباري على المسجل أن يلتزم بها، ومنها ما هو اختياري، ونحدد أهمية هذه الدفاتر والسجلات وشروطها كالاتي:

#### أ- أهمية الدفاتر والسجلات.

تستمد الدفاتر والسجلات أهميتها وأساسها القانوني من مجموعة القانون التجاري، فهي تلزم التجار بإمساك السجلات والدفاتر، أي لا يوجد نشاط تجاري من دون دفاتر وسجلات أكان المسجل شخصاً طبيعياً أم معنوياً مثل المصنع أو الشركة، أو تاجر جملة، أو تجزئة، فكلهم يقع عليهم الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات، وهذا أمر متفق عليه في كافة تشريعات دول العالم، ويرجع إلزام المشرع للمنشآت الصناعية والتجارية بصفة عامة بإمساك الدفاتر والسجلات إلى



ما تؤديه هذه الدفاتر والسجلات من فوائد جلييلة سواء للمنشأة ذاتها أو لغيرها من المتعاملين معها أو لمصلحة الضرائب، وتنحصر أهميتها فيما يأتي :

1- تفيد الدفاتر والسجلات المنتظمة في تقدير قيمة الضريبة على القيمة المضافة المستحقة سواء للمكلف أو للمصلحة؛ وذلك في تحديد الضريبة الواجبة السداد على المكلف، والضرائب الواجبة الخصم، ورد للمكلف، وهذا لا يتم لا إذا كانت الدفاتر والسجلات منتظمة، بحيث تستند إليها المصلحة في تقدير الضريبة، أما إذا كانت غير منتظمة تلجأ إلى طريق التقدير الجزافي الذي يكون في العادة مغالى فيه.

2- تعد الدفاتر والسجلات بمثابة مرآة لحياة المنشأة، تستطيع من خلالها معرفة نجاح المنشأة في مباشرة هذه الأعمال، وتحديد مركزها المالي.

3- تصلح الدفاتر والسجلات وسيلة للإثبات أمام القضاء.

4- إذا أفلست المنشأة لأي سبب من الأسباب، لا تعفى من عقوبة الإفلاس بالتقصير أو التدليس، إلا إذا توافر حسن النية، وكان الإفلاس رجعاً إلى ظروف طارئة، ولا تستطيع إثبات حسن النية إلا عن طريق الدفاتر المنتظمة للمنشأة<sup>(1)</sup>.

#### **ب- الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات والآثار المترتبة عليها.**

حتى يعتد بالبيانات الواردة في الدفاتر والسجلات في تقدير الضريبة وفي الإثبات ولكي تكتسب أيضا الحجية القانونية وتكون وسيلة للاعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها شروط عدة كما يترتب على عدم الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات أو الإهمال في ذلك آثار عدة، ونبين ذلك على النحو الآتي:

#### **1- الشرط الواجب توفرها في السجلات والدفاتر.**

هناك عدة شروط يشترطها المشرع الضريبي لصحة الدفاتر والسجلات وهي كالآتي:

- يجب أن تكون الدفاتر والسجلات منتظمة، بمعنى أن تكون ممسكة طبقاً لقواعد المحاسبة الفنية المعترف بها، وجري عليها العرف في مجال الحسابات المنتظمة.

- يجب أن يكون القيد في تلك الدفاتر مؤيداً بالمستندات الحقيقية المحفوظة بطريقة منتظمة وسهلة المراجعة، للتأكد من صحة ما جاء فيها.

- يجب أن تكون هذه الدفاتر والسجلات خالية من أي فراغات بين السطور، وتكون صفحاتها مسلسلة بطريقة نمطية منتظمة، يسهل معها مراقبة صحة السجل والدفتر.

1- سميحة القليوبي، أبو زيد رضوان، شرح القانون التجاري، ط 1993، مكتبة عين شمس، مصر، ص:48-49.

- يحظر في تلك الدفاتر والسجلات الكتابة في الحواشي، أو القشط أو الشطب أو إزالة أرقام أو حروف، وخلافه، أو استعمال أي طريقة من الطرائق التي تسرب الشك في صحتها عند المراجعة.

- يجب أن تكون الدفاتر أمينة، حتى يؤخذ بها، أي يجب أن تعبّر تعبيراً صادقاً عن نشاط المسجل، إذ لا يعني عن ذلك كونها منتظمة أو مؤيدة بالمستندات، إذ إن انتظام الدفاتر وتوافر المستندات ليس إلا قرينة على صحة هذه الدفاتر، ولكنها قرينة قابلة لإثبات العكس، ويقع على مصلحة الضرائب على القيمة المضافة عبء إثبات عدم أمانة الدفاتر والسجلات.

ولا يترتب على الأخطاء اليسيرة في الدفاتر والسجلات إهدارها وطرحها كلياً، وإنما يجب تعديل الإقرار بعد تدارك الخطأ وتصحيحه، ولا يمكن في هذه الحالة أن توصف الدفاتر والسجلات بعدم الأمانة وعدم الانتظام، ويترك الأمر في ملائمة انتظام الدفاتر من عدمه لمحكمة الموضوع تحت رقابة محكمة النقض<sup>(1)</sup>.

## 2- الآثار المترتبة على عدم إمساك الدفاتر والسجلات.

يترتب على عدم الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات آثار عدة مهمة على المسجل، وهي:

- في حالة عدم التزام المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات يجوز لمصلحة الضرائب على القيمة المضافة أن تقدر الضريبة طبقاً للأسس المحاسبية، وذلك بالاسترشاد بالسياسات البيعية لنفس السلعة، ودرجة الجودة، والأسعار السائدة في السوق طبقاً لمجريات الأمور.

- يترتب على عدم قيام المسجل بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، أو قيامه بتضمين الدفاتر والسجلات، ببيانات غير صحيحة، أو إتلاف الدفاتر والسجلات ذات الصلة بالضريبة أن يعد المسجل مرتكباً جريمة جنائية، وصورة من صور التهرب الضريبي، التي يعاقب عليها القانون بعقوبات مشددة، كما بينا من قبل في أحكام التهرب الضريبي<sup>(2)</sup>.

وفي جميع الأحوال يجب على المسجل أن يحتفظ بتلك الدفاتر والسجلات، ومستندات البيانات الخاصة، بشريط آلة تسجيل النقد والبيع الإلكتروني، للمدة المنصوص عليها في القانون.

## ج- أنواع الدفاتر والسجلات.

تتعد أنواع الدفاتر والسجلات، فمنها ما هو إجباري وإلزامي على المسجل إمساكها، ومنها ما هو اختياري يرجع إلى رغبة المسجل في إمساكها، ولقد نص المشرع الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة بإلزام المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً

1- جاسم فاروق إبراهيم، شروط انتظام الدفاتر التجارية التقليدية والإلكترونية، بحث، مجلة الحقوق، جامعة البحرين، كلية الحقوق، البحرين، سنة 2016، المجلد (13) العدد الأول، ص: 195 وما بعدها.

2- دليل الفواتير والدفاتر والسجلات الواجب الالتزام بها في أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، منشور رقم 9، لسنة 2016، الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين، مصر، ص: 155.

أو الكترونيًا، تسجل فيها العمليات أولاً بأول، وذلك يعد أمراً طبيعياً وحتمياً، ومتسقاً مع طبيعة الضريبة على القيمة المضافة، القائمة على تعدد مراحل الإخضاع الضريبي وآليات الخصم ورد الضريبة وتعد هذه الدفاتر إلزامية وجوبية يلتزم بها المسجل وهي:

### 1- دفتر أو سجل المشتريات:

وهذا السجل يقيد فيه بيانات فواتير الشراء أو الشهادات الجمركية، وقد يمسك المسجل دفترا للمشتريات إذا كانت مشترياته محدودة، أما إذا كانت مشترياته كثيرة العدد ومتكررة فيقوم بتجميع المشتريات في دفتر اليومية التفصيلي، ويتم نقل هذه المجاميع إلى الدفتر، ثم يتم تجميع هذه المجاميع الخاصة بقيمة المشتريات وقيمة الضريبة على هذه المشتريات إلى دفتر اليومية، أما إذا كان المسجل مستورداً لسلعة خاضعة للضريبة يثبت في سجل المشتريات، بيان الاستيراد، ويستقي بياناته من المستندات الخاصة بجميع بنود المصروفات، التي تسدد داخل الدائرة الجمركية، من مصروفات الشحن، والتأمين، والأرضيات، والمصروفات الإدارية، والضريبة الجمركية ومصروفات التخليص، ونقل البضاعة إلى مخازن المنشأة، بالإضافة إلى قيمة شراء البضاعة ويتم تجميع هذه المصروفات في السجل، بما فيها الضريبة المدفوعة على السلعة المستوردة بالدائرة الجمركية، ويتعين في جميع الأحوال أن يحتفظ المسجل بفواتير الشراء والشهادات الجمركية في ملف خاص بها؛ حتى يتم مطابقة البيانات الواردة بالسجل، وبما هو مثبت بتلك الفواتير عند الفحص من قبل المأمورية التنفيذية المختصة .

### 2- دفتر المبيعات:

ويتضمن هذا السجل بيانات الفواتير الضريبية المحررة لمبيعات المسجل من السلع والخدمات، ويتعين أيضاً على المسجل أن يلتزم بالاحتفاظ بالفواتير في ملف خاص ويقدمها للمأمورية التنفيذية عند الفحص والمراجعة لمطابقة البيانات الواردة في السجل والفواتير.

### 3- دفتر المردودات:

ويتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتدة من واقع بيانات إشعارات الخصم والإضافة، وتقوم المردودات من المشتريات والمبيعات بدور مهم بالنسبة لضريبة القيمة المضافة نظراً لأن المكلف عند شرائه للبضاعة يدفع الضريبة على القيمة المضافة لبائع هذه البضاعة، فعند رد جزء من هذه البضاعة التي اشتراها لا بد أن يسترد ما سبق أن دفعه من ضريبة على هذا الجزء الذي تم رده، وعند إجراء عمليات البيع يقوم المكلف البائع بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة على مبيعاته، فعندما يرد إليه جزء من هذه المبيعات فإن المشتريين لهم الحق في استرداد ما سبق أن دفعوه من ضريبة على هذا الجزء الذي قاموا برده إلى البائع. وهكذا نجد أن تحديد قيمة مردودات المشتريات وتحديد قيمة مردودات المبيعات ستفيد في تحديد قيمة الضريبة

المستحقة على هذا المسجل، وفي نهاية الفترة يقوم المسجل بتجميع كل من المردودات بنوعها من خلال دفتر اليومية التفصيلي، وتجميع الضريبة على المبيعات المضافة لها ثم يقوم بعمل قيد يومية يتم تسجيله في دفتر اليومية، ويتعين على المسجل أن يحتفظ بالفواتير المرتدة، سواء من المشتريات أو المبيعات، في ملف خاص؛ حتى يمكن فحصها ومراجعتها من قبل الأمورية التنفيذية المختصة ومطابقتها مع البيانات الواردة والمثبتة بالسجل<sup>(1)</sup>.

#### 4- دفتر الصادرات:

هذا السجل خاص بالمنشآت التي تقوم بتصدير إنتاجها، ويمسك هذا السجل ويحل محل سجل المبيعات بالنسبة لها، ويسجل في هذا السجل بيانات رسائل الصادر، بما في ذلك رقم شهادة الصادر الجمركية، وتاريخ التصدير، وميناء التصدير، وجهة الوصول، ويتعين على المسجل المصدر الاحتفاظ بشهادات الصادر في ملف خاص، وتقديمها عند طلبها من الأمورية الخاصة عند الفحص والمراجعة، كما يلتزم المسجل المصدر بتقديم هذه الشهادات عند رد الضريبة أو خصمها للمأمورية المختصة، عند اتخاذ إجراءات الخصم، أو الرد، حيث إن المشرع يخضع السلع والخدمات المصدرة لسعر صفر كما بينا من قبل .

#### 5- دفتر اليومية العامة:

ويسجل فيه كافة العمليات التجارية التي يقوم بها، بما فيها مسحوبات الشخصية أو الخاصة ومقبوضاته، ومدفوعاته، وكذلك العمليات الآجلة التي يقوم بها خلال الفترة الضريبية.

#### 6- سجل المخازن:

ويقيد فيه المسجل حركة المخزون الخام والتام أولاً بأول، ويفيد هذا السجل في إظهار حركة السلع داخل المخازن، ويساعد في تدعيم نظام المراقبة الداخلية في المنشأة، من حيث السلع التي يتم إنتاجها، ثم يتم دخولها إلى المخازن، ثم خروجها إلى البيع، حيث يتحدد عدد الوحدات المباعة من أجل فرض الضريبة بصورة يقينية.

#### 7- دفتر الجرد:

هذا الدفتر يسجل فيه التاجر حركة البيع والشراء والمخزون أولاً بأول، ويمكن أن يكون دفتر الجرد يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً، أو كل فترة زمنية، يحدده المسجل للوقوف على عملية تداول السلعة من شراء وبيع، وكذلك لضبط تعاملاته، ومصداقية العاملين معه في المحافظة على السلع المسلمة إليهم بمناسبة عملهم لديه<sup>(2)</sup>.

1- زكريا محمد بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي، القاهرة، مصر، 1991م، ص: 84 وما بعدها.

2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص: 63 وما بعدها.

## 8- دفتر ملخص الضريبة:

ويوضح فيه المسجل إجمالي العمليات المتعلقة بالضريبة، موضحاً رقم كل دفتر استخرجت منه هذه الإجماليات، ويشتمل هذا الدفتر على البيانات الآتية:

- بيان إجمالي قيمة المبيعات، وإجمالي قيمة المشتريات من دون الضريبة.  
- إجمالي الضريبة التي تم تحميلها على مبيعاته، وكذلك على السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، والتصرفات القانونية الأخرى، وذلك عن كل فترة ضريبة على حدة.

- إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.

- قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.

- الضريبة المطلوب سدادها من المسجل عن كل فترة ضريبة بعد الخصم.

وفي جميع الأحوال إذا كان المسجل مستخدماً لأنظمة الحاسب الآلي فإنه يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة بكونها بديلاً عن تلك الدفاتر التي تتوافر فيها الضوابط التي يصدر بها قرار من الوزير المختص أو من يفوضه<sup>(1)</sup>.

كما يجوز للمسجل أن يمسك سجلات أخرى اختيارية، وضحها القانون التجاري وحصرها في ثلاثة دفاتر وهي:

### 1- دفتر الأستاذ العام:

وهذا الدفتر يسجل فيه كافة معاملات المنشأة، شاملاً حركة البيع والشراء، وما لها وما عليها من ديون، وباختصار يعد مرآة المنشأة في ممارستها للنشاط.

### 2- دفتر يومية مساعد:

ويسجل في هذا الدفتر المبيعات اليومية، أو المشتريات اليومية، والمصروفات الأخرى، التي تتم يوماً بيوم.

### 3- دفتر أستاذ مساعد:

وفي هذا الدفتر يفرد المديونية المقررة على المنشأة أو الدائنية المستحقة للمنشأة، بمعنى أنه يحصر فيه أصول المنشأة وخصومها<sup>(2)</sup>.

1- الفقرة الثامنة من المادة (14) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 116.

## ثانياً: إصدار الفواتير الضريبية.

تُعدُّ الفاتورة الضريبية من أهم المستندات المحاسبية اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ويجب على كل مسجل أن يلتزم بتحريرها عند بيع السلعة أو أدائه لخدمة خاضعة للضريبة، وأن تكون هذه الفاتورة متضمنة بيانات وشروطاً معينة، يترتب علي مخالفتها آثار عدة وتعرض تفصيلاً للالتزام المسجل بإصدار الفواتير الضريبية علي النحو الآتي:

### أ- تعريف الفاتورة الضريبية وأهميتها.

تعرف الفاتورة الضريبية بأنها: شهادة أو مستند، يحرره بائع السلعة، أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة للمشتري، عند بيع السلعة أو أداء الخدمة، يوضح فيها إجمالي قيمة السلعة، أو الخدمة المباعة، شاملة الضريبة، ويستوي أن يكون المشتري مسجلاً أو غير مسجل بمصلحة الضرائب على القيمة المضافة، وتوصف الفاتورة بأنها فاتورة ضريبية إذا صدرت متفقة مع متطلبات قانون الضريبة على القيمة المضافة، وإلا فقدت هذه الصفة، حتى لو حققت أغراضاً أخرى،<sup>(1)</sup> وللفاتورة الضريبية أهمية خاصة للمسجل وللإدارة الضريبية، نوجزها في الآتي:

- 1- ترجع أهمية الفاتورة الضريبية لأنها تعد السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي<sup>(2)</sup>.
- 2- تفيد في معرفة قيمة الضريبة على القيمة المضافة التي قام المسجل لدي مصلحة الضرائب بإضافتها على المشتري، حيث يتعين عليه توريدها للمصلحة وفق إقراره الشهري.
- 3- تمكن الإدارة الضريبية من التأكد من قيمة الضريبة التي يحق للمشتري المسجل لدي المصلحة خصمها من الضريبة المستحقة السداد عند قيامه بإعادة بيع السلعة أو الخدمة مرة أخرى<sup>(3)</sup>.
- 4- عن طريق تعامل المسجل بالفواتير الضريبية يتضح حجم تعاملاته الحقيقية، وهذا يفيد الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة المستحقة على نشاطه، حيث تعد الفواتير الضريبية المرآة العاكسة لحجم التعاملات والأرباح.

---

1- محمد محمود النفراوي، الفواتير الضريبية بين مطرقة الضرائب وسندان الأسواق، بحث، مجلة المحاسب، العدد (15)، يوليو- سبتمبر، 2002م، جمعية المحاسبين والمراجعين، القاهرة، مصر، ص:32.

2- أسامة علي عبد الخالق، الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي العشرين، بحث، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، باشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، سنة 2014م، ص: 6.

3- محمد سعيد عبد المنعم، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث، بمجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر العلمي العشرين، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، فبراير 2014، ص:11.

5- تعد الفواتير الضريبية وسيلة رقابة ذاتية، فرضها القانون على المسجل، حيث إنه إذا لم يتعامل بتلك الفواتير يعد متهرباً من الضريبة بإخفاء حجم مبيعاته، وتعد الإدارة الضريبية غير صادق في إقراراته، ومن ثم تهدر سجلاته ودفاتره، وتقدر الضريبة بمعرفتها.

6- تعد الفواتير الضريبية أداة مهمة للمسجل ذاته، إذ عن طريق هذه الفواتير يستطيع المسجل أن ينظم دفاتره وسجلاته، وكلما كانت الفواتير أمينة ومنتظمة كانت سجلات المسجل ودفاتره أمينة ومنتظمة، بل وتعد وسيلة للإثبات إذا وقع نزاع بين المصلحة والمسجل حول حجم التعامل أو الضريبة المستحقة<sup>(1)</sup>.

### ب- بيانات الفاتورة الضريبية وشروطها.

تشتمل الفواتير الضريبية على بيانات جوهرية وأساسية، يلتزم بها المسجل في كافة تعاملاته عن السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، وهذه البيانات كالاتي:

- 1- رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.
- 2- اسم المسجل وعنوانه ورقم تسجيله.
- 3- اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله، إذا كان المشتري مسجلاً، أو رقمه الوطني إن لم يكن لديه رقم تسجيل ضريبي.
- 5- بيان مواصفات السلعة أو الخدمة، وقيمتها، وفئة الضريبة وقيمتها المقررة.
- 6- بيان إجمالي قيمة الفاتورة<sup>(2)</sup>.

بالإضافة إلي البيانات السابقة التي يجب توفرها في الفاتورة الضريبية اشترط المشرع الضريبي شروطاً جوهرية، يجب توفرها في الفاتورة-سواء فيما تحويه هذه الفاتورة او في مدة الاحتفاظ بها ومن أهم هذه الشروط الآتي:

- 1- يجب أن تصدر الفاتورة الضريبية من مسجل لدي مصلحة الضرائب على القيمة المضافة فالذي يجوز له إصدار تلك الفواتير الشخص المسجل لدي المصلحة، فإن أصدرها شخص غير مسجل لدي المصلحة يعد هذا تهرباً ضريبياً.
- 2- يجب أن تكون الفاتورة الضريبية واضحة ومفسرة ومسلسلة، طبقاً لتواريخ تحريرها، كما يجب مراعاة اشتغالها على البيانات السابقة، وخالية من الشطب والقشط.
- 3- يجب أن تحرر الفاتورة الضريبية من أصل وصورة، يسلم الأصل للمشتري، وتحفظ الصورة لدى المسجل.

---

1- محمد النفراوي، الفواتير الضريبية بين مطرقة الضرائب وسندان الأسواق، مرجع سبق ذكره، ص32.  
2- نجية ميلاد الزباني، دراسة استطلاعية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، رسالة ماجستير، جامعة التحدى، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سنة 2008، ص:60.

4- أن يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول، وتحفظ في ملف خاص بها للفحص والمراجعة، عند طلبه من مصلحة الضرائب.

5- في حالة الفاتورة الملغاة يلتزم المسجل بالاحتفاظ بأصل الفاتورة الملغاة وجميع صورها<sup>(1)</sup>. هذا بالإضافة إلى أن المشرع اشترط على المسجل الاحتفاظ بالفواتير الضريبية لمدة معينة هي خمس سنوات، وهذا يتفق مع حق المصلحة في فحص ومراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من المسجل، ومطابقتها مع السجلات والفواتير والدفاتر الخاصة بهذا المسجل، بحيث إذا انقضت الخمس سنوات يسقط التزام المسجل باحتفاظه بهذه الفواتير، ولا يجوز لمصلحة الضرائب مطالبته بتقديمها.

والجدير بالذكر أن المشرع الضريبي في كافة التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة رتب آثار عدة على مخالفة المسجل بعدم التزامه بإصدار الفواتير الضريبية أهمها:

1- عدم إصدار المسجل فواتير ضريبية عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة يعد تهرباً من الضريبة، كما يعد تهرباً إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة، كما بينا فيما سبق في إحكام التهرب الضريبي.

2- يجوز لمصلحة الضرائب على القيمة المضافة إزاء عدم التعامل بالفواتير الضريبية من المسجلين أن تقدر الضريبة المستحقة بمعرفتها.

3- يسقط حق المسجل في رد وخصم الضريبة المسددة على المشتريات ومدخلاته التي سبق سدادها في مراحل تداول السلع والخدمات<sup>(2)</sup>.

#### الفرع الثاني: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في الميعاد.

الإقرار الضريبي أهم التزام يقع على عاتق المسجل لدي مصلحة الضرائب، في إطار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حيث إن المسجل يقوم بتحصيل الضريبة، وملزم بتوريدها إلى المصلحة في مواعيد محددة، حددها المشرع الضريبي وفقاً لطريقة رسمية تضمن سداد الضريبة إلى المصلحة، فكان لزاماً على المسجل أن يسلك هذه الطريقة، وهي الإقرار الضريبي، حيث يُعد الوثيقة الرسمية التي تتضمن بيانات شكلية محددة ومعدة سلفاً، وفقاً لللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة، وتقدم في موعد معين، وتعرض لذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

1- لؤي شيخ الدين عبد الله عبد الرحمن، القياس المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة وأثره على الإيرادات العامة (دراسة ميدانية - ديوان الضرائب - ولاية الخرطوم) رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، سنة 2017م، ص: 40.

2- أسعد طاهر أحمد ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص: 80.



## أولاً - تعريف الإقرار الضريبي وأهميته وشروط تقديمه.

اجتهد الفقه المالي في وضع تعريف للإقرار الضريبي، ووضع له أهمية وشروطاً خاصة، يجب توافرها في تقديم الإقرار نوضحها تفصيلاً على النحو التالي:

### أ- تعريف الإقرار الضريبي وأهميته.

يعرف الإقرار الضريبي بأنه عبارة عن إخطار يقدمه المكلف للإدارة الضريبية في نهاية كل فترة ضريبية وفي خلال المهلة المحددة قانوناً، يقر فيه بإجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في خلال الفترة الضريبية، وكذلك الضريبة الواجبة الخصم والرد وقيمة الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض بمعرفة الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>.

هذا وترجع أهمية الإقرار الضريبي في قوانين الضرائب للآتي:

- 1- الإقرار الضريبي يعد من العناصر الرئيسية في نظام إدارة الضريبة على القيمة المضافة.
- 2- الإقرار الضريبي يتخذ أساساً لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة.
- 3- يُعدُّ الإقرار الضريبي وسيلة مهمة من وسائل تحصيل الضريبة المستحقة على المسجل المكلف بتوريدها.

4- يُعدُّ الإقرار الضريبي وسيلة من وسائل الرقابة على المسجلين الذين تم الشراء منهم.

5- الإقرار الضريبي هو وسيلة مهمة من وسائل الحصر<sup>(2)</sup>.

### ب- شروط تقديم الإقرار الضريبي وميعاده.

اشترط المشرع شروطاً محددة في تقديم الإقرار، تصب في مجملها على المكلف بتقديم الإقرار وتختلف حسب ما إذا كان الملتزم بتقديم الإقرار شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً:

1- الشخص الطبيعي: إذا كان المسجل شخصاً طبيعياً يتعين أن يقدم الإقرار منه شخصياً، أو عن طريق وكيل عنه، طبقاً لشروط الوكالة القانونية.

2- الشخص الاعتباري: إذا كان المسجل شخصاً معنوياً أو اعتبارياً يجب أن يقدم الإقرار من ممثل الشخص المعنوي أو الاعتباري، أو من يفوضه في حدود القوانين واللوائح التي تجيز ذلك، فالملزوم بتقديم الإقرار الضريبي في شركة التضامن المدير المسؤول، وهو إما أن يكون من أحد الشركاء، يعين ضمن بنود عقد الشركة، وإما أن يكون من غيرهم فيعدُّ بمثابة وكيل عن الشركة، وإذا تعدد المدبرون للشركة يقدم الإقرار ممن هو مختص بذلك، طبقاً لاختصاصاتهم في عقد الشركة، ويقدم الإقرار الضريبي في شركة التوصية البسيطة من المدير المسؤول وهو يكون أحد

1 -حسين جواد كاظم، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق، بحث، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد48، سنة 2018، ص:50.

2- ممدوح عبد السلام عبد اللطيف حسنين، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها على عجز الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص:194-195.

الشركاء المتضامنين في الشركة والمعين مديرا بحسب بنود عقد الشركة، ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن يقدم الإقرار الضريبي من الشركاء الموصين في الشركة، طبقا للقانون التجاري الليبي الذي نص علي أنه لايجوز لأحد الشركاء الموصين أن يعملوا عملا متعلقا بإدارة الشركة<sup>(1)</sup> ويمكن أن يقدم الإقرار من الغير بصفته وكيلًا عن الشركة، وكذلك يجوز تقديم الإقرار الضريبي في شركة المحاصة من الشريك الظاهر الذي يتعامل باسمه، والذي يكون له حق الإدارة الفعلية، وكذلك يجوز تقديم الإقرار من الغير بصفته وكيلًا عن الشركة أو مديرا لها، ويكون هو المسؤول مسؤولية كاملة أمام المصلحة؛ نظرا لعدم وجود الشخصية القانونية لشركة المحاصة، ويقدم الإقرار الضريبي من الشركة ذات المسؤولية المحدودة من مدير الشركة، سواء أكان أحد الشركاء أم غير معين مديرا فعليا للشركة، وذلك وفقا لعقد التأسيس، أما تقديم الإقرار الضريبي في الشركات المساهمة فيكون من رئيس مجلس إدارة الشركة بصفته هو الممثل القانوني للشركة، ورئيس مجلس إدارة الشركة يعد توقيعه على التصرف القانوني كأنه توقيع الشركة ذاتها، أما بالنسبة لشركات قطاع الأعمال وشركات القطاع العام يقدم الإقرار من رئيس مجلس الإدارة بصفته هو الممثل القانوني للشركة، وله أن يفوض غيره في تقديم الإقرار الضريبي، في حدود ما تنص عليه القوانين واللوائح المنظمة لإدارة الشركة أو الجمعية<sup>(2)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع وضع ميعادا محددا لتقديم الإقرار الضريبي يلتزم بمقتضاه المسجل بهذا الميعاد، ونوضحه على النحو الآتي:

- 1- على كل مسجل أن يقدم للمأمورية المختصة إقرارا شهريا عن الضريبة، ويقدم في خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ كل فترة ضريبية، مقترنا بسداد الضريبة.
- 2- على المسجل أن يقدم إقرارا في شهر ابريل، وتؤدى الضريبة في موعد، غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، ويلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار، ولو لم يكن قد حقق أو أدى خدمات خاضعة للضريبة، وإذا وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار عطلة رسمية فيعد أول يوم عمل يلي العطلة متمما لهذه المدة.
- 3- يجوز لرئيس المصلحة، أو من يفوضه بالنسبة لبعض المصدرين أو المستوردين، أو مؤدي الخدمات، الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد، أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين في السنة، الموافقة على تقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة، إذا ما اقترنت بواقعة بيع في خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في ذات الفترة من دون حاجة إلى تقديم إقرار شهري.

1- المادة (85) من القانون رقم 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري الليبي.

2- أبو زيد رضوان، الشركات التجارية، مكتبة عين شمس، مصر، طبعة 1994م، ص:20 وما بعدها.

4- يقدم إقرار سلع الجدول رقم(1) المرفق للقانون في خلال الشهر التالي لشهر المحاسبة. وفي جميع الأحوال يجب ألا يقل عدد الإقرارات التي يقدمها أي من المسجلين في خلال السنة عن أربعة إقرارات ضريبية<sup>(1)</sup>.

ويتضح من النص السابق أن المشرع الضريبي قد حدد أربعة مواعيد لتقديم الإقرار الضريبي من قبل المسجلين، الأول: شهريا، والثاني: خلال ستين يوماً التالية انتهاء كل فترة ضريبية مقترنا بسداد الضريبة، أما الميعاد الثالث: فمقرر للمستوردين لمرة واحدة أو مرتين في خلال السنة حيث يتعين عليهم تقديم الإقرار في خلال الشهر الذي تمت فيه عملية الاستيراد أو البيع علي النحو السابق بيانه، والميعاد الرابع: إقرار شهر ابريل، وتؤدي الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، وتبرير هذا الميعاد أن هذا الإقرار الخاص بشهر أبريل من كل عام يستلزم تقديمه في موعد غايته 15 يونيو؛ نظرا لانتهاء السنة المالية، وانتهاء خطة الموازنة العامة للدولة السابقة، والتحضير للخطة التالية، الأمر الذي يستلزم أن يقدم الإقرار في هذا الموعد، حتى يكون هناك متسع من الوقت أمام الجهات الإدارية لحصر حصيلتها وإنهاء الميزانية، قبل الانتهاء من السنة المالية<sup>(2)</sup>.

**ثانيا: شكل الإقرار الضريبي وإجراءات تقديمه والآثار المترتبة عليه.**

للإقرار الضريبي شكل محدد، نص عليه المشرع في القانون واللائحة التنفيذية، حيث يتعين الالتزام بهذا الشكل، واتباع الإجراءات اللازمة لتقديمه، ونوضح ذلك تفصيلا على النحو التالي:

**أ- شكل الإقرار الضريبي وإجراءات تقديمه.**

حيث يجب على المكلفين بضريبة القيمة المضافة تقديم إقرارات تبين قيمة المبيعات التي تمت طبقا لأسعار الضريبة المفروضة عليها، وكذلك بيان الضريبة المستحقة بعد خصم الضريبة السابقة أو عند الشراء<sup>(3)</sup>، لذا من الضروري أن يكون نموذج الإقرار بسيطا، يتمشى مع أسلوب وبيانات الدفاتر والسجلات الضريبية، وهذا القرار يشمل البيانات الآتية:

1- رقم التسجيل المسجل لدي مصلحة الضرائب على القيمة المضافة.

2- الفترة الضريبية.

3- اسم المسجل وعنوانه ونشاطه.

4- اسم المصلحة المقدم لها الإقرار.

5- بيان حجم المبيعات من السلع والخدمات.

1- المادة (14) من القانون والمادة (16) من اللائحة التنفيذية بشأن الضريبة علي القيمة المضافة.

2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص:58.

3- نجية ميلاد الزباني، دراسة استطلاعية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، مرجع سبق ذكره، ص:62.

6- فئة السعر الضريبي أو نوعه.

7- مقدار الضريبة.

8- حجم المشتريات من السلع المحلية والمستوردة.

9- مقدار الضريبة المستحقة على المشتريات لإجراء خصمها طبقاً لقواعد الخصم.

10- بيان الضريبة قبل الخصم والضريبة المخصومة ثم الضريبة المستحقة بعد الخصم.

11- بيان المستندات الصادرة في خلال الفترة الضريبية من فواتير وإشعارات الخصم والإضافة.

وفي جميع الأحوال يجب أن يثبت تاريخ الإقرار وتوقيع المقر بما فيه<sup>(1)</sup>.

**ب- كيفية تقديم الإقرار الضريبي والآثار المترتبة عليه.**

يقدم الإقرار الضريبي إلى المأمورية المختصة بأحد الطرق الآتية:

1- أن يقدم الإقرار باليد، وهذا هو الأصل، حيث يقدم إلى المأمورية المختصة في الميعاد باليد

سواء من الشخص نفسه أو عن طريق الشخص الوكيل كما بينا من قبل.

2- إرسال الإقرار بالبريد، سواء العادي، أو الإلكتروني، ولذلك يجوز إرسال الإقرار بالبريد، أيا

كان نوعه<sup>(2)</sup>.

وقد نصت بعض التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة بإلزام المسجلين بتقديم

الإقرارات إلكترونياً، ومنها التشريع المصري، حيث نص على أنه على (كل مسجل أن يقدم

للمأمورية المختصة إقراراً إلكترونياً شهرياً عن الضريبة عبر البوابة الإلكترونية لمصلحة

الضرائب على القيمة المضافة، اعتباراً من يناير 2019) وذلك من أجل التيسير على المسجلين،

بحيث لا يحتاجون إلى التردد دورياً على المأموريات لتقديم الإقرارات، خاصة أنها تكون شهرية

في الضريبة على القيمة المضافة<sup>(3)</sup>.

ويترتب على تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد براءة ذمة الممول من التزامه بتقديم الإقرار

وسداد الضريبة المستحقة وفقاً للإقرار، وفي حالة عدم تقديم الإقرار في الميعاد تترتب الآثار

الآتية:

1- إعطاء الحق لمصلحة الضرائب على القيمة المضافة في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة

وفقاً لأسس محاسبية تستند إليها في التقدير، وهو ما يطلق عليه البعض التقدير الجزافي للضريبة

في حالة عدم تقديم الإقرار في الميعاد.

1- سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 277.

2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

3- قرار وزير المالية رقم 695 لسنة 2018 بشأن تعديل بعض أحكام قرار وزير المالية رقم 66 لسنة 2017

بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة، والمنشور بجريدة الوقائع المصرية، العدد 274،

بتاريخ 15 ديسمبر 2018.

2- التعرض للمسؤولية الجنائية، طبقاً لما نصت عليه التشريعات المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، حيث نص المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة على أنّ التأخير في تقديم الإقرار، وأداء الضريبة، بما لا يتجاوز ستين يوماً يعد مخالفة لأحكام هذا القانون، ويعاقب عليها بالغرامة التي لا تقل عن خمسمائة جنيه، ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه، فضلاً عن الضريبة وضريبة إضافية المستحقة، ويعد تهرباً من الضريبة ببيع السلعة، أو أداء الخدمة، أو الاستيراد من دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة، أو انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة من دون الإقرار عنها وسدادها، أو عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون في خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل<sup>(1)</sup>.

---

1- محمد إبراهيم أبو شادي، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 104- 105.

## المبحث الثاني

### إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها والاعتراض عليها

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب علي الممول دفعه، أي تحديد دين الضريبة وفقاً لما ينص عليه القانون، حيث إن الضريبة علي القيمة المضافة تقوم بالأساس علي التقدير الذاتي والتقارير المحاسبية، وتحدد القيمة الخاضعة للضريبة بما يحصل عليه المكلف نقداً أو عيناً، وأياً كان مسماه، مبلغاً أو ثمناً أو سعراً وغير ذلك من المسميات التي تعبر عن المقابل لما قدمه المكلف من سلعة أو خدمة، ولا تقتصر قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة علي ما يدفع للمكلف من المستهلك من مبالغ قيمة للسلعة أو الخدمة التي قدمها إليه، بل يضاف إلي هذه القيمة ضمن وعاء الضريبة كل مبلغ يدفعه المكلف في سبيل تقديم السلعة أو الخدمة ويحملها للمستهلك، حتى ولو كانت بقيمة منفصلة عن قيمة السلعة أو ثمنها أو الخدمة، وبالتالي تشمل القيمة الخاضعة للضريبة جميع المبالغ التي يحصل عليها المسجل، أو التي يجب أن يحصل عليها في مقابل توريد السلعة أو الخدمة، وسواء أكان المسجل أو المكلف قد حصل علي المقابل حقيقة أو حكماً طالما ارتبط هذا المقابل بتوريد السلعة أو الخدمة، ويقوم نظام التقدير والربط الذاتي جنباً إلي جنب مع نظام الالتزام الطوعي، الذي يجعل الممول ملتزماً بأن يقوم بنفسه بتحديد دين الضريبة المستحقة عليه ودفعها بصورة صحيحة وفي الوقت المناسب، ومن ثم يتم تحصيل الضريبة علي القيمة المضافة بطريق غير مباشر، حيث يقوم المكلف أو المسجل لدي الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة من الخاضع لها أصلاً، وهو المشتري أو المستهلك، ويوردها إلي الإدارة الضريبية بالإجراءات والمواعيد التي يحددها القانون، وإذا لم يتم المسجل بتقدير دين الضريبة المستحقة عليه ودفعها وفق إقراره بصورة صحيحة حسب ما نص عنه القانون يكون لمصلحة الضرائب حق مراجعة الإقرار وتعديله في خلال المدة التي يحددها القانون، وذلك بعد قيام مصلحة الضرائب بفحص سجلات المسجل ودفاتره ومطابقتها بما جاء بها من بيانات مع الإقرار الضريبي المقدم من الممول، وإذا تبين لها أن هناك مبرراً لتعديل الضريبة السابق للمسجل الإقرار عنها تقوم بتعديل الضريبة وتقديرها، أي ربط الضريبة بشرط إخطار المسجل أو المكلف بهذا الربط، ويحق للمسجل الطعن والاعتراض علي ذلك التعديل أو التقدير في خلال المدة التي يحددها القانون، إذا كان لديه الأسانيد التي تثبت عدم صحة هذا التعديل أو التقدير، وسوف نتعرض لذلك تفصيلاً في هذا المبحث وفق التقسيم التالي :

**المطلب الأول: ربط الضريبة وتقديرها.**

**المطلب الثاني: الاعتراض على ربط الضريبة وإجراءات تحصيلها.**

## المطلب الأول

### ربط الضريبة وتقديرها

تعتمد القاعدة الأساسية في قانون الضريبة علي القيمة المضافة علي ربط الضريبة بمقتضي الإقرار الضريبي المقدم من المسجل م دون أي تعديلات تتم علي أقراره من قبل المصلحة، إلا أنه ثمة استثناءات علي هذه القاعدة، حيث يلزم قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصلحة بتعديل الإقرار المقدم من المسجل، وذلك عن طريق الفحص الضريبي، وهو الوسيلة التي تمكن الإدارة الضريبية من التحقق من صحة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي، من واقع السجلات والبيانات المتوفرة علي النشاط الخاضع للضريبة، سواء نص عليها القانون أو لائحته التنفيذية، وفقاً للنظام المحاسبي المتبع في النشاط الخاضع للضريبة، وذلك بإتباع المصلحة طرقاً متنوعة للوصول إلي مدي صحة هذه البيانات وتعبيرها عن الحقيقة والواقع، كما يحق للمصلحة تقدير الضريبة في حالات معينة، أهمها إذا لم يقدم المسجل إقراره الضريبي في موعده المحدد قانوناً، وهذا ما سوف نوضحه بالتفصيل علي النحو الآتي :

#### الفرع الأول: ربط الضريبة بتعديل الإقرار الضريبي.

الأصل أن يقدم الإقرار الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة مصحوباً بسداد الضريبة وتلتزم المصلحة بفحص هذا الإقرار، وتعديل الضريبة الواردة به إذا رأت المصلحة عدم مصداقية الإقرار، وذلك تنفيذاً لالتزامها القانوني في فحص الإقرار وتعديل الضريبة، ونوضح ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أولاً: أهمية الفحص وشروطه.

يعرّف الفحص بأنه مجموعة الإجراءات والخطوات التي يقوم بها مأمور الفحص الضريبي للوصول إلى نتيجة نشاط المنشأة، ومن ثم تحديد الوعاء الضريبي، ومقدار الضريبة المستحقة، ونظراً لأهمية الفحص حرصت كافة التشريعات العالمية على تطوير أساليب الفحص وطرقه وتدريب الفاحصين بأحدث أساليب الفحص الحديث، وانتقائهم من أفضل العناصر، حتى تصل إلى تحقيق أهداف الفحص، ونوضح ذلك على النحو الآتي:

#### أ- أهمية الفحص.

يحقق الفحص الضريبي أهمية كبرى من نواحٍ عدة نجملها في الآتي.

1- لفحص الإقرار وتعديله أهمية خاصة إذ إنه يؤدي إلى الالتزام الاختياري من قبل المسجلين وذلك بتوعيتهم بأحكام القانون وطريقة ملء الإقرار الضريبي، والالتزام برصد الحقيقة،

وتوضيح الآثار المترتبة على مخالفة الحقيقة في الإقرار، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى إلتزام المسجلين بحقيقة حجم معاملات النشاط، ومن ثم بموضوعية الضريبة المستحقة عن أعمالهم.

2- يؤدي الفحص إلى إظهار حالات عدم الإلتزام، ومن ثم ردعهم وذلك بالضرب علي يد كل من تسول له نفسه إخفاء حجم معاملاته، أو إخفاء الضريبة المستحقة للخزانة العامة، وتقديمهم للمحاكمات عن جرائم التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

3- يحقق الفحص فروق ضريبية تستحق للخزانة العامة، مما يؤدي إلى تحقيق الربط المحدد للمصلحة في الميزانية، بالإضافة إلى المتابعة الدورية للحالات التي تسدد أعلى ضريبة للمصلحة وتحديد مدي مصداقية الإقرارات المقدمة من المسجلين دورياً.

4- الفحص وتعديل الإقرار الضريبي المقدم من المسجل يعمل على حماية الحصيلة الضريبية المستحقة على كل مكلف على نحو صحيح، مما يحقق العدالة الضريبية، بأن يتحمل المكلف العبء الضريبي الملائم لمقدرته التكاليفية، ومحاربة حالات التهرب الضريبي غير المشروع، أو الغش الضريبي المحظور.

#### ب- شروط تعديل الإقرار بالفحص الضريبي.

يشترط في الفحص الضريبي بعد تقديم الإقرار من المسجل شروط عدة أهمها:

1- إذا توفر لدي المصلحة الأدلة والقرائن لإثبات أن ما جاء في إقرار المسجل لا يعبر عن الواقع الفعلي لنشاطه.

2- إذا تبين للمصلحة من خلال الفحص والمراجعة أن الإقرار المقدم من المسجل لا يعبر عن الواقع الفعلي والحقيقي لنشاط المسجل في خلال فترة الإقرار، وطبقاً للدفاتر والسجلات الخاصة به، وبيانات المبيعات والمشتريات والتسويات المرتبطة بهم، وكذا المستندات المؤيدة لذلك من الفواتير الصادرة في خلال الفترة الضريبية، وإشعارات الخصم والإضافة المحررة.

3- إذا ثبت للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع والخدمات تختلف عما ورد بإقرار المسجل: حيث تلتزم مصلحة الضريبة على القيمة المضافة بتعديل الإقرار المقدم من المسجل إذا ظهر لها من خلال الفحص أن البيانات الواردة في إقرار المسجل الخاصة بقيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة غير صحيحة، وظهر فيها زيادة عما ورد بالإقرار.

4- أن يتم فحص الإقرار ومراجعته وتعديله خلال المدة المنصوص عليها في القانون وتبدأ هذه المدة من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي، ومن أمثلة ذلك ما نص عليه المشرع المصري، وهي خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار.

1- صلاح الدين عمر عبد الغني، أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي للضريبة على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان، مرجع سبق ذكره، ص:131.



5- أن تقوم المصلحة بإخطار المسجل بالتعديل، والأسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض، بخطاب موصي عليه بعلم الوصول، أو بأية وسيلة الكترونية لها حجية في الإثبات، أو أي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني<sup>(1)</sup>.

#### ثانياً: طرق الفحص وأثاره.

تتعدد وتتوزع طرق الفحص وأساليبه التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتأكد من صحة الإقرار المقدم من المسجل، كما يترتب على هذا الفحص آثار عدة، سواء في مواجهة المصلحة أو في مواجهة المسجل ونوضح ذلك على النحو الآتي:

#### أ- طرق الفحص الضريبي.

هناك طرق وأساليب تقليدية، وأخرى حديثة تتبعها المصلحة في إثناء الفحص ومراجعة الإقرار، وكلها تهدف إلى الوصول إلى قاعدة يقين الضريبة ومصداقيتها، وسوف نوضحها كالاتي:

#### 1- الطرق التقليدية للفحص الضريبي.

تتنوع الطرق التقليدية للفحص إلى أنواع عدة منها: الفحص المكتبي، والفحص الميداني، والفحص الدفترى والانتقائي، نصلها كالاتي:

#### - الفحص المكتبي.

يتم الفحص المكتبي من خلال إجراء الفحص والاطلاع على ملف المسجل المستندي، حيث يتم فحص المستندات الموجودة في الملف بكل دقة، للوقوف على نقاط الضعف والقوة بها، لتحديد مصداقية البيانات الواردة فيها، ويتوقف نجاح الفحص المكتبي كخطوة أولى على مدى خبرة الفاحص وكفاءته، وكذلك مقارنة الملف بغيره من الملفات الأخرى المماثلة له، وبالفحص المكتبي يستطيع الفاحص أن يبني فكرة كاملة من خلال المستندات عن طبيعة النشاط، وحجم المعاملات ومقدار الضريبة المسددة في خلال الفترات المراد فحصها، بل يستطيع الفاحص الجيد الوقوف على شخصية هذا المسجل من خلال المستندات و مدى مصداقية هذه المستندات، وبالجملة يستطيع الفاحص الوقوف على نقاط الضعف والقوة للملف، ويثبت ذلك في تقرير له، أو مسودة يرجع إليها عند بداية عمله الميداني والدفترى<sup>(2)</sup>.

#### - الفحص الميداني.

يقوم الفاحص بالانتقال إلى المنشأة السابق فحصها مكتبياً في الزمان والمكان المحددين، وإجراء زيارة الفحص الميداني بمقابلة المسؤول عن المنشأة، وإجراء المعاينة للمنشأة، وإثبات حدودها

1- ممدوح عبدالسلام عبداللطيف حسنين، الضريبة على القيمة المضافة وأثارها على عجز الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص:202.

2- انظر نموذج رقم 52 (ض ع م) الصادر من مصلحة الضرائب على المبيعات، مصر، سنة 1996.

ومساحاتها، وعدد الآلات والمعدات التي تعمل بها، وقوة العمل والإنتاج اليومي، وحجم المواد الخام المشتركه وكميتها وحجم المبيعات وكميتها خلال اليوم، أو الأسبوع، أو الشهر، وحجم المخزون السلعي إن وجد، وكذلك حجم المخزون من المواد الخام اللازمة للإنتاج، ومناقشة ظروف العمل والإنتاج بالمنشأة، وأهم المشاكل التي تواجه المنشأة، ومحاولة حلها، خاصة التي تتعلق بالضريبة ودورة رأس المال، ونظام المنشأة المحاسبي والاقتصادي، أي بالجملة الوقوف علي كل كبيرة وصغيرة، وكأن الفاحص أحد العاملين فيها أو المسؤول عن إدارتها، ويدون الفاحص كل الملاحظات التي توصل إليها في تقرير معد علي نموذج مخصص لهذا الغرض<sup>(1)</sup>.

#### - الفحص الدفترى.

في أثناء الفحص الميداني يتعين علي الفاحص أن يفحص الدفاتر والسجلات الخاصة بالمنشأة، سواء أكانت دفاتر وسجلات ضريبة القيمة المضافة، سجل قيد المشتريات وسجل قيد المبيعات أو سجل ملخص الضريبة... الخ، أم كانت سجلات ودفاتر تخص النظام الاقتصادي والمحاسبي الخاص بالمنشأة كما يجب عليه أن يطلع علي الفواتير الخاصة بالمنشأة، سواء أكانت فواتير مبيعات أم فواتير مشتريات، ويطابق بين تعاملات المنشأة الواردة في السجلات والفواتير مع الثابت من البيانات في الإقرار الضريبي المقدم من المنشأة، وذلك للوصول إلي حقيقة التعامل، ومن ثم مقدار الضريبة المستحقة، والوقوف علي مصداقية الإقرارات الضريبية.

#### - الفحص الانتقائي.

هو إجراء الفحص لوحدة أو بنود معينة فقط، تم تحديدها وانتقاؤها وفقاً لأساليب صحيحة، بحيث يمكن من خلالها الحكم علي مصداقية جميع وحدات المجموعة، ويُجأ إلي الفحص الانتقائي لكثرة حالات الفحص، وتشعبها، وتعدد الملفات وتكدسها مما يصعب إجراء الفحص الشامل لها بالإضافة إلي أن إجراء الفحص الشامل يعد أمراً مكلفاً للغاية، ولذلك أصبح من الضروري الالتجاء إلي أسلوب الفحص الانتقائي وتطبيقه بأسلوب علمي متقدم، بحيث يتم تحديد عدد حالات الفحص الذي يتوقف علي عدد الفاحصين، والوقت المتاح للفحص، والوقت المستغرق في الفحص، وبعد تحديد عدد حالات الفحص يتم تحديد الفترات التي يتم فحصها، ويتوقف علي مدى تشابه بيانات الفترات، بحيث يتم وضع كل عدد من الحالات المتشابهة ذات البيانات المتشابهة مع بعضهم ثم نقوم بتطبيق أساليب اختيار العينة، ولا تخرج عن الحالات الآتية:

- العينة العشوائية البسيطة: وفيها نضع جميع مفردات المجموعة معا ونختار منها عدداً يكون لكل مفردة فرصة متساوية للاختيار.

1- انظر نموذج رقم 53 (ض ع م) الصادر عن مصلحة الضرائب على المبيعات، مصر، سنة 1996.

- العينة العشوائية ذات الطبقات: وفيها تقسم مفردات المجموعة إلى عدد أو نوعيات متشابهة، ثم نختار من كل مجموعة عينة.
- العينة المنظمة: وفيها يتم أخذ العينة من كل بند من النوعيات بطريقة علمية منظمة، ومثال لذلك أسلوب التخطيط للفحص، حيث يتم التقسيم إلى فئات، ثم إلى شرائح، ثم تحديد مواصفات الاختيار لكل شريحة<sup>(1)</sup>.

## 2- الطرق الحديثة للفحص الضريبي.

هناك طرق حديثة للفحص الضريبي منها فحص المصدقية، وفحص النظم، وفحص كبار المسجلين<sup>(2)</sup>.

### - فحص المصدقية.

يقصد بالمصدقية في مجال الفحص أن البيانات التي يقدمها المسجل للمصلحة صادقة، وتعبر عن حقيقة نشاطه والضريبة المستحقة.

وترجع المصدقية إلى الاعتبارات الشخصية بالدرجة الأولى، فجميع الأفراد لديهم حاسة كامنة يستطيعون من خلالها تمييز مدي مصداقية المعلومات التي يتلقونها من المسجل، وتحدد اختبارات المصدقية من خلال مجموعة من الإجراءات التي تتم للحصول على مؤشرات معينة للتحقق من مدي مصداقية بيانات المسجل التي يقدمها للمصلحة، وهذه الاختبارات تتم على الصورة الشاملة للمنشأة للتخطيط لزيادة الفحص، والوقت الذي سيتم تخصيصه، وأنواع المراجعات التي تتم في أثناء الفحص المكتبي والميداني، وتعتمد اختبارات المصدقية على إجراء مقارنات متعددة على مجموعة البيانات المتاحة بملف المسجل، مثل المقارنة بين أنواع الأنشطة المتشابهة، والحجم المتقارب، ونسبة الربح... الخ.

ولتحديد درجة المصدقية يتم تصنيف المسجلين فئات بحسب نوع النشاط وحجم الأعمال، والفئة التي ينتمي إليها إنتاج سلعي أو خدمي أو استيراد.

ونقوم بعد ذلك بتقييم المصدقية بمعادلة الدرجات، وهي وضع لكل عنصر من عناصر قياس المصدقية، بحيث تزيد الدرجة كلما زاد الشك في المصدقية، ثم تسفر معادلة الدرجات في النهاية عن درجة من 100%، وكلما حصل المسجل على درجة أعلى كان أولى بالفحص، لعدم مصداقية بياناته، ويجب أن يكون للمأمور الفاحص دورٌ إيجابي عند فحص الملف، لعدم المصدقية باعتماده على أسباب جدية وعناصر واقعية واضحة، ودراسة الملف جيداً للوقوف على البيانات اللازمة لعدم المصدقية.

1- منشورات مركز تدريب لمصلحة الضرائب علي المبيعات، مصر، 13 نوفمبر 1996م ص 11.

2- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 309 وما بعدها.

## - فحص النظم.

هو فحص نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فأى عمل تجاري لا بد أن يكون به نوع من التنظيم وتسجيل البيانات، مهما كان هذا التنظيم بسيطاً، حتى يطمئن صاحب العمل على رأس المال، وسمة الأعمال التجارية أياً كان شكلها تقوم على التنظيم الذي يفوض بعض السلطات، ويحدد الواجبات والمسؤوليات، وتقسيم العمل، وكلما اتسع النشاط ازدادت الحاجة إلى تسجيل البيانات، ولذلك يجب أن يدرك الفاحص كل هذه الأمور، ويستخدم كل هذه الحقائق في عمله، فالمسجلون الذين لا يحتفظون بدفاتر وسجلات أو ينكرون وجودها يجب أن ينظر إليهم بشك.

وأسلوب فحص النظم يزيد علي الفحص المالي لسجلات المنشأة، حيث إن الفحص المالي قد يسفر عن أخطاء غير متعمدة من المسؤولين عن القيد في السجلات، بينما فحص النظم يحاول التأكد من صحة الحسابات الأساسية، والرقابة علي الإجراءات، وإن نظام الرقابة الداخلية يؤكد أن جميع أنشطة المسجل، وجميع المعاملات تم قيدها بالسجلات بطريقة صحيحة، ولذلك يتعين عند فحص الأنظمة أن يقف الفاحص علي نظام المنشأة بكل دقة عند زيارته الميدانية، ومناقشته مع المسؤول عنها، بحيث يتبع نظام المنشأة من وقت تسليم المواد الخام حتى مرحلة تصنيع المنتج وبيعه ويطابق بين ما عرفه نظرياً عن نظام المنشأة وما يطبق منه عملياً، ويقوم بتسجيل ذلك كله مع إبداء الملاحظات التي يراها من خلال تقرير يوضح نتيجة الفحص، مع إيضاح نقاط الضعف -إن وجدت- ومدى دقة النظام، ويرفق التقرير ويوضع في ملف المنشأة للاستعانة به بعد ذلك عند إعادة الفحص أو تتبع نظم الفحص للمنشأة، وفحص النظم الخاصة بالمنشأة يؤدي إلى احتماليين:

- الأول: أن يكون النظام الداخلي للمنشأة دقيقاً وسليماً، وفي حالة وجود المنشأة ضمن خطة الفحص يقوم الفاحص بمراجعة دفتر ملخص الضريبة في أقل وقت ممكن، ويطمئن إلى النتائج التي توصل إليها من دون حاجة إلى التوسع في الفحص أو إجراء فحص شامل.
- والثاني: أن يكون النظام الداخلي للمنشأة غير دقيق، وبالتالي يركز الفاحص في أثناء فحص المنشأة على نقاط الضعف، ويحصل على نتائج مرضية في أقل وقت ممكن.

## - فحص كبار المسجلين.

يعد فحص كبار المسجلين من الأمور المهمة، والتي تأخذ أولويات واهتمام الإدارة الضريبية، حيث إنه في معظم الأنظمة الضريبية تأتي أكبر حصيلة الضريبة أو معظمها من عدد قليل من المسجلين ألا وهم كبار المسجلين.

ونعني بالمسجل الكبير هو المسجل الذي لديه منظمة معقدة ذات رقم سنوي كبير، وتمارس عملها في مكان واحد أو أماكن عدة، وتعمل في نوعية واحدة أو أنواع عدة من المنتجات، سواء سلع أو خدمات.

ويتميز كبار المسجلين بأنه عادة ما يكون شركات أموال أو شركات تكون فيها الإدارة منفصلة عن رأس المال، وتكون عادة منشآت كبيرة، بها أفراد مختلفون، يصعب فيها الاتفاق على التلاعب والموظفون بها متباينون، يمكنهم إبلاغ السلطات بالتلاعب، أو التلاعب يضر بسمعة المنشأة، وتمسك عادة حسابات منتظمة، بالإضافة إلى أن فيها أنظمة إدارية ورقابية فعالة، بل ممكن أن تتبع نظام المركزية في القرارات والحسابات والنظم المالية، وعادة ما تحكم السيطرة على الفروع إذا كانت لها فروع.

ويتم فحص كبار المسجلين بإعداد الدراسات المكتبية، ومعرفة طبيعة عمل المنشأة وهيكلها التنظيمي، ونظامها المحاسبي، وسجلات المنشأة ودفاترها والدورة المستندية، ونظام الميزانية ومعرفة أساليب المراجعة والمراقبة الداخلية، وكذا معرفة فروعها والسلع والخدمات التي تنتجها وكذا حجم النشاط المنشأة، ومصادر مشترياتها من الخام أو السلع الوسيطة، ومنافذ البيع، وأسعار البيع، أي معرفة كل صغيرة وكبيرة عن هذه المنشأة، وكأن الفاحص أحد المسؤولين عنها، ويتبع الفاحص أسلوب الفحص المكتبي والميداني، وفحص الدفاتر، والسجلات، والفواتير، والنظم، للوصول إلى حقيقة الضريبة المدونة بالإقرارات المقدمة من المنشأة.

#### ب- الآثار المترتبة على الفحص الضريبي.

يترتب على الفحص الضريبي وتعديل الإقرارات آثار عدة سواء في مواجهة المصلحة أو في مواجهة المسجل

#### 1- الآثار المترتبة على المصلحة.

يترتب على عدم قيام الإدارة الضريبية بفحص الإقرارات الضريبية في خلال المواعيد المقررة الآتي:

- عدم جواز تعديل الإقرارات الضريبية المقدمة من المسجل، والاعتداد بما جاء فيها من ضريبة، حيث يفترض صحة ما دون فيها وصدقه من بيانات وضريبة مستحقة، ويستنتج من ذلك المدة التي يحددها القانون للفحص والمراجعة وهي ميعاد سقوط، حيث يسقط حق تعديل الإقرار المقدم من المسجل إذا لم يتم الفحص في خلالها.

- مساءلة الفاحص أو الموظف المتسبب في عدم الفحص المسجل إدارياً بالمخالفة لأحكام قانون العاملين المدنيين بالدولة، ويجوز إحالته للمحاكمة التأديبية إذا ترتب على إهماله وتقصيره في العمل الموكل له ضياع حقوق الخزانة العامة.

## 2- الآثار المترتبة على المسجل.

ويترتب على تعديل الإقرار وربط الضريبة من قبل المصلحة آثار عدة مهمة على المسجل نوجزها في الآتي:

- عدم سريان هذه التعديلات في مواجهة المسجلين، إلا من تاريخ إخطارهم بهذه التعديلات.
- يُعدُّ ربط الضريبة وتعديل الإقرار من قبل المصلحة نهائياً إذا أخطر بها المسجل، ولم ينازع فيها في خلال المواعيد المنصوص عليها في القانون.
- ينشأ للمسجلين حق الطعن على تعديلات الإدارة الضريبية بمجرد إخطارهم بالتعديلات وفق المدة والإجراءات التي ينص عليها القانون<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: تقدير الضريبة من الإدارة الضريبية.

لقد بينا فيما سبق أن قانون الضريبة على القيمة المضافة يلزم المسجل بإمسك الدفاتر والسجلات، والتعامل بالفواتير الضريبية، وتقديم الإقرارات الضريبية، وتحصيل الضريبة في الميعاد المنصوص عليه في القانون، فإذا خالف المسجل هذه الالتزامات التي فرضت عليه يحق للمصلحة تقدير قيمة الضريبة، وفقاً لما ينص عليه القانون، كما يترتب على تقدير الضريبة وربطها من قبل المصلحة آثار عدة على المسجل، وسوف نوضح ذلك بالتفصيل على النحو الآتي.

### أولاً: الأساس القانوني لتقدير الضريبة والفرق بين تقدير الضريبة وتعديلها.

نص المشرع الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة علي حق المصلحة في تقدير الضريبة، وكما تتشابه تعديل الضريبة مع تقدير الضريبة في عدة نواحٍ وتختلف عنها في نواحٍ أخرى ونوضح ذلك على النحو الآتي:

#### أ- الأساس القانوني لحق المصلحة في تقدير الضريبة.

نص المشرع الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر في المادة (14) من القانون رقم 67 لسنة 2016 على أنه "على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة على النموذج المعد لهذا الغرض في خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية، على أن يقدم إقرار شهر إبريل وتودى الضريبة عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو.

كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار، ولو لم يكن قد حقق بيوعاً، أو أدي خدمات خاضعة للضريبة في خلال الفترة الضريبية.

1- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 316-317.

وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية، مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله من دون الإخلال بالمساءلة الجنائية "

تطبيقاً للنص السابق فإن سند مصلحة الضريبة على القيمة المضافة في تقدير الضريبة هو فوات ميعاد تقديم الإقرار الضريبي من دون التقدم به، أو عدم تقديم الإقرار، فيحق لمصلحة الضرائب على القيمة المضافة في هذه الحالة تقدير الضريبة، وهو ما يطلق عليه الفقه التقدير الجزافي للضريبة.

ويري الباحث أن تقدير الضريبة على القيمة المضافة من قبل مصلحة الضرائب لا يعدّ تقديراً جزافياً، كما ذهب إليه جانب من الفقه، بل يتعين أن يستند تقدير الضريبة على أسس وبيانات ومستندات تؤيده، وهذا ما أكدّه القانون رقم 67 ولائحته التنفيذية حيث نصت على أنه "في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة تقدير الضريبة أو تعديل الإقرار المقدم من المسجل إلا بناء على بيانات أو مستندات متاحة لديها" كما نص على "تخطر المصلحة المسجل بتعديل الإقرار والأسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض، بخطاب موصي عليه بعلم الوصول... ولصاحب الشأن في جميع الأحوال الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في القانون".

ومن خلال النصوص السابقة نلاحظ أن المشرع لم ينص على ما يسمى بالتقدير الجزافي، حيث اشترط على المصلحة عند التقدير بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، الأمر الذي يلزم المصلحة ببيان الأسس التي اعتمدت عليها عند التقدير.

بالإضافة إلى أن المادة (11) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون نصت في البند 9 الفقرة الأخيرة، على أنه في جميع الأحوال يكون للمصلحة الحق في تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة، مسترشدة بكافة المعايير الموضوعية لتحديد القيمة، وفقاً لقوى السوق، وظروف التعامل، في ضوء ما يتوفر لدى المصلحة من مبررات للتقدير.

وفقاً للنص السابق تكون المصلحة ملزمة عند التقدير بالاعتداد بالواقع الفعلي لبيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، والأسعار السائدة في السوق، والسياسات البيعية والتسويقية السائدة في السوق، وكلها مبررات واقعية، يجب أن تعتمد عليها المصلحة عند تقدير الضريبة، وليس لها حق في التقدير الجزافي<sup>(1)</sup>.

---

1- المواد(14و15و48) من القانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر، والمادة (11) البند 9 من لائحته التنفيذية.

## ب- الفرق بين تقدير الضريبة وتعديلها.

هناك فرق بين تقدير الضريبة وتعديلها نوضحها على النحو الآتي:

### 1- أوجه التشابه بين تعديل الضريبة وتقديرها.

- يتشابه التزام مصلحة الضرائب في تعديل الضريبة مع حقها في تقديرها في أوجه عدة هي:
- لكل منهما ميعاد محدد يتعين على المصلحة عدم تجاوزه، وهو خمس سنوات لتعديل الإقرار وست سنوات لتقدير الضريبة.
- في كل منهما يجب أخطار المسجل بعلم الوصول.
- كل منهما يرتب المساءلة القانونية، وإن اختلفوا في جسامه المخالفة.
- يُعدُّ التعديل والتقدير نهائياً إذا أخطر المسجل به، ولم ينازع فيه في خلال المواعيد المنصوص عليها.

- كل منهما يُعدُّ إجراء قاطعاً لتقادم دين الضريبة.

### 2- أوجه الاختلاف بين تعديل الضريبة وتقديرها.

- يختلف تعديل الضريبة عن تقديرها من قبل مصلحة الضرائب في أوجه عدة أهمها:
- تعديل الإقرار الضريبي هو التزام من الالتزامات المفروضة على المصلحة، أما تقدير الضريبة فهو حق مقرر لمصلحة الضرائب على القيمة المضافة، ضمن الحقوق التي يقررها المشرع في القانون.
- تعديل الضريبة يرد دائماً على إقرار ضريبي قدمه المسجل في خلال المواعيد القانونية المقررة، أما تقدير الضريبة فلا يرد على إقرار ضريبي مقدم من المسجل، بل تمارسه المصلحة في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي نهائياً أو تقديمه بعد فوات الميعاد.
- إن الحالات التي يحق فيها للمصلحة تقدير الضريبة يُعدُّ من حالات التهرب الضريبي، أما تعديل الضريبة في حالة تقديم الإقرار في الميعاد فيعدُّ مخالفة لأحكام القانون<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: حالات تقدير الضريبة والآثار المترتبة عليها.

توجد حالات يحق للمصلحة أن تقوم بتقدير الضريبة فيها، كما يترتب على هذا التقدير آثار عدة ونوضح ذلك على النحو الآتي:

#### أ- حالات تقدير الضريبة.

يجوز لمصلحة الضرائب تقدير الضريبة على القيمة المضافة، باعتبار التقدير حقاً من حقوقها قبل المسجلين لديها في الحالات الآتية:

1- أسعد طاهر أحمد، محاضرات في القانون المالي العمق، لطلبة التمهيدي دكتوراه، مرجع سبق ذكره، ص:45.



**1- عدم إمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها قانوناً، وبعد التنبيه على المسجل بضرورة الالتزام بإمساك تلك الدفاتر والسجلات من قبل المصلحة:**

في حالة عدم التزام المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات، وبعد تنبيه المصلحة على المسجل بضرورة الالتزام بإمساك هذه السجلات والدفاتر يجوز للمصلحة تقدير الضريبة، طبقاً للأسس المحاسبية التي ينص عليها القانون، وكذلك الاسترشاد بالسياسات البيعية للسلعة نفسها، ودرجة الجودة، والأسعار السائدة في السوق.

**2- عدم أمانة الدفاتر والسجلات، ويقع عبء إثبات عدم انتظام الدفاتر والسجلات على المصلحة:**

إذا انتفت الشروط الواجب توافرها في السجلات والدفاتر، وثبتت حالة التزوير في تلك السجلات والدفاتر وقصد بها المسجل التخلص من الضريبة كلياً، أو جزئياً، أو إخفاء معاملاته، يجوز للمصلحة تقدير الضريبة، ويقع عبء إثبات حالة التزوير على المصلحة.

**3- عدم تقديم الإقرار الضريبي مطلقاً:**

وفي هذه الحالة لا يتقدم المسجل إلى المصلحة بالإقرار الضريبي مطلقاً وبعد إخطاره من قبل المصلحة على النموذج المعد لذلك، بعدم وصول إقرار الضريبة على القيمة المضافة وتنبيهه بضرورة التقدم بالإقرار الضريبي؛ حتى لا يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في القانون، وكذلك بعد قيام المصلحة من خلال الإدارات التابعة لها بحث المسجلين على تقديم الإقرارات الضريبية، وذلك بالمرور الميداني على المسجلين وتوعيتهم وحثهم على التقدم بالإقرار وسداد الضريبة.

**4- في حالة تقديم الإقرار الضريبي بعد الميعاد القانوني المنصوص عليه:**

وفي هذه الحالة إذا انقضت مواعيد تقديم الإقرار التي نص عليها القانون من دون أن يتقدم المسجل بإقراره الضريبي في خلالها ثم تقدم بهذا الإقرار بعد هذه المواعيد يحق لمصلحة الضريبة على القيمة المضافة تقدير الضريبة، وذلك بخلاف المسؤولية الجنائية المقررة في القانون<sup>(1)</sup>.

**5- تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد ولكن إلى مأمورية غير مختصة:**

في هذه الحالة يكون المسجل قد التزم بتقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المنصوص عليه في القانون، إلا أن المسجل تقدم بهذا الإقرار إلى مأمورية ضرائب علي القيمة المضافة غير مختصة، فقد أجمع الفقه على اعتبار هذه الحالة من الحالات التي يحق لمصلحة الضرائب علي

---

1- ممدوح عبدالسلام عبداللطيف، الضريبة علي القيمة المضافة وأثارها علي عجز الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص:206.

القيمة المضافة تقدير الضريبة عليها مثل حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي، غير أن بعض الفقه يري ضرورة أن تتوفر لدي المسجل سوء النية في تلك الحالة، حيث يمكن أن يتقدم المسجل بإقراره الضريبي إلي مأمورية أخرى غير مختصة، ويقدم هذا الإقرار في الميعاد، ولكن بخطأ منه ومن دون قصد<sup>(1)</sup>.

## ب- الآثار المترتبة على تقدير الضريبة.

يترتب على تقدير الضريبة من جانب المصلحة جملة آثار أهمها:

### 1- يعد المسجل متهرباً ضريبياً.

طبقاً لما نص عليه قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 في مصر فإن عدم تقديم المسجل الإقرار الضريبي وسداد الضريبة، يعطي الحق للمصلحة في تقدير الضريبة مع بيان أسس التقدير، بالإضافة إلي عدم الإخلال بالمسؤولية الجنائية، وطبقاً لنص المادة 68 يعد المسجل متهرباً ضريبياً، بعد انقضاء ستين يوماً علي انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة من دون الإقرار عنها، أو عدم إمساك المسجل سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة، أو عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي وتسديد كامل الضريبة المستحقة في خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل،<sup>(2)</sup> ويستوجب معاقبة المسجل بأحكام المادة 67 من ذات القانون، والعقوبة هي السجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات، ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنية، ولا تجاوز خمسين ألف جنية، أو بإحدى هاتين العقوبتين، وهي إما السجن أو الغرامة مع الحكم بالضريبة الإضافية، أما التأخير في تقديم الإقرار وسداد الضريبة بما لا يجاوز ستين يوماً من الموعد المنصوص يعد الفعل مخالفة طبقاً لنص المادة 66 من ذات القانون، ويستوجب الحكم بالغرامة التي لا تقل عن خمسمائة جنية، ولا تجاوز خمسة آلاف جنية، فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية.

### 2- يحق للمسجل الطعن على تقدير المصلحة في خلال المدة التي يحددها القانون.

نص المشرع الضريبي عل أنه في الحالات التي يتم فيها تعديل أو تقدير الضريبة من المصلحة يتم إخطار المسجل بذلك، بخطاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات، أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني بذلك التعديل أو التقدير،

1- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادي الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص:532.

2- الفقرة 7، 11، 13، من المادة (68) من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

ويكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير<sup>(1)</sup>.

### 3- يترتب على تقدير الضريبة من جانب المصلحة قطع تقادم دين الضريبة.

إذا تم ربط الضريبة من قبل المصلحة فإن ذلك يؤدي إلى قطع تقادم دين الضريبة، حيث نص المشرع الضريبي على أنه " في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة، أو تعديل الإقرار المقدم من المسجل إلا بناء على بيانات أو مستندات متاحة لديها، وفي خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان المسجل متهرباً من أداء الضريبة، وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، أو بالإخطار بربط الضريبة أو التنبيه على المسجل بأدائها أو بالإحالة على لجان الطعن<sup>(2)</sup>.

### 4- يترتب على تقدير الضريبة عدم جواز تقديم الإقرار.

وهذا أمر منطقي؛ نظراً لأن تقدير الضريبة بمعرفة المصلحة بعد فوات ميعاد تقديم الإقرار الضريبي يصبح بلا جدوى، حيث إن تقديم الإقرار لا يغير من الأمر شيئاً. ولكن ما هو الحل لو قدم المسجل إقراره الضريبي بمبلغ ضريبة أكثر مما قدرته المصلحة؟ يري بعض الفقه في هذه الحالة أن يقبل الإقرار بالضريبة المسددة حفاظاً على المال العام، مع عدم الإخلال بالمسؤولية الجنائية للمسجل<sup>(3)</sup>.

---

1- المادة (56) من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.  
2- المادة (48) من القانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.  
3- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 362.

## المطلب الثاني

### الاعتراض على ربط الضريبة وإجراءات تحصيلها

يعد اللجوء إلي الطعن بالطريق الإداري من النظام العام، ولا يجوز الاتفاق علي مخالفته وتجاوزه لنظر المنازعات الضريبية أمام القضاء مباشرة، فالطعن بالطريق الإداري يعد شرطاً لقبول الطعن بالطريق القضائي، كما أن تقليل المنازعات الضريبية بمحاولة إنهاؤها إدارياً قبل وصولها إلى القضاء يعد أحد أهم معايير نجاح الإدارة الضريبية؛ لذا منحها المشرع الضريبي سلطة لحسم المنازعات الضريبية التي قد تثور بسبب ربط الضريبة، وفي المقابل يعد التظلم والطعن الذي يقره المشرع الضريبي علي القيمة المضافة أحد أهم ضمانات حقوق المسجل، التي تكفل له التمسك بحقه ووجهة نظره، من خلال السير في إجراءات الطعن علي ضريبة القيمة المضافة، بداية من اللجان الداخلية التي تعمل علي مد جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والمسجلين، من خلال تقصير فترة النزاع، مروراً بلجان الطعن العليا أو المختصة، التي تعمل علي بحث النزاع مع تبني وجهة نظر المسجل، ومحاولة تدعيمها بالمستندات لحسم النزاع، وتحصيل دين الضريبة الذي يعد التزاماً علي المكلف، وهناك عدة طرق وإجراءات يلتزم بها المكلف بتحصيل الضريبة المستحقة عليه وسدادها للإدارة الضريبية وسنوضح ذلك تفصيلاً علي النحو الآتي :

#### الفرع الأول: الاعتراض على الربط الضريبي.

يعد التظلم والطعن حقاً من حقوق المسجلين التي ينص عليها المشرع الضريبي، كما يعد التظلم مرحلة من المراحل الإدارية لنظر المنازعة الضريبية، حيث تختص الإدارة الضريبية بنظر تظلمات المسجلين أو الممولين أصحاب الشأن من ربط الضريبة المستحقة عليهم، وذلك من خلال لجان الطعن، ونوضح ذلك على النحو الآتي:

#### أولاً: التظلم الإداري.

يعد التظلم الإداري المرحلة الأولى لفض الاعتراض على ربط الضريبة، وفض النزاع الذي قد ينشأ بين المصلحة والممول بشأن ربط الضريبة وتقديرها، وتعرض له تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أ- تعريف التظلم وشروطه ومبرراته.

نتعرض بإيجاز لتعريف التظلم والمبررات والشروط التي يتعين توافرها لصحة إجراءاته، وذلك على النحو الآتي:

## 1- التعريف بالتظلم ومبرراته.

التظلم هو حق يقرره القانون للمسجل، بموجبه يستطيع أن يعترض علي تقديرات المصلحة من الضريبة الواردة في إقرارته الشهرية، بطلب يقدمه المسجل في خلال المدة التي ينص عليها القانون، وعليه يعد التظلم له أهمية خاصة ومبررات يتميز بها:

- حيث إنه حق قانوني، لا يستفيد منه إلا المسجل الملتزم بأحكام القانون، أما المسجل المخالف لأحكام القانون فلا يستفيد من التظلم، طبقاً للقاعدة الشائعة (الحق مقابل الالتزام) وعلى ذلك لا يستفيد من التظلم المسجل الذي يتقدم بإقرارات ضريبية بعد المواعيد المحددة لتقديم الإقرارات، إذا قامت المصلحة بتعديل الضريبة الواردة بتلك الإقرارات.

- يعد التظلم وسيلة مهمة لتدارك خطأ المصلحة في تقدير الضريبة بينها وبين نفسها من دون وصول الأمر إلى لجان التحكيم أو القضاء.

- يؤدي إلى حسم المشكلات والمنازعات في مهدها وبمجرد التظلم قد يتغير الموقف تماماً بين المصلحة والمسجل، بدلا من الدخول في منازعات قضائية لا طائل من ورائها<sup>(1)</sup>.

## 2- شروط التظلم.

يشترط لقبول التظلم أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- أن يكون المتظلم مسجلاً بمصلحة الضرائب على القيمة المضافة.  
- أن يتقدم المسجل بإقرار شهري عن مبيعاته وصادات الضريبة المستحقة عليه في خلال المواعيد التي ينص عليها القانون.

- أن تقوم المصلحة بتعديل الإقرار المقدم من المسجل، أو تقدير الضريبة عليه في خلال المدة التي ينص عليها القانون، وإخطار المسجل بذلك، وفقاً لما سبق شرحه في هذا البحث<sup>(2)</sup>.

ويشترط أخيراً أن تتوفر بيانات معينة في طلب التظلم وهي:

- اسم المسجل ورقم تسجيله ونوع النشاط.
- بيان فترة التظلم من واقع النموذج المختر إليه بعلم الوصول.
- بيان أسباب التظلم من تعديلات المأمورية ويرفق به المستندات المؤيدة لوجهة نظره.
- أن يكون التظلم موقعا عليه من المسجل، أو من ينوب عنه قانوناً.
- أن يقدم الطلب من أصل وصورتين مدفوعة عنه الدمغة المقررة للطلبات.

1 - أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 221.  
2- أنظر ص: 105- 106 من هذه الرسالة.

## ب- إجراءات التظلم وآثاره.

للتظلم عدة إجراءات يجب الالتزام بها من قبل المصلحة والمسجل، كما يرتب عدة آثار مهمة و سنتناول ذلك على النحو الآتي:

### 1- إجراءات التظلم.

للتظلم عدة إجراءات يتعين أن يمر بها، ابتداء من إجراءات تقديمه حتى البت فيه، نوضحها تفصيلاً على النحو الآتي:

- يقدم طلب التظلم إلى المأمورية المختصة في خلال المدة التي يحددها القانون، ويتم احتساب هذه المدة من تاريخ تسلم الإخطار بالتعديل أو تقدير الضريبة، وعادة تكون هذه المدة وفقاً للتشريعات الضريبية هي ثلاثين يوماً، وهذا الميعاد يعتبر ميعاداً خاصاً مستثنى من الميعاد المقرر في القواعد العامة المطبقة على التظلم الإداري وهو ستون يوماً<sup>(1)</sup>.

- تقوم المأمورية المختصة بدراسة التظلم، وإعداد مذكرة برأيها، وإحالتها إلى لجان الداخلية للبت في التظلم.

- في حالة رفض طلب التظلم، أو قبول التظلم جزئياً أو كلياً يتم إخطار المسجل بذلك.

### 2- آثار التظلم.

إذا توفرت شروط التظلم السابق شرحها، وتم تقديمه وفقاً للإجراءات السابقة، فإن التظلم يرتب أثرين، أولهما وقف للإجراءات التنفيذية لاستئداء دين الضريبة وثانيهما قاطعاً لتقدمه<sup>(2)</sup>.

#### ثانياً: الاعتراض أمام لجان الطعن الضريبي.

تشتمل المنازعات الضريبية المرحلة الإدارية التي تنظر فيها اللجان المختصة، وهي تلك اللجان التي تنظر في اعتراض المسجل أو الممول على الربط الضريبي التمهيدي للضريبة الذي أجرته المصلحة في محاولة تقريب وجهات النظر بين المصلحة والمسجل، فإذا تم التوصل إلى تسوية الخلاف بواسطة اللجان الداخلية يصبح الربط نهائياً، أو يحال الخلاف إلى لجان الطعن المختصة في حال عدم الاتفاق، وسنوضح ذلك على النحو الآتي:

#### أ- الطعن أمام اللجنة الداخلية.

نص المشرع الضريبي على أنه يكون للمسجل الطعن في تعديل أو تقدير الضريبة في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بذلك التعديل أو التقدير<sup>(3)</sup>، وتقوم المصلحة بالنظر أو بالبت في ذلك الطعن، بواسطة لجان داخلية يصدر تشكيلها، وتحديد مقارها، ونطاق اختصاصها بقرار من

1 - أسعد طاهر أحمد، محاضرات في القانون المالي المعمق لطلبة الدكتوراه، مرجع سبق ذكره، ص: 57.  
2- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية- دراسة مقارنة-، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بني سويف، سنة 2007، ص: 210-211.  
3 -المادة (56) من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

رئيس المصلحة، برئاسة أحد العاملين بالمصلحة بدرجة مدير عام، وعضوية اثنين من العاملين بها،<sup>(1)</sup> وتطبيقاً لذلك فإنه توجد شروط في تشكيل اللجنة الداخلية يتعين مراعاتها، وكذلك إجراءات للنظر في الطعن يجب الالتزام بها حتى صدور قرار البت في الطعن، ونوضح ذلك بإيجاز علي النحو الآتي:

### 1- شروط تشكيل اللجنة الداخلية.

- تشكل اللجنة الداخلية من رئيس، لا تقل درجته عن درجة مدير عام، واثنين من العاملين بالمصلحة.
- أن يصدر قرار التشكيل من رئيس المصلحة.
- يشترط ألا يكون أحد أعضاء اللجنة قد سبق له النظر في الموضوع سواء بالفحص أو المراجعة.
- يجوز تعيين رئيس احتياطي لرئيس اللجنة، يحل محله في حالة وجود مانع، على ألا يقوم بالبت في الطعن إلا بعد الاطلاع على كافة مستندات الطعن.
- تكون عضوية لجان الطعن الداخلي لمدة سنة على الأقل، قابلة للتجديد لمدة أو مدد أخرى.
- للجنة الطعن الداخلية أن تستعين بمن تراه من العاملين الفنيين بالمصلحة من دون أن يكون له صوت معدود في إصدار القرار.

### 2- إجراءات نظر الطعن والبت فيه.

- للنظر في تعديل المصلحة للضريبة وتقديرها إجراءات محددة تبدأ من تقديم الطعن، وتنتهي بالبت فيه نوضحها كالاتي:
- يقدم الطعن من المسجل على تعديل الضريبة وتقديرها إلي مأمورية الضرائب المختصة في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بالتعديل أو التقدير.
- تقوم المأمورية المختصة بإحالة الطعن المقدم من المسجل إلى اللجنة الداخلية، في ميعاد غايته يوم من تاريخ استلام الطعن.
- يجب علي اللجنة الداخلية إخطار المسجل بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ الجلسة بوقت كافٍ، وفي حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً في التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثانٍ واخير وفي حالة عدم حضور المسجل، أو من يمثله في الميعاد الثاني، تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلي لجنة الطعن العليا أو المختصة، وتخطر المسجل بذلك.
- تكون جلسات اللجنة سرية، ويثبت إجراءاتها بحضور الجلسة، بما فيه إثبات المستندات المقدمة من المسجل أو من المأمورية.

1 - المادة (62) من للائحته التنفيذية رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

- تقوم اللجنة بمناقشة جميع بنود الخلاف التي يقدمها المسجل، وعليها الرد على هذه البنود.
- في حالة التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف مع المسجل، يصدر قرار اللجنة الداخلية بما تم الاتفاق عليه وتصبح الضريبة نهائية.
- في حالة عدم التوصل إلى تسوية تقوم اللجنة الداخلية بإصدار قرارها مسبباً في خلال ستين يوم من تاريخ تقديم الطعن إليها، وبأغلبية أعضاء اللجنة.
- تخطر اللجنة الداخلية قرارها للمأمورية المختصة التي تقوم بدورها بإخطار المسجل به، وتحيل الخلاف إلى لجنة الطعن العليا.
- في جميع الأحوال يتعين التوقيع على الإقرار من جميع أعضاء اللجنة، وكذلك محاضر الجلسات<sup>(1)</sup>.

#### ب- الطعن أمام لجان الطعن العليا.

تطبيقاً لما نصت عليه كافة التشريعات الضريبية يتم عرض النزاع بين المصلحة والمسجل لديها أمام لجنة الطعن العليا، إذا لم يتم تسويته أمام اللجنة الداخلية، وعليه نتعرض لتشكيل هذه اللجنة وإجراءات نظر النزاع حتى صدور قرار بالفصل فيه، وفقاً للتفصيل الآتي:

#### 1- تشكيل لجنة الطعن العليا.

- تشكل لجان الطعن المختصة بقرار من وزير المالية، أو من يفوضه من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة، يختارهما الوزير أو من يفوضه، وعضوية اثنين من ذوي الخبرة ممن ترشحهم نقابة التجار من بين المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين، والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة<sup>(2)</sup>.

- للوزير أو من يفوضه تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعد الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة ويكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية، أو أقدم أعضائها عند غيابه.

- لكي يكون انعقاد اللجنة صحيحاً يجب أن يحضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل، وكذلك ألا يكون قد سبق لأي من أعضاء اللجنة نظر موضوع الطعن، سواء بالفحص أو المراجعة أو الاعتماد.

1- راجع المواد من (62 إلى 65) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2 - رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2016، ص: 276.



- تكون عضوية تلك اللجان بالنسبة لموظفي المصلحة لمدة عام قابلة للتجديد لمدد أخرى<sup>(1)</sup>.

- يتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة، وتكون لجان الطعن دائمة، وتابعة مباشرة للوزير ويصدر قراراً بتحديد موارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها<sup>(2)</sup>.  
والحكمة من أن يتم تعيين لجان الطعن المختصة أو العليا من الوزير، وأن تكون تابعة له مباشرة هي توفير الضمانات والاستقلال، حتى تنهياً للجنة حرية إبداء الرأي من دون التقيد بما تصدره المصلحة من تعليمات وكتب دورية.

## 2- إجراءات نظر الطعن أمام اللجنة العليا.

- يتم نظر الطعن أمام اللجنة العليا بعد إحالة الطعن وقرار اللجنة الداخلية من الأمورية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ قرار اللجنة الداخلية، أو بناء على طلب المسجل، إذا لم تحيل الأمورية المختصة الطعن في الميعاد السابق، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إنتهاء الموعد السابق.

- يتم تحديد موعد للنظر في الطعن، وتخطر اللجنة العليا كلاً من المصلحة والمسجل بميعاد انعقاد جلسة الطعن، قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

- للجنة العليا أن تطلب من كل من المصلحة والمسجل تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق.

- على المسجل الحضور أمام اللجنة بنفسه أو يحضر وكيله عنه، وإلا فصلت اللجنة في الطعن على ضوء المستندات المقدمة.

- للجنة أن تستمع إلى المسجل، أو وكيله، وكذلك للأمورية المختصة في جلسات سرية، وتلتزم اللجنة في خلالها بإصول ومبادئ إجراءات التقاضي، مثل الاختصاص المكاني، وأحكام التنحي، ورد ومناقشة كافة الدفوع المقدمة في الطعن، والالتزام بالمواعيد المقررة قانوناً.

- تلتزم لجنة الطعن العليا بنظر أوجه الخلاف المعروضة عليها التي لم يتم تسويتها بين المصلحة والمسجل من دون النظر في أي مسائل جديدة.

- يصدر قرار اللجنة في الطعن بعد إعداده من أحد أعضائها، يكون قد كلفه الرئيس بإعداد مسودة القرار، على أن يصدر القرار مسبباً، وبأغلبية أصوات الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس.

1- المادة (67) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- المادة (57) من القانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

- يوقع على القرار من الرئيس والأعضاء وأمين السر في خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره، ويعلن كلا من المسجل والمصلحة به بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.  
- يجوز لكل من المصلحة والمسجل الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة في خلال المدة التي يحددها القانون من تاريخ الإعلان بالقرار، وتكون محكمة القضاء الإداري هي المحكمة المختصة بنظر الطعن<sup>(1)</sup>.

وللطبيعة الخاصة التي تتمتع بها ضريبة القيمة المضافة، فيما يخص السلع المستوردة من الخارج والتي تقتضي تطبيق كل من الضريبة الجمركية والضريبة على القيمة المضافة في آن واحد، يري الباحث: عند إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة في ليبيا النص على تطبيق أحكام التحكيم وإجراءاته المنصوص عليها في قانون الجمارك، بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة التي تخضع لرقابة مصلحة الجمارك، وهكذا تنتقل ولاية التطبيق في حالات التعديل والتقدير إلى قانون الجمارك، بشكل يحسم الجدل الذي يمكن أن يثور حول أيهما أولي بالتطبيق.

#### الفرع الثاني: إجراءات تحصيل الضريبة وطرقها.

نص المشرع الضريبي على مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تؤدي إلى سداد دين الضريبة من المكلف بالضريبة إلى الخزانة العامة بالدولة، حيث يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة، وتوريدها حسب القاعدة العامة بطريق غير مباشر، حيث يقوم المكلف أو المسجل بتحصيل الضريبة من الخاضع لها أصلاً، وهو المشتري أو المستهلك أو طالب الخدمة، ويوردها وفق إقراره مصحوباً بسداد إلى الإدارة الضريبية بالإجراءات والمواعيد التي يحددها القانون، وهناك إجراءات عامة وخاصة لتحصيل الضريبة وتوريدها، ونتناول ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أولاً: الإجراءات العامة لتحصيل الضريبة وتوريدها.

ألزم المشرع الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة المكلف أو المسجل بتوريد الضريبة بعد تحصيلها من الخاضع لها أصلاً رفق إقراره الضريبي وفي الميعاد المحدد، وقد يحدث أن تتم المعاملة في الدولة بين بائع غير مقيم بها ومستهلك مقيم بها، فيطبق القانون طريقة غير مباشرة أخرى للحصول الضريبة وتوريدها ويلزم المشتري أو المستهلك بتوريدها نيابة عن البائع الأجنبي، ويعرف ذلك بالتكليف العكسي، وقد يلزم القانون في بعض الحالات طرفاً ثالثاً غير البائع أو المشتري بأن يقوم بتحصيل الضريبة، أو يضمن أداها مثل الخصم والتحصيل من المنبع أو المقاصة بقوة القانون، ونوضح هذه الطرق على النحو الآتي:

1- زكي عبد الهادي زكي، الضريبة على القيمة المضافة في إطار سياسة شاملة للإصلاح الضريبي في مصر، مرجع سبق ذكره، ص: 202-203.

#### أ- الدفع أو التوريد بواسطة الممول أو المكلف مباشرة.

يعتمد هذا الأسلوب علي قيام المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلي الجهة المختصة في الميعاد المحدد قانونا، وذلك وفق الإقرار الضريبي ويعد هذا الطريق أبسط الطرق، ومن أكثرها شيوعا في الوقت الحالي، فالأصل أن دين الضريبة يعد دينا وأجب الأداء في مقر المصلحة المختصة من دون المطالبة به<sup>(1)</sup>، وقد نص علي ذلك المشرع الضريبي المصري في قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المادة 31 من القانون والمادة 39 من لائحته التنفيذية نص علي أنه (علي المسجل أداء الضريبة دوريا إلي المأمورية المختصة وفق إقراره الشهري، وفي الموعد المنصوص عليه، ويجوز لرئيس المصلحة تحديد جهة السداد ووسيلته).

ومن خلال هذا النص يجب أن يتم توريد الضريبة علي السلع والخدمات المحلية وفق الإقرار الضريبي مرفقا به سداد الضريبة المستحقة، ويتم دفع الضريبة المستحقة بكاملها في حالة عدم وجود ضريبة واجبة الخصم أو الرد، ويكون سداد الضريبة نقدي أو عن طريق صك مقبول الدفع لصالح مصلحة الضرائب علي القيمة المضافة وأيضا يسمح بالحوالة البريدية أو بطرق الدفع الالكترونية المصرفية، وذلك كله في الميعاد المنصوص عليه، وقد حددت اللائحة التنفيذية لهذا القانون هذا الميعاد وهو في خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية أو لشهر المحاسبة، ومن خلال خمسة وأربعين يوماً بالنسبة لإقرار شهر أبريل، وبالنسبة للمصدرين أو المستوردين لمرة أو مرتين خلال السنة يتم أداء الضريبة في ذات الشهر الذي تم فيه البيع<sup>(2)</sup> ومن الجدير بالذكر أن المشرع أعطي للمصلحة الحق في تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل أو المكلف إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية، بشرط أن تخطر المصلحة المسجل بتعديل الإقرار والأسس التي استندت عليها بخطاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول، كما أعطي الحق للمسجل بالاعتراض أو الطعن علي هذا التعديل... كما بينا فيما سبق، وعليه تكون الضريبة واجبة الأداء في الأحوال الآتية:

- 1- من واقع الإقرار الضريبي.
- 2- من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية للمصلحة.
- 3- من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه.
- 4- في حالة عدم الطعن علي نماذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة.

1- عاطف صدقي، محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، مكتبة الكتب العربية، القاهرة، مصر، سنة 2001م، ص: 262.

2- انظر تفصيلا في الإقرار الضريبي وأداء الضريبة ص: 97 من هذه الرسالة.

5- من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه<sup>(1)</sup> .

#### ب- تحصيل الضريبة وتوريدها بطريقة التكلفة العكسي.

الأصل في أداء الضريبة أن يلتزم بها المسجل والمكلف قانوناً بأداء الضريبة بائع السلعة أو مؤدي الخدمة واستثناء من هذه القاعدة نص المشرع الضريبي في مصر علي تطبيق طريقة التكلفة العكسي، وذلك إذا تمت المعاملة في الدولة بين بائع غير مقيم بها ومستهلك مقيم بها ففي هذه الحالة يتعذر إلزام البائع غير المقيم في الدولة بتحصيل الضريبة وتوريدها فيلزم القانون الشخص غير المقيم وغير المسجل بالمصلحة والذي يبيع سلعاً وخدمات خاضعة للضريبة لشخص (غير مسجل) داخل الدولة أن يعين ممثلاً له، أو وكيلاً عنه يكون مسؤولاً عن القيام بجميع التزامات المكلف المنصوص عليها في القانون، ومنها تحصيل الضريبة وتوريدها في (المواعيد المنصوص عليها في القانون لتقديم الإقرار وسداد الضريبة) وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم في الدولة بتعيين ممثل له أو وكيل عنه يلتزم المقيم المتعامل معه (غير المسجل) بسداد الضريبة، وغيرها من الضرائب المستحقة في خلال ( ثلاثين يوماً من تاريخ البيع أو تلقي الخدمة)، كما تطبق هذه الطريقة في حالة قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل ولم يعين له ممثل أو وكيل عنه ببيع خدمة داخل البلاد (لمسجل) غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية، أو هيئة عامة، أو اقتصادية، أو أية جهة أخرى يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها، والإقرار عنها، وتسويتها في ذات الإقرار، وسدادها للمصلحة خلال (ثلاثين يوماً من تاريخ البيع)، أما إذا كانت الخدمة لازمة (للمسجل) لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في نفس الوقت، وفي حالة عدم سداد الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها<sup>(2)</sup>.

#### ج- طريقة تحصيل ضريبة القيمة المضافة من المنبع.

تقوم هذه الطريقة أو هذا النظام علي إلزام بعض المؤسسات التجارية والكيانات الحكومية اقتطاع ضريبة القيمة المضافة من المنبع وعدم دفعها لمورديهم، والأساس المنطقي لهذا النظام هو ضمان إجبار التجار غير المسجلين في القطاعات التي يصعب فيها فرض الضريبة علي دفع جزء علي الأقل من ضريبة القيمة المضافة<sup>(3)</sup> وقد أخذت مصر بهذا النظام في بعض الأنشطة

1- المادة (31) من أحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر، والمادة (16) و(41) من لائحته التنفيذية.

2- راجع المادة (32) من القانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

3- تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا) مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، روما، 15-16 مارس 2005م، ص:29.

بشأن تحصيل الضريبة علي نشاط المشغولات الذهبية والفضية والأحجار الكريمة وتحصيل الضريبة عند دمع المشغولات الذهبية بمصلحة الدمغة وتقوم مصلحة الدمغة بتوريد الضريبة إلي مصلحة الضرائب، وتحصيل الضريبة وتوريدها علي السلع المستوردة من المنبع عن طريق الجمارك المختص،<sup>(1)</sup> وكذلك طبقت مصر هذا النظام في قانون الضريبة العامة علي المبيعات علي نشاط المقاولات، حيث ألزم جهات الإسناد (الحكومة والقطاع العام) بحجز الضريبة علي أعمال المقاولات من المقاول، وتوريدها إلي مصلحة الضرائب علي المبيعات.<sup>(2)</sup>

#### د- تحصيل الضريبة عن طريق المقاصة.

تعد المقاصة طريقة من طرق الوفاء بالديون، ويفترض فيها وجود شخصين، كل منهما دائن ومدين للآخر وبإجراء المقاصة ينقضي الدينان بقدر الأقل منهما، وقد أخذت بعض التشريعات الضريبية بالمقاصة وسيلة للوفاء، والإبراء من دين الضرائب، كغيرها من الوسائل الأخرى مثل الشيكات، والنقود، والصكوك الضريبية، وتقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في ضريبة يفرضها القانون، وبين ما يكون مستحقا عليه، ووجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي آخر،<sup>(3)</sup> وفي إطار ضمان سرعة تسوية الحقوق والالتزامات، وكذلك التنسيق في عمليات تحصيل الأنواع المختلفة من الضرائب سمح المشرع الضريبي المصري في قانون الضريبة علي القيمة المضافة بألية إجراء المقاصة، حيث نص علي أنه تقع المقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للمسجل لدي المصلحة، وما يكون مستحقا عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي آخر تطبقه المصلحة، أو أي من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية،<sup>(4)</sup> ويشترط لوقوع المقاصة في الضريبة علي أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاصة بشأنها نهائية وخالية من أي نزاع، وتلتزم المأمورية المختصة بإخطار المسجل بنتيجة المقاصة، وذلك طبقاً لنص المادة 44 من اللائحة التنفيذية للقانون السالف الذكر.

#### ه- تحصيل الضريبة عن طريق الحجز الإداري.

يعد الحجز الإداري من أهم طرق تحصيل ديون الدولة بصفة عامة، ودين الضريبة بصفة خاصة، حيث منح المشرع مصلحة الضرائب توقيع الحجز الإداري علي أموال المسجل لدي المصلحة، سواء كانت منقولة أو عقارية ملكا له أو لدي مدينه "حجز مال المدين لدي الغير"

1- المادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة علي القيمة المضافة في مصر.

2- مصلحة الضرائب علي المبيعات، منشور رقم (5) لسنة 1994، بشأن قواعد وأسس المحاسبة لخدمة المقاولات بشأن كيفية حساب الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب علي المبيعات.

3- ممدوح عبد السلام عبد اللطيف حسنين، الضريبة علي القيمة المضافة وأثارها علي عجز الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 218.

4- المادة (35) من القانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة علي القيمة المضافة في مصر.

وذلك بقرار إداري يصدر من رئيس المصلحة أو من ينوبه بتوقيع الحجز، ويعين المسجل حارسا علي الأموال المحجوزة، أو يعين شخص آخر علي نفقة المسجل، وتحديد موعدا لبيع المحجوزات بالمزاد العلني، ومن ثم سداد دين الضريبة من حصيلة البيع، باعتبار أن دين الضريبة له حق امتياز علي سائر ديون المسجل الأخرى معادة الرسوم القضائية<sup>(1)</sup>.

#### ثانيا: الإجراءات الخاصة لتحصيل الضريبة وتوريدها.

هناك حالات وإجراءات خاصة لتحصيل الضريبة وتوريدها علي القيمة المضافة رأها المشرع الضريبي لتسهيل وتيسير تحصيل الضريبة وتوريدها وهذه الإجراءات خاصة بالسلع المستوردة والسلع الرأسمالية، وأيضاً تحصيل الضريبة وتوريدها علي الخدمات ذات الطبيعة المستمرة ونبين ذلك علي النحو الآتي:

#### أ- تحصيل الضريبة وتوريدها عن السلع المستوردة.

نص المشرع الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 علي أن تودى الضريبة علي السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفق الإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، ومن خلال النص السابق يتم تحصيل الضريبة وتوريدها علي السلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركي عنها، وتحصل الضريبة بذات الإجراءات لتحصيل الضريبة الجمركية المقررة، وتحسب الضريبة المستحقة علي أساس قيمة السلعة، مضافا إليها الضرائب والرسوم الجمركية، وهو ما يطلق عليه القيمة سيف، وقيمة سيف هي قيمة السلعة من ميناء التصدير، بالإضافة إلي الرسوم ومصروفات الشحن، ويضاف إليها الضرائب والرسوم الأخرى وقيمة الضريبة المفروضة، وذلك فيما عدا السلع المعفاة من الضرائب الجمركية، حيث يكون وعاء الضريبة علي القيمة المضافة القيمة سيف فقط دون إضافة الضريبة الجمركية، ويكون المسؤول عن حساب الضريبة وتحصيلها هو الجمرک المختص، عند مرحلة الإفراج الجمركي بحيث لا يجوز الإفراج الجمركي النهائي عن السلع المستوردة، إلا بعد سداد الضريبة كاملة، وتورد هذه الضريبة باسم مصلحة الضرائب علي القيمة المضافة وتدخل في حصيلتها، وفي حالة دخول السلع المصنعة في المناطق الحرة إلي داخل البلاد يتم معاملتها معاملة السلع المستوردة<sup>(2)</sup>.

1- أسعد طاهر أحمد، محاضرات في القانون المالي المعقم، مرجع سبق ذكره، ص: 67.  
2- أسعد طاهر أحمد، الحقوق والالتزامات والمبادي الإجرائية في الضريبة علي القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص: 139.

والحكمة من تحصيل الضريبة وتوريدها في مرحلة الإفراج الجمركي هي مساواة هذه السلع المستوردة مع السلع المحلية في خضوعها لهذه الضريبة وحتى لا تكون هذه السلع في وضع مميز عن المنتجات المثيلة وأيضاً حصر مجتمع المستوردين وإدخالهم في منظومة الضريبة بطريقة سهلة لا تكلف الخزنة نفقات التحصيل، حيث يتم توريد الضريبة من المنبع عن طريق الجمارك، مثلما هو متبع في غالبية دول العالم، ولتحقيق أكبر قدر من مكافحة التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

#### ب- تحصيل الضريبة وتوريدها على السلع الرأسمالية.

السلع الرأسمالية هي الأصول الملموسة التي تشتريها المصانع، وتستخدم في صنع السلع الاستهلاكية، مثل خطوط الإنتاج، والآلات والمركبات، وأدوات التصنيع والمعدات اليدوية، وتستعمل هذه السلع الرأسمالية في عملية تحويل المواد الأولية أو نصف مصنعة إلى منتجات نهائية استهلاكية، وتتميز السلع الرأسمالية بارتفاع أسعارها، وفي نفس الوقت ضرورة ومهمة للتشغيل والإنتاج وزيادة الإنتاج،<sup>(2)</sup> ولذلك تخضع السلع الرأسمالية للضريبة على القيمة المضافة لنظام التقسيط الضريبي، ونظام الإفراج المؤقت من الجمارك، إذا كانت مستوردة من الخارج، إلا أن النظم الضريبية المطبقة للضريبة على القيمة المضافة قد ميزت فيما يتعلق بمعاملة السلع الرأسمالية اللازمة للعمليات الإنتاجية بين هذه السلع، إذا كانت مستوردة للمشروعات المقامة داخل المناطق والمدن الحرة أو مستوردة للمشروعات داخل البلاد:

1- المشروعات داخل المناطق والمدن الحرة: إذا كانت هذه السلع الرأسمالية مستوردة من الخارج تخضع للضريبة بسعر (صفر) ماعدا سيارات الركوب،<sup>(3)</sup> أما إذا كانت مصنعة محليا فهي تعامل معاملة السلع المصدرة للخارج، أي تخضع للضريبة بسعر (صفر) وبالتالي يحق للبائع استرداد الضريبة السابق سدادها على مدخلاتها<sup>(4)</sup>.

2- المشروعات المقامة داخل البلاد: تخضع هذه السلع الرأسمالية المحلية منها والمستوردة للضريبة على القيمة المضافة، و يسمح نظام الضريبة على القيمة المضافة في مصر في القانون رقم 67 لسنة 2016 باستخدام نظام خاص، لتحصيل الضريبة وتوريدها على السلع الرأسمالية المستوردة من الخارج، وهو نظام الإفراج المؤقت من الجمارك، حيث أجازته المادة (40) من لائحته التنفيذية، بشرط عدم الإخلال بأحكام قانون الجمارك ولائحته التنفيذية فيجوز لرئيس

1- خالد عبد العاليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص:229.

2- هارفارد بزنس ريفيو، المفاهيم الإدارية، السلع الرأسمالية، الموقع الإلكتروني. hbrarabic.com.

3- الفقرة الثانية من المادة (6) من القانون رقم 67 لسنة 2016، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

4- اسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره ص:85.

مصلحة الضرائب المصرية الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات الواردة لإنتاج سلعة، أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك وفقاً لشروط السداد، والحدود، والقواعد، والضمانات التي يصدر بها قرار منه، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل أداء الضريبة بالكامل، كما يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه تحديد الضمانات المناسبة بقيمة الضريبة على السلع المفرج عنها برسم التصدير أو وفق أي من الأنظمة الجمركية الخاصة.

ويكون سداد الضريبة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تأدية خدمة أو إنتاج سلعة معفاة من الضريبة على النحو التالي:

1- يسدد (5%) من قيمة الضريبة على الآلات والمعدات، تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص.

2- يسدد باقي مبلغ الضريبة على أربعة أقساط سنوية متساوية، يؤدي القسط الأول منها بعد انقضاء سنتين من تاريخ الإفراج المؤقت.

وفي حالة التأخر عن سداد أي من هذه الأقساط تستحق كامل الأقساط المتبقية، بالإضافة إلى الضريبة الإضافية، ويتم حسابها من تاريخ الإفراج المؤقت عن هذه السلعة، وحتى تاريخ السداد. ويكون سداد الضريبة على الحافلات وسيارات الركوبة المستوردة لأغراض خدمة النقل السياحي الخاضعة للضريبة وفقاً لقواعد تقسيط الضريبة وفقاً لضوابط السداد الآتية:

1- يسدد عند الإفراج الجمركي نسبة (25%) من قيمة الضريبة.

2- تسدد باقي الضريبة على قسطين سنويين متساويين، بعد انقضاء سنة من تاريخ الإفراج.

وفي جميع الأحوال لا يجوز إعمال قواعد رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات، وكذا الحافلات، وسيارات الركوب المفرج عنها مؤقتاً إلا بعد التأكد من سداد كامل مبلغ الضريبة المستحقة على تلك الآلات والمعدات.

ويشترط للتمتع بأي من نظامي السداد المشار إليهما تقديم أي من الضمانات الآتية:

1- خطاب ضمان مصرفي، أو أمانة نقدية بقيمة الضريبة المستحقة.

2- إقرار بضمان أصول المنشأة وفروعها لسداد الضريبة المستحقة.

3- أية ضمانات أخرى تقبلها مصلحة الجمارك تكون كافية لسداد مستحقات الخزائنة العامة.

ولا يجوز التصرف في الآلات أو المعدات أو الحافلات أو سيارات الركوب التي تؤدي الضريبة المستحقة عليها إلا بعد إخطار المأمورية المختصة، وسداد باقي الضريبة، وفي حالة مخالفة ذلك



يتعين سداد كامل الضريبة، والضريبة الإضافية المستحقة، والتي يتم احتسابها من تاريخ الإفراج المؤقت عن هذه السلع حتى تاريخ السداد<sup>(1)</sup>.

ومن خلال النصوص السابقة نجد أن المشرع الضريبي قد ترك أمر تحديد شروط السداد وقواعده، وضمائنه لرئيس المصلحة، فيما يخص السلع الرأسمالية المستوردة، والمستخدم في إنتاج سلعة، أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، واستثنى من ذلك سيارات الركوبة والحافلات التي تستخدم في أداء خدمة خاضعة للضريبة، والسلع الرأسمالية التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة معفاة من الضريبة، حيث وضع قواعد تقسيطها ونسب سدادها وضمائنها.

### ج- تحصيل الضريبة وتوريدها على الخدمات ذات الطبيعة المستمرة.

تعرف الخدمات ذات الطبيعة المستمرة بالخدمات التي تؤدي بصفة منتظمة وغير متقطعة، لتحقيق احتياجات المستفيدين منها، وبالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة يعد إصدار الفاتورة من مؤدي الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة، وبالتالي يتم تحصيل قيمتها نقداً، أو بفاتورة، أو بما يقوم مقامها، ويعد من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة:

1- خدمات الاتصالات والفاكس.

2- خدمة المقاولات والتشييد والبناء.

3- خدمات النظافة والحراسة.

4- خدمات نقل البضائع والمواد

ويتم تحصيل الضريبة وتوريدها على تلك الخدمات، وفقاً لحالة الاستمرار في تقديمها خلال نفس الفترة الضريبية، باعتبارها خدمات ذات طبيعة مستمرة بحيث تحصل الضريبة من واقع الفواتير المقدمة من مؤدي هذه الخدمات، كل فاتورة على حدة، وفقاً لمقدار الخدمة، ونسبة الضريبة المحددة عليها<sup>(2)</sup>.

---

1- المادة (40) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016م، بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

2- عاطف وأليم اندرواس، الضريبة على القيمة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 211.

## الخاتمة

بعد الانتهاء من شرح الضريبة على القيمة المضافة من خلال التعرض للأحكام والقواعد الموضوعية المتمثلة في وعائها وأسعارها والإعفاءات المقررة منها والأحكام الخاصة بالتهرب الضريبي وكذلك أحكامها وقواعدها الشكلية، وأهمها التسجيل وإمساك الدفاتر وتقديم الإقرارات الضريبية مع بيان إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها والاعتراض عليها والمنازعة فيها، حاولنا من جانبنا أن نضع آليات وضوابط لإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي الليبي وفقاً لسياسة ضريبية جادة وفاعلة مع التركيز على العناصر البشرية والإدارية التي يسند لها تطبيق هذه الضريبة للحاجة الماسة إليها في الوقت الراهن في النظام الليبي، ولقد انتهت بعد هذه الدراسة إلى نتائج عدة علمية وعملية وتفيد القائمين والمختصين المسؤولين عن النظام الاقتصادي والمالي في ليبيا، لكي توضع الضريبة على القيمة المضافة موضع التطبيق والتنفيذ في النظام الضريبي الليبي، ثم توصلت إلى توصيات عدة مهمة لمراعاتها عند تطبيق هذه الضريبة وتنفيذها، ونوضح هذه النتائج وتلك التوصيات على النحو التالي:-

### أولاً- النتائج:

- هناك نتائج عدة يمكن أن نستنتجها من خلال هذه الدراسة، نبين أهمها :
- 1- الضريبة على القيمة المضافة هي إعلان الأمن لتوفير إيرادات وسيولة نقدية لتغطية النفقات العامة لاسيما الباب الأول والثاني في الميزانية العامة للدولة.
  - 2- ثبت في كافة الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة أن حصيلة هذه الضريبة كانت سبباً رئيساً في تغطية عجز الموازنة العامة من النقد الوطني وخروج الدولة من أزمة السيولة النقدية التي أصبحت ظاهرة دائمة في النظام النقدي والمالي الليبي.
  - 3- تم تطبيق هذه الضريبة في غالبية النظم الضريبية السائدة في العالم، حيث لا يخلو أي نظام ضريبي متقدم من النص صراحة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في شكلها الحالي أو ضريبة المبيعات أو المشتريات أو رقم الأعمال في بداية تطبيقها.
  - 4- الحصيلة الضريبية الكبيرة التي حققتها الأنظمة الضريبية المعاصرة في الكثير من الدول أسهمت إلى حد كبير في مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للنهوض ودعم التنمية المستدامة التي تسعى إليها كافة الدول بما فيها الدول النامية.
  - 5- لا توجد صعوبات قانونية إذا رأى المشرع الليبي تطبيق هذه الضريبة والأخذ بها في النظام الضريبي الليبي الذي يحتاج بشدة مثل هذه الضرائب لمعالجة الأزمات النقدية والمالية التي تمر بها ليبيا في الآونة الأخيرة.

6- ثبت في الدول والأنظمة التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة إنها لا تؤثر في ارتفاع الأسعار، ومن ثم التضخم النقدي فيها، فلم يكن لها تأثير ملحوظ في سياسات السوق والعرض والطلب في تلك الدول إنما كان ارتفاع الأسعار والتضخم النقدي يرجع إلى السياسة الاقتصادية السائدة في العالم الآن والأزمات الاقتصادية العالمية الحالية ولا يوجد تأثير للضريبة على القيمة المضافة في السياسة الاقتصادية والنقدية والمالية لاسيما التأثيرات السلبية التي تصيب هذه السياسات.

### ثانياً- التوصيات:

يترتب على النتائج السابقة بالإضافة إلى النتائج الأخرى التي لم يتسع المقام لعرضها عدة توصيات يراها الباحث مهمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة نوضح جانباً منها على النحو الآتي:

- 1- يوصي الباحث بضرورة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في ليبيا للحاجة الماسة إلى تطبيقها؛ نظراً للظروف الاقتصادية والمالية التي تمر بها ليبيا في هذا الوقت.
- 2- يرى الباحث أن يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على مرحلتين، المرحلة الأولى أن يتم تطبيق الضريبة على المبيعات في مرحلة التصنيع وتاجر الجملة والتجزئة، ثم الانتقال إلى تطبيق المرحلة الثانية وهي مرحلة الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة.
- 3- يوصي الباحث بتطوير الإدارة الضريبية سيما تلك التي يتم إعدادها لمرحلة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مرحلتها الأولى باختيار أفضل العناصر البشرية المؤهلة علمياً مع تدريبهم وفقاً لبرامج تدريبية فاعلة وجادة لضمان تنفيذ وتطبيق المرحلة الأولى للضريبة على القيمة المضافة على الوجه الصحيح.
- 4- نشر الثقافة الضريبية عبر الوسائل المرئية والمسموعة ووسائل التواصل الاجتماعية لتوعية المجتمع الليبي بأهمية هذه الضريبة للاقتصاد الليبي، ولتحقيق التنمية المأمولة وإخراج ليبيا من أزمتها المالية الحالية.
- 5- إجراء الندوات وورش العمل والمؤتمرات العلمية والاستعانة بالخبرات العلمية والعملية لتوضيح آليات وإجراءات التطبيق وأحكام النصوص القانونية لسد الثغرات وملاءمة تطبيق الضريبة مع الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية السائدة في ليبيا.

6- إحكام الرقابة على الأسواق حتى لا يستغل التجار وأصحاب النفوس الرديئة والمحتكرين للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة برفع أسعارها مستغلين تطبيق الضريبة ومن ثم إثراؤهم على حساب المجتمع.

الباحث.

## المصادر والمراجع

### أولاً: الكتب.

- 1- إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة الضريبة على المبيعات - معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، دار الجمعية للنشر، الإسكندرية، مصر، سنة 2003-2004.
- 2- أبو زيد رضوان، الشركات التجارية، مكتبة عين شمس، مصر، طبعة 1994م.
- 3- أحمد فتحي سرور، التهرب الضريبي في التشريع المصري، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011م.
- 4- أحمد عبد اللاه المراغي، جريمة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2020م.
- 5- إسرائ المغازي، الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر سنة 2015م.
- 6- أسعد الطاهر احمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، دراسة مقارنة، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2014م.
- 7- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الأول، مطبعة شهبان، مصر، سنة 2001.
- 8- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، الجزء الثاني، (تطبيق المرحلة الثانية والثالثة تاجر الجملة وتاجر التجزئة)، مركز شهبان للطباعة والكمبيوتر، مصر، 2001م.
- 9- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي-الجزء الثاني- شرح الجرائم والعقوبات في القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، سنة 2006م.
- 10- رمضان صديق محمد، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 2017م.
- 11- رمضان صديق، إنهاء المنزعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2016.
- 12- زكريا محمد بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي، القاهرة، مصر، 1991م.
- 13- سوزى عدلي ناشد، العدالة الضريبة في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 واللائحة التنفيذية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر 2020م.
- 14- عاطف وليم اندرواس، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، دار فارس العلمية، الإسكندرية، مصر، 2018م.
- 15- عاطف صدقي، محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، مكتبة الكتب العربية، القاهرة، مصر، سنة 2000-2001م.
- 16- عبد الستار عبد الحميد سلمي، الضريبة على القيمة المضاف ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية بالقاهرة، مصر، سنة 2005م.
- 17- عبدالمنعم عبدالغنى علي، الضريبة علي القيمة المضافة، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، بدون سنة نشر.

18- لطيف جبر كوماني، القانون التجاري، الجامعة المفتوحة- طرابلس، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، الطبعة الثالثة، 2000م.

19- محمد الجيلاني البدوي، قانون النشاط الاقتصادي 1، المبادئ والقواعد العامة، ط: الرابعة، مطابع الوحدة العربية الزاوية، ليبيا، سنة: 2008م.

20- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، طرابلس، ليبيا، 2000م.

ثانياً: الرسائل العلمية.

أ- رسائل الإجازة الدقيقة "الدكتوراة".

1- أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه في القانون، قسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة طنطا، مصر، سنة 1999.

2- خالد عبد العليم عوض، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق، كلية الحقوق، مصر، سنة 2006م.

3- ذكي عبد الهادي ذكي إبراهيم العريان، الضريبة على القيمة المضافة في طار سياسة شاملة للإصلاح الضريبي في مصر، رسالة دكتوراه، جامعة بنها، قسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي، سنة 2019م.

4- شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، قسم المالية العامة، سنة 2002م.

5- صلاح الدين عمر عبد الغني، أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي للضريبة على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، 2009م.

6- عادل عبد المنعم عبد الرزاق إدريس، تقييم تجربة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الواقع وأفاق المستقبل، دراسة حالة السودان، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان، السودان، 2011م.

7- عمر حسن عرابي إبراهيم، الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهريب من ضريبة المبيعات، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، سنة 2013م.

8- ممدوح عبد السلام عبد اللطيف حسين، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها على عجز الموازنة العامة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة بنها، كلية الحقوق، سنة 2018م.

9- ندى هديوه، الضريبة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، الجمهورية العربية السورية، سنة 2020م.

10- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية- دراسة مقارنة-، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بني سويف، سنة 2007م.

11- وائل يوسف خليل نصار، الضريبة على القيمة المضافة في فلسطين، رسالة دكتوراه، جامعة طنطا، كلية الحقوق، قسم الاقتصاد والمالية، سنة 2018م.

ب- رسائل الإجازة العالية "الماجستير".

1- إحسان أدريس محمد، الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على إيرادات الدولة مقارنة بدولة المغرب، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة أم درمان الإسلامية، 2007م.

- 2- أيمن محمد عبد الفتاح محمد أنور الحكيم، دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، سنة 2011م.
- 3- أسماء رضوان عارف، تحليل مشاكل تقدير القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة وأثر فروق الفحص الضريبي على القوائم المالية، دراسة تطبيقية على منطقة شمال الدلتا، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر، سنة: 2018م.
- 4- جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي (سورية نموذجاً) رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد الجمهورية العربية السورية، سنة 2015م.
- 5- حمد سعيد محمد العامري، جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة، جامعة الإمارات العربية المتحد، كلية القانون، قسم القانون العام، رسالة ماجستير، 2019م.
- 6- سمير سيد حامد، المشكلات المتوقعة من تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة بنها، مصر، سنة 2014م.
- 7- محمد حسن أبو وردة، تقييم آليات الحد من التهرب من ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر المحاسبين لدي كبار المكلفين والموظفين العاملين في دائرة ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2019م.
- 8- محمد علي عبد الله حبيب نسي، دور الضريبة على القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي السودان، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، قسم الاقتصاد، جامعة النيلين، 2013م.
- 9- نجية ميلاد الزباني، دراسة استطلاعية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، رسالة ماجستير، جامعة التحدي، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2008م.
- 10- هدي توفيق مير، التهرب الضريبي وطرق مكافحته في القانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة عمان الأهلية، 2019م.
- 11- لؤي شيخ الدين عبد الله عبد الرحمن، القياس المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة وأثره على الإيرادات العامة (دراسة ميدانية - ديوان الضرائب - ولاية الخرطوم) رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، سنة 2017م.
- ثالثاً: البحوث العلمية والمجلات والمنشورات والندوات.**
- 1- أحمد مصطفى محمد معبد، الآثار الاقتصادية للفساد الإداري في مصر، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، كلية الحقوق جامعة بنها، سنة السادسة، عدد خاص بالمؤتمر العلمي السنوي العاشر بعنوان "القانون ومكافحة الفساد" إبريل 2016م.
- 2- أسامة على عبد الخالق، الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي العشرين، بحث، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، باشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، سنة 2014م.
- 3- أسعد طاهر أحمد، محاضرات في القانون المالي العميق، لطلبة التمهيدي دكتوراه، الأكاديمية الليبية لدراسات العليا، طرابلس، غير منشورة، سنة 2023.

- 4- جاسم فاروق إبراهيم، شروط انتظام الدفاتر التجارية التقليدية والالكترونية، بحث، مجلة الحقوق، جامعة البحرين، كلية الحقوق، البحرين، سنة 2016، المجلد (13) العدد الأول.
- 5- جلال الشافعي، الضريبة على القيمة المضافة (آليات التطبيق في مصر)، بحث الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب 2015م.
- 6- حسين جواد كاظم، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق، بحث، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 48، سنة 2018م.
- 7- حميد بوزيدة، فتحية الجوزي، الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة وانعكاساتها على المالية العامة، حالة الجزائر، بحث مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23 العدد 1 2020م.
- 8- دليل الفواتير والدفاتر والسجلات الواجب الالتزام بها في أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، منشور رقم 9، لسنة 2016، الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين، مصر.
- 9- شرين محمد حتاتة، تأملات في مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، بحث، مجلة المال والتجارة، القاهرة، مصر، فبراير 2008م.
- 10- صلاح حامد محمد حسنين، تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به (دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات المقارنة وأحكام القضاة) بحث، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد السادس والثلاثون، سنة 2021م.
- 11- عبد الله إبراهيم البربار، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث، كلية الشريعة والقانون، جامعة طرابلس، ليبيا، بدون سنة نشر.
- 12- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد خاص عن القانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، بحث منشور بمركز الدراسات والبحوث المالية والضريبية.
- 13- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دليل رد الضريبة والإعفاء منها في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة 2016م بحث، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 160، 2016م.
- 14- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلة البحوث المالية والضرائب، دليل المخالفات والتهرب الضريبي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية، بحث، العدد 106، تاريخ 2016م.
- 15- المأمون علي عبد المطلب، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والواقع التطبيقي في مصر، بحث الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، العدد 528، 2017م.
- 16- محمد سعيد عبد المنعم، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث، بمجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر العلمي العشرين، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، فبراير 2014.
- 17- محمد محمود النفراوي، الفواتير الضريبية بين مطرقة الضرائب وسندات الأسواق، بحث، مجلة المحاسب، العدد (15)، يوليو-سبتمبر، 2002م، جمعية المحاسبين والمراجعين، القاهرة، مصر.
- 18- محمد راغب شطوري، مكافحة التهرب الضريبي في ظل الضريبة على القيمة المضافة، بحث، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرون إعادة بناء المنظومة الضريبية، بدون تاريخ.



19- منشورات مركز تدريب للمصلحة الضرائب على المبيعات، مصر، 13 نوفمبر 1996م.  
20- مصلحة الضرائب على المبيعات، منشور رقم (5) لسنة 1994، بشأن قواعد وأسس المحاسبة لخدمة المقاولات بشأن كيفية حساب الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات.

21- نهال أحمد فتحي، ملامح الضريبة على القيمة المضافة بين دولتي كينيا وأسبانيا، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية، القاهرة، مصر، سنة 2013م.

22- وليد أحمد محمد علي، دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، بحث، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مايو 2012

#### رابعاً: القوانين واللوائح والقرارات والتقارير والمراسلات. (أ)-القوانين:

- 1- قانون رقم 23 لسنة 1998 بشأن التنظيم الصناعي الليبي.
- 2- قانون رقم 23، لسنة 2010م، بشأن النشاط التجاري الليبي،
- 3- قانون رقم 67 لسنة 2016م، قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر.
- 4- قانون رقم 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج والاستهلاك الليبي.

#### (ب)-القرارات واللوائح:

- 1- اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.
- 2- قرار أمين اللجنة الشعبية للتجارة والمالية رقم 493 لسنة 1993 والمعدل بالقرار رقم 6 لسنة 2002 بشأن السلع والخدمات التي تخضع لضريبة الاستهلاك.
- 3- قرار وزير المالية رقم 695 لسنة 2018 بشأن تعديل بعض أحكام قرار وزير المالية رقم 66 لسنة 2017 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة، والمنشور بجريدة الوقائع المصرية، العدد 274، بتاريخ 15 ديسمبر 2018.

#### (ج)-التقارير والنماذج:

- 1- تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا) مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، روما، 15-16 مارس 2005م، ص:29.
- 2- أنظر نموذج رقم 52 (ض ع م) الصادر من مصلحة الضرائب على المبيعات، مصر، سنة 1996.
- 3- أنظر نموذج رقم 53 (ض ع م) الصادر عن مصلحة الضرائب على المبيعات، مصر، سنة 1996.

#### خامساً: المواقع الالكترونية.

- 1- هارفارد بزنس ريفيو، المفاهيم الإدارية، السلع الرأسمالية، الموقع الالكتروني  
hbrarabic.com.

## الفهرس

الصفحة	الموضوع	ر.م
أ	البسمة	-1
ب	الإهداء	-2
ج	الشكر والتقدير	-3
د-هـ	الملخص Abstract	-4
1	المقدمة	-5
7	الفصل الأول: المبادئ الموضوعية لفرض الضريبة على القيمة المضافة	-6
8	المبحث الأول: وعاء ونطاق فرض الضريبة وأسعارها	-7
9	المطلب الأول: معايير فرض الضريبة على القيمة المضافة	-8
9	الفرع الأول: المعيار الشخصي لفرض الضريبة على القيمة المضافة.	-9
9	أولاً: الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة.	-10
13	ثانياً: حد التسجيل اللازم لفرض الضريبة على القيمة المضافة.	-11
16	الفرع الثاني: المعيار الموضوعي لفرض الضريبة على القيمة المضافة (السلع والخدمات).	-12
17	أولاً: السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في التشريعات المقارنة.	-13
20	ثانياً: السلع والخدمات التي تصلح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الليبي.	-14
23	المطلب الثاني: أسعار الضريبة والواقعة المنشئة لها وقواعد خصمها وردھا	-15
23	الفرع الأول: أسعار الضريبة على القيمة المضافة والواقعة المنشئة لها.	-16
23	أولاً: معدل وفئة الضريبة على القيمة المضافة.	-17
26	ثانياً: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة.	-18
29	الفرع الثاني: قواعد خصم و رد الضريبة على القيمة المضافة.	-19
29	أولاً: خصم الضريبة على القيمة المضافة.	-20
33	ثانياً: رد الضريبة على القيمة المضافة.	-21
38	المبحث الثاني: الإعفاء والتهرب الضريبي	-22
39	المطلب الأول: الإعفاءات المقررة من الضريبة على القيمة المضافة	-23
39	الفرع الأول: ماهية الإعفاءات المقررة من الضريبة على القيمة المضافة.	-24
39	أولاً: تعريف الإعفاءات الضريبية والفرق بينها وبين غيرها من المشابهات.	-25
43	ثانياً: أسباب الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة.	-26
47	الفرع الثاني: أنواع الإعفاءات الضريبية في الضريبة على القيمة المضافة.	-27
47	أولاً: الإعفاءات الشخصية.	-28
50	ثانياً: الإعفاءات العينية الوجودية المطلقة.	-29
55	المطلب الثاني: أحكام التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة	-30
55	الفرع الأول: ماهية التهرب وأسبابه ووسائل مكافحته.	-31
55	أولاً: تعريف التهرب وطبيعته في الضريبة على القيمة المضافة.	-32
57	ثانياً: أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.	-33
61	الفرع الثاني: جرائم وعقوبات التهرب في الضريبة على القيمة المضافة.	-34
62	أولاً: مشروعية التجنب الضريبة على القيمة المضافة.	-35
63	ثانياً: صور جرائم التهرب الضريبي وعقوبتها في الضريبة على القيمة المضافة.	-36

71	الفصل الثاني: المبادئ الإجرائية لتنفيذ الضريبة	-37
72	المبحث الأول: إجراءات التسجيل وإمساك الدفاتر وتقديم الإقرار الضريبي	-38
73	المطلب الأول: شروط التسجيل وإجراءاته وشروط إلغاءه.	-39
73	الفرع الأول: شروط التسجيل.	-40
73	أولاً: شروط السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.	-41
76	ثانياً: شروط المكلفين بالتسجيل.	-42
82	الفرع الثاني: إجراءات التقدم للتسجيل وحالات إلغاءه وإجراءاته.	-43
82	أولاً: كيفية التقدم للتسجيل للمصلحة.	-44
86	ثانياً: شروط إلغاء التسجيل وإجراءاته.	-45
89	المطلب الثاني: إمساك الدفاتر والسجلات والتعامل بالفواتير الضريبية وتقديم الإقرار	-46
89	الفرع الأول: إمساك الدفاتر والسجلات وإصدار الفواتير.	-47
89	أولاً: التزام المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات.	-48
95	ثانياً: إصدار الفواتير الضريبية.	-49
97	الفرع الثاني: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في الميعاد.	-50
98	أولاً: تعريف الإقرار الضريبي وأهميته وشروط تقديمه.	-51
100	ثانياً: شكل الإقرار الضريبي وإجراءات تقديمه والآثار المترتبة عليه.	-52
103	المبحث الثاني: إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها والاعتراض عليها	-53
104	المطلب الأول: ربط الضريبة وتقديرها	-54
104	الفرع الأول: ربط الضريبة بتعديل الإقرار الضريبي.	-55
104	أولاً: أهمية الفحص وشروطه.	-56
106	ثانياً: طرق الفحص وآثاره.	-57
111	الفرع الثاني: تقدير الضريبة من الإدارة الضريبية.	-58
111	أولاً: الأساس القانوني لتقدير الضريبة والفرق بين تقدير الضريبة وتعديلها.	-59
113	ثانياً: حالات تقدير الضريبة والآثار المترتبة عليها.	-60
117	المطلب الثاني: الاعتراض على ربط الضريبة وإجراءات تحصيلها	-61
117	الفرع الأول: الاعتراض على الربط الضريبي.	-62
117	أولاً: التظلم الإداري.	-63
119	ثانياً: الاعتراض أمام لجان الطعن الضريبي.	-64
123	الفرع الثاني: إجراءات تحصيل الضريبة وطرقها.	-65
123	أولاً: الإجراءات العامة لتحصيل الضريبة وتوريدها.	-66
127	ثانياً: الإجراءات الخاصة لتحصيل الضريبة وتوريدها.	-67
131	الخاتمة	-68
134	المصادر والمراجع	-69
139	الفهرس	70