

## التشريع الضريبي



### و ضمانات تحصيل الضريبة حماية للأموال العامة

دراسة تحليلية تطبيقية في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م  
بحث مقدم للمؤتمر الدولي العلمي الثالث لكلية  
الشريعة والقانون بطنطا بعنوان "حماية المصلحة  
العامة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي"  
يومي : الاثنين والثلاثاء  
الموافق : ٢١ ، ٢٢ أكتوبر ٢٠١٩م

#### إعداد

د . ذكي عبد الهادي العريان

دكتوراه في الاقتصاد والتشريعات المالية

#### موجز عن البحث

تعتبر الأموال العامة الوسيلة المادية التي تستعين بها الإدارة لأداء وظيفتها في تقديم الخدمات للجمهور، في حين يمثل الموظفون الوسيلة البشرية، وتعد الضريبة من الأموال العامة حيث يتم فرضها وجبايتها جبراً من الممول طبقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي، ويقوم بدفعه وفقاً لمبدأ مقدرته التكلفة ومساهمة منه في الأعباء العامة بغض النظر عن المنافع الخاصة التي تعود عليه، وتستخدم حصيلة الضريبة في تغطية النفقات العامة وتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ويعد قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أحدث تشريع ضريبي في المنظومة الضريبية المصرية؛ لذلك يهدف هذا البحث إلى توضيح مفهوم الضريبة بصفة عامة والضريبة على القيمة المضافة بصفة خاصة، وتسليط الضوء على ذاتية القانون الضريبي، ومدى قدرته على

حماية المال العام، وذلك من خلال المباحث التالية:

❖ المبحث الأول: مفهوم الضريبة

❖ المبحث الثاني: ذاتية التشريع الضريبي .

❖ المبحث الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة في ظل قانون الضريبة على القيمة

المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

**Tax Legislation and Tax Collection Guarantees Protection of Funds  
An Applied Analytical Study under the Egyptian VAT Law No. (67) of 2016**

**Zaki Abdel Hadi Al - Arian**

**Ph.D. in Economics and Financial Legislation**

**Egypt**

**Email of corresponding author [Dr.zaky.alarian555hmd@gmail.com](mailto:Dr.zaky.alarian555hmd@gmail.com)**

**Abstract :**

Public funds are the material means used by the administration to perform its function in providing services to the public, while employees represent the human means, and the tax is a public funds where it is levied and collected from the taxpayer in accordance with the principle of social solidarity, and paid according to the principle of its mandate and contribution to the burden The tax proceeds are used to cover public expenditures and achieve the fiscal policy objectives of the state. The VAT Law No. 67 of 2016 is the latest tax legislation in the Egyptian tax system. This research aims to clarify the concept of tax in general and VAT in particular, and highlight the subjectivity of tax law, and the extent of its ability to protect public money, through the following topics :

- ❖ The first topic: the concept of tax
- ❖ The second topic: subjective tax legislation.
- ❖ The third topic: Guarantees of tax collection under the Value Added Tax Law No. 67 of 2016.

**Keywords :** Keywords: tax legislation - guarantees - tax collection - protection of funds - applied analytical study - tax law - value added

## مقدمة

تعتبر الأموال العامة الوسيلة المادية التي تستعين بها الإدارة لأداء وظيفتها في تقديم الخدمات للجمهور، في حين يمثل الموظفون الوسيلة البشرية، وتعد الضريبة من الأموال العامة حيث يتم فرضها وجبايتها جبراً من الممول طبقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي، ويقوم بدفعه وفقاً لمبدأ مقدرته التكليفية ومساهمة منه في الأعباء العامة بغض النظر عن المنافع الخاصة التي تعود عليه، وتستخدم حصيلة الضريبة في تغطية النفقات العامة وتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ويعد قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أحدث تشريع ضريبي في المنظومة الضريبية المصرية؛ لذلك يهدف هذا البحث إلى توضيح مفهوم الضريبة بصفة عامة والضريبة على القيمة المضافة بصفة خاصة، وتسليط الضوء على ذاتية القانون الضريبي، ومدى قدرته على حماية المال العام، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم الضريبة

المبحث الثاني: ذاتية التشريع الضريبي.

المبحث الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة في ظل قانون الضريبة على القيمة

المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

## المبحث الأول مفهوم الضريبة

الضريبة هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة؛ أي تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالجيش، والشرطة، والتعليم أو نفقاتها تبعاً للسياسات الاقتصادية؛ كدعم سلع وقطاعات معينة، أو الصرف على البنية التحتية؛ كبناء الطرقات والسدود، أو التأمين على البطالة. وفي الأنظمة الديمقراطية تحدد قيمة الضريبة بقوانين يصادق عليها من ممثلي الشعب. عادة ما تعهد وظيفة جمع الضرائب وتوزيعها على القطاعات المختلفة إلى وزارة المالية بعد تحديد الميزانيات. وتنص الكثير من القوانين في عدد من البلدان على أن الضريبة مبلغ مالي تطلبه الدولة من الذين يتحقق فيهم شرط دفع الضريبة، وذلك دون أن يترتب للدافع عن ذلك أية حقوق مباشرة.

وتعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة والتي تنتمي إلى مجموعة الضرائب التي تفرض على الإنفاق، ويتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، وتطبق وفقاً لكمية الاستهلاك، وقد تجاوز عدد الدول التي تُطبق هذه الضريبة - حتى نهاية عام ٢٠١٦ - المائة وستين دولة عبر قارات العالم، وعلى مختلف المستويات الاقتصادية، ومن الدول التي انضمت عام ٢٠١٦ إلى عضوية نادي الضريبة على القيمة المضافة بالدخول لأول مرة فيها، مثل مصر وبورتوريكو، كما تتسارع الخطى في دول الخليج العربي نحو فرض الضريبة على القيمة المضافة، لتعويض نقص أسعار النفط، وأخيراً فقد دخل مجلس التعاون الخليجي عضوية نادي الضريبة على القيمة المضافة، إذ اتفقت دول المجلس على اعتماد إطار موحد لتطبيق

ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥٪؛ لتعزيز استدامة التدفقات المالية للحكومات، وتُفرض هذه الضريبة على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، وقد أقرت المملكة السعودية ودولة الإمارات العربية قانون الضريبة على القيمة المضافة، كما أصدرت الدولتان - السعودية والإمارات - قانون الضريبة الانتقائية على بعض السلع التي تكون إما ضارة للصحة أو للبيئة، (التي تشبه ضريبة الجدول في مصر) حيث تُفرض بأسعار خاصة على بعض السلع<sup>(١)</sup>.

ويُمكن القول بأن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الدخل عند إنفاقه، أو إنها ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي، ويقع عبؤها على المستهلك النهائي، وتحدد قيمة الضريبة بإجمالي قيمة الإنتاج المبيع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التداول، ثم تُخصم الضريبة التي سبق دفعها في المراحل السابقة، إذن فالقصد الحقيقي من الضريبة على القيمة المضافة هو أن تكون ضريبة على الاستهلاك، في إطار آلية تُمكن فرض الضريبة في كل مرحلة من

---

(١) أعتد نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي رسمياً، ونُشرت نسخته النهائية بتاريخ ٤/١/١٤٣٨هـ، وبدأ العمل بنظام الضريبة الانتقائية في السعودية اعتباراً من ١١/٦/٢٠١٧، وأصدرت الإمارات المرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية، لمزيد من التفصيل راجع "الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية"، نوفمبر عام ٢٠١٦ .

<https://www.mof.gov.ae/ar/lawsAndPolitics/govLaws/Pages/CommonVATAgreement.aspx>.

- راجع أيضاً الخدمات التحليلية في هارفارد بزنس ريفيو "برامج إدارة المؤسسات من أوراق لتسهيل التزامات

الشركات - ضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي".

<https://www.oracle.com/webfolder/s/.../Oracle-HBR-VAT-Report-Arabic.pdf?>

- راجع أيضاً في ذات السياق د/ رجاء محمود شريف "أثر الضريبة على القيمة المضافة" مطبعة زين الحقوقية،

عام ٢٠١٣، ص ٢٦.

مراحل تداول السلع والخدمات وتوزيعها مع خصم الضريبة التي دُفعت عن المرحلة السابقة<sup>(١)</sup>.

ويوجد تعريفات متعددة للضريبة على القيمة المضافة، إلا أنها تشترك جميعاً في نفس المضمون، حيث تشير هذه التعريفات إلى أنها ضريبة غير مباشرة تفرض على ما يتم إضافته من قيمة لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول السلعي أو عند تأدية الخدمات، والتي تتمثل في سعر البيع الخاص للسلعة أو الخدمة، وبين تكلفة شراء المواد وعناصر الإنتاج في تصنيع السلعة أو تأدية الخدمة، نتيجة تحويلها إلى منتج آخر، أو نتيجة إعادة بيعها في مراحل التوزيع المختلفة مع السماح بخصم ما سدد منها في مرحلة سابقة<sup>(٢)</sup>.

مما سبق يُمكن للباحث أن يعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها "ضريبة غير مباشرة متعددة المراحل يتم حسابها وتحصيلها وفقاً لنسبة محددة من القيمة المضافة للسلع والخدمات المنتجة في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع المختلفة إلا ما أُستثنى منها بنص خاص".

(١) د/ عابد فضيلة "ألية حساب الضريبة على القيمة المضافة – خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني، عام ٢٠١٠، ص ١٦٤.

(2) See: Arvind Ashta, "Strategic Aspects of Value Added Tax (VAT)" Burgundy School of Business (Group ESC Dijon- Bourgogne, November 2007, p.1; Hyman (David N.): "Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy", the Dryden Press – Harcourt Brace College Publishers, New York, International Fifth Edition 1996, p. 534; Andy Lymer &Dora Hancock " Taxation Policy and practice" Bth edition 2001, Thomas Learning, London, p. 2.

– راجع أيضاً د/ عاطف حسن النقلي، د/ عبد الستار سليمي، "اقتصاديات المالية العامة" جامعة الزقازيق، كلية الحقوق، نفس المؤلف عام ٢٠٠٦، ص ٣١٠.

## المبحث الثاني ذاتية التشريع الضريبي

لمعرفة خصائص التشريع الضريبي لابد من معرفة انتماء القانون الضريبي إلى فروع القانون بشكل عام، فالقانون بصورة عامة ينقسم إلى قانون خاص وقانون عام، أما القانون الخاص فهو القانون الذي ينظم العلاقات بين الأفراد بعضهم ببعض، وبين الأفراد والدولة إذا تمت هذه العلاقة على أساس التعاقد، وليس على أساس سلطة الدولة وسيادتها، كما هو الحال بالنسبة للقانون المدني والقانون التجاري، وقد ظهر القانون الخاص قبل ظهور القانون العام، وذلك بسبب اقتصار نشاط الدولة على مجرد تحقيق الأمن الخارجي والأمن الداخلي وتوطيد أركان العدل و سن القوانين التي تنظم العلاقات بين الأفراد في المجتمع على نحو يكفل المساواة بينهم.

أما القانون العام فهو الذي ينظم العلاقة بين الهيئات العامة بعضها ببعض، أو بينها وبين الأفراد، وتمثل فروع القانون العام في القانون الدستوري، والقانون الإداري، وقانون العقوبات، والقانون الضريبي.

وبالتالي يكون القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام ذلك لأنه ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب المختلفة، وبما أن القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام، فهل يعد القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام بشكل نهائي، بحيث إننا نطبق أحكام القانون العام بصدد أي منازعة ضريبية؛ أم أن للقانون الضريبي ذاتية واستقلالاً تميزه عن غيره من فروع القانون؟، وبعبارة أخرى، هل للقانون الضريبي قواعده ومبادئه التي يحتكم إليها في تفسير نصوصه حتى ولو كانت تتعارض مع القوانين الأخرى؟.



في الحقيقة أن القانون الضريبي له خصائص مستقلة تميزه عن فروع القوانين الأخرى، فعلى سبيل المثال يحدد القانون الضريبي وعاء الضريبة تحديداً دقيقاً طبقاً لأحكامه، كما يحدد معدل الضريبة بشكل دقيق، وينظم حقوق الإدارة الضريبية وامتيازاتها، ويتيح لها فرصة مراجعة قراراتها بنفسها، ويخول القضاء برقابة تصرفات الإدارة الضريبية ومطابقتها للقانون، ومعنى ذلك أن القواعد التي تحكم القانون الضريبي تكون مجموعة من المبادئ الأساسية التي تهدف إلى مد الدولة بالأموال اللازمة لها لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها<sup>(١)</sup>.

وبما أن العلاقة بين القانون الضريبي وبين فروع القانون العام علاقة وثيقة، فالقانون الذي ينظم المصالح المالية في الدولة هو القانون الإداري، والقضاء الذي ينظر المنازعات الضريبية هو القضاء الإداري، والقانون الذي يكفل تنفيذ أحكام قانون الضرائب هو قانون العقوبات، والقانون الذي يحدد السلطة المختصة بإصدار القوانين واللوائح هو القانون الدستوري، وكل هذه القوانين ما لم تكن على صلة وثيقة مع بعضها فلا يمكن للقانون الضريبي أن ينجح؛ ورغم ذلك فإن القانون الضريبي يبقى محتفظاً باستقلالية ذاتية خاصة به بسبب عوامل عدة أهمها<sup>(٢)</sup>:

أولاً: بسبب التطور الذي يصيب القانون الضريبي وهو يختلف عن التطور الذي يطرأ على غيره من فروع القانون، فليس شرطاً أن أي تطور في قواعد القانون العام يترتب

---

(١) د. عوني خميس أحمد واكد - نظام المحاكم الضريبية وإمكانية تطبيقه في مصر - رساله دكتوراه - كليه الحقوق جامعة حلوان - ٢٠١٢ - ص ٢.

(٢) أ/ حسن خلاف - الأحكام العامة في قانون الضريبة - دار النهضة العربية بالقاهرة عام ١٩٦٦ ص ٨٩، ص ٨٩.

علية تطور في القانون الضريبي، فالعلاقة في التطور ليست بالضرورة علاقة طردية.

ثانياً: بسبب أن تعريف المكلف في القانون الضريبي ليس هو تعريف المواطن نفسه في الدولة، فحين ننظر إلى المكلف من وجهة نظر القانون الضريبي، فإننا ننظر على أنه شخص ملتزم يدفع الضريبة، أي أنه عليه واجباً هو دفع هذه الضريبة؛ أما باقي فروع القانون فيتم النظر إلى المواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه والتزاماته تجاه الدولة، وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن اختلاف مركزه كمواطن أضفى على القانون الضريبي ذاتيه واستقلالية خاصة به.

ولذلك تترتب نتيجة في غاية الأهمية على هذه الاستقلالية أنه في حالة نشوء أي خلاف بشأن ضريبة معينة ونزاع قائم بين الإدارة والمكلف، فمن جهة الاختصاص في حل هذا النزاع؟ وهل نرجع لأحكام القانون الخاص "القانون المدني" أم القانون العام "القانون الضريبي"؟

في الحقيقة أنه يجب أن يتم الرجوع إلى أحكام القانون الضريبي لأنه يتضمن قواعد تنظيم هذا النزاع، وفي حال أن القانون الضريبي لم ينص على حل هذا النزاع، فيتم الرجوع إلى القواعد العامة الموجودة في القانون الخاص "القانون المدني"، ولكن لا يجب أن تطبق قواعد القانون المدني، وإنما يجب أن نستخلص من القانون المدني ما يتناسب مع حالة القانون الضريبي<sup>(١)</sup>.

---

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٨٨٨٤ لسنة ٦٥ ق جلسة ٢٨/١٢/١٩٩٢ - منشور بمؤلف

المستشار/ إبراهيم سيد أحمد - المستحدث من المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية - منشأة المعارف

- طبعة ٢٠٠٢ - ص ٥٠

وبالإضافة إلى ما تقدم فإنه في حال حدوث نزاع ضريبي فإن قواعد الإجراءات والطعن أمام المحاكم وإجراءات التنفيذ على الضريبة كلها يجب أن نرجع بها في الأساس إلى القانون الضريبي، لأنه قانون له استقلالية وخصائصه المتميزة في أحكامه عن أحكام القانون الخاص<sup>(١)</sup>.

مما سبق : يتبين لنا أن هناك خصوصية يتميز بها القانون الضريبي عن القانون الخاص، فالقانون الخاص يستند إلى مبادئ التراضي والتعاقد، بينما يقوم القانون الضريبي على مبدأ المصلحة العامة والسلطة والامتياز، فيتم تحصيل الضريبة من المكلفين حتى وإن كانوا يعارضون في أدائها، وذلك لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة، ويتم بعد ذلك إحالة الخلاف بين المكلفين وإدارة الضرائب على لجان متخصصة.

---

(١) حكم محكمته القضاء الإداري ١٢٤٤، ١٢٤٥ لسنة ٥ ق جلسته ٦ / ٥ / ١٩٥٤ - ١٣٧١ / ٨ - مشار إليه في

مؤلف د. يونس أحمد البطريق - النظم الضريبية - الدار الجامعية للطباعة والنشر ببيروت - ص ٢٣٣

## المبحث الثالث ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

تُقاس كفاءة النظام الضريبي في المقام الأول بقدرته على تحصيل الضريبة المستحقة، حيث يتمثل النجاح الحقيقي للجهاز الضريبي ليس في إمكانياته في ربط الضريبة على المسجلين، بل في قدرته الفعلية على تحصيل هذه الضريبة دون منازعات أو متأخرات ضريبية، ويعرف التحصيل الضريبي بأنه: مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزنة العامة بالدولة، وفقاً للقواعد القانونية والإجراءات المطبقة في هذا الخصوص<sup>(١)</sup>.

ويتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة حسب القاعدة العامة بطريق غير مباشر، حيث يقوم المكلف أو المسجل لدى الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة من الخاضع لها أصلاً وهو المشتري أو المستهلك ويوردها إلى الإدارة الضريبية بالإجراءات والمواعيد التي يحددها القانون. وإذا تمت المعاملة في الدولة بين بائع غير مقيم بها ومستهلك مقيم بها، فإنه يتعذر إلزام البائع غير المقيم بتحصيل الضريبة، ومن ثم يُطبق القانون طريقة غير مباشرة أخرى للتحصيل، وهي أن يُعين البائع الأجنبي شخصاً مقيماً في الدولة التي تُشتري أو تُستهلك فيها السلعة؛ ليقوم نيابةً عنه بتحصيل الضريبة من المشتري أو المستهلك وتوريدها نيابةً عن البائع الأجنبي، ويعرف ذلك بالتكليف العكسي<sup>(٢)</sup>.

(١) د/ ناصر محمد عبدالعزيز حسن " التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق - دراسة مقارنة "، مرجع سابق، ص ٢ وما بعدها.

(2) Luovik Louviksson "VAT Frauds in the European Union: the Reverse Charge Mechanism, Joint and several liability", the Knowledge Test Master thesis in European and International Tax Law, Lund University, School of Economics and Management, 25 May 2012, p. 8.

ويلزم القانون في بعض الحالات طرفاً ثالثاً غير البائع والمشتري بأن يقوم بتحصيل الضريبة أو يضمن أداءها بالرغم من أنه ليس طرفاً في المعاملة التي تتم بيعاً وشراءً بين البائع والمشتري.

ويُعرف ذلك بالتحصيل من طرف ثالث أو بالمسئولية التضامنية الجماعية: وهو نظام يُشبه نظام الخصم والتحصيل من المنبع المقرر في ضرائب الدخل، بحيث يكون للإدارة الضريبية سلطة أن تُحصل الضريبة من طرف ثالث مدين بالنقود أو قابضاً عليها أو حائزاً للمال المستحق للشخص الذي لم يدفع الضريبة<sup>(١)</sup>.

ولقد تركزت الجهود في السنوات الأخيرة إلى الاستفادة من التكنولوجيا في تحسين آليات تحصيل الضريبة وتقليل الاعتماد على المدفوعات النقدية، لذلك تتجه الدول إلى الربط المباشر بين المكلف والبنك التابع له، بحيث يقوم البائع بإبلاغ البنك بعملية البيع وقيمة الضريبة على القيمة المضافة التي حصلها من العميل، ليقوم البنك بخصم قيمة هذه الضريبة من حسابات البائع، وإضافتها إلى حساب الإدارة الضريبية، ويُمكن أن يُخصص لهذه العمليات حساب خاص لدى البنك الذي يتعامل معه المكلف، ويكون هذا الحساب مجمد لأغراض الضريبة على القيمة المضافة فقط<sup>(٢)</sup>.

وتمتاز هذه الآلية : بأنها تجعل توريد الضريبة إلى الخزنة العامة وضمن

(1) Chris Bates "VAT and third party Consideration, Norton Rose Fulbright, Oct. 2016. At: <http://www.nortonrosefulbright.com/Knowledge/publications/144090>.

(2) Richard Thompson Ainsworth & Boryana Madzharova "Real – time collection of the Value – Added tax Some business and legal implications", Boston University School of Law, Working paper No. 12 – 15, October 24, 2012, p. 8; Borselli, Fabrizio "Organized VAT Fraud: Features, Magnitude, Policy Perspectives", Question di Economical Finanza Occasional Paper No. 106, 2011.

رقابتها من خلال مراجعة الإقرار الضريبي وحسابات البنوك، فضلاً عن تخفيف العبء عن المكلف من خلال إلزامه بتوريد الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية، وتحمل مخاطر التأخير أو ضياع أو سرقة هذه المبالغ، كما تجعل من البنك كطرف ثالث، دليل إثبات على تأخر أو تهرب المكلف عن التزامه، ويُمكن من خلاله تحصيل الضريبة المتهرب منها عن طريق حسابات المتهرب لدى البنك<sup>(١)</sup>.

### ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في التجارب الدولية:

يتم سداد الضريبة على القيمة المضافة في مصلحة الإيرادات بالمملكة المتحدة، إما بشيكات أو استخدام حوالة بريدية على أن تكون الشيكات أو الحوالات البريدية مقبولة الدفع، كما يمكن الدفع بواسطة التحويلات الائتمانية، أو نظام التحويلات البرقية (التلغرافية)، ويمكن استخدام الإنترنت البنكي، ولا تستحق فوائد تأخير على الممول في حالة اكتشاف وجود أخطاء في إقراراته الضريبية السابقة والمتعلقة بضريبة القيمة المضافة، وقيامه من تلقاء نفسه بالإفصاح عن هذه الأخطاء، طالما كان مجموع صافي هذه الأخطاء ألفين جنيه إسترليني أو أقل، بل إنه إذا قدم المسجل عذراً مقبولاً لعدم تقديم الإقرار الضريبي أو سداد الضريبة المستحقة خلال المواعيد القانونية، لن تُفرض عليه الإدارة الضريبية غرامة تأخير<sup>(٢)</sup>.

(1) Kleven, Henrik J. Martin B. Knudsen, Claus T. Kreiner, Soren Pedersen, and Emmanuel Saez "Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from Tax Audit in Denmark", *Econometrica*, Vol. 79, no. 3, 2011, Pp: 651 – 692.

(٢) أ/ عزة فرج "رداً على الاعتراضات الموجهة للضريبة الإضافية"، دليل أبحاث وحدة الدراسات المقارنة،

المكتبة المركزية لضرائب المبيعات، عام ٢٠٠٨، ص ١٠٣ – ١٠٤.

وإذا لم يسدد الممول الضريبة سواء لعجزه عن السداد أو لعدم رغبته في سداد التزاماته في الوقت المقرر قانونًا ، عندها تقوم وحدة تحصيل الدين بالمصلحة بمطالبة الممول بهذا الدين ، وتُضاف غرامة تأخير على المتأخرات غير المسددة قبل موعد استحقاق الإقرار التالي ، ويتم فرض ضريبة إضافية بمقدار ٢٪ عن الفترة الضريبية الأولى ، ٥٪ عن الفترة الضريبية الثانية لحدوث التأخير ، ١٠٪ عن الفترة الضريبية الثالثة لحدوث التأخير ، وكل فترة ضريبية تالية لذلك يُستحق عليها ١٥٪<sup>(١)</sup>.

وواصلت المملكة المتحدة محاولاتها لمكافحة التهرب الضريبي من الضريبة على القيمة المضافة من خلال التجارة الإلكترونية بين بائع من خارج الدولة ومقيم فيها بأن اتجهت إلى إصدار تشريع في عام ٢٠١٦ يلزم مشغل الإنترنت بأن يُكلف البائع بأداء الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب البريطانية وإلا يقوم هذا المشغل بإغلاق صفحة البائع ومنعه من الإتجار في السوق الإلكتروني<sup>(٢)</sup>.

ويَسرت فرنسا إجراءات السداد الضريبي ، ووضعت في اعتبارها إن الممول هو زبون أو مستخدم للإدارة الضريبية ، ومشارك في بعض مهامها ، كما اتبعت طريقة ميسرة لتقديم الإقرار الضريبي. فقد قسمت فئات الممولين إلى أ ، ب ، ج حسب الحروف الأبجدية ، وأرقام الأنشطة وتحديد ميعاد لكل فئة لتقديم الإقرار ، وجعلت سداد

(١) أ/ عزة فرج " مترجمات الإدارة العامة للبحوث المقارنة حول المتأخرات الضريبية " دليل أبحاث وحدة

الدراسات المقارنة ، المكتبة المركزية لضرائب المبيعات ، عام ٢٠٠٨ ، ص ١٠ - ١١ .

(2) Mike Camburn "Finance Bill 2016", KPMG, UK.

الضريبة على القيمة المضافة يرتبط أساسًا بالنظام الضريبي الذي تنتمي إليه كل شركة ، إلا أنه يظل تقديم الإقرار الضريبي لا بد أن يصاحبه سداد الضريبة ، ويجب على الشركة سداد الضريبة عبر الإنترنت إذا تجاوز رقم أعمالها خمسة عشر مليون يورو ، ويعاقب الممول (ضريبة الشركات) ، بغرامة قدرها ١٠٠٪ من الضريبة المقررة في حالة التأخير عن تقديمه في الموعد المقرر قانونًا<sup>(١)</sup>.

و ضمانًا لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة اعتد المشرع الفرنسي بقاعدة التكاليف العكسي والتي يترتب عليها، إن أي متعهد أجنبي ليس له منشأة ثابتة في فرنسا ، ويقوم بأداء خدمات لمتعهد فرنسي خاضع للضريبة، يُصبح الالتزام بدفع الضريبة على المتعهد الفرنسي ، ولا يلتزم بها المتعهد الأجنبي ، لذلك يلزم القانون الفرنسي كل متعهد أجنبي ليس لديه منشأة في فرنسا ، ويقوم بتوريدات خاضعة للضريبة في فرنسا ، أن يعين ممثل يلتزم بتنفيذ الالتزامات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة ، ودفع الضريبة المستحقة بالمتعهد الأجنبي<sup>(٢)</sup>، كما قام المشرع الفرنسي أيضًا بتطبيق مبدأ محدودية الائتمان الضريبي، والمعروف في النظام الفرنسي بالمصد أو المانع، والذي يُعني عدم السماح للمكلف بخصم الضريبة على المدخلات فيما يُجاوز الضريبة على المخرجات لذات السلعة أو الخدمة<sup>(٣)</sup>.

(١) أ/ إيمان حسن وآخرين "الإقرارات الضريبية في النظم التشريعية المقارنة" ، دليل أبحاث وحدة الدراسات المقارنة، المكتبة المركزية لضرائب المبيعات، عام ٢٠٠٧، ص ٢٩؛ راجع أيضًا د/ أسعد طاهر أحمد "ضريبة المبيعات في الميزان" ، مكتبة ضرائب المبيعات، عام ٢٠٠١، ص ٤١٤.

(٢) أ/ عزة فرج وآخرين "الضريبة على القيمة المضافة دوليًا دليل التطبيق والإجراءات في ٢١ دولة" ، ترجمة ميخائيل شحاته وآخرون، المكتبة المركزية لضرائب المبيعات، عام ٢٠٠٧، ص ٧.

(3) Robert F. van Berderod "Third party risks and Liabilities in case of VAT Fraud in the EU, International Tax Journal, Jan- Feb 2008, p. 49.



وضمناً في تحصيل الضريبة على القيمة المضافة اعتد المشرع الإيطالي بالتسجيل الجماعي، حيث أجاز في نطاق محدود السماح بالخضوع الجماعي للضريبة من خلال تكوين شركة قابضة، تُسجل ضمنها كافة الشركات ذات المسؤولية المحدودة<sup>(١)</sup>، ولا يمكن لأية منشأة أجنبية أن تكون جزءاً من مجموعة تسجيل، ويجب أن يتم اختيار الخضوع لهذا النظام، قبل الخامس من مارس من كل عام، كما أخذ بألية التكيف العكسي، حيث ينتقل الالتزام بدفع الضريبة على القيمة المضافة من المورد إلى المتلقي لعدد من الخدمات عندما يكون المنتفع منشأة إيطالية مقيمة، وفي هذه الحالة يجوز للمتعهد الأجنبي أن يختار تعيين ممثل يلتزم بالضريبة في إيطاليا، يقوم بتحرير الفاتورة الخاصة لهذه الخدمات، وإذا لم يتم ذلك تقوم المنشأة الإيطالية بدفع الضريبة، وذلك بإصدار الفاتورة الذاتية لتحل محل الفاتورة التي كان سيصدرها الممثل الملتزم بالضريبة على القيمة المضافة، وهو ما يجري عليه العمل في المملكة المتحدة، وألمانيا، والدنمارك، وهولندا<sup>(٢)</sup>.

(١) شركة ذات مسؤولية محدودة وتختصر ش.ذ.م.م. وأحياناً يكتفى باختصار ذ.م.م وهي تعني: شركة تتألف من شخصين أو أكثر، وتكون مسؤولية الشريك فيها عن ديونها والالتزامات المترتبة عليها وخسائرها بمقدار حصته في رأس مالها. وتنتقل حصة الشريك إذا توفى إلى ورثته أو من يوصي لهم بأي حصة. ولا يزيد عدد الشركاء في هذه الشركة عن خمسين شريكاً؛ لمزيد من التفصيل راجع د/ عبدالرحمن محمد سليمان "مدى كفاية الضمان العام لدائني الشركة ذات المسؤولية المحدودة في قانون الشركات الأردني"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، عام ٢٠١٤، ص ٨ - ١٠.

(٢) التسجيل الجماعي هو إحدى صور التسجيل الاختياري التي ترغب بموجبها عدة شركات تتمتع كل منهما بالشخصية المستقلة في أن تتعامل لأغراض الضريبة على القيمة المضافة كمجموعة واحدة برقم تسجيل واحد تحت إدارة الشركة الممثلة، ويشترط لذلك أن تكون هذه الشركات شركات أموال فقط، وأن تكون موجودة

و ضماناً في تحصيل الضريبة على القيمة المضافة كان لدول أمريكا اللاتينية الريادة في تطبيق نظام الحجز من المنبع على ضريبة القيمة المضافة، ففي كل من الأرجنتين والبرازيل والإكوادور وشيلي وبيرو وأرجواي والمكسيك يقوم البنك الذي يتبع المشتري لسلمة أو خدمة بفصل قيمة الضريبة على القيمة المضافة من ثمن شرائها، وتحويلها إلى الإدارة الضريبية مباشرة<sup>(1)</sup>، كما تلزم بعض الدول المكلفين باستعمال أجهزة نقد الكترونية ترتبط بكل من مصلحة الضرائب والبنك المركزي، بحيث تسجل المعاملات التي تتم بين المكلف والعملاء، وتورد الضريبة على القيمة المضافة المستحقة عليها إلى حساب الإدارة الضريبية مباشرةً ومن هذه الدول السويد والنرويج والدنمارك وفنلندا وأيسلندا وتزانيا<sup>(2)</sup>.

والزمت بلغاريا المسجلين بفتح حساب خاص بالبنوك للضريبة على القيمة المضافة، يتم توريد مبالغ الضريبة التي تُستحق على كل عملية أو معاملة تتم من خلالهم تزيد عن حد مُعين، ولا يحق للمكلف الحصول على ائتمان

بأرض الوطن، وأن توافق الإدارة الضريبية على ذلك، ويترتب على ذلك وجود مسئولية شخصية وجماعية فيما يتعلق بدين الضريبة، وهو ما يؤدي إلى ضمان حق الخزنة العامة. لمزيد من التفصيل راجع: أ/ عزة فرج "التسجيل الجماعي المطبق في بلدان السوق الأوروبية"، دليل أبحاث وحدة الدراسات المقارنة، المكتبة المركزية لضرائب المبيعات، عام ٢٠٠٧، ص ١٧٢ - ١٧٨؛ راجع أيضاً د/ إبراهيم عبد العزيز إسماعيل النجار "معوقات تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وإمكانية التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة" مرجع سابق، ص ٤٩٠ - ٤٩٤.

(1) Ainsworth, Richard Thompson "VAT Fraud as a Policy Stimulus – Is the US Watching? VAT Withholding, RTvat, and the Mittler Model", Boston University School of Law Working Paper No. 11 – 80, Boston, MA: Boston University School of Law, 2011.

(2) Humphrey, David, Aris Kaloudis, and Grete Owre "The Future of Cash: Falling Legal Use and Implications for Government Policy", Journal of International Financial Markets, Institutions and Money 14, no. 3, 2004, Pp: 221 – 233; PWC Finance Bill Update 2010, [http://www.pwc.com/en\\_TZ/tz/pdf/finance-bill-update-2010.pdf](http://www.pwc.com/en_TZ/tz/pdf/finance-bill-update-2010.pdf).

أو خصم لضريبة المدخلات ما لم يكن لديه هذا الحساب، الذي يُعتبر دليلاً على صحة طلب الائتمان أو الخصم<sup>(١)</sup>.

ويجب على المكلف في السودان سداد الضريبة على القيمة المضافة المستحقة عن كل فترة ضريبية إلى الديوان وفقاً للإقرار الشهري نقداً أو بشيك معتمد، وذلك في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً التالية لانتهاء الفترة الضريبية، ويجوز للأمين العام تحديد إجراءات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة لبعض الأنشطة بما يتفق وطبيعة تلك الأنشطة، ولا يجوز الإفراج عن السلع المستوردة من الميناء الجمركي إلا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة عليها، ولا يجوز للجمارك تأجيل أو تقسيط الضريبة المستحقة، ويكون للضريبة على القيمة المضافة المستحقة حق امتياز على جميع أموال المدينين بها، أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى الديوان بحكم القانون، ويكون لها الأولوية على كافة المبالغ الأخرى المستحقة للديوان<sup>(٢)</sup>.

ضمانات تحصيل الضريبة في قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧

لسنة ٢٠١٦:

قرر المشرع المصري عدداً من الضمانات التي تكفل تحصيل الضريبة دون إبطاء، وتُشجع المكلفين على أداء الضريبة في الميعاد منعاً من تعرضهم للإجراءات والجزاءات التي تُجبرهم على أداء الضريبة والمبالغ الإضافية الأخرى ومن هذه

(1) Pashev, Konstantin "Countering Cross – border VAT Fraud: The Bulgarian Experience" Journal of Financial Crime 14, No. 4, 2007, Pp: 490 – 501.

(٢) لمزيد من التفصيل راجع المواد (٢٨، ٢٩، ٣١، ٣٠، ٣٢، ٣٣) من قانون الضريبة على القيمة المضافة

السوداني؛ راجع أيضاً المواد (٢٤، ٢٥، ٢٦، ٢٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة

السوداني.

الضمانات ما يلي:

أولاً: عدم الإفراج عن السلع المستوردة إلا بعد أداء الضريبة:

فقد نص المشرع على أن يؤدي المسجل الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجداول أو كليهما معاً عند الإفراج الجمركي بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة، وبالنسبة للسلع أو الخدمات المحلية عند البيع، ويثبت ذلك بإقراره الشهري، مرفقاً به سداد الضريبة المستحقة، ويتم دفع الضريبة المستحقة بكاملها مع الإقرار الضريبي في حالة عدم وجود ضريبة واجبة الخصم، وتكون المهلة في سداد الضريبة نفس مهلة تقديم الإقرار الضريبي، إلا لمن ألغى تسجيله بالضريبة على المبيعات، ولم يستمر بالضريبة على القيمة المضافة، فيكون سداد الضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه للإقرار الضريبي<sup>(١)</sup>.

ويجوز لرئيس المصلحة الإفراج المؤقت على الآلات والمعدات التي تُستخدم في إنتاج سلع وأداء خدمات خاضعة للضريبة، على أن يتم سداد جزءاً من الضريبة عند الإفراج الجمركي والباقي على أقساط، ولا يجوز التصرف في تلك الآلات والمعدات التي يتم تقسيط الضريبة عليها، إلا بعد إخطار المصلحة بخطاب مسجل مصحوب بعلم الوصول وسداد باقي الضريبة المستحقة عليها، حيث يتم الإفراج عنها طبقاً لنظام الإفراج المؤقت الذي يمنع المسجل من التصرف فيها إلا بعد سداد كامل الضريبة، كما

---

(١) راجع المادة (الخامسة) من مواد إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق؛ راجع أيضاً المادتين (١٤، ٣١) من ذات القانون؛ راجع أيضاً المادة (٣٩) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه تحديد الضمانات المناسبة بقيمة الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقتين أو كليهما على السلع المفرج عنها برسم التصديق أو أي من الأنظمة الجمركية الخاصة<sup>(١)</sup>.

ويمكن دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير مكلف بالضريبة، مثل: الممثل الضريبي للشخص غير المقيم، ويعد ذلك استثناءً من القاعدة العامة، حيث يقوم شخص آخر غير المكلف القانوني ويسمى بالممثل الضريبي بالإنبابة عنه في دفع مبلغ الضريبة إلى خزينة الدولة ويلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تلقي الخدمة، وفي حالة أداء خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أي جهة أخرى من شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، يلتزم بحساب الضريبة المستحقة عليها والإقرار عنها وتسويتها في ذات الإقرار، وفي حالة قيام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت<sup>(٢)</sup>.

ويلتزم المستفيد من الخدمة المستوردة من غير المقيم وغير المسجل وليس له ممثل ضريبي في مصر، أو وكيل عنه في مصر بحساب الضريبة وتوريدها للمأمورية المختصة،

---

(١) راجع المادة (٤٠) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

(٢) راجع المادة (٣٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

أو التي يقع بها محل إقامته المعتاد، بحسب الأحوال على النموذج رقم (١١١) ض.ق.م)، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أداء الخدمة<sup>(١)</sup>.

ويُعتبر إصدار الفاتورة من مؤدى الخدمة، هو الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة التي تؤدى بصفة منتظمة، وغير منقطعة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها، وتُحصل قيمتها نقدًا أو بفاتورة أو بما يقوم مقامها، وتُعد من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة خدمات الاتصالات والفاكس، خدمات مقاولات التشييد والبناء، خدمات النظافة والحراسة، خدمات نقل البضائع والمواد<sup>(٢)</sup>.

وتقع المقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للمسجل لدى المصلحة، وما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تُطبقه المصلحة أو أي من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية<sup>(٣)</sup>، بشرط أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاصة بشأنها نهائية وخالية من أي نزاع وتتم المقاصة وفقاً للترتيب التالي: المقاصة بين المبالغ التي أداها المسجل بالزيادة على ما هو مقرر بالقانون، وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء وفقاً للقانون، ثم المقاصة بين المبالغ التي أداها المسجل

---

(١) راجع المادة (٤٢) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على

القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

(٢) راجع المادة (٣٣) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة

الرسمية، مرجع سابق؛ راجع أيضاً المادة (٤٣) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة

التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع

سابق.

(٣) راجع المادة (٣٥) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة

الرسمية، مرجع سابق.

بالزيادة على ما هو مقرر بالقانون، وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء وفقاً لأي قانون آخر تُطبقه المصلحة، ثم المقاصة بين المبالغ التي أداها المسجل بالزيادة على ما هو مقرر بالقانون، وبين المبالغ المستقلة عليه وواجبة الأداء، وفقاً لأي قانون تُطبقه المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية، وعلى المأمورية المختصة إخطار المسجل بنتيجة المقاصة<sup>(١)</sup>.

ويجوز إسقاط الدين الضريبي المستحق للمصلحة على المسجل إذا قُضى نهائياً بإفلاسه وأُقفلت التفليسة، وإذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً، وإذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدى المدين، وإذا توفى عن غير شركة<sup>(٢)</sup>، وتختص بالإسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من وزير المالية أو من يُفوضه، وتُعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة، ويجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح، وتكون لكل منطقة تنفيذية لجنة إسقاط واحدة على الأقل، وتكون رئاسة كل لجنة لأحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام على الأقل، وتصدر اللجنة قراراتها بأغلبية الأصوات<sup>(٣)</sup>.

ويرى الباحث إنه من آليات دعم السداد الضريبي: عدم السماح لمن يُغادر الأراضي

(١) راجع المادة (٤٤) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

(٢) راجع المادة (٥٠) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

(٣) راجع المادة (٥٨) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

المصرية إلا إذا كان حاملاً لشهادة محددًا فيها موقفه الضريبي، وإلزام المحاكم بعدم قبول أي صحيفة من صُحف الدعاوي إلا إذا كان المحامي حاملاً شهادة توضح موقفه الضريبي، وإلزام البنوك بعدم صرف القروض، إلا إذا قدم الممول ما يفيد موقفه الضريبي على أن تُقدم منه سنويًا، وإلزام مصلحة الضرائب بأن تُخطر جهات تقديم الخدمات، مثل: المياه والكهرباء، بوقف الخدمة للموردين الذين يستحق عليهم مبالغ ضريبية لمصلحة الضرائب، ولا يتم الإفراج عن الواردات إلا بعد تحديد الموقف الضريبي للمستورد، ولا يسمح بإجراء العمليات التي تتم في المستشفيات لحساب الأطباء، إلا إذا كان حاملاً لشهادة بموقفه الضريبي، مما يُحد من مشكلة التهرب الضريبي.

#### ثانيًا: الضريبة الإضافية:

أوقع القانون جزاءً ماليًا على واقعتي عدم دفع الضريبة المستحقة مع الإقرار، ونتيجة تعديل الإقرار، وهذا الجزاء يُعرف بالضريبة الإضافية، وهو في حقيقته ليس بضريبة تُضاف إلى الضريبة الأصلية أو المستحقة بحيث يُشكلان ازدواجًا ضريبيًا على ذات المكلف، وإنما هو مقابل تأخير نتيجة عدم وفاء المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه وفقًا للقانون في الميعاد المقرر قانونًا<sup>(١)</sup>.

وتُفرض الضريبة الإضافية بواقع (١.٥٪)، من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار، كما تُستحق الضريبة الإضافية إذا لم يتم الاستفادة من الخدمة، أو مستورد الخدمة من شخص غير مُقيم وغير مسجل، بأداء الضريبة المستحقة على هذه الخدمة وفق نظام التكلفة العكسي، وتُحسب

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٩٠ لسنة ٢١ قضائية دستورية، جلسة ٣١/٧/٢٠٠٥.



الضريبة الإضافية على أساس شهري أي تكون عن كل شهرٍ أو جزءٍ منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد<sup>(١)</sup>.

وقد أعفى القانون من الضريبة على القيمة المضافة حالتي؛ الحالة الأولى: إذا كانت الضريبة الإضافية مستحقة عن فروق للضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجداول نتجت عن قيام المسجل بتوفيق أوضاعه بما يتفق مع الأحكام المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة، إذا كان الضريبة التي تأخر عن دفعها أو التي لم يدفعها كاملةً يتوقف على توفيق الأوضاع، ويلاحظ أن هذا الإعفاء مؤقت، أي يكون لمدة ثلاثة أشهر تبدأ من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة، أي اعتباراً من ٨/٩/٢٠١٦ وحتى ٧/١٢/٢٠١٦<sup>(٢)</sup>، والحالة الثانية: إذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مُضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه، فإنه لا تُحسب ضريبة إضافية على الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث الأولى المذكورة إلى تاريخ إخطار المسجل بتعديل الإقرار، فإذا أُخطر المسجل بتعديل الإقرار فإنه تُحسب الضريبة الإضافية من تاريخ إخطار المسجل بتعديل الإقرار وحتى تاريخ السداد النهائي<sup>(٣)</sup>.

(١) راجع المادتين (١، ٣٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

(٢) راجع المادة السابعة من مواد إصدار القانون من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

(٣) راجع الفقرة الثانية من المادة (١٥) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق، راجع أيضاً المادة (١٧) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

### ثالثاً: الحجز الإداري:

منح القانون لمصلحة الضرائب سلطة توقيع الحجز الإداري لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة والمبالغ الأخرى المستحقة تبعاً لهذه الضريبة، كضريبة الجدول والضريبة الإضافية، والتعويضات التي تُقرر إما اتفاقاً أو قضاءً، وتسري في شأن الحجز الإداري أحكام قانون الحجز الإداري الصادر بالقانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥، وما يُقرره بنصوص خاصة قانون الضريبة على القيمة المضافة من أحكام، ولا تمنع الضمانات التي يُقررها قانون الاستثمار أو أي قانون آخر للمنشآت والشركات التي تعمل وفقاً لأحكامه، من أن تُحصل مصلحة الضرائب مستحقات الدولة المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ عن طريق الحجز الإداري<sup>(١)</sup>.

ويؤكد هذا الحكم ما نص عليه قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ حيث نص على أنه "لا يجوز الحجز على أموال المشروعات الاستثمارية أو مصادرتها أو تجميدها إلا بناءً على أمر قضائي أو حكم نهائي، وذلك عدا الديون الضريبية"<sup>(٢)</sup>.

### رابعاً: امتياز الدين الضريبي:

منح قانون الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول وغيرها من المبالغ

---

(١) راجع المادة (٣٤) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

(٢) راجع المادة (٤) من قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢١) مكرر (ج) في ٣١ مايو ٢٠١٧.

الأخرى المستحقة للمصلحة بموجب هذا القانون امتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية، وبمقتضى هذا الامتياز جعل القانون الامتياز الضريبي في المرتبة التالية بعد المصاريف القضائية، وذلك مما يجعل للمستحقات الضريبية الأولوية على كافة الديون الأخرى التي تكون على أولئك المدينين عدا المصاريف القضائية<sup>(١)</sup>.

#### خامساً: حظر التصرف:

يحظر القانون تصرف المسجل أو غيره من أصحاب الشأن ممن تقرر إعفائهم من الضريبة على القيمة المضافة، أو ضريبة الجدول التصرف في السلع المعفاة، أو استعمالها في غير الغرض التي أعفيت من أجله خلال الخمس سنوات التالية للإعفاء إلا بعد إخطار مصلحة الضرائب، وسداد الضرائب المستحقة على هذه السلع، وفقاً لقيمة السلعة، وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف فيها، ويسري هذا الحظر كذلك على الآلات والمعدات السابق رد الضريبة عليها، ويهدف هذا الحظر إلى ضمان جدية طلب الإعفاء، وعدم استغلاله للإفلات من الضريبة، حيث قدر المشرع أن فترة الخمس سنوات التي يستبقي أو يستعمل فيها الشخص السلعة المعفاة كافية؛ لضمان هذه الجدية، فإذا لم يلتزم بهذه المدة وبإدراكه بالتصرف قبل فواتها سدد الضريبة وفقاً

(١) راجع المادة (٥١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة

الرسمية، مرجع سابق.

للأحكام السارية لها في تاريخ التصرف، وبقيمة السلعة في هذا التاريخ، بحيث ألا يتجاوز مبلغ الضريبة المستحق في تاريخ التصرف قيمة الضريبة التي كان على الشخص أن يدفعها لو لم يكن قد مُنح الإعفاء، أو مبلغ الضريبة التي يحق له ردها<sup>(١)</sup>.

وقد ألزمت اللائحة بأن يُقدم المستفيد من الإعفاء إقراراً يتعهد فيه بعدم التصرف في السلع المعفاة أو استعمالها في غير الغرض الذي أُعفيت من أجله خلال الخمس السنوات التالية لتاريخ الإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة، أو المأمورية المختصة، بحسب الأحوال وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة السلعة وقيمتها وفئة الضريبة في تاريخ التصرف أو تغيير الاستعمال؛ وذلك حتى يكون الشخص على بينه بما قد يلتزم به عند التصرف في السلعة خلال فترة الحظر<sup>(٢)</sup>.

#### سادساً: حق المصلحة في التصرف في المضبوطات:

منح القانون لمصلحة الضرائب المصرية، ودون الإخلال بأحكام قانون الجمارك التصرف في المضبوطات وأدوات التهرب ووسائل النقل التي يُحكم بمصادراتها، وذلك وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويجوز للمصلحة بأمر قضائي، أن تتصرف قبل صدور الحكم في المضبوطات

---

(١) راجع المادتين (٤٤، ٣٠) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

(٢) راجع المادة (٥٤) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

القابلة للتلف أو النقصان أو الفقد، كما يكون لها الحق في إعدام السلع المحظور تداولها أو الضارة بالصحة العامة أو التي يخشى من طرحها للبيع على أمن وسلامة المواطنين، وذلك بعد استطلاع رأي الجهات الفنية المختصة<sup>(١)</sup>.

ووضعت اللائحة التنفيذية القواعد التي يتم اتباعها للتصرف في الأشياء المصادرة، سواء التي تكون بحكم القضاء أو بناءً على أمر قضائي، وهي: أن تودع المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل المضبوطة وفقاً لأحكام القانون في مخازن تُعد لهذا الغرض بالمصلحة وذلك بالنسبة للسلع المحلية، وتوضع السلع المستوردة بمخازن المضبوطات بمصلحة الجمارك وذلك إلى أن يصدر حكم نهائي في الدعوى أو تؤول لأي من المصلحتين نتيجة التصالح، ولا يجوز التصرف في المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل المشار إليها إلا بعد أيلولتها إلى مصلحة الضرائب أو مصلحة الجمارك حسب نوع السلعة المضبوطة نتيجة التصالح أو صدور حكم نهائي بمصادرتها<sup>(٢)</sup>.

ويكون التصرف في المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل المشار إليها بالبيع بقرار من رئيس مصلحة الضرائب أو رئيس مصلحة الجمارك، حسب الأحوال، كل في حدود اختصاصاته وفقاً لأحكام قانون تنظيم

---

(١) راجع المادة (٤٧) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

(٢) راجع البنود (١، ٢) من المادة (٥٦) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

المناقصات والمزايدات الصادر بالقانون رقم (٨٩) لسنة ١٩٩٨ ولائحته التنفيذية، ويجوز بناءً على أمر قضائي بقرار من رئيس مصلحة الضرائب أو رئيس مصلحة الجمارك التصرف قبل صدور الحكم في المضبوطات وأدوات التهريب القابلة للتلف أو النقصان بطريق الممارسة، وذلك في الحالات التي لا تحتمل إجراء المزايدة، وتودع حصيلة البيع أمانة إلى حين ثبوت أيلولتها نهائياً إلى الخزانة العامة، وتُعدم بناءً على أمر قضائي بقرار من رئيس مصلحة الضرائب أو رئيس مصلحة الجمارك كل في حدود اختصاصاته السلع المحظور تداولها أو الضارة بالصحة العامة أو التي يُخشى من طرحها للبيع على أمن وسلامة المواطنين، وذلك بعد استطلاع رأي الجهات الفنية المختصة<sup>(١)</sup>.

#### سابعاً: الالتزام بنظم الرقابة على دفاتر ومستندات المسجلين:

لضمان التزام المسجلين بأداء الضريبة، وعدم التهرب منها، ولضبط حساب الضريبة المستحقة وتحصيلها، فقد أحال القانون إلى لائحته التنفيذية وضع نظم الرقابة اللازمة على دفاتر ومستندات المسجلين، ونظم الحسابات الآلية وأجهزة البيع الإلكتروني التي يستخدمها المسجلون في مباشرة نشاط بيع سلعة أو أداء أو استيراد خدمة خاضعة للضريبة أو ضريبة الجدول، بهدف التحقق من التزام المسجل بحسابها وفقاً لأحكام هذا القانون، وللوزير أو من يُفوضه تقرير

(١) راجع البنود (٣، ٤، ٥) من المادة (٥٦) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية

لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

الأحكام والقواعد الإجرائية اللازمة لتطبيق أحكام هذا القانون بما يتماشى وطبيعة نشاط بعض المسجلين<sup>(١)</sup>.

وقد بينت اللائحة التنفيذية أنه لا يجوز اجراء عمليات تحويل الكحول النقي للوقود أو للصناعة إلا في مصانع إنتاجه أو في المناطق الجمركية إذا كان مستوردًا، ويُشترط في جميع الأحوال أن يتم التحويل بحضور لجنة من المصلحة يصدر بتشكيلها قرار من المدير العام المختص، وإذا كان تحويل الكحول لأغراض الصناعة يتم وفقًا لنظام صناعي خاص، ويجب الحصول على موافقة هيئة الرقابة الصناعية في كل حالة على حدة، ويجب على أصحاب المصانع والمعامل الذين يُسمح لهم بالحصول على كحول محول للصناعة إمساك دفاتر وسجلات مبين بها الكمية الواردة وكيفية التصرف فيها، وتكون هذه الفواتير والسجلات خاضعة لإشراف المصلحة<sup>(٢)</sup>.

وتلتزم المصانع والمعامل التي تنتج نبيذ العنب الطازج وعصير العنب الذي أوقف اختتماره بإضافة الكحول والمشروبات الكحولية بإمساك سجلات؛ لإثبات مراحل التصنيع المختلفة، وإخطار المصلحة قبل كل عملية بأربع

---

(١) راجع المادة (٥٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية، مرجع سابق.

(٢) يُقصد بالكحول المحول للصناعة: الكحول المحول لاستخدامه في إحدى الصناعات الأساسية التي يصدر بتحديداتها قرار من رئيس المصلحة بعد الاتفاق مع رئيس هيئة الرقابة الصناعية وتحديد مواد نسب التحويل في كل حالة؛ راجع البند أولاً من المادة (٥٩) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

وعشرين ساعة على الأقل لندب من يلزم لأعمال الرقابة بما في ذلك وضع الأختام على الأجهزة والأدوات، ويقوم مندوب المصلحة بإثبات الكمية المعبأة ووضع العلامة المميزة (البندول) وإثبات مقدار الضريبة المستحقة وأخذ التعهد اللازم بأدائها، وتثبت كل الإجراءات في محضر يُوقع عليه مندوب المصلحة والمسجل أو من يفوضه قانوناً، كما يتم أخذ إقرار على صاحب الشأن بأن الكحول النقي الذي تم كسره مسدد عنه الضريبة وضريبة الجدول المستحقة<sup>(١)</sup>.

ويُراعى عند نقل كمية من الكحول أو السوائل الكحولية أو الكحول المحول للوقود يزيد مقدارها على خمسة لترات من الكحول الصرف، سواء كانت تلك الكمية مستوردة من الخارج أو محلية، من بلد إلى آخر الحصول على ترخيص بذلك من المصلحة، ولا يصدر هذا الترخيص إلا بعد التحقق من الكمية خالصة الضريبة<sup>(٢)</sup>.

ويلتزم كل منتج صناعي أو مستورد للسلع بوضع العلامة المميزة (البندول) على السجائر والمعسل والنشوق والمدغمة، والتبناك، والسيجار وتبغ الغليون والمكبوس، ونييد العنب الطازج، وعصير العنب الموقوف اختماره بإضافة الكحول "بما في ذلك المستلا"، والمشروبات المخمرة،

---

(١) راجع البند ثانياً من المادة (٥٩) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

(٢) راجع البند ثالثاً من المادة (٥٩) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.



والمشروبات الروحية والمشروبات الكحولية المحلاة والمعطرة، ومشروبات كحولية أخرى، ومحضرات كحولية مركبة، ومقطرات طبيعية<sup>(١)</sup>. ولا يجوز للمستورد بيع التبغ الخام لغير المصانع المرخصة والمسجلة لدى المصلحة، وعلى المستورد إخطار المأمورية التابع لها ببيان بالمصانع التي يتم البيع لها وكميات التبغ الخام المباعة لتلك المصانع خلال أربعة أيام من تاريخ البيع على النموذج رقم (١٠٩ ض.ق.م) مع موافاة المأمورية بصورة من صفحة دفتر الخامات المثبت بها هذه المبيعات، وتتولى المأمورية بعد ذلك إخطار المأموريات، كل فيما يخصه<sup>(٢)</sup>.

---

(١) راجع البند رابعاً من المادة (٥٩) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

(٢) راجع البند خامساً من المادة (٥٩) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور بجريدة الوقائع المصرية، مرجع سابق.

## فهرس الموضوعات

٢٧٠	موجز عن البحث
٢٧٣	مقدمة
٢٧٤	المبحث الأول : مفهوم الضريبة
٢٧٧	المبحث الثاني : ذاتية التشريع الضريبي
٢٨١	المبحث الثالث : ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة
٢٨٩	أولاً: عدم الإفراج عن السلع المستوردة إلا بعد أداء الضريبة
٢٩٣	ثانياً: الضريبة الإضافية
٢٩٥	ثالثاً: الحجز الإداري
٢٩٥	رابعاً: امتياز الدين الضريبي
٢٩٦	خامساً: حظر التصرف
٢٩٧	سادساً: حق المصلحة في التصرف في المضبوطات
٢٩٩	سابعاً: الالتزام بنظم الرقابة على دفاتر ومستندات المسجلين
٣٠٣	فهرس الموضوعات