

حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة على القيمة

المضافة

طالب الدكتوراه: عادل معين حبيب

كلية الحقوق - جامعة حلب

إشراف الدكتور: حمود تثار + د. مصطفى عثمان

الملخص

تزايد اهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها، بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية، تسعى إلى أن تحقق من خلالها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلا عن الأهداف المالية، إذ إن السياسة الضريبية تصاغ أهدافها باتساق وانسجام مع أهداف السياسة الاقتصادية بشكل عام ، وقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، وأي بلد ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية .

وضمن هذا السياق يتناول البحث موضوع حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة ، لما لها من أهمية للاقتصاد الوطني في الوقت الحاضر من جانب ولتزايد تطبيقها من قبل العديد من دول العالم من جانب آخر.

ويتكون البحث من ثلاث مباحث، تم التطرق في المبحث الأول منه إلى التزامات المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة وأهم هذه الالتزامات، الالتزام بالتسجيل بمصلحة الضرائب وإصدار الفواتير الضريبية ومسك دفاتر وسجلات منتظمة والإقرار

عن العمليات المحققة، أما المبحث الثاني فتضمن أحقية المكلف في الطعن في تعديل إقرارته الضريبية وتضمن المحور الأول ربط وتعديل إقرار الضريبة على القيمة المضافة أما المحور الثاني فتضمن نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية وإجراءاته ، أما المبحث الثالث فقد تضمن ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، وخلص البحث إلى جملة استنتاجات ووضع التوصيات المناسبة لها.

المقدمة:

إن المتغيرات المتعددة والمتداخلة التي يعيشها الاقتصاد الوطني بشكل عام، والنظام الضريبي على وجه التحديد ، تستلزم إجراء تعديلات جوهرية في التشريعات الضريبية النافذة ، بالشكل الذي يجعل النظام الضريبي يتماشى مع إجراءات استيعاب المتغيرات العالمية والمحلية، شأنه في ذلك شأن النظم الضريبية المختلفة .

فقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح والتطوير الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، واقتصاد اي بلد ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية .

وفي ضوء ما تفرزه المتغيرات المشار إليها فيما تقدم، فانه من الممكن إحداث تغييرات في الهيكل الضريبي باعتماد ضرائب ذات فاعلية تحقق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية ، وفي مقدمة هذه الضرائب وأكثرها أهمية ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax

ويعد انتشار ضريبة القيمة المضافة، أهم التطورات التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة في المجال الضريبي، ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة احد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في 139 بلدا، حيث تسهم في العادة بما يقرب من ربع إيرادات الضريبة الكلية، وعلاوة على ذلك لا يزال هناك عمل كثير جاد في مجال ضريبة القيمة المضافة، ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذ في التزايد، أما البلدان التي اعتمدها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، أما البلدان التي هي قيد التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة أو ما زالت ضمن نطاق تطبيق الضرائب التقليدية، فلا بد للإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء من التعرف على حقوق وواجبات المكلفين بهذه الضريبة، ليتسنى لهم مقارنة الضريبة على القيمة المضافة بغيرها من الضرائب من حيث الايجابيات والسلبيات.

حيث نص قانون الضريبة على القيمة المضافة على مجموعة من الإلتزامات التي تقع على عاتق المكلف لضمان حصول المصلحة على الضريبة المستحقة في موعدها القانوني سواء كان منتجا صناعياً أو تاجر جملة أو تاجر تجزئة، بالإضافة إلى أحقية

المصلحة في ربط وتعديل الإقرار الضريبي المنصوص عليه بالمادة 14 وذلك وفقاً للشروط والأوضاع التي حددتها أحكام المواد 25، 48 من القانون، مع إعطاء الحق للمسجل (المكلف) في الطعن على تعديل المصلحة لإقراراته وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في القانون 67 لسنة 2016م ولائحته التنفيذية طبقاً لأحكام المواد 55 - 56- 57- 58- 59- 60 والمواد من 60 إلى 66 من اللائحة التنفيذية¹. وسوف نوضح تلك الحقوق والالتزامات في المباحث الآتية:

المبحث الأول: إلتزامات المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: أحقية المكلف في الطعن على تعديل إقراراته الضريبية.

المبحث الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الأول

إلتزامات المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة

يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مجموعة من الإلتزامات على المكلف، فرضتها التشريعات الضريبية يتعين عليه الوفاء بها، وذلك لبلوغ القانون الضريبي هدفه الأساسي وهو تحصيل الضريبة المستحقة على نحو صحيح وفي المواعيد المقررة دون تهرب أو تأخير². وذلك عندما يتوافر التكليف في حقه ويصبح مخاطباً بأحكام القانون، فيلتزم بالتسجيل بالمصلحة. وإصدار فاتورة ضريبية عن كل بيع سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة. وكذلك إمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة يقيد فيها أولاً بأول قيمة السلعة أو الخدمات التي يبيعها. وقيمة الضريبة على القيمة المضافة المستحقة

¹ المادة 15 الفقرة الرابعة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

² د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين و وسائلها في دعم الإلتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، دار النهضة العربية، القاهرة عام 2016.

والتي يلتزم بتحصيلها من المكلف الفعلي وتوريدها للمصلحة وفق إقراراته الضريبية الذي يلتزم بتقديمه خلال المدة المحددة لتقديم الإقرار³.

وسوف نوضح تلك الإلتزامات في المطالب الآتية:

المطلب الأول: الإلتزام بالتسجيل بالمصلحة.

المطلب الثاني: الإلتزام بالتعامل بالفواتير الضريبية.

المطلب الثالث: الإلتزام بإمسك دفاتر أو حسابات منتظمة.

المطلب الرابع: الإلتزام بالإقرار عن العمليات المحققة.

المطلب الأول

الإلتزام بالتسجيل بالمصلحة

يلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس أنشطة خاضعة لتلك الضريبة أن يتقدم للإدارة الضريبية للتسجيل، وذلك إذا بلغ حجم أعماله حد التسجيل المقرر بالمادة 16 من القانون⁴. وهذا فإن إلتزام المكلف بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية يعتبر من الإلتزامات الأولية التي يجب عليه المبادرة إلى تنفيذها. بمجرد توافر الشروط التي تجعله مكلفاً في كل من ضريبة المبيعات والقيمة المضافة⁵. ويعد التسجيل بهذه المثابة من أهم الوسائل القانونية لحصر المكلفين في كلتا الضريبتين⁶، وتشجيعاً لنجاح الضريبة على القيمة المضافة أنها أعطت الحق للمصلحة في إعطاء المسجل رقم التسجيل بمجرد استحقاقهم التسجيل وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة⁷، والمكلف هو وسيط بين المستهلك النهائي أو المستفيد من الخدمة والإدارة الضريبية في توريد الضريبة على القيمة المضافة، ويتم تسجيل المكلف بأداء الضريبة إجبارياً أو إختيارياً حسب حد التسجيل المقرر قانوناً، وإن الحكمة من وضع حد للتسجيل هو إعفاء صغار المسجلين من خضوع منتجاتهم للضريبة، وبذلك يوفر فرصة نمو للمشروعات الصغيرة، وتوفير

³ د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1999.3

⁴ المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، والمادة 18 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

⁵ David Goy & John Walter: Vat and property. London.1989.p38.

⁶ د. ممدوح الهبائمي: الحصر الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1993 ص 503.

⁷ المادة 4/16 والتي تنص (وفي حالة عدم تقدم المكلف للتسجيل يعد مسجلاً بحكم القانون....) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة برقم 67 لسنة 2016.

جهد للجهاز الضريبي⁸، وكلما ارتفع حد التسجيل كلما قضى على المصاعب الإدارية التي تنشأ عادة عن خضوع صغار المسجلين للضريبة⁹.

وقد ألزم المشرع الضريبي المصري كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم ببيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه أن يتقدم للتسجيل بطلب على النموذج المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل¹⁰. ولم يتضمن القانون وسائل تحديد كيفية تحديد بلوغ حد الشخص الخاضع للضريبة من عدمه وبالتالي يمكن الرجوع للواقع العملي من خلال فترة تطبيق الضريبة على المبيعات من 1991 وحتى 9/ 2016 والتي حددت وسائل تحديد حد التسجيل بالآتي¹¹:

1- من واقع قائمة الدخل.

2- بالنسبة للجهات التي لا تمسك سجلات وحسابات منظمة يسترشد بالآتي:

أ- حجم الإيرادات الوارد بإقرار ضرائب الدخل.

ب- الربط الضريبي بضرائب الدخل والذي وافق عليه المكلف سواء عن طريق

اللجنة الداخلية- لجنة الطعن- أحكام المحاكم.

وقد اعتبر المشرع الضريبي أن عدم تقدم المكلف للتسجيل بالمصلحة خلال المواعيد

تهرب طبقاً لأحكام المادة 68 والمعاقب عليها بالمادة 67 بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث

Carlos Silvani & Charles : L, invoices. Books of account. And tax return forms of vat the value added tax in Asia – Jakarta.1990,p31.

8 د. طه خيرى طه: مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة المبيعات في قطاع الخدمات في ضوء التشريع

المصري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2001، ص 218.

9 د. شويكار إسماعيل: رؤية مستقبلية للضريبة على القيمة المضافة أعلى درجات تطور الضريبة على المبيعات-

دراسة مقارنة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس، متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية

المصرية للمالية العامة والضرائب عام 2000، ص 137.

10 المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 والمادة 18 من اللائحة

التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017.

11 أ. محمد إبراهيم سليمان، أ. نصر أبو العباس أحمد، الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق،

الطبعة الأولى، القاهرة، 1997، ص 134.

سنوات ولا تجاوز سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين¹².

ويعتبر حد التسجيل ركن أساسي لكافة أنواع الضرائب سواء المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، ويختلف حد التسجيل من بلد إلى آخرى فكلما كان الاقتصاد مزدهراً كلما زادت فيه أعداد المشروعات الكبيرة ذات النصيب الأكبر في الدخل القومي، وبالتالي ارتفع حد التسجيل، وتطبق بعض الدول حدوداً للتسجيل مختلفة على بعض الخدمات المعينة مثل تجارة التجزئة والمهنيين فنجد أيرلندا تطبق حد التسجيل على السلع 25 ألف جنيه استرليني و12 ألف جنيه استرليني على الخدمات بينما هناك دول أخرى تضع حداً واحداً للتسجيل مثل ألمانيا- اليونان- إيطاليا- إسبانيا-تركيا¹³.

وقد قرر المشرع الضريبي أيضاً توحيد مدة التسجيل وفقاً للمادة (16) بثلاثين يوماً لتحقيق العدالة الضريبية بين المسجلين سواء بالنسبة للسلع أو الخدمات على خلاف قانون الضريبة على المبيعات التي كانت محددة بقرارات من وزير المالية حيث كانت المدة 15 يوماً بالنسبة للسلع بقرارات وزير المالية 116/1991 - 129/1991 وبالنسبة لمقدمي الخدمات خلال سنتين يوماً بالقرار رقم 81/1992 والخدمات التي صدر بها قرارات جمهورية. ثم القرار رقم 749 لسنة 2001 بشأن اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على المبيعات والتي نص في المادة 12 ويتعين على كل مكلف بلغت مبيعاته حد التسجيل أو جاوزته في أي سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه خلال الشهر الذي بلغت مبيعاته أو مقابل الخدمات التي قدمها حد التسجيل أو تجاوزته- ونظراً لأنه كان هناك عدم مساواة بين المكلفين في توقيع عقوبة عدم التسجيل خلال المواعيد، حيث كان هناك بعض الشهور 28 يوماً والبعض الآخر 31 يوماً أو 30 مما كان هناك مكلف يوقع عليه العقوبة دون الآخر، وبالتالي فقد حدد قانون الضريبة على القيمة المضافة مدة التسجيل ثلاثون يوماً للمساواة بين جميع الأشخاص الذين يخضعون للضريبة على القيمة المضافة لمنع التفرقة بين المسجلين

¹² المادة 68 الفقرة الأولى: يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 67 من هذا القانون ما يأتي:1- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.

¹³ Ernest Young: International V.A.T.practic and procedures in 21 countries. 1991.p358.

وخضوع بعضهم للعقوبات الجنائية دون الآخرين بسبب اختلاف المواعيد الخاصة بالتسجيل¹⁴.

ويتم توضيح نظام التسجيل بالضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على الوجه التالي:
في فرنسا:

يلتزم المتعهد الذي يعمل في أي نشاط صناعي أو تجاري تتراوح مستويات حد التكاليف 100 ألف دولار في فرنسا، أو مهني يخضع للضريبة أياً كان رقم أعماله السنوي وفي خلال الأسبوعين الأولين من بدء تشغيل النشاط بالتسجيل لدى ضرائب الدخل التابعين لها، وهذا الالتزام يسري على أي نشاط صناعي أو تجاري أو مهني يخضع للضريبة أياً كان رقم أعماله السنوي¹⁵.

وفي تركيا:

التسجيل يجعل الشخص خاضعاً للرقابة الضريبية من قبل السلطات¹⁶، ففي تركيا يلتزم بالتسجيل كل متعهد يجري صفقات خاضعة للضريبة وذلك لدى المأمورية المختصة بصرف النظر عن حجم رقم أعماله السنوي، ويعطى رقم ضريبي يقدم بموجبه القرارات الضريبية وفي حالة امتلاك المسجل لأكثر من منشأة يتقدم المتعهد للتسجيل في المأمورية التي يقع في دائرتها مأمورية الضرائب العامة أو ضريبة الشركات التابع لها¹⁷.

وفي المغرب:

¹⁴ د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات، كلية الحقوق، جامعة بنها، مطابع الدار الهندسية، بدون سنة نشر

¹⁵ مصلحة الضرائب المصرية - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاتة وآخرين- مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، عام 2007، ص15.

- د. أسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص82.

¹⁶ أ. فتحي عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، معهد الدراسات والبحوث الآسيوية - جامعة الزقازيق- عام 2010، ص65.

¹⁷ مصلحة الضرائب المصرية - الضريبة على القيمة المضافة دولياً- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة (مؤلفون مختلفون) ، ترجمة حكيم ميخائيل شحاتة وآخرون، الجزء الأول مصلحة الضرائب على المبيعات- القاهرة - 2000، ص 891.

- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة- دون سنة نشر.

يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بمقتضى القانون رقم 3085 لسنة 1985 والمعدل بالقانون رقم 4306 لسنة 2007 وتطبق الضريبة إذا بلغ حجم المعاملات المكلف 2 مليون درهم أو جاوز ذلك، ويجب على كل شخص خاضع للضريبة على القيمة المضافة أن يدلي خلال الشهر الذي يلي تاريخ بدء العمل⁴، إلى المصلحة المحلية لوضع وعاء الضريبة التي توجد في دائرة اختصاصها المؤسسة الرئيسية للمقاول أو مقر الشركة، بإقرار بالشروع في العمل يحرر وفقاً للنموذج الذي تسلمه الإدارة ويتضمن البيانات التالية¹⁸:

أ- الاسم الشخصي والعائلي والموطن وإذا تعلق الأمر بشركة شكلها القانوني وعنوانها التجاري ومقرها.

ب- طبيعة الأعمال التي يزاولها.

ت- موقع المؤسسة أو المؤسسات الإنتاجية، إذ كان يتولى الإنتاج بنفسه وموقع مؤسسة أو مؤسسات الصانع الذي يقوم بتهيئة مواد أولية يتلقاها من غيره واسمه العائلي وموطنه، إذا كان ينتج بواسطة الغير.

ث- موقع أو مواقع متاجر البيع والوكالات والفروع والمستودعات المملوكة له.

ج- طبيعة المنتجات التي يحصل عليها أو يصنعها بنفسه أو بواسطة الغير.

ح- أسماء المؤسسات التابع لها أو التابعة له وعناوينها التجارية ومقرها.

ويرى البعض أن انخفاض حد التسجيل يؤدي إلى صعوبات في تطبيق الضريبة أهمها عدم قدرة الدولة أو الإدارة الضريبية على إدارة عدد كبير من الخاضعين للضريبة، وهذا ما حدث في كندا ومالطة¹⁹، ومن ناحية أخرى تسمح معظم الدول للمنشآت التي لم تبلغ حد التكاليف بالتسجيل الاختياري لدى الإدارة الضريبية المختصة وذلك لتمكينها من استرداد الضريبة على المدخلات، إذ غالباً ما يشترط لإجراء هذا الاسترداد أن تكون المنشآت البائعة من المسجلين لدى الإدارة الضريبية²⁰.

¹⁸ د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، طبعة عام 1985 - بدون دار نشر.

¹⁹ د. جلال الشافعي: مدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة للضريبة على المبيعات في مصر ومقومات ذلك- ندوة علمية عن تطوير الضريبة على المبيعات في مصر- كلية التجارة- جامعة بنها- بتاريخ 2008/3/19.

²⁰ د. سعيد عبد المنعم محمد: إطار العام للضريبة على القيمة المضافة- بحث منشور بمجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - كلية التجارة- جامعة عين شمس - القاهرة- فبراير 2014.

المطلب الثاني

الالتزام بالتعامل بالفواتير الضريبية

تعتبر الفاتورة الضريبية من أهم المستندات المحاسبية اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ويجب على كل مسجل (مكلف) أن يلتزم بتحريرها عند بيع سلعة أو أدائه لخدمة خاضعة للضريبة²¹، حيث يجب على كل بائع سلعة أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة أن يقدم فاتورة ضريبية للعميل وتكون هذه الفاتورة متضمنة البيانات التالية: سعر الضريبة وقيمة الضريبة المستحقة - الثمن الصافي للسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة (دون الضريبة)²²، فالأصل في الضريبة على القيمة المضافة أن تحرر الفاتورة الضريبية من أصل وصورتين يحتفظ البائع بإحدى الصورتين لأغراض الفحص ويدفع الصورة الثانية مع أصل الفاتورة للمشتري، الذي يستخدم الأصل فيما بعد بخصم ضريبة المدخلات ويحتفظ بالصورة الأخرى لأغراض الفحص أيضاً، على أن القواعد المتعلقة بفواتير الضريبة لا تنطبق على السلع الخاضعة للضريبة بسعر صفر والسلع المستعملة حيث لا يلزم المورد في هذه الحالات بإصدار فاتورة ضريبية²³، ويقصد بالفواتير الضريبية بأنها التي تعد وفق النموذج الصادر من رئيس مصلحة الضرائب ووفقاً للقواعد والإجراءات التي تنظمها اللائحة التنفيذية لقانون ولهذه الفواتير دوراً مهماً في تطبيق الضريبة باعتبارها المستند المؤيد للعمليات الخاضعة للضريبة²⁴. وقد أوجب المشرع الضريبي على المسجل تحرير فاتورة ضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول، وتكون الفواتير من أصل وصورة يسلم الأصل للمشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل لمدة خمس سنوات تالية لإنتهاء السنة المالية التي حررت فيها الفاتورة ويتعين أن تكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها²⁵.

²¹ د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق، جامعة القاهرة، عام 2003، ص31.

²² د. سعيد عبد المنعم محمد: الإطار العام لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، 6.

²³ د. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإدخارية في ظل الاقتصاد، مكتبة الوفا القانونية- الطبعة الأولى- الإسكندرية- عام 2011، ص 99.

²⁴ د. يونس أحمد البطريق، د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، دار الجامعة الجديدة- الإسكندرية- عام 2002.

²⁵ المادة 12 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

وترجع أهمية الالتزام بالفاتورة الضريبية لأنها تعد السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي²⁶، وتمكن الإدارة الضريبية من التأكد من قيمة الضريبة التي تم تحصيلها بمعرفة البائعين كما تمكنها من ناحية أخرى من التأكد من قيمة الضريبة التي يحق للمشتريين خصمها من الضريبة المستحقة عليهم عند قيامهم بإعادة بيع السلعة إلى الآخرين²⁷.

ويقصد بالفواتير الضريبية بأنها التي تعد وفق النموذج الصادر به قرار رئيس مصلحة الضرائب. ولهذه الفواتير دوراً مهماً وفعال في تطبيق الضريبة باعتبارها المستند المؤيد للعمليات الخاضعة للضريبة²⁸، لذلك نصت المادة (13) من القانون على إلزام المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية سواء ورقية أو الكترونية عند بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول، ولقد نصت المادة (13) من اللائحة التنفيذية لقانون 67/2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة على الشروط الواجب توافرها في الفواتير الضريبية التي يحررها المسجل²⁹، وتكون الفواتير من أصل وصورة يسلم الأصل إلى المشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل ويتعين أن تكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها³⁰، على أن تخصص أرقام متسلسلة للفواتير الصادرة عن مبيعات

26 د. أسامة علي عبد الخالق: الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي العشرين، مجلة الجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة فبراير عام 2014.

27 د. سعيد عبد المنعم محمد: الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 6.

28 د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع ابق، ص 45.

29 يشترط أن يوضح المسجل في الفاتورة أو أي مستند يقوم مقامها - قيمة السلع أو الخدمات المباعة بصفة منفصلة عن قيمة الضريبة المستحقة عنها، ثم إجمالي قيمة الفاتورة، وأن يتم إثبات القيمة بالعملة الوطنية، فإذا تم إثباتها بالعملة الأجنبية فيجب على الإدارة الضريبية تحويل القيمة بالعملة الوطنية وفقاً لسعر صرف الدولار بالبنك المركزي وقت إصدار الفاتورة ويتفق ذلك مع قانون الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا والمملكة المتحدة. د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية للنشر- الإسكندرية- عام 2004/2003، ص 552.

- د. أحمد يوسف الشحات، د. عبد الهادي مقل: محاضرات في المالية العامة والقانون المالي- النفقات العامة- الموازنة العامة- التشريع الضريبي - الشافعي للطباعة- المنصورة- بدون سنة طبع.

- د. جلال مطاوع، د. محمد هشام الحموي، د. محمد عبد العظيم رمضان، د. محمود عباس حمدي: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية- الضريبة على المبيعات وضريبة الدمغة - كلية التجارة - جامعة القاهرة - عام 2013/2012 - بدون دار نشر.

30 د. محمد سعيد الشناوي: المحاسبة عن الضرائب غير المباشرة، كلية التجارة- جامعة بنها- عام 1997- بدون دار نشر.

السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة فقط والثانية الخاضعة لضريبة الجدول فقط وأخرى خاضعة للضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول معاً³¹. ونظراً لأهمية الفاتورة الضريبية كأساس لإنضباط المجتمع الضريبي فقد تشدد قانون الضريبة على القيمة المضافة في تعامله مع المسجلين وغير المسجلين فقد اعتبر المسجل الذي لا يصدر فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات المختلفة الخاضعة للضريبة أو إصدار غير المسجل لفواتير شاملة لضريبة تهرباً ضريبياً يعاقب عليها بالمادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وأن إغفال المسجل أي بيان من بيانات الفاتورة جريمة من جرائم التهرب وفقاً للفقرة السادسة والعاشرة المنصوص عليها في المادة 68 من القانون حتى عندما يتم تحريرها بواسطة أجهزة الحاسب الآلي³² والتي تصل العقوبة إلى السجن من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات والغرامة من خمسة آلاف جنيه إلى خمسين ألف جنيه، وهذا يؤدي إلى تقليل وتحجيم انتشار الشركات الوهمية التي تقوم ببيع فواتير المشتريات الوهمية لخصم ضريبة بدون وجه حق أو رد الضريبة مما يثرى على حساب الخزانة العامة³³.

ويتم توضيح الالتزام بإصدار الفواتير الضريبية في عدد من الدول على الوجه التالي

:

في فرنسا:

يلزم القانون المسجل وغير المسجل بإصدار الفاتورة عند قيامهم بالبيع ضماناً في عدم التهرب من الضريبة ويجب أن تحتوي الفواتير على كافة المعلومات الإيجابية الآتية والتي ينص عليها القانون التجاري الفرنسي³⁴:

- اسم وعنوان العميل.

- الثمن الصافي للسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة (دون حساب الضريبة).

³¹ المادة 12 الفقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة والمادة 13 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2016 والتي حددت شكل وضوابط الفاتورة الضريبية.

³² Encyclopedia of value added tax.....,op.cit.p5.33.

- د.جلال مطاوع إبراهيم: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، مرجع سابق، ص 347.

³³ مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل الفواتير والدفاتر والسجلات الواجب الالتزام بها وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - عام 2016 ص5.

³⁴ المادة 289 من مدونة الضرائب الفرنسية والمعدلة بالمرسوم رقم 463 لسنة 2013 بتاريخ 3/ يونيو 2013.

- سعر الضريبة ومبلغ الفات المستحقة.

وبخلاف هذه المتطلبات الخاصة بالفات ينبغي أن تبين الفواتير التي يتم تحريرها كافة المعلومات الإلزامية التي ينص عليها القانون التجاري - اسم المورد أو الشركة - نوع الشركة (شركة مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة وغيرها) وعنوانها ورقم التسجيل ورأس المال وتاريخ الفاتورة ووصف التوريد³⁵، وأن عدم الالتزام بالتعامل بالفواتير لا يسمح باسترجاع الضريبة على المدخلات فالفاتورة تعد بمثابة الشيك لإمكانية خصم ضريبة المدخلات حيث تسمح للمشتري بأن يخصم بنفسه ضريبة المدخلات³⁶.

وفي تركيا:

ألزم القانون المتعهد بالتعامل بالفواتير وذلك لأنها تعتبر من أهم الأنظمة التي تساعد على تثبيت الالتزام الضريبي فيتم تسجيل كل عملية بيع للسلع والخدمات سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها³⁷، وعليه يلتزم كل متعهد في تركيا أن يصدر فاتورة عن كافة أنواع السلع والخدمات التي يوردها المتعهد الآخر وأن يحتفظ بصورة منها ويجب أن تحمل الفواتير أرقاماً متسلسلة وأن تحتوي كل فاتورة على البيانات الآتية: الاسم - رقم التسجيل - تاريخ التوريد - اسم العميل - اسم المأمورية - ووصف السلع والخدمات الموردة³⁸.

وفي المغرب:

يجب على الأشخاص الذين يقومون بالعمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة أن يسلموا إلى المشتريين منهم أو إلى المتعاملين معهم الخاضعين للضريبة المذكورة

³⁵ مصلحة الضرائب على المبيعات - الضريبة على القيمة المضافة دولياً - الجزء الأول- مرجع سابق ص196.
- Allan Bucett: Vat in for cement and appcals manual,2 end, Ed London1990.p43.

³⁶ د. ناصر محمد عبد العزيز: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق جامعة حلوان- القاهرة- عام 2012، ص 443.

³⁷ أ. فتحي محمد عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، مرجع سابق، ص66.

³⁸ د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة المقارنة - إيتراك للنشر والتوزيع- الطبعة الأولى- عام 2007.

فاتورة أو بيانات حسابية مرقمة مسبقاً ومسحوبة من سلسلة متصلة أو مطبوعة بنظام معلوماتي وفق سلسلة متصلة يثبتون فيها زيادة على البيانات المعتادة ذات الطابع التجاري³⁹. وكذلك رقم التعريف الممنوح من قبل مصلحة الضرائب واسم وعنوان المشتري أو العميل وبصفة خاصة مبلغ الضريبة المنفصلة عن ثمن البيع أو الداخلة فيه²، ويعاقب بغرامة من 5000 إلى 50000 ألف درهم لمن يثبت عدم قيامه بالبيع بدون فاتورة ضريبية أو البيع بفواتير صورية بغرض التملص من دفع الضريبة⁴⁰.

المطلب الثالث

الالتزام بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة

أوجب قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على كل مسجل بالمصلحة إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية التي نص عليها القانون طبقاً لنص المادة 13 والتي تنص على (يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر وصور الفواتير المشار إليها في المادة 12 من هذا القانون لمدة خمس سنوات تالية لإنتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر⁴¹. وعدم إتلافها أو تغيير معالمها حتى يتيح للإدارة الضريبية الوقوف على حجم مبيعاته وحقيقة الضريبة التي حصلها من المكلفين الفعليين والمفروض عليه توريدها للمصلحة أو التي قد دفعها على مشترياته ويحق له خصمها⁴².

³⁹ المادة 37 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في المغرب.

⁴⁰ د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص307.

- المادة 49 مكرر من قانون الضريبة على القيمة المضافة في المغرب برقم 3085 لسنة 1985.

⁴¹ انتظام الدفاتر و السجلات يعني: إمساكها طبقاً للقواعد الفنية المعترف بها في مجال المحاسبة، فتكون ذات

صفحات مرقمة ترقيمياً متسلسلاً ومؤيدة بالمستندات التي تؤكد صدق ما يتم تسجيله بها: د. حسين كمال، د. سعيد

عبد المنعم: دراسات في المحاسبة الضريبية، الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق ص109.

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع

سابق، ص570.

- د. يونس أحمد البطريق- د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة- دار

الجامعة الجديدة- الإسكندرية-2002.

- د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، مرجع

سابق، ص32.

⁴² إن الإلتزام بإمساك دفاتر وسجلات المحاسبية منتظمة حتى تتأكد الإدارة الضريبية من صدق إقرارات المكلفين

بمطابقتها بما ورد بدفاترهم وسجلاتهم وصور الفواتير الضريبية التي يحتفظون بها: د. رمضان صديق: الإدارة

الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص126.

وقد أوضحت المادة 14 من اللائحة التنفيذية الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات حيث نصت على: (تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات - خالية من أي كشط أو شطب أو تحشير، أو أي فراغ أو كتابة في الحواشي)⁴³، ويجب على المكلف بيان العمليات الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة في الدفاتر والسجلات وفي حالة عدم التمكن من إمساك هذه الحسابات المنتظمة فإنه يلتزم بإمساك دفتر خاص يقيد فيه العمليات التي يقوم بها بطريقة تؤدي إلى تحديد أرقام أعماله الخاضعة للضريبة ويذكر فيها أولاً بأول كافة العمليات التي قام بها⁴⁴.

ويحق للممولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف الضريبية ويصدر الوزير قرار بتنظيم هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية⁴⁵. كما أن أغلب المنشآت مهما كان حجمها تجد لزاماً عليها أن تحتفظ بشكل ما من أشكال السجلات وقد تستخدم موظفين لهذا الغرض حيث لا يكون المالك متفرغاً لمتابعة كل ما يجري في منشأته⁴⁶. ولذلك فقد وضع قانون الضريبة على القيمة المضافة حداً أدنى للتسجيل هو 500 ألف جنيه وبالتالي تم استبعاد أغلب المنشآت الصغيرة التي يمكن إدارة عملها بدون إمساك سجلات ودفاتر⁴⁷ ونظراً لأهمية إمساك الدفاتر والسجلات فقد شدد المشرع عقوبة عدم إمساكها يجعلها صورة من صور التهرب الضريبي وفقاً للمادة 68 فقرة 11 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وقيدتها

⁴³ المادة 14 من اللائحة التنفيذية للقانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
- د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص203.
⁴⁴ د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص46.
- د. أحمد مصطفى معبد: المشكلات التطبيقية والعملية الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على المبيعات، كلية الحقوق - جامعة بنها- عام 2005- بدون دار نشر، ص22.
- Michel Prouzet: the system common international, Paris no1.59.6. join1971,pp2282-2287.

⁴⁵ د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي، القانون رقم 2005/91- دار النهضة العربية - القاهرة- بدون سنة نشر -ص201.
⁴⁶ د. محمد محمود مصطفى: المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل، دراسة تطبيقية في قطاع الزواج والبللور- رسالة ماجستير- كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة - عام 1997.
⁴⁷ السجلات الواردة بقانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 تتمثل بالآتي: دفتر المشتريات- دفتر المبيعات- دفتر المردودات- دفتر الصادرات- سجل المخازن- دفتر اليومية العام- دفتر الجرد- دفتر ملخص الضريبة... الخ يرجع إلى أهمية كل دفتر ووظيفته إلى المادة 14 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار رقم 66 لسنة 2017.

جناية تهرب عقوبتها السجن لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين وفقاً للمادة 67 من فنون الضريبة على القيمة المضافة وذلك خلاف ما جاء بقانون الضريبة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 الملغى والذي كان يعتبرها مخالفة طبقاً لنص المادة (41) والمعاقب عليها بذات المادة بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه، وهذا يؤدي إلى الالتزام الضريبي ويحد من حالات التهرب الضريبي⁴⁸.

ويتم توضيح الالتزام بإمساك السجلات والدفاتر بالضريبة على القيمة المضافة في عدد من الدول على الوجه التالي :

وفي فرنسا:

ألزم القانون إمساك دفاتر محاسبية منتظمة، وأن سلاسة ويسر العمل في هذه الضريبة دون إحداث مشكلات يعتمد أساساً على إمساك المتعهدين لسجلات تفصيلية دقيقة، لذا تصدر الإدارة الضريبية اللوائح المبسطة الواضحة فيما يختص بتوثيق الضريبة من ناحية إصدار الفواتير وإمساك الدفاتر المحاسبية وتقديم الإقرارات الضريبية⁴⁹، ويعد دفتر المشتريات ودفتر المبيعات أهم الدفاتر التي اتفقت الدول على أهميتها ومنها فرنسا، ويستخدم دفتر المشتريات في تسجيل الإعفاءات الضريبية والمشتريات الخاضعة للضريبة كل على حدة والاحتفاظ به كاملاً ومسجلاً به المشتريات أولاً بأول⁵⁰، ويختص دفتر المبيعات بتسجيل كافة المبيعات سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها أو بسعر الصفر على أن يتم قيد الوعاء الضريبي منفصلاً عن الضريبة المفروضة عليه بالنسبة لسعرها. ولا بد من الاحتفاظ بهذه الدفاتر لمدة ست سنوات يبدأ حسابها من تاريخ آخر عملية مبينة في تلك الدفاتر، كما يجب على كل شخص خاضع للضريبة أن

⁴⁸ المادة 68 من القانون رقم 67 لسنة 2017 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

⁴⁹ د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مكتبة شادي- القاهرة- عام 1991، ص48.

- د. حسين كمال - سعيد عبد المنعم محمد: دراسات في المحاسبة الضريبية- الضريبة على المبيعات- مرجع سابق - ص109

- د. أسعد طاهر: الحقوق و الالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق- ص 203-204.

د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة- مرجع سابق- ص428.

⁵⁰ مصلحة الضرائب المصرية: الضريبة على القيمة المضافة دولياً - دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- مرجع سابق، ص196.

يمسك سجلات البضائع المرسله والمراد نقلها، في حد ذاته أو نيابة عنها في أراضي دولة أخرى في الاتحاد الأوروبي لهذه الدولة⁵¹.

وفي تركيا:

يجب أن يمسك المسجل حسابات بها تفاصيل وبيانات كافية لضمان حسن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، لتمكن السلطات الضريبية من فحص دفاتره وسجلاته والرقابة عليها ويجب أن تشمل الحسابات على البيانات الآتية⁵²:

- وصف الصنفه الخاضعة للضريبة ووعاء الضريبة ومبلغ الضريبة المستحق والمبلغ القابل للخصم.

- وصف الصفقات المعفاة بدون خصم ومبالغ الضريبة المدفوعة على مدخلاتها.

- أي تغييرات في وعاء الضريبة وفي المبالغ التابعة للخصم ومبلغ الضريبة المدفوعة أو الملغاة أو المستردة، ولا يطالب صغار المتعهدين وصغار المزارعين بإمسك سجلات ويجب الاحتفاظ بالسجلات لمدة خمس سنوات من انتهاء السنة التي قدم فيها الإقرار.

وفي المغرب:

أوجب المشرع الضريبي المغربي على كل شخص خاضع للضريبة وفقاً لأحكام المادة 36 من قانون الضريبة على القيمة المضافة بالآتي⁵³:

- أن يمسك سجلات محاسبية منتظمة تمكن من تحديد رقم المعاملات وتقدير مبلغ الضريبة الذي يخصمه أو يطالب باسترجاعه.

- أن يمسك محاسبة تمكنه من تحديد رقم المعاملات الخاضعة للضريبة التي تتجزه مؤسسته وذلك بأن يطبق على كل نشاط من الأنشطة المذكورة القواعد الخاصة بها مع التقييد إن اقتضى الحال بالأحكام الواردة في المادتين 20، 12 من القانون، إذا كان يزاول في آن واحد أنشطة خاضعة للضريبة على القيمة المضافة بصورة يختلف بعضها عن بعض.

⁵¹ المادة 256 من قانون الضرائب الفرنسية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة والمعدلة بالقانون رقم 1347 لسنة 1995 بتاريخ 1995/12/30.

⁵² أفتحي محمد عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار، مرجع سابق - ص 64.

⁵³ د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق- ص 308.

- المادة 36 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

- إذا كان خاضعاً للضرائب المباشرة عملاً بنظام الربح الحقيقي أن يودع بالمصلحة المحلية للضرائب التابع لها خلال الثلاثة أشهر التالية لشهر اختتام السنة المالية نسخة من الموازنة وحساب الحاصلات والتكاليف.

ويجب على كل خاضع للضريبة أن يحتفظ بالدفاتر والحسابات المنتظمة المطلوب إمساكها. بصفة خاصة قوائم الشراء لمدة خمس سنوات، ابتداءً من تاريخ إجراء العملية الأخيرة المبينة في السجل أو من التاريخ الذي حررت فيه المستندات⁵⁴.

المطلب الرابع

الالتزام بالإقرار عن العمليات المحققة

يلتزم الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بتقديم إقرار شهري عن العمليات الخاضعة للضريبة أو سداد الضريبة من واقع هذا الإقرار، ويمكن أن يقدم هذا الإقرار كل ثلاثة شهور إذا كانت الضريبة واجبة الدفع أقل من حد معين، ويلتزم الممول بتقديم هذا الإقرار حتى ولو لم يتم خلال فترة المحاسبة الضريبية بأي عمليات خاضعة للضريبة⁵⁵. والإقرار الضريبي عبارة عن إخطار يقدمه المكلف لإدارة الضريبة في نهاية كل فترة ضريبة وخلال المهلة المحددة قانوناً يقر فيه عن إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية وكذلك عن قيمة الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض بمعرفة الإدارة الضريبية، ويجب مراعاة النموذج الذي تعده الإدارة الضريبية في هذا الخصوص واجب سواء في ضريبة المبيعات أو في الضريبة على القيمة المضافة⁵⁶، ويلتزم المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة كما أوضحت بذلك أحكام المادة الرابعة من القانون على أن (يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص

⁵⁴ د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص428.

⁵⁵ د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع يابوق، ص49.

⁵⁶ د. أمين السيد لطفي: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، عام 1991، ص 268.

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق، ص588.

عليها في هذا القانون)⁵⁷. ويلتزم قانون الضريبة على القيمة المضافة بتقديم نوعين من الإقرارات هما الإقرار الدوري والإقرار الوقتي:

أولاً: الإقرار الدوري:

ألزم المشرع الضريبي المسجل بالمادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67 لسنة 2016م بالإقرار عن حجم مبيعاته من السلع أو الخدمات والضريبة المستحقة حيث نصت على (على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الاحول وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية على أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدي الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو)⁵⁸. وقد أكد على ذلك الالتزام بالإنزامة بتقديم الإقرار ولو لم يحقق ببيعاً لسلع أو أدى خدمات خاضعة للضريبة، أي ولو لم تستحق عليه أية ضريبة خلال فترة الإقرار⁵⁹.

وفي حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي فمن حق المصلحة تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير⁶⁰، وهي ذات المادة 16 من قانون الضريبة العامة على المبيعات (الملغاة) بذات المواعيد والإجراءات ولم يغير المشرع الضريبي أي قواعد بها⁶¹.

ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة لبعض المصدرين أو المستوردين الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد اذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة دون

⁵⁷ المادة 4 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

⁵⁸ مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين - دليل واجبات وحقوق المسجل وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - سبتمبر- 2016، ص8.

- نصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى- القاهرة -عام 1997.

- المادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.
⁵⁹ د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق، ص590.

⁶⁰ يرجع بالتفصيل لأحكام المادة 14، 55 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة

60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.

⁶¹ د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص48.

حاجة الى تقديم إقرار شهري⁶². ويختلف الشكل القانوني للإقرار الضريبي باختلاف الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل على النحو التالي⁶³:

1- إقرار ضريبي على مبيعات المسجل من السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة فقط وهو النموذج رقم (10) ض.ق.م.

2- إقرار ضريبي على مبيعات المسجل من السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط، وهو النموذج رقم (100) ض.ق.م.

3- إقرار ضريبي على مبيعات المسجل على السلع والخدمات الخاضعة لضريبي الجدول وضريبة القيمة المضافة معاً على نموذج (10/100) ض.ق.م. وهذا ترجع أهمية الإقرار الضريبي في قوانين الضرائب⁶⁴ للآتي:

أ- يتخذ أساساً لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة.

ب- يعتبر وسيلة هامة من وسائل تحصيل الضريبة المستحقة على المسجل المكلف بتوريدها.

ت- وسيلة من وسائل الرقابة على المسجلين الذين تم الشراء منهم.

ث- وسيلة هامة من وسائل الحصر.

وتعمل التشريعات الضريبية عامة على أنه لا يستفيد الممول أو المكلف من تأخير الوفاء بالضريبة وذلك باستثمار أموال الضرائب المتأخرة في نشاطه الخاص، أو ادخارها. والحصول على ربح أو فائدة وذلك بتقرير مقابل تأخير يزيد عن معدل سعر الفائدة أو معدل التضخم في قيمة النقود يضاف إلى قيمة الضرائب المتأخرة حتى يفكر المكلف جيداً في نتيجة تعمه التأخير في أداء الضرائب في الميعاد المحدد وما قد يسفر عنها من زيادة في الديون الضريبية عليه بأكثر من الربح أو الفائدة التي يمكن أن تعود عليه

⁶² المادة 16 من اللائحة التنفيذية للقانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

- صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم 238 لسنة 2018 بتاريخ 2018/1/28 بتفويض رئيس المنطقة المختصة في الموافقة لبعض المصدرين أو المستوردين أو بعض مؤدي الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين في السنة على الإنكفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة إذا ما قورنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في ذات الفترة دون الحاجة إلى تقديم إقرار شهري طبقاً لنص المادة 16 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

⁶³ د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة،

مرجع سابق، ص48.

⁶⁴ د. أمين السيد لطفى: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص168.

في حالة استيفائه تلك الديون دون سدادها⁶⁵، ويشترط لصحة تقديم الإقرار الضريبي الآتي⁶⁶:

1- تقديم الإقرار الضريبي خلال الميعاد القانوني وفق المادة 14 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة، والمادة 16 من اللائحة التنفيذية خلال الشهرين التاليين لإنهاء كل فترة ضريبية، وإقرار شهر إبريل في اليوم الخامس عشر من شهر يونيو.

2- يجب تقديم الإقرار الضريبي الشهري مقروناً بسداد الضريبة. وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الاحول.

3- يجب تقديم الإقرار الضريبي الشهري في الميعاد القانوني ولو لم يكن حقق ببيعاً خلال فترة المحاسبة وفقاً للمادة 14 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة والمادة 39، 16 من اللائحة التنفيذية⁶⁷.

ثانياً: الإقرار الوقتي:

ألزم قانون الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للمادتين 32، 17 منه على: غير المسجل الذي يتلقى خدمة مستوردة من شخص غير مقيم بأن يقدم إقراراً عن هذه الخدمة

⁶⁵ د. رمضان الصديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص121.
⁶⁶ د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص 49-48.

- أ. نصر أبو العباس أحمد- أ. محمد إبراهيم سليمان: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016، ص 84-142.

⁶⁷ نصت المادة 39 من اللائحة على (على المسجل أداء الضريبة دورياً إلى المأمورية المختصة وفق إقراره الشهري في الموعد المنصوص عليه بالمادة 14 من القانون - ويجوز لرئيس المصلحة تحديد جهة السداد ووسيلته)، وهذا وقد قررت المصلحة ابتداءً من شهر مارس 2001 بالسماح للمسجلين بتقديم إقراراتهم الضريبية مسحوبة بالسداد إلى أحد فروع البنك الأهلي، ويرجع ذلك بالتفصيل: أ. محمد محروس محمد: الضريبة على المبيعات أحكام تجار الجملة والتجزئة، بدون دار نشر وبدون سنة نشر- مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات ص117، وهذا ويمكن الاستفادة من تجربة تايلاند إذا أنها تسمح لكبار المسجلين بتقديم إقراراتهم الضريبية مسحوبة بالسداد باستخدام شبكة الإنترنت: أ. أماني كارم: تجربة تايلاند في سداد الضريبة عن طريق الانترنت - دليل أبحاث وحدة البحوث المقارنة - قطاع البحوث الضريبية - مصلحة الضرائب على المبيعات من الفترة 1996 حتى 2001 ص351-354. وقد أثبتت التجربة أن استخدام البنوك في تحصيل الضريبة قد أحرز نجاحاً بصفة عامة بعد استخدامها في تلقي المدفوعات، ويعد التحصيل من خلال البنوك هو من قبيل خصخصة عملية التحصيل الضريبي وقد نجحت البرازيل والأرجنتين وإيطاليا واليابان والمكسيك وإسبانيا في استخدام البنوك... ويرجع ذلك: د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص23.

ويؤدي الضريبة المستحقة عليها خلال ثلاثين يوماً من تلقي الخدمة المذكورة⁶⁸، وهذا النوع من الإقرارات يمكن أن يكون لمرة واحدة، ويمكن أن يتكرر بتعدد الخدمات المستوردة من أشخاص غير مقيمين وغير مسجلين، ويعتبر إقراراً وقتياً، لأنه موقوت بواقعة تلقي الخدمة، ومحدد بثلاثين يوماً من تاريخ تلقيها، ومع ذلك فإنه تسري عليه ما يسري على الإقرارات الدورية الأخرى من أحكام، وخاصة ما يتعلق بالضريبة الإضافية⁶⁹.

ثالثاً: الإقرار الإلكتروني:

قرر وزير المالية تفعيل خدمة تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً " أون لاین" عبر الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية من أجل التيسير على الممولين والمسجلين للضرائب بحيث لا يحتاجون إلى التردد دورياً على المأموريات لتقديم تلك الإقرارات خاصة أنها تكون شهرية في. ضرائب القيمة المضافة، في حين يقدم الإقرار الضريبي مرة واحدة سنوياً في ضرائب الدخل، لافتاً إلى أن هذا التطور في ميكنة تقديم الإقرارات الضريبية يدعم جهود الحكومة في تحسين ترتيب مصر في مؤشر ممارسة الأعمال بالتقارير التي تصدر عن المؤسسات الدولية المعنية بقياس تنافسية الدول وقدرتها على جذب الاستثمارات الأجنبية⁷⁰.

⁶⁸ أ. محمد إبراهيم سليمان، أنصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016، مرجع سابق، ص225.
⁶⁹ د. رمضان صديق: لضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والتشريع المقارن، دار النهضة العربية- القاهرة 2017.

ص587.

⁷⁰ د. محمد معيط – وزير المالية – إزام الممولين والمسجلين بالضرائب بالتقدم بإقراراتهم إلكترونياً من أول أكتوبر المقبل – على أن يبدأ جريبياً من أول يوليو – المصدر – وزارة المالية – بتاريخ 2018/7/5.

ويتم توضيح الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في عدد من الدول على الوجه التالي :
فرنسا:

ألزم المشرع التشريع الفرنسي الممولين بتقديم الإقرارات الشهرية أو كل ثلاثة شهور، وسداد الضريبة من واقعها مع إجراء تسوية نهائية للمسدد في نهاية العام، مع السماح بترحيل الرصيد الدائن في الإقرار الشهري إلى إقرارات الشهور التالية⁷¹، ويقوم المسجل بتقديم الإقرار الشهري في فترة تتراوح ما بين اليوم الخامس عشر واليوم الرابع والعشرين من نهاية الشهر الذي تمت فيه الصفقة المقررة عنها بالإقرار وفي عام 1990 قامت بتعديل القواعد الخاصة بالفترة الضريبية الخاصة بصغار التجار حيث سمح لهم بالتقدم بالإقرارات كل ثلاثة أشهر مهما بلغت قيمة الضريبة المستحقة⁷². وقد ألزم المشرع الفرنسي المكلف بالالتزام بالنموذج الذي تعده الإدارة الضريبية بشأن الإقرار الضريبي⁷³، ويرفق بالإقرار شيكاً بقيمة الضريبة المستحقة ويقدم الإقرار على فترات ربع سنوية في خلال الشهر التالي للفترة الضريبية وقد أجاز القانون فترة سماح بعد الشهر سبعة أيام أخرى، ويلتزم المكلف بتقديم الإقرار حتى ولو لم يكن هناك ضريبة مستحقة عليه نتيجة عدم وجود مبيعات أو خدمات قام بها ويقدمه صفرى ويحتفظ بالمستندات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة لمدة ست سنوات كحد أقصى تبدأ بنهاية السنة محل الفحص، ويلتزم بتقديم هذه المستندات لمأمور الفحص في أي وقت يطلبها، وفي حالة

71 أ. إبراهيم علي عبد الرزاق، أ. أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات للقانون واللائحة التنفيذية، الجزء الثالث- الطبعة الأولى- عام 1997، ص 427.

72 الضريبة على القيمة المضافة دولياً- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- مصلحة الضرائب على المبيعات- مرجع سابق- ص 197.

73 ابتداء من تاريخ العمل بقانون المالية الصادر سنة 1990 أصبحت الفترة الضريبية ثلاثة شهور، عندما لا تتجاوز الضريبة السنوية المستحقة اثنا عشر ألف فرنك فرنسي، فإن تجاوزت هذا المبلغ وجب أن تكون الفترة الضريبية شهراً ميلادياً واحداً، وفي الحالة الأولى يلتزم المسجل بتقديم أربعة إقرارات، فضلاً عن إقرار سنوي نهائي: المادة 287 من المدونة العامة للضرائب في فرنسا.

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات - معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق، ص 599.

عدم تقديم الإقرار الضريبي يحق للمصلحة تقدير الضريبة جزافياً وللمكلف حق الاعتراض عن هذا التقدير أمام المحاكم المختصة⁷⁴.

وفي تركيا:

يلتزم كافة المتعهدين بما في ذلك متلقو الخدمات الاولية بتقديم الإقرار شهرياً، أما الأشخاص الذين يمسكون سجلات حسب نظام إمساك الدفاتر المبسط فيطلب منهم التقدم بإقرارات سنوية فقط⁷⁵.

وفي المغرب:

يجب على كل شخص خاضع للضريبة على القيمة المضافة في خلال العشرين يوماً أن يقدم للمأمورية التي يوجد فيها المقر الرئيسي الإقرار الدوري برقم الأعمال⁷⁶، ومن الضروري أن تشمل الإقرارات سواء الشهرية أو الربع السنوية جميع العمليات التي أنجزها الخاضع للضريبة⁷⁷:

أ- الإقرار الشهري: يتعين على الملزمين الخاضعين للضريبة وفقاً لنظام الإقرار الشهري أن يودعوا قبل نهاية كل شهر بمكتب المحصل المختص التابع له مقر نشاطهم، إقراراً برقم معاملاتهم المنجز خلال الشهر المنصرم ويقوموا في نفس الوقت بدفع مبلغ الضريبة المطابقة له، ويخضع لهذا النظام وجوباً: الخاضعون للضريبة الذي يساوي رقم أعمالهم المفروضة عليه الضريبة والمحقق خلال السنة المنصرمة مليون 1000000 درهم أو يتجاوزه، وكل شخص ليس له مؤسسة بالمغرب، ويقوم بعمليات خاضعة للضريبة⁷⁸.

⁷⁴ د. اسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق و الالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص109.

⁷⁵ أ. فتحي محمد عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر- مرجع سابق ص66.

- مصلحة الضرائب المصرية، الضريبة على القيمة المضافة دولياً- مرجع سابق- ص 894.

⁷⁶ المادة 26 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

⁷⁷ د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 299-300.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص424.

- المادة 26 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

⁷⁸ (يلتزم كل شخص أيضاً ليست له مؤسسة بالمغرب ويقوم بعمليات خاضعة للضريبة) المادة 26 من القانون رقم 3085 لسنة 1985.

ب-الإقرار الربع سنوي: يتعين على الملزمين الخاضعين للضريبة وفقاً لنظام الإقرار الربع سنوي أن يودعوا قبل نهاية الشهر الأول من كل ربع سنة لدى محصل الضرائب التابع له مقر نشاطهم، إقراراً برقم المعاملات المنجز خلال ربع السنة المنصرم، ويقوموا بنفس الوقت بدفع مبلغ الضريبة المطابقة له، ويخضع لهذا النظام: الخاضعون للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المفروضة عليه الضريبة والمحقق خلال السنة المنصرمة عن مليون 1000000 درهم، الخاضعون للضريبة الذين يستغلون مؤسسات موسمية وكذلك الذين يزولون عملاً دورياً أو يقومون بعمليات عرضية- الخاضعون للضريبة الجدد فيما يخص السنة المدينة الجارية⁷⁹.

ت-الإقرار الإلكتروني: يجوز للخاضعين للضريبة أن يدلوا إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة وفق الشروط المحددة بقرار الوزير المكلف بالمالية، وتكون للإقرارات الإلكترونية المذكورة نفس الآثار القانونية للإقرارات المحررة وفق نموذج مطبوع تعدده الإدارة المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب⁸⁰.

المبحث الثاني

أحقية المكلف في الطعن على تعديل إقرارته الضريبية

أعطى قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67 لسنة 2016م (الحق لمصلحة الضرائب مراجعة وتعديل الإقرار خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار) و أوجب على المصلحة إخطار المسجل بتعديل أو تقدير الضريبة بأي وسيلة سواء بخطاب مسجل أو أي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً للقانون التوقيع الإلكتروني يتحقق بها العلم اليقيني⁸¹. وذلك بعد قيام مصلحة

⁷⁹ المادة 27 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

⁸⁰ أ. عبد الوهاب الناصري الدرعي: رئيس مصلحة التشريع للضريبة على القيمة المضافة بالمديرية العامة للضرائب بالمغرب- حول تجربة المملكة المغربية بخصوص إحداث الضريبة على القيمة المضافة - المؤتمر المنعقد يومي 3-4 سبتمبر 2007 بدمشق تحت عنوان: رؤى في الإصلاح المالي والضريبي: التجارب والتحديات- سوريا 2007، ص11.

⁸¹ المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 17 من اللائحة التنفيذية والتي تنص (في تطبيق أحكام المادة 15 من القانون للمأمورية المختصة تعديل الإقرارات المقدمة في حالة عدم مطابقتها من واقع أي بيانات أو مستندات واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل ما يستحق من ضريبة وضريبة الجدول طبقاً لأحكام القانون).

الضرائب بفحص سجلات ودفاتر المسجل ومطابقة ما جاء بها من بيانات مع الإقرار الضريبي والتحقق من واقع الفحص والمستندات أن هناك مبرر لتعديل الضريبة السابق للمسجل الإقرار عنها⁸²، وقد أعطى القانون الحق لصاحب الشأن في الطعن على تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات التي حددها قانون الضريبة على القيمة المضافة، حيث نصت المادة (56) الفقرة الثانية على (ويكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير). إن كان له من الأسانيد التي تثبت عدم صحة هذا التعديل وحددت المادة 56 من القانون 67 لسنة 2016م إجراءات الطعن وسوف نوضح نظام الطعن في مصر وبعض الدول الأخرى على النحو التالي⁸³:

المطلب الأول: ربط وتعديل إقرار الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثاني: نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية وإجراءاته.

المطلب الأول

ربط وتعديل إقرار الضريبة على القيمة المضافة

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب على الممول دفعه أي تحديد دين الضريبة، ولا يصبح دين الضريبة واجب التحصيل إلا بعد إخطار الممول بربط الضريبة عليه ونبين ذلك في الفروع التالية⁸⁴:

الفرع الأول: الربط الذاتي للضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: مراجعة وتعديل الإقرار الضريبي.

الفرع الثالث: تقدير الضريبة بواسطة الإدارة الضريبية.

⁸² أ نصر أبو العباس أحمد، أ. محمد إبراهيم سليمان: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل

أحكام القانون (2016/67) مرجع سابق، ص237.

⁸³ يلاحظ أن المواعيد المقررة للتظلم متعلقة بالنظام العام ومن ثم يترتب على عدم مراعاة هذه المواعيد سقوط الحق في الأجزاء بمجرد قوات المواعيد المقررة قانوناً – برجع في ذلك بالتفصيل- د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص50.

- حكم محكمة النقض المصرية 2622 لسنة 57 ق الصادر بجلسة 1994/1/19 والحكم رقم 2013 لسنة 60 بتاريخ 1998/2/9 في المستحدث من المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية – في قضاء المحكمة للدستورية العليا- الدوائر المدنية والتجارية والجناحية بمحكمة النقض- للمستشار إبراهيم سيد أحمد- منشأة المعارف- الإسكندرية عام 2002، ص238.

⁸⁴ د. عاطف صدقي، ديونس أحمد البطريق: المالية العامة، مكتبة الكتب العربية- القاهرة- عام 2002/2001.

- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص55.

الفرع الأول

الربط الذاتي للضريبة على القيمة المضافة

إن الضريبة على القيمة المضافة تقوم بالأساس على التقدير الذاتي والتقارير المحاسبية⁸⁵. ويقوم التقدير الذاتي للضريبة والالتزام الطوعي على تأدية المكلف طواعية ما عليه من. إلتزامات ضريبية أساسية مع تدخل محدود من جانب موظفي الإدارة الضريبية، ويتحقق ذلك من خلال قيام المكلف بحساب التزامه الضريبي وإعداد تقديم الإقرار في المواعيد القانونية مع الضريبة المستحقة عليه إلى السلطة الضريبية المختصة⁸⁶. وفي حالة عدم قيامه بذلك فإن الإدارة الضريبية يمكنها اتخاذ الإجراءات الخاصة الإلزامية بما في ذلك تطبيق العقوبات المحددة في القانون⁸⁷.

ويقوم الإلتزام الطوعي جنباً إلى جنب مع نظام الربط الذاتي الذي يجعل الممول ملتزماً بأن يقوم بنفسه بتحديد ودفع الضريبة المستحقة عليه بصورة صحيحة وفي الوقت المناسب⁸⁸، وارتبط تطور النظام الربط الذاتي في معظم الدول التي اتبعته مثل فرنسا، والمملكة المتحدة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، لأن نظام الربط الذاتي يعد من أهم مزايا الضريبة على القيمة المضافة والذي يحدد المكلف ما يدفعه وما له استرداده⁸⁹.

وبالتالي يتم تقدير الضريبة ذاتياً من قبل الممول أو المكلف لأنه وحده الذي يستطيع أن يحدد وبدقة إلتزاماته الضريبية وحجم مبيعاته والضريبة المستحقة عليها عن طريق إقرار يتقدم به أو يقدمه شخص من الغير، ويقتصر دور مأمور الضرائب على

⁸⁵د. جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الخاصة للدراسات والنشر، لبنان، عام 2002، ص125.

⁸⁶د. علي أحمد زين: تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية والضرائب- كلية التجارة - جامعة عين شمس- عام 2014، ص17.

- للتفصيل: تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة والتجارب والقضايا، مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، روما 15،19 مارس 2005 ص28.

⁸⁷د. سعيد عبد المنعم محمد: آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص16.

⁸⁸د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة-دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها في دعم الإلتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة وع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص181.

⁸⁹Alan A Tail: the value added tax : international practice and problems. International mometry fund publications 1989.p.66.

المراجعة لما يقر به الممول عن نفسه والحكم على مدى صحة الإقرار بناء على مؤشرات علمية وأسس موضوعية⁹⁰.

وقد أخذت اليابان بهذا النظام لتأكيد معرفة الممولين بأهمية الضريبة وحفزهم على تقديم الإقرار ودفع الضريبة الصحيحة إختيارياً⁹¹، ولتحقيق هذا الهدف اتبعت المحاور الآتية:

1- توفير البيئة الملائمة لتقديم الإقرار الصحيح ودفع الضريبة إختيارياً من خلال الاتصال بالمولين عن طريق العلاقات العامة وإصدار الأدلة العامة الإرشادية وتقديم الاستشارات وقيام موظف الضريبة أثناء لقائه بالمول بتعريفه بالنظام الضريبي وتشجيعه على النظام التطوعي.

2- التنفيذ الحاسم والدقيق للقانون.

3- تطوير الموارد البشرية والوسائل المادية المرتبطة بنظام الربط الذاتي.

وقد أخذت مصر بنظام الربط الذاتي في مجال الضرائب على الدخل حيث اعتبر المشرع أن الإقرار المقدم من الممول ربط للضريبة ليس للمصلحة أن تعدل هذا الربط إلا بموجب بيانات واردة بالإقرار تؤيدها مستندات تخالفها، كما لا يجوز للمصلحة الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة المستند الإقرار عليها. إلا إذا أثبتت المصلحة عدم صحتها بموجب مستندات تقدمها⁹²، وقد أدى ذلك إلى تخفيف أو تقليل الكثير من المنازعات التي كانت تثور بين مصلحة الضرائب والممولين حيث كان الحكم في السابق أن تهدر

⁹⁰ د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مكتبة الكتب العربية، القاهرة عام

2002/2001، ص254.

- د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، الدار العربية الحديثة - الإسكندرية- عام 1982، ص125.

- د. يسري أبو العلا، د. ماجدة أحمد شلبي، د. أحمد مصطفى معبد، د. عصام حسني: المالية العامة والتشريع الضريبي، التعليم الفتوح- كلية الحقوق جامعة بنها-دون سنة نشر وبدون دار نشر.

⁹¹ د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة-دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة وع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق ، ص75.

⁹² م89 من القانون 91/ 2005 والتي نضت على (تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار)

مصلحة الضرائب دفاتر الممول وسجلاته ولا تعند بها في حالات كثيرة واسعة وغير منضبطة⁹³.

وأدى ذلك إلى قيام المشرع الضريبي بالنص على الأخذ بالربط الذاتي في الضريبة على القيمة المضافة والذي لم يكن موجوداً بالضريبة العامة على المبيعات (الملغاة) حيث نص بالمادة (48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة على: (في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة أو ضريبة الجدول أو تعديل الإقرار المقدم المسجل إلا بناء على بيانات أو مستندات متاحة لديها وخلال 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)⁹⁴.

ويشترط لنجاح أسلوب الربط الذاتي توافر مستوى عالي من الأخلاق ودرجة مرتفعة من الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع والممولين، ولما كانت هذه المتطلبات يندر توافرها في العصور الحديثة فإن السير على مراقبة هذا الأسلوب يقتضي توافر إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة حتى يمكنها مراجعة هذه الإقرارات والتأكد من سلامة الدفاتر والسجلات والمستندات والتحقق من صحة البيانات الواردة بها ووضع عقوبات رادعة لمن يقدم بيانات غير صحيحة أو يرتكب طرق احتيالي للتهرب من الضريبة⁹⁵.

الفرع الثاني

مراجعة وتعديل الإقرار الضريبي

أعطى قانون الضريبة على القيمة الحق لمصلحة الضرائب أن تعدل الإقرار الضريبي المقدم من قبل المسجل على النموذج المعد لهذا الغرض بمعرفة الإدارة الضريبية⁹⁶، حيث نصت المادة 15 من القانون على: (على المصلحة تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار

⁹³ د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 – دار النهضة العربية- القاهرة- بدون سنة نشر.

⁹⁴ المادة 48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 57 من اللائحة التنفيذية.

⁹⁵ د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية- الإسكندرية- عام 1999- ص97.

⁹⁶ د. أمين السيد لطفي: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، دار النهضة العربية – القاهرة- عام 1991.

عن أية فترة ضريبية وذلك من خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقاً لحكم المادة 14 من هذا القانون) وذلك وفقاً للشروط الآتية⁹⁷:

1- إذا توافر لدى مصلحة الضرائب الأدلة والقرائن لإثبات أن ما جاء بإقرار المسجل لا يعبر عن الواقع الفعلي لنشاطه.

2- إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقرار المسجل.

3- أن يتم فحص ومراجعة الإقرار وتعديله خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي، وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مضي السنوات الثلاث الأولى امتنع عليها احتساب ضريبة إضافية.

4- أن تقوم المصلحة بإخطار المسجل بالتعديل والاسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موسى عليه مصحوباً يعلم الوصول بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني⁹⁸.

وإن فحص الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف ومراجعتها أمر ضروري بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، وذلك لأن بعض المكلفين يتقدموا بإقراراتهم متضمنة أعمالهم بأقل من حقيقتها والمغالاة في السلع والخدمات المعفية من الضريبة، وتؤدي المراجعة الدقيقة إلى تزايد الإقرارات الصحيحة من المنشآت التي تمت مراجعتها وتؤدي إلى حرص المنشآت الأخرى على تقديم إقراراتهم حقيقية وبحجم مبيعاتهم الفعلية⁹⁹. كما يؤدي الفحص إلى حصر وإظهار حالات عدم الالتزام بحيث يتم فحصهم بموضوعية وتوجيههم بعد ذلك إلى الأسلوب الأمثل والصحيح وللفحص أهمية أخرى في تحقيق

⁹⁷ د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة،

مرجع سابق، ص50.

⁹⁸ الفقرة الثانية من المادة 15 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

⁹⁹ د. عبد المنعم عبد الغني علي: نظرية الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص80.

فروق ضريبية تستحق للخرانة العامة مما يؤدي إلى تحقيق الربط المحدد وتحديد مدى مصداقية الإقرارات المقدمة من المسجلين دورياً¹⁰⁰.

ونظراً لكثرة عدد المكلفين (المسجلين) بالضريبة على القيمة المضافة الأمر الذي يصعب على مصلحة الضرائب مراجعة كل المنشآت سنوياً لهذا فقد تضمنت تشريعات العديد من الدول مراجعة وفحص إقرارات المسجلين كل ثلاث سنوات، وعملت كافة الإدارات الضريبية في نظم الضرائب في العالم على تشجيع الالتزام الاختياري لدى كافة المسجلين حتى يتقدموا طواعية بإقرارات صحيحة وسليمة تعبر عن حقيقة نشاطهم ورفع نسبة الالتزام الطوعي لديهم¹⁰¹، بالإضافة إلى أن المراجعة والفحص لضريبة القيمة المضافة لا تقتصر على الإقرارات فحسب بل تشمل فحص الفواتير ودفاتر اليومية وسجل المبيعات للتأكد من أن الضريبة طبقت على جميع السلع الخاضعة لها، وأن هذه السلع أو الخدمات لم تسجل على أنها معفاة من الضريبة¹⁰²، الأمر الذي أدى بالمشرع إلى زيادة فترة المراجعة والفحص من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات لتتمكن المصلحة من فحص أغلب المسجلين لديها¹⁰³.

¹⁰⁰ د. أسعد طاهر أحمد: ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة الشهدان- القاهرة- 2001 ، ص305-306.

¹⁰¹ د. محمد مصطفى أحمد: المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيرها على ضريبة الدخل- دراسة تطبيقية في قطاع الزجاج والبللور، مرجع سابق، ص83.

- أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات المنشور رقم 40 لسنة 1992 والذي تضمن على أن تكون الفحوص انتقائية (تكون الفحوص انتقائية بطريقة العينة إلا في الحالات التي يرى إجراء فحص شامل لها، صدرت بتاريخ 1992/5/30) هذا وأن أسلوب الفحص الانتقائي يمكن أن يحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي ويشجع الالتزام الطوعي ويرفع نسب الالتزام: د. عبد الحميد عبد المعطي: إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة فاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق في الضريبة على المبيعات، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة قناة السويس- عام2007.

¹⁰² د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 79.

¹⁰³ بعد الانتهاء من فحص الإقرارات والمستندات و الدفاتر والسجلات يقوم الفاحص بإعداد تقرير بنتيجة الفحص على نموذج (207 فحص) والتي تسفر عن إحدى الحالات التالية: الحالة الأولى: اعتماد ما جاء بأوراق المسجل بعد التحقق من صحتها ومطابقتها لما جاء بالمستندات و الدفاتر والسجلات المنتظمة الأمانة وبالتالي تكون الضريبة المستحقة هي نفس الضريبة التي تظهرها الإقرارات المقدمة والتي قام المسجل بتوريدها إلى إدارة الضريبة على القيمة المضافة.

الحالة الثانية: إذا تبين للفاحص أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراراته كان له تعديل القيمة الخاضعة للضريبة وتتحصر الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تعديل الضريبة الواردة بالإقرارات في الآتي:

- 1- الخطأ في حساب قيمة المبيعات ووعاء الضريبة.
- 2- الخطأ في حساب قيمة الضريبة.
- 3- إصدار فواتير مبيعات بدون ضريبة اعتقاداً بأنها معفاة مع عدم وجود مبرر قانوني لذلك.
- 4- الخطأ في قيمة التسويات السالبة عند حساب المردودات المبيعات، لعدم وجود إشعار يفيد ذلك.

ولذلك تأتي أهمية الفحص الضريبي، في أنه يعمل على حماية الحصيلة الضريبية من الضياع أو النقصان، وتحديد الضريبة المستحقة على كل مكلف على نحو صحيح، مما يحقق العدالة الضريبية بأن يتحمل المكلف العبء الضريبي الملائم لمقدرته التكاليفية، ومحاربة حالات التجنب الضريبي غير المشروع أو الغش الضريبي المحظور¹⁰⁴.

ويمكن توضيح مراجعة وتعديل الإقرار الضريبي في بعض الدول الأخرى على النحو التالي :

في فرنسا:

أجاز المشرع الضريبي لجهة الإدارة الضريبية بمراجعة وتصحيح أي عملية ضريبية خلال ثلاث سنوات وتنتهي في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي تلك العملية عندما تتزامن السنة المالية مع السنة الميلادية، وقد أعطى الحق لأي متعهد أو مكلف المطالبة بخصم ضريبة المدخلات التي لم يتضمنها إقراره الضريبي خلال السنة الميلادية الثانية لتقديره الإقرار، وكذلك المطالبة بتخفيض الضريبة المستحقة عليه أو استردادها إذا كان هناك خطأ في تقديرها عليه ويتقدم بطلب التصحيح إلى المأمورية المختصة قبل انتهاء السنة الميلادية الثانية التي تلي تقدير الضريبة أو سدادها¹⁰⁵.

-
- 5- الخطأ في حساب الضريبة القابلة للخصم في مشتريات المنشأة.
- 6- يراعى عند فحص المسجل الجديد مراعاة بداية سريان أحكام القانون (بداية الشهر التالي لتاريخ بلوغ حد التسجيل).
- وبعد قيام الفاحص بإعداد تقرير الفحص يتم عرضه واعتماده من مدير الفحص ورئيس المأمورية ثم يخطر المسجل بالتقدير والفروق الناتجة إذا ما كانت ثمة تعديلات أو تقديرات في الإقرارات المقدمة وذلك بموجب نموذج 15 ض ق م بعلم الوصول طبقاً لنص المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية الإثبات.
- المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
 - مصلحة الضرائب على المبيعات - قطاع الفحص والتحصيل- تعليمات فحص رقم 3 لسنة 2004 بتاريخ 2004/9/12.
 - د. جلال الشافعي: نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقه، الأهرام الاقتصادي- القاهرة- 1996/12/26، ص53.
- ¹⁰⁴ د. رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص589.
- ¹⁰⁵ د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص537-545.

- Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 339.

- Gorges Egret(La T.v.a) press universities de france, deuxieme cdition,1978.p36.

وفي المغرب:

أعطى المشرع سلطة للإدارة الضريبية في تقدير الضريبة إذا شابته حسابات سنة محاسبية أو فترة من فترات فرض الضريبة إخلالات خطيرة من شأنها أن تشكل في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة وفقاً للعناصر المتوفرة لديها، وتعد إخلالات خطيرة: عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقاً لأحكام المادة 36 - انعدام الجرد المقررة في التشريعات الجاري بها العمل - إخفاء بعض الاشربة أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك، الأخطاء أو الاغفالات أو البيانات غير الصحيحة الخطيرة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات، عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجازها من قبل الخاضع للضريبة¹⁰⁶.

وبالتالي أعطى القانون الحق لجهة الإدارة تصحيح الإقرار إذا لاحظ مفتش الضرائب على رقم المعاملات ما يستوجب القيام بتصحيح الضرائب المفروضة من قبل سواء أكانت ناتجة عن الإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة في رسالة موسى بها مع إشعار بالتسلم، أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته ونفاصيل مبلغه وأن يدعو إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل الثلاثين يوماً التالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ وفي حال عدم رده خلال الأجل المحدد، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون¹⁰⁷.

وفي تركيا:

إذا ما قدم المسجل إقرار غير صحيح وارتكب انتهاك للقانون له ملامح التهرب الضريبي أو الإهمال الجسيم يمكن تصحيح ذلك الإقرار من خلال إجراء منصوص عليه في قانون الضريبة على القيمة المضافة التركي يسمى الالتماس أو ما يطلق عليه الندم و طلب المغفرة، وإذا ما تم سداد الضريبة المستحقة خلال 15 يوماً من تقديم الالتماس لا توقع عقوبة عدا فوائد التأخير¹⁰⁸.

¹⁰⁶ المادة 38 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 1985/3085 والمعدل بالقانون

2004/4803.

¹⁰⁷ المادة 43 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

¹⁰⁸ Ernst & Young " Vat Sales taxes" op. cit. p 350-352.

الفرع الثالث

تقدير الضريبة بواسطة الإدارة الضريبية

أعطى قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67/ 2016 الحق لمصلحة الضرائب إذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد القانوني لتقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وإخطار المسجل بالضرائب المستحقة عليه وذلك وفقاً لنص المادة 14 من القانون الفقرة الثالثة والتي تنص على (وإذا لم يقدم المسجل الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون الإخلال بالمسائلة الجنائية)¹⁰⁹.

ويجب على المصلحة تأسيس تقديرها على البيانات الواردة في السجلات والدفاتر المنصوص عليها في هذا القانون بالإضافة لكافة المصادر والأوراق المتاحة وتحريات المباحث¹¹⁰، وجمع البيانات الكافية من مصادرها المختلفة والتحقق من صحة البيانات. وتجميع أدلة التحقق من البائعين والمشتريين المتعاملين مع المنشأة محل الفحص. وتفسير الأدلة واستخدامها لتدعيم ما أقر به الممول أو لتقديم مبررات التشكيك فيما أقر به الممول¹¹¹. وهذا لا يمنع المصلحة من اتخاذ إجراءات التهرب ضد المسجل لعدم تقديمه الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة طبقاً لأحكام المادة (68) من القانون والمعاقب عليها وفق النص المادة 67 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة

¹⁰⁹ المادة 14 الفقرة الثالثة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

¹¹⁰ د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع ابق، ص50.

¹¹¹ يجب أن يتم التقدير باتباع وسائل علمية فلا يعتمد على الحدس أو التخمين أو الافتراض أو التقدير بالاعتماد على أقوال العامل بالمنشأة لأن العبرة بالإقرار الذي يصدر من الممول نفسه دون غيره - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- دار النهضة العربية- القاهرة- عام 2006.

- د. عبد الحميد عبد المعطي: إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة فاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق في الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، ص 72.

على القيمة¹¹²، وتلجأ الإدارة الضريبية إلى كافة الطرق الممكنة لإجراء هذا التقدير وتتمتع الإدارة في هذا الخصوص بحرية واسعة لا تقيدتها إلا إمكان المكلف الطعن في تقديرها. ولكن بشرط إخطاره بتقدير الضريبة مع توضيح الأسس المحاسبية التي استندت إليها على النموذج المعد لذلك¹¹³.

وأن لجوء المصلحة للتقدير نظراً لعدم إقرار المسجل عن مبيعاته الحقيقية أو إقراره بقيمة مبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية مشروط بإلزام المصلحة في تقديرها للضريبة ببيان الأسس التي استندت إليها في التقدير¹¹⁴، ومراعاتها أحكام المادة 10 من قانون الضريبة على القيمة المضافة بأن تكون قيمة السلعة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر¹¹⁵، والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع إلى مشتري مستقل عنه¹¹⁶، وفي تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة الاسترشاد بكافة المعايير الموضوعية لتحديد القيمة وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل في ضوء ما يتوافر لدى المصلحة من مبررات للتقدير¹¹⁷.

وقد رأيت المصلحة في شأن الرقابة على الالتزام بأحكام القانون يجب عدم اللجوء للتقدير إلا في الحالتين التاليتين¹¹⁸:

¹¹² يرجع ذلك بالتفصيل لأحكام المواد 14-68-67 من القانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 99.

- د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة - القاهرة- عام 1963، بدون ناشر، ص 177-180.

- د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص 604.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 147.

¹¹³ د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 99.

- د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة - القاهرة- عام 1963، بدون ناشر، ص 177-180.

- د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص 604.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 147.

¹¹⁴ المادة 14 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

¹¹⁵ المادة 10 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

¹¹⁶ د. صابر يونس بريك: دور الضريبة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية

تطويرها إلى ضريبة القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2006، ص 54.

¹¹⁷ المادة 11 البند 9 الفقرة الأخيرة من لائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون

الضريبة على القيمة المضافة.

¹¹⁸ مصلحة الضرائب على المبيعات : تعليمات تذكيرية رقم 7 لسنة 2012 الصادرة بتاريخ 2012/2/5.

- عدم إمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها قانوناً، وبعد التنبيه على المسجل بضرورة الالتزام بإمساك تلك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها قانوناً واتخاذ ما يلزم من إجراءات وفقاً لتعليمات المصلحة في هذا الشأن.

- عدم أمانة الدفاتر والسجلات، ويقع عبء إثبات عدم انتظام الدفاتر والسجلات على المصلحة وفقاً لتعليمات المصلحة رقم 5 لسنة 2003.

ويتم توضيح نظام تقدير الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على الوجه التالي :

ففي فرنسا:

يجوز لإدارة الضريبة أن تقدر الضريبة الواجبة الأداء إذا لم يقدم المتعهد بإقراره الضريبي خلال ثلاثين يوماً من مطالبته رسمياً بذلك، أو الممولين الذين لا يمسكون حسابات منتظمة فتحسب الضريبة بالتقديح الجزافي¹¹⁹، وقد أعطى المشرع الفرنسي للإدارة الضريبية تصحيح أية عملية ضريبية خلال ثلاث سنوات وتنتهي في 31 ديسمبر في السنة الثالثة إذا تزامنت السنة المالية مع السنة الميلادية¹²⁰، وقد حدد المشرع أيضاً أسس التقدير وطرق التحاسب الضريبي بين الممولين والمصلحة بثلاثة أنظمة تأخذ الإدارة إحداها كما أعطى الحق للمتعهد أو المكلف في الاعتراض على تقدير الضريبة وإثبات في شأن الضريبة وكذا الزيادات المتعلقة بها أمر بتحصيلها لا يمكن أن ينازع فيه إلا وفق الشروط المقررة في المادة 47 من القانون¹²¹.

¹¹⁹ د. إبراهيم علي عبد الرزاق، أ. أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات للقانون واللائحة التنفيذية، الجزء الثالث- الطبعة الأولى- عام 1997. ص426.

- أ. الأمين محمد عثمان: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أثرها على الإيرادات العامة في السودان، رسالة ماجستير- كلية الدراسات العليا- جامعة أم درمان الإسلامية- السودان 2001.

¹²⁰ Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 75.

¹²¹ المادة 28 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في المغرب ونص المادة 47 من ذات القانون والتي تنص على: يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في جميع أو بعض مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب:1- في حالة أداء الضريبة في صورة عقوبة خلال السنة أشهر التالية للأجل المنصوص عليها في المادة 29 من القانون .
2- في حالة ضريبة مفروضة بواسطة قائمة الإيرادات خلال السنة أشهر التالية للشهر الواقع فيه الأمر بتحصيل قائمة الإيرادات.

وفي المغرب:

أجاز القانون المغربي في الضريبة على القيمة المضافة لجهة الإدارة إذا لم يتقدم الخاضع للضريبة بإقراره الضريبي برقم معاملته، بأحقيتها في تقدير الضريبة بصورة تلقائية مع إبلاغه بالأسس التي استندت عليها في تقديرها للضريبة إذا لم يتقدم خلال أجل ثان مدته ثلاثون يوماً من تاريخ إخطاره، ويصدر في شأن الضريبة المفروضة بهذه الطريقة وكذا الزيادات المتعلقة بها، أمر بتحصيلها لا يمكن أن ينازع فيه إلا وفق الشروط المقررة في المادة 47 من قانون الضريبة على القيمة المضافة¹²².

وفي لبنان:

للإدارة الضريبية أن تتولى التقدير المباشر للضريبة في الحالات التالية :

- إذا لم يقدم الخاضع للضريبة التصريح الدوري العائد لاحتساب الضريبة عن فترة معينة ضمن المهل المحددة.
- إذا لم يتقيد الخاضع للضريبة بالموجبات المفروضة عليه بموجب القانون أو بموجب الأنظمة المتعلقة بمسك وتسليم وحفظ الدفاتر والمستندات المحاسبية، مما أدى إلى تعذر قيام الإدارة بمهامها لجهة الاطلاع على هذه السجلات.
- إذا لم يعد الخاضع للضريبة فاتورة مطابقة لأحكام المادة 38 / 379، عندما يكون هذا الأمر إلزامياً أو في حال إصداره فاتورة تتضمن معلومات غير صحيحة.
- إذا قدم الخاضع للضريبة تصريحاً دورياً غير صحيح لا يعكس حقيقة نشاطه الاقتصادي الفعلي بهدف التهرب من تأدية الضريبة أو بهدف استرداد الضريبة عن غير حق¹²³.

¹²² د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزباني، المنظمة العربية للعلوم الإدارية- إدارة البحوث والدراسات- مطابع الدستور التجارية- عمان - الأردن عام 1985 ص91.
- د. أسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق والإلتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص537-545.
- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص301.
- د. حسن الفكهاني: الموسوعة المغربية في التشريع والقضاء، الدار العربية للموسوعات- المجلد السادس عشر - بدون سنة نشر - ص25.
¹²³ د. تميمة أحمد حسن: الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، مركز جيل البحث العلمي - مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة- العدد 14 مايو- لبنان 2017.
- د. فاطمة السويسي: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، لبنان 2014. ص305-319.

المطلب الثاني

نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية وإجراءاته

نظم قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م إجراءات الطعن في المواد من (55 إلى 61) وذلك بتنظيم الإجراءات من كيفية إرسال الإعلان وانعقاد الخصومة الضريبية وكذلك كيفية عمل لجان الطعن وكيفية الطعن على قراراتها، والمحكمة المختصة بنظر الدعاوي الخاصة بالضريبة وهو ما سيتم توضيحه في الفرعين التاليين¹²⁴ :

الفرع الأول: الطعن أمام اللجنة الداخلية.

الفرع الثاني: الطعن أمام لجنة الطعن العليا.

الفرع الأول

الطعن أمام اللجنة الداخلية

يكون للمسجل الطعن على تعديل الإقرار خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير¹²⁵، ويكون الطعن بصحيفة من ثلاث صور يودعها بالمأمورية المختصة وتسلم إحداها للمسجل مؤشراً عليها بما يفيد إيداعها. وتقوم المأمورية بإحالتها إلى اللجنة الداخلية، ويتم إحالة الطعن على التعديل أو التقدير إلى اللجان الداخلية والتي يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها بقرار من رئيس المصلحة¹²⁶، ويتم البت في الطعن خلال ستين يوماً فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تصبح

- المادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2001/379 وقانون الإجراءات الضريبية رقم 2008/44.

¹²⁴124 أوضحت المادة من 60 إلى 71 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 إجراءات الطعن أمام اللجان الداخلية ولجان الطعن العليا على قراراتها أمام المحكمة المختصة:

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص415.

¹²⁵ قضت محكمة النقض بأن إقامة الممول طعناً أمام لجنة الطعن بعد الميعاد يؤدي إلى صيرورة الربط نهائي - حكم محكمة النقض في الطعن رقم 871 لسنة 73 ق في 3 / 7 / 2007.

¹²⁶ د. عبد الباسط وفا: المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين، دراسة فقهية قضائية لأحكام قانون الضريبة الموحدة رقم 187 لسنة 1993- دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2000، ص465.

- المادة 62 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017.

الضريبة نهائية، وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يتم إحالة الطعن إلى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً مع إخطار المسجل بذلك وفي حالة انتهاء مدة الشهر دون إخطار المسجل فيحق له أن يعرض الأمر على رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء الشهر بخطاب موصى عليه بعلم الوصول. وعلى رئيس اللجنة تحديد جلسة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب المسجل إليه¹²⁷.

وبالنسبة لأحقيته في الطعن في حالة الحجز¹²⁸: فطبقاً للمادة 55 من القانون رقم 67/2016. يكون للممول خلال سنتين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه في الأحوال المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن حسب الأحوال، فإذا انقضى الميعاد دون طعن أصبح الربط نهائياً، والحالتان المنصوص عليهما في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 55 من القانون هما حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها وتعذر إعلان الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول أو بوسيلة إلكترونية، وكذلك في حالة رفض الممول تسلم الإعلان، وهنا يثبت ذلك بموجب محضر يحزره أحد موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر في لوحة المأمورية المختصة مع لصق صورة منه على مقر المنشأة¹²⁹. وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد بعدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة¹³⁰، ففي الحالتين السابقتين يبدأ ميعاد الطعن من تاريخ توقيع الحجز على أموال. ويرفع الطعن

¹²⁷ المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67/2016 والمادة 65 من اللائحة التنفيذية.

- د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص 199.

¹²⁸ د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب على الدخل، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي- القاهرة - عام 1990-ص 184.

¹²⁹ - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص 265.

¹³⁰ يتم إجراء التحريات بمعرفة المأمور المختص أو عضو اللجنة المختصة ممن لهم صفة الضبطية القضائية بإجراء التحريات اللازمة: - د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص 416.

- المادة 60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.

بصحيفة من ثلاث صور يودعها الممول المأمورية المختصة وتسلم إحداها للمسجل مؤشراً عليها من المأمورية وتثبت ملخص الصحيفة في دفتر خاص وتعد كذلك ملخصاً بأوجه الخلاف مع بيان أساس تعديل المصلحة للإقرار الضريبي وعناصر أسس تعديل الضريبة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بتعديل الإقرار أو تقدير الضريبة¹³¹.

الفرع الثاني

الطعن أمام لجنة الطعن العليا

إذا لم يتم الاتفاق بين المسجل والمصلحة على تقدير الضريبة أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في أوجه الخلاف مع إخطار المسجل من قبل المأمورية المختصة، وإذا لم تقم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن فيحق للمسجل عرض الأمر على رئيس لجنة الطعن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء المدة المحددة سلفاً، وعلى رئيس لجنة الطعن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب المسجل إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف النزاع¹³².

وتشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليين أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو إقدام أعضائها عند غيابه¹³³، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها

¹³¹ المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 63 من اللائحة التنفيذية.

¹³² المادة 64 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة

2017.

¹³³ د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق ، ص276.

رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة حضور المسجل بنفسه أو من ينييه بتوكيل رسمي حتى لا يتخذ الغياب زريعة بعدم العلم أو رفض قبول قرار اللجنة¹³⁴. وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير ويصدر بقرار منه بتحديددها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها¹³⁵، والحكمة من اشتراط التعيين بقرار من وزير المالية هي توفير الضمانات والاستقلال حتى تنتهي اللجنة حرية إبداء الرأي دون التقيد بما تصدره المصلحة من تعليمات وكتب دورية¹³⁶.

وقد حدد القانون اختصاص لجنة الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المسجل والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون¹³⁷. وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات المسجل، ومعنى ذلك أن اختصاص لجنة الطعن محصور في ما قدرته المصلحة من ضريبة وما يطلبه المسجل من طلبات وليس لها أن تخفض تقدير الضريبة عما أقر أو اعترف به المسجل ولا تزيد عما قدرته المصلحة¹³⁸، ويتبين من نص المادة 58 فقرة أولى على أن اختصاص اللجنة ينحصر في الآتي:

1- نظر جميع المنازعات الضريبية بين المسجل والمصلحة¹³⁹.

¹³⁴ تخطر اللجنة كل من المسجل و المصلحة بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موسى عليه يعلم الوصول، ولها أن تطلب كلا من المصلحة والمسجل تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق وعلى المسجل الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه - المادة 58 فقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية.

¹³⁵ -المادة 57 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص199.

- د. محمد بدران: مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة - القاهرة- عام 1977 ص291.

¹³⁶ د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص298

- د. محمد بدران: مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة - القاهرة- عام 1977 ص291.

¹³⁶ المادة 58 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.

¹³⁸ د. رمضان صديق: إ نهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق ، ص279.

¹³⁹ . يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص309.

2- يشمل هذا الاختصاص المنازعات المتعلقة بقانون الضريبة على المبيعات والتي لم يفصل فيها من خلال لجان التوفيق والتظلمات الملغاة بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة.

ولا يعتبر تجاوزاً لحدود ولايتها إذا ما رفعت اللجنة رقماً من أرقام الحساب، إذ للجنة أن تزيد في أرقام عنصر من عناصر التقدير ما دام ذلك لا يسفر في النهاية عن زيادة التقدير المعروض عليه¹⁴⁰ وتصدر اللجنة قرارها في حدود :

أ- تقدير المصلحة.

ب- طلبات المسجل.

ويعدل الربط الضريبي في ضوء قرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت يكون تحصيلها تطبيقاً لقرار اللجنة¹⁴¹.

وقد أعطى المشرع الضريبي وفقاً لنص المادة 60 لكلاً من: المصلحة والمسجل الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار¹⁴².

وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية¹⁴³، ولا يجوز رفع الدعوى مبتدأً أمام المحكمة طعنًا على الربط الذي أجرته المأمورية دون إحالته إلى لجنة الطعن¹⁴⁴، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار

¹⁴⁰ د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص279.

¹⁴¹ الفقرة الثالثة من المادة 58 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.
- لا يجب على اللجنة أن تجدد في قرارها مقدار الضريبة إذ يسهل حساب الضريبة عند الربط على ضوء ما يحدد قرارها - حكم محكمة النقض رقم 2882 لسنة 60 ق جلسة 1997/11/24، حكم النقض رقم 813 لسنة 57 ق جلسة 1994/ 4/21 - المستحدث في المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية- مستشار إبراهيم سيد أحمد - مرجع سابق، ص270.

¹⁴² المادة 60 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2016/67.

¹⁴³ د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص284.

¹⁴⁴ أحكام محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 3161 لسنة 59 ق جلسة 1996/5/9.

لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن على القرار أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة¹⁴⁵.

ويتم توضيح نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية في بعض الدول على الوجه التالي:

في فرنسا:

أعطى القانون الحق لأي متعهد المطالبة بخفض الضريبة المستحقة عليه إذا كان هناك خطأ في تقديرها، أن يتقدم بطلب الاعتراض إلى المأمورية المختصة في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالتعديل، وللمصلحة الحق في استدعاء الممول ومناقشته في أسباب اعتراضه وفي حالة الاتفاق يقوم الممول بسداد المستحق عليه، أما في حالة عدم موافقة صاحب الشأن على قرار اللجنة فيكون للممول الحق في اللجوء للمحكمة الإدارية خلال شهرين من تاريخ رفض الإدارة الضريبية له ويمكن رفع التظلم لمحكمة الاستئناف. الإداري والمحكمة العليا بمجلس الدولة¹⁴⁶، وقد تضمن القانون الضريبي الفرنسي لجان مشتركة للنظر في المنازعات الضريبية سواء للضرائب المباشرة أو غير المباشرة والمتمثلة في الضريبة على القيمة المضافة¹⁴⁷.

وفي المغرب:

أعطى القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لنص المادة 44 على أحقية الخاضع للضريبة في الطعن في أسس فرض الضريبة

¹⁴⁵ المادة 59 الفقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
¹⁴⁶ مصلحة الضرائب المصرية- الضريبة على القيمة المضافة دولياً – دليل الإجراءات والتطبيق في 21 دولة – ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين – الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- الجزء الأول – القاهرة – عام 2000-ص199.

¹⁴⁷ قانون الضرائب الفرنسي- نسخة موحدة من 3 سبتمبر 2016 الموقع الإلكتروني للجريدة الرسمية: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichcode,do cid Texete>

- المادة 1650 من مدونة الضرائب الفرنسية والمعدلة بواسطة القانون 1673 لسنة 2009 في 30 ديسمبر 2009 – الفن (V) والقانون رقم 1978-2011 في 28 ديسمبر 2011- الفن 44 (V)- والمادة 1651 E اقرأ المزيد حول هذه المادة.

المعدلة بالمرسوم 608-2015 في 3 يونيو 2015- الفن(تتمثل اللجان في: لجنة المجلس البلدي من الضرائب المباشرة- اللجنة المشتركة بين البلديات من الضرائب المباشرة- لجنة الإدارات من الضرائب المباشرة والضرائب على المبيعات- اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والضرائب على المبيعات- لجنة الإدارات والتوثيق- لجنة إساءة استخدام قانون الضرائب- اللجنة الاستشارية من الإعفاء الضريبي لنفقات البحوث) اختصاصاتها وتشكيلها يرجع بالتفصيل للمواد 1651 والمادة 1653 من مدونة الضرائب الفرنسية.

المعتمدة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 45 خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمه رسالة التبليغ الثانية وذلك على النحو التالي:
أولاً: الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة:

تم إحداث اللجان المحلية لتقدير الضريبة بمقتضى مرسوم مؤرخ في 8 جمادى الأولى 1408 الموافق 30 ديسمبر 1987 من أجل النظر ابتداءً في الطعون المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، وباستقراء المادة 225 من المدونة العامة للضرائب المغربية والمادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة يتضح أن هذه اللجان مؤلفة من¹⁴⁸:

- قاضي بصفته رئيساً: ممثلاً لعامل العمالة أو للأقليم، رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله ككاتب مقرر، ممثل الخاضعين للضريبة يكون تابعاً للفرع المهني للأكثر تمثيلاً للنشاط الذي يزاوله الطالب. ويترأس اللجنة المحلية رئيس المحكمة الابتدائية أو أحد نوابه، وقد صدر مرسوم للوزير الأول بتاريخ 1996 بتعين رؤساء المحاكم الابتدائية باستثناء لجنة الدار البيضاء، والتي تتكون من لجنتين نظراً لكثرة ملفات المنازعات المحالة إليها¹⁴⁹، وبالنظر لتشكيل هذه اللجان، يتبين أن للملزم ضمانتين هامتين تحصنه من سيطرة الإدارة، الأولى رئاسة اللجنة من قاضي والضمانة الثانية تتمثل في تمثيله أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة عبر الفرع المهني الأكثر تمثيلاً، يعني ضمان مشاركة الملزم في صنع القرار الضريبي¹⁵⁰.

¹⁴⁸ د. عبد القادر التيعلاتي: الوجيز في النزاعات الضريبية، مطبعة الأحمديّة للنشر - الطبعة الثانية- المغرب- عام 2001 ص18.

- المادة 45 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة المغربي:

1- قاض رئيساً.

2- ممثلاً لعامل العمالة أو الأقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه.

3- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر

4- ممثلاً للخاضعين للضريبة يكون تابعاً للفرع المهني الأكثر تمثيلاً للنشاط الذي يزاوله الطالب.

¹⁴⁹ د. محمد شكيري: التشريع الضريبي المغربي، الجزء الأول- قانون الضريبة على القيمة المضافة- قانون

الضريبة على الشركات- الضريبة على الدخل- الطبعة الثالثة - عام 1999- بدون دار نشر، ص 123.

- نشر القرار في الجريدة الرسمية عدد 4435 بتاريخ 2 ديسمبر 1996.

- د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمن ابيلا: النظام القانوني للمنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق مع تقييم

تجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، الطبعة الثانية- مطبعة الأمنية - الدار البيضاء- المغرب - عام 1998

ص69.

¹⁵⁰د. محمد السماحي: مسطرة المنازعات الضريبية، مطبعة الصومعة- الطبعة الأولى - الرباط - المغرب -

عام 1997، ص66.

وتبحث اللجان المحلية لتقدير الضريبة في النزاع المحال عليها وهي مكونة من ثلاثة أعضاء على الأقل بمن فيهم الرئيس وممثل الخاضع للضريبة وتتخذ اللجنة قرارها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإن تعادلت ربح الجانب الذي يوجد فيه الرئيس¹⁵¹، وذلك بدعوة من رئيسها للاجتماع إضافة إلى أنه يجب أن تكون قرارات اللجنة المحلية معلة¹⁵²، وتبحث في النزاع وهي متقيدة بمساحة زمنية لا تتجاوز 24 شهراً، وإذا لم تبت داخل الأجل المذكور آنفاً، أخطر المفتش الضريبي المسجل بإمكانية تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية خلال أجل 60 يوماً تحت فرض الأسس المعتمدة في التبليغ الثاني¹⁵³، وقد حددت المادة 225 البند الأول من المدونة العامة للضرائب 24 شهراً كحد أقصى للفصل في التظلم وذلك لعدة فوائد منها¹⁵⁴: يعتبر ضماناً أساسية للإسراع في تسوية ملفات الملمزمين، تمكين خزينة الدولة من تحصيل الدين الضريبي، وبعد أن تصبح قرارات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة نهائية فإن قانون المالية لسنة 2001 قد خول لمفتش الضريبة تبليغ قراراتها إلى الملمزم بالضريبة والإدارة الضريبية، وهذا يختلف عما كان معمول به سابقاً حيث كان رئيس اللجنة المحلية هو الذي يقوم بالإبلاغ لأطراف النزاع¹⁵⁵.

ثانياً: الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية:

تعتبر اللجنة الوطنية هيئة استئنافية بالنسبة للقرارات الصادرة عن اللجان المحلية، وقد نظمها المشرع في المادة 226 من المدونة العامة للضرائب وهي تابعة للوزير الأول ومقرها بالرباط¹⁵⁶. وتختص اللجنة الوطنية بالنظر في كل الطعون المقامة ضد قرارات اللجان المحلية على المستوى الوطني، كما أنها تختص ابتدائياً وانتهائياً حينما يتعذر

¹⁵¹ المادة 225 من المدونة العامة للضرائب بالمغرب.

¹⁵² د. القرقوري محمد: وعاء و نمازعات الضريبة على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية- الرباط - المغرب- عام 2002، ص 298.

¹⁵³ المادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985 الفقرة الثالثة والرابعة.

¹⁵⁴ د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمن ابيلا: النظام القانوني للمنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق مع تقييم

تجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 110.

¹⁵⁵ قانون المالية 1998/1997 الصادر بظهير رقم 153- 97 بتاريخ 30 يونيو 1997 في الجريدة الرسمية رقم

4495.

¹⁵⁶ تنص المادة 226 من م.ع. ض في البند الأول على تحديث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون

الضريبية المتعلقة بالضريبة ترفع إليها الطعون في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة

والنزاعات المشار إليها في جيم البند الثاني 2 من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب.

اجتماع اللجنة المحلية لعدم توافر النصاب القانوني لعدم حضور ممثل الملزم ويفضل هذا الأخير عرض نزاعه على اللجنة الوطنية¹⁵⁷ أما اختصاصها النوعي فشانها شأن اللجان المحلية فهي ممنوعة من تفسير مقتضيات القانونية أو التنظيمية مثلها مثل اللجان الداخلية، وهو ما أكدته المادة 226 من البند الأول من المدونة العامة للضرائب حيث نصت الفقرة الثانية على ما يلي: (يجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية¹⁵⁸).

والقرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية: يمكن الطعن فيها قضائياً أمام المحاكم الإدارية خلال 60 يوماً التالية لصدور قرار اللجنة¹⁵⁹، وهذا الطعن لا يوقف إجراءات المتابعة لاسترداد الأدوار الصادرة في الممارسة العملية، ويمكن النظر في إدخال التماس بإجراء مستعجل للحصول على إيقاف المتابعة عن طريق حكم أو في انتظار حكم في الموضوع طالما تم توفير ضمانات كافية لتغطية الأدوار الصادرة (الضمانات البنكية)¹⁶⁰.

وفي تركيا:

للمسجل أن يتقدم باعترض أو تظلم من التقدير الضريبي أو من العقوبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالضريبة أو بالعقوبة، ولا بد من عرضة القضية على المحكمة

¹⁵⁷ المادة 46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

¹⁵⁸ أ. كريم لحمين: طرق تسوية المنازعات الضريبية في انظام الضريبي المغربي- مرجع سابق، ص95. - لقد أثار الاختصاص الموضوعي للجان الضريبية نقاش فقهيأ حاداً سواء على مستوى القانون الضريبي المقارن أو على مستوى الفقه الضريبي المغربي فعلى مستوى القانون الضريبي المقارن نلاحظ أنه في التشريع الضريبي المصري اعتبرت لجان إدارية ذات اختصاص قضائي لكونها تختص في جميع أوجه الخلاف بين الملزم و مصلحة الضرائب وقرارها يجوز قوة الأمر المقضي فيه ما لم يقضي فيه أمام المحاكم الخاصة مع تقييد نظر المحكمة في الأمور التي سبق عرضها على اللجنة دون غيرها. ويشمل اختصاص المحكمة النظر في الطعن على القرار الصادر عن اللجنة فيما إذا كان هذا القرار موافقاً لأحكام القانون العام أو مخالفاً له وهو ما يعني عدم نظر النزاع من جديد أمام المحكمة كما هو الحال في المغرب مما يجعلنا نتفق مع الفقه المصري في اعتبار اللجنة الضريبية بالنسبة لهذا البلد ذات قوة قضائية رغم أنها لجنة إدارية، بينما نجد أن التشريع الفرنسي لا يعترف للجان الضريبية بالصفة القضائية ولكنه جعلها امتداداً للمسطرة التوجيهية لتصحيح الضريبة وأعطاه صفة استثنائية فقط. د. عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي، دار النشر المغربي الطبعة الأولى - المغرب- عام 2002- ص318.

¹⁵⁹ المادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

¹⁶⁰ المملكة المغربية- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي- النظام الضريبي المغربي- التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي مطبعة كانيريت- إحالة ذاتية رقم9 لسنة 2012، ص200.

الضريبية خلال مدة معينة وعدم تقديم التظلم في المدة المحددة يصبح تقدير الضريبة أو العقوبة نهائياً¹⁶¹

المبحث الثالث

ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

تعد الإجراءات تحصيل الضرائب وتقليل المتأخرات وكذلك فض المنازعات الضريبية ضرورة للتنمية الاقتصادية، حيث تمثل الإيرادات الضريبية 70% من إجمالي إيرادات الموازنة العامة للدولة، وهذه الأهمية تفرض اتخاذ الإجراءات اللازمة كافة لتأمين حصيلة الضرائب وتتميتها، فضلاً عن السرعة في عمليات التحصيل وهو ما تهيئه منظومة الدفع الإلكتروني لمستحقات الضرائب، ومن المستهدف زيادة هذه النسبة لدفع عجلة التنمية وتقليل نسبة العجز في الموازنة¹⁶². وبالتالي يعتبر تحصيل الضريبة الهدف النهائي للإدارة الضريبية ويتم ذلك بوصولها للخزانة العامة، لأن الضريبة واجبة الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة الى مطالبة في مقر الدين أو المكلف بها لكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للدولة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها. ولم يتحيز المشرع بذلك لمصلحة الضرائب بل منح للممول حق استرداد الضريبة عما يسدده بالزيادة¹⁶³. وبالرجوع للقانون محل الدراسة نجد أنه يضم بين نصوصه عدة

¹⁶¹ - Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 350.

¹⁶² متوسط الإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات في دول الاتحاد الأوروبي على سبيل المثال يبلغ نحو 89%، وهو ما يعني أن 89% من الإيرادات الإجمالية للدول مصدرها للضرائب- وهو ما يشير إلى أن العوائد الضريبية في مصر، لا تكفي لتمويل خزانة الدولة، حيث أن مصر تحصل ضرائب أقل من المتوسط العالمي، ما يعني احتياج الدولة للاعتماد على مصادر أخرى لتمويل خزانتها، أهمها المنح ومتحصلات الاقتراض والاقتراض الخارجي وبيع الأصول وإصدار الأوراق المالية، أ. هبة خليل، د. عبد الجليل البدوي: حالة الأنظمة الضريبية مصر- تونس 2014، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية - شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية - بيروت - لبنان - الطبعة الأولى- أغسطس 2014 ص26. www.annid.org.

-أ. إيمان العراقي: مطلوب آلية جديدة لتطوير إجراءات تحصيل الضرائب وفض المنازعات، جريدة الأهرام- العدد 41727 لسنة 125 بتاريخ 2001/3/5.

- د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص224.

- صدر القانون رقم 14 لسنة 2018 بإعادة العمل بقانون إنهاء المنازعات رقم 79 لسنة 2017 الجريدة الرسمية العدد8 مكرر بتاريخ 27 فبراير 2018 لمدة عامين تيسيراً على الممولين ولإتاحة الفرصة لإنهاء المنازعات المقامة بين الممولين ومصلحة الضرائب وتضمن القانون منازعات الضرائب العقارية أيضاً.

¹⁶³ د. سامح أحمد محمد إسماعيل: المسؤولية عن سداد دين الضريبة بين نصوص التشريع ومشكلات التطبيق، بحث بمجلة البحوث المالية و الضريبة- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- العدد السادس والسبعون- ابريل- القاهرة عام 2012 ص19.

ضمانات ما بين جنائية ومدنية للحصول على دين الضريبة، حيث وردت الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة والحجز بالمواد أرقام 34.35 من القانون رقم 67/ 2016 والمواد أرقام 40- 39- 41 من اللائحة التنفيذية، وفي حال امتناع المسجل عن أدائها وضع بعض الجزاءات عليه طبقاً لنص المواد 1، 31 من القانون بشأن الضريبة الإضافية، والمواد 66- 69- 68- 67 بشأن فرض عقوبات على المسجل لمخالفته أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة¹⁶⁴.

وسوف نوضح ذلك في المطلبين التاليين:

المطلب الأول: طرق وضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثاني: جرائم التهرب من أداء الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الأول

ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

يعتبر تحصيل الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المرحلة الأخيرة للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة¹⁶⁵، ويبدأ إلزام المكلف بتحصيلها عند تحقق واقعة بيع السلعة أو استيرادها أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، وينتهي بتوريدها إلى الإدارة الضريبية¹⁶⁶، وأن عملية تحصيل الضريبة من الناحية العملية من أهم مراحل

- حكم محكمة النقض المصرية رقم 204 لسنة 47 ق الصادر بجلسة 1978/11/28 الموسوعة الضريبية في ضوء أحكام محكمة النقض - طبعة نادي القضاة- مستشار / ممدوح عبد الحفيظ- القاهرة 1996، ص 449. ¹⁶⁴ الرجوع بالتفصيل لنصوص المواد بالقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك ما أوضحته اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017، د. عبد الهادي مقل: دراسة تحليلية وانتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008- الطبعة الثانية - دار النهضة العربية - 2011- ص191.

¹⁶⁵ تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل إلى خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة، الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التمويل المتواصل لميزانية الدولة، وأن فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها، وإن نجاح عملية تحصيل الضريبة رهينة بمدى مواظمتها للإيديولوجية الثقافية والاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الضريبي، ومدى توافرها مع الاتجاهات العالمية في تحصيل الضريبة والتي قوامها حوكمة التحصيل الضريبي، والإقلال من نفقات التحصيل الضريبي: د. سلامة عبد الرحيم عوض: (النظام الضريبي بين تحقيق العدالة والحصيلة)-رسالة دكتوراه كلية الحقوق-جامعة القاهرة عام 2007 ص549.

¹⁶⁶ د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق ص638.

- أسعد طاهر: الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق- ص 128-187.

تنظيم الضريبة¹⁶⁷، ومع ذلك فإن الشائع أن كثير من الممولين وخاصة في الدول النامية والمتخلفة اقتصادياً يجهدون أنفسهم للتخلص من أداء الضريبة والتهرب من دفعها¹⁶⁸، وبالتالي يجب أن تتواءم طرق تحصيل الضريبة مع متغيرات وأحداث العصر التي عكست بتداعياتها على عملية التحصيل الضريبي¹⁶⁹،

وسوف نبين فيما يلي طرق وضمانات تحصيلها في الفروع التالية:

الفرع الأول: طرق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول

طرق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

يلتزم المكلف بسداد الضريبة وضريبة الجدول وفقاً لأحكام القانون 67 لسنة 2016م بدفعها خلال الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية على أن يقدم إقرار شهر إبريل بالضريبة المستحقة وضريبة الجدول في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو¹⁷⁰، وقد نصت المادة 31 من قانون الضريبة على القيمة المضافة على: (على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي الموعد المنصوص عليه في المادة 14 من هذا القانون وطبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من

¹⁶⁷ يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار:

- Louis TROTABAS: Finances publiques, edation Dalloz, paris, 1967, p.130.

¹⁶⁸ د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص261-262.
- د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، كلية الحقوق - جامعة عين شمس- 2002/2001 - بدون دار نشر، ص372.

¹⁶⁹ د. ناصر محمد عبد العزيز حسن: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص132.

¹⁷⁰ - أ. نصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، مرجع سابق، ص84-

224.

- المادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 677 لسنة 2016.

الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل¹⁷¹.

وقد ألزم المشرع الضريبي المصري وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67/ 2016 المسجل بتقديم إقراره الضريبي شهرياً بالضريبة المستحقة على النموذج المخصص لذلك خلال الشهرين التاليين لإنهاء شهر المحاسبة، وقد تم وضع عدة طرق من قبل المشرع الضريبي بشأن تحصيل الضرائب وفقاً للآتي¹⁷²:

1- الدفع بواسطة الممول أو المكلف مباشرة:

يعتمد هذا الأسلوب على قيام الممول مباشرة بتوريد إلى الجهة المختصة في الميعاد المحدد قانوناً، وذلك رفق الإقرار الضريبي، ويعتبر هذا الطريق أبسط الطرق ومن أكثرها شيوعاً في الوقت الحالي، فالأصل أن دين الضريبة يعتبر ديناً واجب الأداء في مقر المصلحة المختصة دون المطالبة به¹⁷³.

2- اقتطاع ضريبة القيمة المضافة من المنبع:

تم تطبيق هذه الطريقة في تحصيل الضريبة على القيمة المضافة سواء في أمريكا اللاتينية وبعض دول غرب إفريقيا، ويقوم هذا النظام على إلزام 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 على دفع جزء على الأقل من ضريبة القيمة المضافة¹⁷⁴، وقد أخذت مصر بهذا النظام في بعض الأنشطة بشأن تحصيل الضريبة على المبيعات على نشاط المشغولات الذهبية والفضة والأحجار الكريمة، وتحصل الضريبة عند دمج

¹⁷¹ المادة 14 من قانون الضريبة على لقيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، وفي ذلك أيضاً: د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مرجع سابق ص18.

¹⁷² - د. جلال مطاوع، د. محمد هشام الحموي، د. محمد عبد العظيم رمضان، د. محمود عباس حمدي: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية - الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، ص262.

¹⁷³ د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص262.

- د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص110.
¹⁷⁴ تقرير ندوة النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا) مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا بالضريبية - روما - 16/15- مارس- 2005، ص29.

المشغولات الذهبية بمصلحة الدمغة وتقوم. مصلحة الدمغة بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب¹⁷⁵، وفي نشاط المقاولات أيضاً فقد ألزم جهات الإسناد (الحكومة والقطاع العام) بحجز الضريبة على أعمال المقاولات من المقاول وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات. وفي حالة المقاول من الباطن فقد أجاز للمقاول الأصلي حجز الضريبة وتوريدها للمصلحة نيابة عن المقاول من الباطن¹⁷⁶، وفي الجزائر بالنسبة للضريبة على الخدمات التي يؤديها أفراد وهيئات ليس لديها مقر دائم في الجزائر فيتم استقطاعها من المنبع عن طريق العميل وإصدار فاتورة بها مثلها مثل التكليف العكسي (نظام الخصم من المنبع) ويتم سدادها إلى السلطة الضريبية¹⁷⁷.

3- التحصيل بطريقة لصق الطابع:

تستوفي الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إصاق طابع خاصة منفصلة¹⁷⁸، ويقوم المكلف بشراء طابع الدمغة التي تخصصها الإدارة لهذا الغرض ولصقها على المحررات على النحو الذي يبينه القانون، وبالتالي تحصل الضريبة نقداً إلى الدولة بطريقة غير مباشرة¹⁷⁹، ومثال ذلك أيضاً طابع البند رول والعلامات المميزة التي يتم لصقها على الكحول والسجاير وفقاً لنص المادة 58 من قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر رقم 67 لسنة 2016م والمادة 55 من اللائحة التنفيذية¹⁸⁰، وهناك بعض الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة تطبق تحصيل الضريبة عن

¹⁷⁵ منشور مصلحة الضرائب على المبيعات رقم 14/1991 والمنشور رقم 1/2002 بشأن حساب وتحصيل الضريبة وتوريدها على الذهب والفضة والأحجار الكريمة من جميع مراحل تطبيق القانون.
¹⁷⁶ المنشور رقم 5/1994 بشأن قواعد وأسس المحاسبة لخدمة المقاولات بشأن كيفية حساب الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات.
¹⁷⁷ د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 211.
¹⁷⁸ د. خالد شحاته الخطيب، د. أحمد زهير الشامية: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر - الأردن - عام 2003- ص 194.
¹⁷⁹ د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 317.
¹⁸⁰ المرسوم بقانون رقم 188 لسنة 2011 بتعديل أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات والذي أضاف إلى المادة 47 من القانون بند جديد رقم هو حيازة السلع أو أي منها المنصوص عليها في الجدول رقم (1) المرافق للقانون.

طريق لصق طوابع الضريبة أو كوبونات على فواتير البيع بقيمة الضريبة. وبالتالي يقوم الممولين بشراء طوابع الضريبة قبل استحقاقها وهذا يعني أنها تحصل مقدماً¹⁸¹، ويرى البعض بأنه يتعذر تطبيق هذه الطريقة بالنسبة لصغار التجار لأنه لا يمكنهم استخراج فاتورة لكل عملية بيع يقومون بها لكثرة العمليات من ناحية وأن معظم هذه العمليات تكون بمبالغ زهيدة جداً¹⁸².

4- تحصيل الضريبة عن طريق المقاصة:

استحدث القانون التحصيل عن طريق المقاصة حيث نصت المادة (35) من القانون 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة (تقع المقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للمسجل لدى المصلحة وما يكون مستحقاً عليه و واجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة أو أي من المصالح الايرادية التابعة لوزارة المالية) وتعتبر المقاصة طريقة من طرق الوفاء بالدين، ويفترض فيها وجود شخصين كل منهما دائن ومدين للآخر وبإجراء المقاصة ينقضي الدينان بقدر الأقل منهما، وقد أخذت بعض التشريعات الضريبية بالمقاصة كوسيلة للوفاء والابراء من دين الضرائب كغيرها من الوسائل الأخرى مثل الشيكات والنقود والصكوك الضريبية¹⁸³، وتقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الاداء بموجب أي قانون ضريبي آخر تطبقه المصلحة، ويشترط لوقوع المقاصة في الضريبة¹⁸⁴ الآتي:

- أن تكون المقاصة بين المبالغ التي أداها الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الاداء يفرضها القانون ذاته.

¹⁸¹ - د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 301.

¹⁸² د. جلال الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال- تخطيطها- متطلباتها، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة عين شمس -1973، ص151.

¹⁸³ وزير المالية- مصلحة الضرائب المصرية: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 2005/91، عام 2007، ص563.

¹⁸⁴ المادة 44 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 والمادة 113 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 والمادة 121 مم اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري.

- أن تكون المقاصة بين مبالغ مؤداة بالزيادة على ما هو مقرر بالقانون وبين المبالغ المستحقة على المسجل وواجبة الأداء وفقاً لأي قانون ضريبي آخر تطبقه المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

- أن تكون المقاصة بين مبالغ مؤداة بالزيادة على ما هو مقرر بالقانون وبين المبالغ المستحقة على المسجل وواجبة الأداء وفقاً لأي قانون تطبقه المصلحة.

مما سبق يتبين أن معظم الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على المبيعات اتبعت النظام العادي في تحصيل الضريبة وهو قيام المكلف بتحصيلها من مشتري السلعة أو المستفيدين من الخدمة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية بصفة دورية وفقاً للمواعيد والإجراءات التي حددها القانون سواء رفق الإقرار الضريبي أو وفقاً للإجراءات التي تتبع بخصوص الضريبة الجمركية¹⁸⁵، فضلاً على أن أغلب التشريعات الضريبية قد أقرت مواعيد دفع الضريبة وهو كل شهر أو ثلاثة شهور، وإجراء تسوية نهائية سنوياً أو كل ثلاث سنوات، وذلك وفقاً للمستندات التي يلتزم المكلف بتقديمها والتي تبين رقم أعماله الصحيح أو عن طريق التقدير الجزافي بالنسبة لصغار التجار¹⁸⁶.

ويتم توضيح طرق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على

الوجه التالي :

في فرنسا :

يتم دفع الضريبة على القيمة المضافة شهرياً، ويتم الدفع في اليوم الخامس والعشرين من الشهر التالي، وتسري هذه القاعدة على جميع الخاضعين للضريبة باستثناء صغار التجار الذين تحصل منهم كل ثلاثة أشهر، أو يكون سنوياً ويكون المدتين الأخيرتين يمكن أن يلجأ إليها المكلفين أو الممولين استثناء ويتم الدفع أو التحصيل عبر الوسائل الآتية¹⁸⁷:

¹⁸⁵ د. جلال الشافعي: الموسوعة الضريبية - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - الضريبة على

شركات الأموال - الضريبة على المبيعات، القاهرة- عام 2002- بدون دار نشر، ص550.

- د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مرجع سابق ص 550.

¹⁸⁶ - د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 64-65.

¹⁸⁷ - د. عبد المنعم عبد الغني علي: نظرية الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر- دراسة

مقارنة، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة أسيوط - عام 1993/1994 ، ص 230.

▪ **الدفع نقداً:**

ويتم الدفع عن طريق السيولة أو بشيك بنكي أو بريدي أو حوالة ضريبية أو بطاقة حوالة أو حوالة بريدية أو عن طريق تحويلات بنكية أو بريدية، ويتم دفع الضريبة في نفس الوقت الذي يتم فيه إيداع الإقرارات الضريبية التي تمتد حسب فئات الخاضعين للضريبة من يوم 5 - 24 من الشهر، ويتم السداد نقداً بحد أقصى 3000 يورو، ولتحويلات البنكية إجبارياً ابتداء من 50000 ألف يورو، السداد بالشيكات أو السداد بالخرزينة أو عبر الإنترنت.

▪ **الدفع لأجل:**

إن المؤسسة عندما تلجأ إلى هذا الدفع أو المؤجل فإنها تؤجل الدفع إلى حين أن تستلم مستحقاتها وفي هذه الحالة يمكنها أن تستخدم سندات الضمان وهي سندات لأمر تمضيها المؤسسة وتستعملها كوسيلة لدفع دينها من الضريبة على القيمة المضافة، ويتوافر هذا النظام بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يجدون صعوبة في إيداع إقرار رقم مبيعاتهم في الوقت المحدد. حيث يمكنهم بناء على طلب منهم أن يستفيدوا من وقت إضافي (شهر) لكي يودعوا إقراراتهم الضريبية ولكن يجب عليهم أن يدفعوا قسطاً من الضريبة يعادل على الأقل 80% من المبلغ المستحق عليهم.

▪ **النظام المبسط لتسوية وتحصيل الضريبة:**

ويطبق هذا النظام على المنشآت التي لا يتعدى رقم مبيعاتهم السنوي ضعف الرقم المحدد لتطبيق النظام الجزافي، أي مليون فرنك بالنسبة لعمليات بيع السلع وثلاثمائة ألف فرنك بالنسبة لأداء الخدمات وبمقتضاه تلتزم المنشآت بتقديم إفرازات مختصرة مقرونة بدفع مبالغ محسوبة بطريقة شبه جزافية. وهذه المبالغ تسوى سنوياً وقت إيداع الإقرار النهائي ويجب أن يوضح في الإقرار المختصر إجمالي رقم المبيعات التي تمت خلال شهر أو ثلاثة أشهر وإجمالي العمليات الحاصلة خلال نفس المدة وإجمالي الاستثمارات التي تمت.

- د. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإذخارية في ظل الاقتصاد، مرجع سابق، ص.

▪ في حالة تصفية نشاط الشركة:

يتوجه المكلف إلى مصلحة الضرائب المحلية بدون استدعاء منها ويقوم بدفع الضريبة الواجبة عليه وهي عندما يقوم المكلف بتصفية ضرائبه وغالباً ما تكون في الضرائب على الشركات والضرائب على القيمة المضافة.

وفي المغرب:

تحصل الضريبة على القيمة المضافة كل ثلاثة شهور، وذلك قبل اليوم العشرين من الشهر الأول لكل ثلاثة أشهر، ويتم تحصيلها حسب نظام الإقرار المقدم كل ثلاثة أشهر أو حسب نظام التقدير الإجمالي أو وفقاً لنظام الأقساط المؤقتة، ويتأسس تحصيل الضريبة على القيمة المضافة من منطلق ثلاثة طرق أساسية وهي التحصيل بالأداء التلقائي والتحصيـل بواسطة قائمة الإيرادات وأخيراً التحصيل بواسطة إدارة الجمارك والضرائب الغير مباشرة على النحو التالي¹⁸⁸:

أولاً: التحصيل بالأداء التلقائي:

يسمى بالتحصيل التلقائي لأن الملزم بالضريبة هو الذي يتوجه من تلقاء نفسه بصفة منتظمة لدى قابض إدارة الضرائب وذلك بإيداعهم لدى هذا الأخير إقرار برقم أعمالهم المنجزة خلال الشهر السابق وأن يقوموا في نفس الوقت بأداء مبلغ الضريبة المطابق لما هو مصرح به، ويتم تقديم الإقرار قبل إنصرام كل شهر إذا كان الملزم خاضعاً لنظام الإقرار الشهري أما إذا كان خاضعاً لنظام الإقرار الربع السنوي فيجب عليه تقديم الإقرار قبل انتهاء الشهر الأول من كل ربع سنة.

ثانياً: التحصيل بواسطة قائمة الإيرادات:

تسمح طريقة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة عن طريق قائمة الإيرادات لمأمور إدارة الضرائب أن يحرروا قوائم بشأن استيفاء الضريبة على القيمة المضافة التي لم تدفع وفق الشروط المنصوص عليها قانوناً أو الضريبة المفروضة بصورة تلقائية أو

¹⁸⁸ د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص 299.
- أ. عبد السلام أديب: السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، أفريقيا الشرق- الطبعة الأولى- المغرب- عام 1998، ص 227.
- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 423.

نتيجة لتصحيح الإقرارات المنصوص عليها قانوناً على أن تذييل القوائم المذكورة بصيغة التنفيذ من الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض لهذا الغرض¹⁸⁹.

ثالثاً: التحصيل بواسطة إدارة الجمارك:

استثناءً من المواد 110 المتعلقة بالإقرار الشهري والمادة 111 المتعلقة بالإقرار الربع السنوي والمادة 117 المتعلقة بالتحصيل عن طريق قائمة الإيرادات، تتبع المؤسسات الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في المادة 100 من المدونة العامة للضرائب والتي تتعلق أساساً بالخمور والمشروبات الممزوجة بالكحول والذهب والبلاتين والفضة لدى إدارة الجمارك والضرائب الغير المباشرة التي تتولى وضع وعاء الضريبة واستيفائها ودفعها إلى الحساب المشترك المنصوص عليه في المادة 125 من المدونة العامة للضرائب كما تستوفي الضريبة من المنتجين في حالات عمليات البيع والتسليم المتعلقة بالسعر 100 درهم للهكتولتر وفي ذات الوقت تستوفي الضريبة حين ختم الحلي بالإضافة إلى الرسوم المتعلقة بالتجريب والضمان فيما يخص عمليات البيع والتسليم المتعلقة بالسعر 5 درهم و10 درهم¹⁹⁰.

رابعاً: المقاصة:

إذا طلب أحد الخاضعين للضريبة إسقاط ضريبة أو تخفيض مبلغها أو إرجاع الضريبة المنصوص عليها في المادة 19 من هذا القانون، جاز للإدارة خلال بحث الطلب أن تقرر إجراء مقاصة بين مبالغ الإسقاط أو الإرجاع الذي ثبت أن للطالب الحق فيها وبين المبالغ التي مازال مديناً بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد وعاء أو حساب نفس الضريبة المفروضة عليه وغير المتقدمة¹⁹¹.

¹⁸⁹ المادة 177 من المدونة العامة للضرائب في المغرب.

¹⁹⁰ المادة 178 من المدونة العامة للضرائب في المغرب.

¹⁹¹ المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

الفرع الثاني

ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

يعد من المبادئ المقررة في التشريعات الضريبية أن يكفل القانون تحصيل الضرائب من خلال النص على مجموعة من الضمانات التي تطمئن الدولة حصولها على ضرائبها لما لها من أهمية بالغة في القيام بنشاطها المالي¹⁹² والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

أولاً: الضمانات العامة لتحصيل الضرائب:

1- تقرير التشريعات (امتيازاً) لدين الضريبة إذ أنه يتقدم كافة الديون، حتى ولو كانت ممتازة أو مضمونة برهن رسمي عدا المصروفات القضائية¹⁹³. وهذا ما يقرره القانون المدني المصري في المادة 1139 والتي تنص على: (المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان يكون لها امتياز وتستوفى قبل ما عداها من الديون حتى ولو كانت مضمونة برهن رسمي عدا المصروفات القضائية)، وحق الحجز على المنقول أو العقار ومنح الخزانة حق الأولوية وحق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً لحقوقها وتحصيلها¹⁹⁴.

2- حق الدولة اتخاذ الإجراءات التحفظية على أموال الممول لضمان تحصيل دين الضريبة حيث أعطى القانون الضريبي لمصلحة الضرائب حق اتخاذ إجراءات الحجز الإداري ضد الممولين الخاضعين في دفع الضريبة والتنفيذ إلى ما قد يكون للمدين لدى الغير من نقد أو أوراق مالية أو غيرها سواء كانت مستحقة في الحاضر أو المستقبل¹⁹⁵.

¹⁹² د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة العربية- القاهرة- عام 2014، ص215.

¹⁹³ د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص263.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص401.

¹⁹⁴ د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، مرجع سابق، ص133.

¹⁹⁵ د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص400.

- د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع

سابق، ص225.

3- لا يترتب على المعارضة في الضريبة وقف دفعها فالقاعدة في تشريعات الضرائب والتي تقضي بأن يقوم الممول بدفع الضريبة أولاً وله بعد ذلك أن يطعن في مقدارها ويطلب استردادها كلها أو بعضها، ويعتبر اتباع هذه القاعدة قد يرى الممولين الباب مفتوحاً أمام ادعاء من جانبهم قد يعطل أداء الضريبة ويضيع حق الخزنة فيها أو يؤجل دفعها دون أية ضوابط، ومن الملاحظ أن هذه القاعدة التي تعرف بقاعدة (الدفع ثم الاسترداد) فقد استقرت عليها أحكام الفقه والقضاء حرصاً على عدم التسوية والتأخير في الوفاء بدون الضريبة¹⁹⁶.

4- حق توقيع الجزاءات: فرض المشرع جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون من أجل الوصول لتقدير الوعاء الضريبي وتحديد دين الضريبة بصورة دقيقة وشاملة وتعويض الخزنة العامة عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالضرائب في الأوقات المحددة قانوناً¹⁹⁷. وتشمل هذه الجزاءات الغرامة والتعويض والحبس، وكذلك فرض مقابل تأخير عن التأخر عن سداد الضريبة المستحقة وإمكانية سداد الضريبة على أقساط شهرية وإجراء المقاصة في دين الضريبة¹⁹⁸.

5- تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للخزنة العامة بإجراءات الحجز الإداري وفق القانون 308 لسنة 1955 ويتم من خلاله التنفيذ على المنقولات والعقارات وحجز ما للمدين لدى الغير¹⁹⁹.

ثانياً: الضمانات المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة:

تضمن القانون رقم 67/ 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة بعض إجراءات تحصيل الضريبة والضمانات التي قررها القانون للمصلحة:

¹⁹⁶ د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، مرجع سابق، ص133.
- د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية -

طبعة عام 1998، ص89.
¹⁹⁷ د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة

الإسكندرية - عام 1960، ص186.

¹⁹⁸ د. سامح أحمد محمد: المتأخرات الضريبية، الإشكالية والحلول في ضوء القانون 2005/9 وقانون الحجز الإداري، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - العدد 72 - عام 2011، ص65.

¹⁹⁹ د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص 403.

- 1- حق دخول الأماكن والإطلاع والتفتيش على الدفاتر والسجلات والوثائق أيًا كان نوعها المتعلقة بتطبيق هذا القانون وكذلك ضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكامه طبقاً لنص المادة (64) من القانون ولكن بإذن من رئيس المصلحة أو من يفوضه²⁰⁰.
- 2- حق الامتياز وفقاً لأحكام المادة 34 و35 على أن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى هذا القانون يكون لها امتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية، وكذلك الحق في إجراء المقاصة فيما هو مستحق للمسجل وما هو مستحق عليه²⁰¹.
- 3- أعطى القانون واللائحة التنفيذية لموظفي المصلحة الحق في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري لاستدعاء الضريبة والضريبة الإضافية وأية مستحقات أخرى في حالة عدم سدادها في المواعيد المقررة قبل مدينتها ولو كانوا غير مكلفين جبراً عنهم عند عدم مبادرتهم إلى السداد اختياراً وفقاً لأحكام القانون 1955 /308 بشأن الحجز الإداري ويعد ذلك من الضمانات القوية التي تغني المصلحة عن اللجوء إلى طريق الحجز التنفيذي عن طريق القضاء وما يتطلبه من إجراءات ومدد طويلة²⁰².
- 4- وضع جزاءات على التأخير في سداد الضريبة المستحقة بأن فرض ضريبة إضافية بواقع 1.5 % عن كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة

²⁰⁰ المادة 63-64 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ومن هذا المعنى: طارق حماد: الضريبة على المبيعات- الإطار النظري والتطبيق العملي، كلية التجارة- جامعة عين شمس- عام 2001، ص16.
²⁰¹ د. محيي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية – الإسكندرية – عام 1998، ص216.

- د. سالم عبد المنعم حشيش: ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق- جامعة طنطا- عام 2003، ص114-122.

²⁰² د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص88.
- المادة 36 من القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

للسداد حتى تاريخ السداد، بالإضافة إلى الحبس والغرامة كما جاء بأحكام المواد، 66-67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة²⁰³.

5- عدم الإفراج عن السلع المستوردة إلا بعد أداء الضريبة: قررت المادة 31 من القانون بأنه لا يجوز الإفراج النهائي عن السلع المستوردة بمعرفة مصلحة الجمارك قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل²⁰⁴.

6- تطبيق قاعدة التكاليف العكسي: اعتد المشرع الضريبي المصري بقاعدة التكاليف العكسي لضمان تحصيل الضريبة على القيمة المضافة والتي يترتب عليه أن أي متعهد أجنبي ليس له منشأة ثابتة في مصر ويقوم بأداء خدمات لمتعهد مصري خاضع للضريبة يصبح الالتزام بدفع الضريبة على المتعهد المصري، ولا يلتزم بها المتعهد الأجنبي وعندها يكون متلقي الخدمة أو مشتري السلعة المقيم كما لو كان باعها لنفسه وعندها تنتقل المحاسبة آلية طبقاً لقاعدة التكاليف العكسي ولا شك أن في ذلك ما يعزز من ضمانات التحصيل الضريبي²⁰⁵.

ونوضح ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على الوجه التالي :

▪ ضمانات تحصيل الضريبة في فرنسا:

يحتل قطاع الضرائب في فرنسا أهمية بالغة فتبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة من 48% إلى 50% من الإيرادات الضريبية، وضريبة الدخل 16%، والضريبة على الشركات نسبة 12% وضريبة البنزين والوقود بنسبة 6% لذلك حرص القانون الضريبي

²⁰³ المادة 3301 من القانون رقم 67 لسنة 2016 واللائحة التنفيذية.

- د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 277.

²⁰⁴ (م1) من القانون 2016/67 والتي نصت على أن الضريبة الإضافية بأنها ضريبة مبيعات إضافية بواقع نصف 1.5% من نسبة الضريبة غير المدفوعة من كل شهر أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد.

²⁰⁵ المادة 40 من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016

- التكاليف العكسي نظام يسمح للإدارة الضريبية بمحاسبة الشخص الذي يتلقى سلعاً أو خدمات معينة من الخارج وكأنه هو الذي يبيع السلعة أو يؤدي الخدمة لنفسه ، ونطالبه بالضريبة المستحقة عنها: د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق ص 516.

- المادة 32 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

في فرنسا على أن يحوي في طياته من الضمانات ما كفل بها ضمان تحصيل الضريبة منذ بداية العملية الضريبية وفقاً للآتي²⁰⁶:

أولاً: الضمانات التي تكفل الالتزام الطوعي في سداد الضريبة:

1- الهيكلة الضريبية لضمان سداد الضريبة: تم إنشاء مركز لتحصيل الضريبة المستحقة لأكبر الشركات الفرنسية ويعمل على تنمية السداد الطوعي عن طريق تيسير إجراءات سداد الضريبة وتحديد مكان واحد لتقديم الإقرارات وسداد الضريبة بأحدث نظم سداد ضريبة لعدد (25000) ألف شركة فرنسية يقوم 230 موظفاً فيه بتحصيل 30% من الضريبة على القيمة المضافة، 44% من الضريبة على الشركات، 32% من ضرائب المهن الحرة²⁰⁷.

2- وضع أسس وإجراءات ميسرة لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة: يسرت فرنسا إجراءات السداد الضريبي ووضعت في اعتبارها أن الممول هو زبون أو مستخدم للإدارة الضريبية ومشارك في بعض مهامها وقد وضعت إجراءات ميسرة لتقديم الإقرار الضريبي وذلك بتقسيم الممولين إلى ثلاثة فئات أ- ب- ج حسب الحروف الأبجدية وأرقام الأنشطة وتحديد ميعاد لكل فئة لتقديم الإقرار وسداد الضريبة²⁰⁸، ولضمان تحصيل الضريبة من كبار الممولين إلزمت الشركات التي يزيد حجم أعمالها 15 مليون يورو وتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة عبر الإنترنت²⁰⁹.

ثانياً: ضمانات تحصيل دين الضريبة جبراً:

رغم ارتفاع معدل الالتزام الضريبي إلا أن المشرع الضريبي الفرنسي حرص على وضع ضمانات للتحصيل الجبري عبر الآليات والوسائل التالية:

²⁰⁶ د. ناصر محمد عبد العزيز حسن: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص433.

²⁰⁷ أ. شيماء الملط و آخرين: دليل أبحاث الإدارة العامة للبحوث المقارنة- مصلحة الضرائب المصرية ، مبيعات- عام 2007 ، ص5.

²⁰⁸ د. أسعد طاهر أحمد :ضريبة المبيعات في الميزان، مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، سنة 2001،

ص414.

²⁰⁹ أ. إيمان حسن وآخرين: الإقرارات الضريبية في النظم التشريعية المقارنة، دليل الأبحاث المقارنة- مصلحة الضرائب المصرية (المبيعات) - الإدارة المركزية للبحوث الضريبية- عام 2007 ، ص29.

1- الحق في الاطلاع وتفتيش مسكن الممول: يتيح قانون الإجراءات الضريبية في فرنسا في المادة 81 من سجل الإجراءات الضريبية لموظف الإدارة الضريبية الحق في الاطلاع على كل المستندات والوثائق التي في حوزة الممول أو في حوزة الغير طالما كانت تفيد في تأسيس الضريبة تأسيساً دقيقاً ضماناً في. الحفاظ على الأموال العامة، كما أعطت الحق للإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن الممول شريطة إصدار أمر من رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها الأماكن المحددة في التفتيش أو عن طريق القاضي المفوض وفقاً للمادة 94 من القانون المالي لعام 1985 الفرنسي²¹⁰.

2- حق الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات الحجز والتنفيذ الجبري: يترتب على تخلف الممول عن الوفاء بالضريبة في الموعد المحدد اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة جبراً دون الالتجاء للقضاء لكن بعد أعذار الممول وانتهاء المواعيد القانونية المحددة لأداء الضريبة فيحق للإدارة الضريبية توقيع الحجز على أموال المدين لدى الغير واتخاذ الإجراءات بإعلان الغير الحائز لأموال تخص الممول وذلك لتحصيل دين الضريبة كما أوضحت بذلك المادة 260 من الإجراءات الضريبية⁵، كما يحق لجهة الإدارة الضريبية التنفيذ عن طريق الإكراه البدني أعمالاً للمادة 271 من سجل الإجراءات الضريبية والشروط المحددة بقانون الإجراءات الجنائية ولكن للإدارة الضريبية سلطة تقديرية في اتخاذ تلك الإجراءات بصفة عامة²¹¹.

3- حق الامتياز لدين الضريبة: أعطت المادة 1920 م من الكود العام لضرائب في فرنسا للخزانة العامة امتياز يضمن تحصيل كل مبالغ الضريبة بالإضافة إلى المصروفات التي تتكبدها الإدارة في تتبع هذا الدين ويمتد هذا الامتياز إلى كل أموال الممول الحالية والمستقبلية باستثناء الأموال التي لا يجوز الحجز عليها.

²¹⁰ د. رابح رتيب: الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية - عام 1991، ص134.

²¹¹ د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، الطبعة الأولى- دار النهضة العربية- القاهرة 1998، ص218.

ويسقط حق الامتياز في تحصيل الضريبة بالتقادم بأربع سنوات²¹²، في حين أن حق الامتياز في مصر يسقط بالتقادم بخمس سنوات طبقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م.

4- **الالتزام بتطبيق قاعدة التكاليف العكسي:** اعتد التشريع الضريبي الفرنسي بقاعدة التكاليف العكسي لضمان تحصيل الضريبة على القيمة المضافة والتي يترتب عليه أن أي متعهد أجنبي ليس له منشأة ثابتة في فرنسا ويقوم بأداء خدمات لمتعهد فرنسي خاضع للضريبة يصبح الالتزام بدفع الضريبة على المتعهد الفرنسي، ولا يلتزم بها المتعهد الأجنبي وعندها يكون متلقي الخدمة أو مشتري السلعة المقيم كما لو كان باعها لنفسه وعندها تنتقل المحاسبة إليه طبقاً لقاعدة التكاليف العكسي ولا شك أن في ذلك ما يعزز من ضمانات التحصيل الضريبي²¹³.

5- **إلزام المتعهدين الأجانب بتعيين ممثل بدفع الضريبة:** يلزم القانون الضريبي الفرنسي كل متعهد أجنبي ليس لديه منشأة في فرنسا، ويقوم بتوريدات خاضعة للضريبة في فرنسا أن يعين ممثل يلتزم بتنفيذ الالتزامات المتعلقة بهذه الضريبة ودفع الضريبة المستحقة على المتعهد الأجنبي²¹⁴.

■ ضمانات تحصيل الضريبة في المغرب:

خول المشرع الضريبي للخرزينة العامة من أجل تحصيل الديون الضريبية حق الأولوية في استيفاء ديونها على جميع الدائنين نظراً للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة لضمان سير الأعمال العادية وهذا الحق هو ما يعرف بحق الامتياز، كما منحها ضمانات جديدة متمثلة في الرهن الرسمي للخرزينة، وتعزيزاً لهذه الضمانات فقد نص المشرع على عدم إمكانية إيقاف إجراءات التحصيل الجبري للديون

²¹² د. ناصر محمد عبد العزيز حسن: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص441.

²¹³ مصلحة الضرائب المصرية- الضريبة على القيمة المضافة دولياً - دليل الإجراءات والتطبيق في 21 دولة - ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- الجزء الأول - القاهرة - عام 2000- ص177.

²¹⁴ أ. عزة فرج وآخرين: الضريبة على القيمة المضافة دولياً، دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين - مكتبة مصلحة الضرائب- القاهرة - عام 2007، ص7.

الضريبة دونما تقديم للضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وسوف نوضح ذلك في الآتي²¹⁵:

1- الامتياز المخول لديون الخزينة:

نظراً لأهمية ديون الخزينة ودورها الاستراتيجي في تمويل ميزانية الدولة، فقد حرص المشرع على تمتع ديون الخزينة العامة بحق الامتياز بالفصلين 56 و 57 من ظهير 21 غشت 1935 كما أن مدونة تحصيل الديون العمومية قد نصت من جديد على الامتياز العام للخزينة (المادة منها 106) والامتياز الخاص (المادة 107)، وقد عرف بعض الفقهاء حق الامتياز بأنه حق أفضلية يمنحه القانون لبعض الديون نظراً لسبب الدين، يخول الدائن الذي يتمتع بالامتيازات الأولية على باقي الدائنين فيما يخص توزيع ثمن الأمتعة وغيرها من الأشياء المتعلقة بهذا الأخير وحق الأولوية هذا يكون على كافة الديون الأخرى، ولو كانت مضمونة برهن رسمي، وتتمتع الخزينة بامتياز عام يتعلق بجميع ما يملكه المدين من الأمتعة وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية أينما وجدت، وكذلك على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها، كما أن المادة 109 من مدونة تحصيل الديون العمومية - فقد نصت على أن الخزينة تتمتع بامتياز عام على الأثاث و المنقولات الأخرى غير تلك التي نصت عليها المادة 105 والتي يكون بملك المدينين أينما وجدت.

2- الرهن الرسمي للخزينة:

الرهن الرسمي حق عيني يترتب على عقار يبقى في حوزة صاحبه ويخصص لضمان الوفاء بالتزام وبمقتضاه يمنح الدائن في حالة عدم أداء المدين

²¹⁵ لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى أو أن تعرقل المادي - المادة 124 من القانون رقم 1597 لسنة 2000 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية والصادر به الظهير الشريف 100175 في 3 مايو عام 2000 والمنشور بالجريدة الرسمية - العدد 4800-28 صفر 1421 - فاتح يونيو 2000.

- د. عبد الرحيم الكنداوي: تحصيل الديون الضريبية، مقارنة قانونية وقضائية، سلسلة المعارف القانونية والقضائية منشورات مجلة الحقوق المغربية - مطبعة المعارف الجديدة - الرباط - الطبعة الأولى - المغرب - 2012، ص99.

إلزامه حق نزع ملكية العقار أياً كان جائزه واستيفاء دينه من الثمن بالأفضلية على سائر الدائنين، وحسب مقتضيات المادة 157 من ضهير 2-6-1915 المد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة فالرهن الرسمي حق عيني عقاري على العقارات المخصصة لأداء الالتزام، وهو يبيعه لا يتجزأ ويبقى بأكمله على العقارات المخصصة له، وعلى كل واحد وعلى كل جزء منها، ويتبعها في أي يد انتقلت فالرهن الرسمي للخرينة لا يهم كافة الديون العمومية، بل فقط الضرائب والرسوم و صوائر التحصيل و الذعائر والغرامات.

3- عدم إمكانية إيقاف إجراءات التحصيل دون تقديم ضمانات:

إن المتأمل لمقتضيات المادتين 117 و 118 من مدونة التحصيل يقف على حقيقة مؤداها أن استخلاص الدين العمومي يأتي أولاً وقبل كل اعتبار، ودونما قابلية لتأجيل الأداء، فالمديون ملزمون بأداء ديونهم العمومية بغض النظر عن أية منازعة أو مطالبة تهم الديون المستحقة عليهم، وليس أمامهم من مناص لتقادي هذا الفرض الواجب غير القابل لأي نوع من المماطلة ووقف أداء المبالغ المطالب بها كلا أو بعضاً، سوى برفع مطالباتهم العادية داخل الآجال القانونية وتكوين ضمانات شأنها تأمين تحصيل الديون المتنازع حولها²¹⁶.

المطلب الثاني

جرائم التهرب من أداء الضريبة على القيمة المضافة

تمثل إجراءات التهرب والعقوبات المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة²¹⁷، من الضمانات الجنائية لتحصيل دين الضريبة التي توقعها المحكمة الجنائية على كل من يتخذ موقفاً مخالفاً للقانون ويكون من شأنه ضياع حق الدولة في الضريبة كلياً أو جزئياً²¹⁸، رغم أن الضريبة على القيمة المضافة تعتمد على مبدأ الرقابة الذاتية وتتوافر

²¹⁶ المملكة المغربية - وزارة الاقتصاد والمالية - المديرية العامة للضرائب - المدونة العامة للضرائب، المادة 117، 118، 176 المحدثتة بموجب المادة (5) من قانون المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).

²¹⁷ المواد 68، 69، 72 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 74 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 .

²¹⁸ د. عبد الهادي مقل: دراسة تحليلية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008، الطبعة الثانية- دار النهضة العربية - القاهرة - 2011، ص192.

فيها الكثير من الوسائل الرقابية، إلا أن شأنها شأن أي ضريبة تبنى على الالتزام وتعرض للتلاعب والغش مما يؤثر على حصيلة الدولة من عدم دفع الضريبة من قبل المكلفين بها²¹⁹، فظاهرة التهرب من الضريبة تعتبر ظاهرة عالمية تنتشر في جميع دول العالم سواء في ضريبة الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة إلا أنه يختلف نجاح الملتزم بالضريبة في تحقيق مأربه من دولة لأخرى تبعاً لدقة الأحكام المتعلقة للضرائب وتبعاً لموقف الدولة من هذه المحاولات وكفاءة الإدارة الضريبية في محاربة التهرب²²⁰، وسوف نوضح حالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة والعقوبات على ذلك التهرب في الفرعين التاليين

الفرع الأول: حالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: عقوبات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول

حالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة

أيّاً كان نوع الضريبة فإن المكلف بها يميل أو ينزح دائماً نحو التهرب من دفعها²²¹، ولذلك فإن التهرب من الضريبة على القيمة المضافة يعني ارتكاب المكلف لفعل أو امتناعه عن فعل يكون من شأنه إخفاء حقيقة نشاطه بأي صورة من الصور التي اعتبرها قانون الضريبة على القيمة المضافة تهريباً، ويؤدي إلى عدم سداد المكلف لما يستحق عليه من ضريبة طبقاً لأحكام القانون، أو بمعنى آخر اتباع شخص لطرق احتيالية وملتوية غير مشروعة للامتناع عن دفع الضريبة على الرغم من توافر شروط

²¹⁹ د. يسري أبو العلاء: المالية العامة، دار النهضة العربية - بدون سنة نشر، ص108.

- د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية - عام 1971، ص 319.

²²⁰ د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص 264.

- د. عبد الهادي مقبل: الضريبة من منظور دولي، دار النهضة العربية- الطبعة الثانية- القاهرة - 2011،

ص109.

- مصلحة الضرائب على المبيعات: التهرب الضريبي دولياً، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية - دليل البحوث المقارنة، ص274.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص156.

²²¹ لمزيد من التفاصيل عن التهرب الضريبي، أنواعه وأسبابه وأثاره انظر دراسة الشبكة الوطنية لمكافحة الرشوة بالتعاون بين الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية - لا فساد ومركز المشروعات الخاصة " القطاع الضريبي اللبناني الواقع الحالي، إصلاحات وزارة المالية والخطوات الأساسية لتفعيل القطاع، كانون الثاني 2010 ص 6 وما بعدها، وانظر أيضاً: د. محمد أبو نصار، د. محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان: الضرائب وحسابتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية طح، لبنان، 2003، ص28.

خضوعه لها²²²، وعادة ما يحدد القانون حالات التهرب الضريبي التي من شأن مخالفتها الوقوع تحت طائلة العقاب، وبالرجوع للقانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة فقد جاءت المادة 68 منه لتعدد على سبيل الحصر الحالات التي تعد الإتيان بها بمثابة تهريباً من أداء الضريبة المفروضة والتي تأخذ الصور التالية²²³:

أولاً: عدم قيام المكلف بالتسجيل لدى مصلحة الضريبة على القيمة المضافة :

ألزمت المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة المالية أو جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه وعليه إذا لم يتقدم من عدتهم المادة 16 بطلب التسجيل خلال المدة القانونية فيعد متهرباً من أداء الضريبة طبقاً للفقرة الأولى من المادة 68 ويعاقب وفق المادة 67 من القانون²²⁴، لأنه يؤدي إلى ضياع جزء كبير من

²²² د. حامد دراز: النظم الضريبية – الدار الجامعية – الإسكندرية- 2003 ، ص35.

ولمزيد من التعريفات للتهرب من أداء الضريبة:

- معوض السيد خليل: السياسة الضريبية وجذب رؤوس المال الأجنبي في مصر، دار النهضة العربية، عام 2014، ص278.
- د. خالد شحاته الخطيب، د. أحمد زهير الشامية: أسس المالية العامة، مرجع سابق- ص 215.
- د. رمضان صديق: التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري، القاهرة – 2018- بدون سنة نشر- ص26.
- د. محمد نجيب جادو: الوجيز في المالية العامة، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية – القاهرة – 2006، ص192.
- د. عبد الباسط وفا: الإطار العام للنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية- القاهرة- بدون سنة نشر، ص171.

²²³ د. عبد المولى محمد مرسي: قانون ضريبة القيمة المضافة 67 لسنة 2016 شرح وافي لأحكام القانون مقارنة بالدول المطبقة فيها، دار النهضة العربية – القاهرة – 2017، ص285.

- د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص460.

²²⁴ المادة 68 ، 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

حصيلة الضرائب بسبب عدم التقدم للتسجيل وسداد الضريبة المستحقة قانوناً، ويضيع على الخزنة العامة قيمة الضريبة الواجب تحصيلها وسدادها ممن لم يتقدم بتسجيله²²⁵. وقد اتفقت أغلب قوانين الضريبة على القيمة المضافة على أن بلوغ المكلف حد التسجيل أو كان نشاطه يدخل في نطاق الضريبة على القيمة المضافة ولم يتقدم للتسجيل خلال المدة القانونية المحددة من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، يستوجب العقوبة التي يحددها القانون، وهناك بعض قوانين الضريبة على القيمة المضافة وفيها قانون المملكة المتحدة رغم أنها أوصت على المكلف الذي يتحقق حد التسجيل السنوي أو ربع السنوي في حقه إخطار الإدارة الضريبية باستحقاقه التسجيل فوراً إلا أنها تسمح له بمهلة لا يعاقب على التأخير في الإخطار بالتسجيل خلالها وهي ثلاثون يوماً تلي الشهر الذي تبلغ قيمة مبيعاته حد التسجيل أو تتجاوزه²²⁶.

ثانياً: بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها وسداد الضريبة وضريبة الجدل المستحقة :

تتحقق هذه الحالة بقيام الخاضع للضريبة بتجميع الضريبة وفقاً للقانون ولكنه لا يقوم بتوريد قيمة الضريبة التي قام بجمعها إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المحددة لذلك، أو لا يقوم بتوريدها مطلقاً، حيث أن المادة 14 ألزمت المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً إلى المصلحة بالإرفاق عند تقديم الإقرار الشهري حيث يلزم اقتران واقعة سداد الضريبة بواقعة تقديم الإقرار الضريبي، ومن ثم فإن ثبوت بيع أو استيراد سلعة أو تقديم خدمة خاضعة للضريبة دون أن يتضمنها الإقرار ولم يسدد الضريبة عنها فيعد

²²⁵ د. وليد أحمد محمد علي: دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد السابع والسبعون - القاهرة - مايو 2012، ص28.

²²⁶ إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق ص500.

- الفقرة الأولى من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.
- د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية - القاهرة - 2005، ص153.

المكلف متهرباً من أداء الضريبة ويعاقب بالعقوبة المقررة في المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة²²⁷.

وتتوافر هذه الحالة أيضاً في حالة قيام أحد المسجلين باستيراد سلع لغرض الإتجار (سلع خاضعة للضريبة) بطريقة غير قانونية وعند بيعه لها يتم تحميلها بضريبة القيمة المضافة فإنه سوف يحصل على الضريبة التي يتم تحصيلها لحسابه الشخصي²²⁸.

3. ثالثاً: خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم:

نصت المادة 22 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة على (للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية). وعليه تتوافر الجريمة عند قيام المسجل بخصم الضريبة كلها أو بعضها بدون وجه حق بالمخالفة للمادة 22 من القانون والمادة 26 من اللائحة التنفيذية ويعاقب عليها بالمادة 67 من القانون²²⁹.

وتتحقق هذه الحالة في حالة إختلاق البائع غير المسجل رقماً ضريبياً وهمياً، ويقوم باستخدامه على فواتيره لتخدع كل من المشتري والسلطات الضريبية أو يحدث العكس ويسجل المشتري رقماً وهمياً على فواتير شرائه حتى يتمتع بخصم الضريبة على تلك المشتريات (ضريبة لم تورد) وبالتالي يكون التهرب من الضريبة لأنه استخدم وسائل احتيالية لخداع الدولة للتهرب جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة المستحقة عليه أو إذا كان المتعهد يتعامل في سلع بعضها خاضع والبعض الآخر معفى فيتم التسبب الخاطئ

²²⁷ د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص461.

- الفقرة الثانية من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولانحنه التنفيذية.²²⁸ د. وليد أحمد محمد علي: دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، مرجع سابق، ص29.

²²⁹ د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص461.

للمدخلات المستخدمة في إنتاج تلك السلع، وقد يعتمد المتعهد إلى خصم مبلغ ضريبة القيمة المضافة يفوق ما يجب خصمه بالفعل ومن ثم يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة²³⁰، ويدخل في نطاق هذه الحالة الشركات ذات الصلة (أصحاب تلك الشركات تجمعهم صفقات تجارية ومصالح متبادلة) ويأخذ التلاعب شكل دخول السلع إلىتهري المشتري وقيامه بخصم الضريبة المسددة عليها المدخلات إلا أن البائع يصدر إشعار خصم عن نفس الفاتورة كمردودات لمبيعاته فلا يسدد عنها الضريبة، وهنا يكون المشتري استلم قرضاً من الإدارة الضريبية بقيمة الضريبة المخصومة بدون فوائد لحين تقديم إشعار برد المشتريات وإلغاء الصفقة وسداد الضريبة سابقة الخصم (وينتشر هذا الأسلوب بصفة خاصة في الصناعات الإنشائية)²³¹.

رابعاً: استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك:

أورد المشرع الضريبي في المادة 30 من قانون الضريبة على القيمة المضافة الحالات التي يجوز فيها السماح باسترداد الضريبة السابق دفعها عن السلعة في المراحل السابقة للمرحلة التي يتم المحاسبة عنه²³²، في موعد أقصاه خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم الطلب وهذه الحالات وردت على سبيل الحصر²³³، فإذا قام المسجل باسترداد الضريبة السابق سدادها دون وجه حق مع علمه بذلك في غير ما نصت عليه المادة 30 من القانون وبغير الشروط الواردة في المادة 35 من اللائحة، فإنه تقوم في حقه جريمة التهرب طبقاً للفقرة الرابعة من المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة²³⁴.

²³⁰ د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص158.
- مصلحة الضرائب على المبيعات - التهرب الضريبي دولياً - دليل البحوث المقارنة، مرجع سابق، ص275.
²³¹ أ. عفاف عباس: التهرب الضريبي دولياً، دليل البحوث المقارنة، مصلحة الضرائب على المبيعات - عام

2000- ص277.

²³² د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص 470-471.
²³³ المادة 30 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 35 من اللائحة التنفيذية.
²³⁴ المادة 68 الفقرة الرابعة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، وفي هذا المعنى : د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص461.

وقد يحدث أن يقوم التجار على غير الحقيقة بإثبات دفع مبالغ كبيرة كضريبة على القيمة المضافة في المراحل السابقة من خلال إختلاق بعض الفواتير المزورة أو وهمية عن مشتريات لم تتم، وهذا يعد صورة من صور التهرب من الضريبة على القيمة المضافة وذلك للتهرب من الضريبة، وهذه إحدى الصور الشائعة في الدول النامية للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة²³⁵.

ففي هولندا قدرت نسبة الطلبات الوهمية عن ضريبة مسددة في مرحلة سابقة 44% من محاولات التهرب من الضريبة، وذلك لوجود مؤسسات تم إنشاؤها خصيصاً لطبع الفواتير المزورة لمن يرغبون في التهرب من الضريبة، وقد يحدث أيضاً أن بعض الخاضعين للضريبة يبدأون نشاطهم بشراء مجموعة من الأصول الرأسمالية والمواد الأولية وتقوم بعض الدول بإعادة قيمة الضريبة على القيمة المضافة عن هذه الأصول الرأسمالية والمواد الأولية إلى من قاموا بشرائها وذلك لزيادة السيولة لدى رجال الأعمال وقبل أن يحين موعد الفحص يتوقف المشروع وتختفي المنشأة أو أن ينتقلوا إلى نشاط آخر وبالتالي يكونون قد استفادوا من استرجاع قيمة الضريبة المدفوعة عن مراحل سابقة دون خضوعهم للضريبة، وهذا يعد أيضاً تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة²³⁶، ومن قواعد الضريبة على القيمة المضافة أيضاً أحقية المصدر في استرداد الضريبة التي دفعها في المراحل المختلفة للسلعة حتى يتم تصديرها أو قيام المصدر بتقديم طلب استرداد على غير الحقيقة مدعياً أنه قام بتقدير عدد أو كمية من السلع أكثر من العدد أو الكمية المصدرة بالفعل، ويتمثل هذا في أن بعض الشركات التي تصدر كثير من مخرجاتها غالباً ما تكون دائنة للحكومة بصورة مستمرة وتقوم بإصدار فواتير مزورة عن صادرات وهمية لم تحدث مطلقاً ويطلب رد أو خصم ضريبة لم يتحملها بالمرّة، وبالتالي تتم المطالبة برد الضريبة مما يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة²³⁷.

²³⁵ Alan A Tail: the value added tax : administratve and policy lessees. International mometry fund, Washington, de. 1991.p.39.

²³⁶ د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص157-162.

²³⁷ - د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية - القاهرة - 2005 ، ص47.

خامساً: تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها:

وتتحقق هذه الحالة في قيام المكلف بتقديم المستندات والسجلات التي اصطنعها أو قام بتزويرها إلى الإدارة الضريبية بنية التخلص من دفع الضريبة المستحقة للمصلحة كلها أو بعضها ألزمت المادة 13 من القانون 67 لسنة 2016م كل مسجل بإمساك الدفاتر المحاسبية المنتظمة لكي يسجل العمليات التي يقوم بها أول بأول، كما ألزمته بالاحتفاظ بالسجلات وصور الفواتير لمدة 5 سنوات تالية لإنهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالسجلات، كما أن المادة 12 ألزمت المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلع أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، وعليه فإذا قام المسجل مستندات أو سجلات مزورة أو مصنعة أو بيانات غير صحيحة تخلصاً من الضريبة فتقوم في حقه جريمة التهرب الضريبي ويعاقب بالعقوبة المقررة في المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة²³⁸.

سادساً: عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول:

حتى يتم المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة فلا بد أن يقوم التاجر بتسجيل مبيعاته في دفاتر وأن يقوم بعمل فاتورة للمشتري حيث نصت المادة 12 من القانون 67 لسنة 2016م على (يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة) 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 كان قد اشترى السلعة من تاجر غير مسجل) بغرض عدم توضيح حجم مبيعاته والتهرب من الضريبة وتعد إحدى الصور الشائعة للتهرب من ضريبة القيمة المضافة²³⁹، وكذلك الإقرار عن المبيعات بأقل من الحقيقة

²³⁸ الفقرة الخامسة من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص462.

²³⁹ د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص462.

- الفقرة السادسة من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

من الحالات الشائعة للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة وذلك لقيام الخاضع للضريبة بالإقرار عن مبيعاته بأقل من المبيعات الحقيقية مما يؤدي إلى تقليل الضريبة المستحقة أو قيامه بتسجيل قيمة الفواتير المتعلقة بمبيعاته بأقل من القيمة الحقيقية لهذه المبيعات وذلك للتهرب جزئياً من الضريبة على القيمة المضافة، وقد تصدت بعض الدول لهذا النوع من التهرب ففي إيطاليا أعطى القانون لجهاز الشرطة الحق في أن يستوقف زبائن المطاعم والفنادق عند مغادرتهم المكان لتسألهم عن الايصالات التي توضع مبلغ الضريبة المدفوعة، وتتحقق هذه الحالة أيضاً في قيام التاجر الخاضع للضريبة بحساب قيمة الضريبة على القيمة المضافة بسعر أقل من السعر الذي حدده القانون لهذه السلعة وذلك باستغلال ثغرات القانون في وجود حالات لم يتم تعريفها بصورة قاطعة في القانون أو تحتل أكثر من تفسير، وكذلك كثرة الفئات الضريبية تؤدي إلى وجود مشكلة الخلط بين الفئات الضريبية عند احتساب الضريبة والتي تعمل على سوء توصيف السلع مما ينتج عنه إخضاع السلع لسعر أقل مما يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة²⁴⁰.

سابعاً: انقضاء ستان يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها:

تتحقق هذه الحالة في أنه طبقاً لنص المادة 14 من القانون والتي تنص على (على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الاحول وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لإنتهاء الفترة الضرورية على أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدي الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو) ومؤدي ذلك أن التأخير في تقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة بعد انتهاء الشهرين التاليين لإنتهاء شهر المحاسبة

240 د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق،

وانتهاء مدة ستين يوماً بعد مدة الشهرين يعد ذلك تهرباً طبقاً لأحكام المادة 68 الفقرة السابعة من قانون الضريبة على القيمة المضافة²⁴¹.

ثامناً: إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة أو ضريبة الجدول:

تتحقق هذه الحالة إذا قام شخص غير مسجل بالمصلحة بإصدار فواتير ضريبية ومحملة بالضريبة فإنه يعتبر متهرباً لقيامه بتحصيل الضريبة ولا يقوم بتوريدها للمصلحة وبالتالي. يثرى على حساب الخزنة العامة حيث ألزمت المادة 12 المسجل فقط دون غيره بتحرير الفواتير الضريبية عند بيعه السلع أو أداء الخدمات الخاضعة للضريبة، ومن ثم يعاقب غير المسجل سواء كان شخصياً طبيعياً أو معنوياً عند إصدار الفاتورة الضريبية، ويأتي هذا التجريم نظراً لأن الشخص غير المسجل يباشر أنشطته دون علم المصلحة حيث أنه غير مسجل بسجلات المصلحة ولا تعلم أي شيء عن أنشطته، وبالتالي فمن يأتي هذا الفعل يجرم بجريمة التهرب الضريبي ويعاقب بأحكام المادة 67 من القانون²⁴²، وفي هذا الصدد يتفق قانون الضريبة على القيمة المضافة في عدم إصدار المسجل أو إصدار غير المسجل الفاتورة الضريبية مع التشريعات المقارنة:

ففي فرنسا: يلزم المسجل وغير المسجل بأحد أمرين:

- 1- دفع غرامة يتراوح مقدارها بين خمسة آلاف وعشرة آلاف فرنك فرنسي والحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تزيد عن خمسة سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- 2- دفع غرامة يتراوح مقدارها ما بين 200 % و 300 % من قيمة المتهرب منها في الحالة الأولى. أو يتم تحصيلها بطريق الخطأ في الحالة الثانية.

²⁴¹ حرصاً من المشرع على تقديم الإقرار ولو لم يحقق ببيعاً أو يؤدي خدمات خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية وفقاً للفقرة الثانية من المادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016. وفي هذا المعنى:

- Alan A Tail: the value added tax : ...p.312.

²⁴² المادة 68 الفقرة الثامنة والمعاقب عليها بالمادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص463.

والتشريع البريطاني يلزم كل من المسجل وغير المسجل في هاتين الحالتين بدفع غرامة مقدارها 10% من قيمة الضريبة المستحقة عند أول مخالفة، وتزداد إلى 20% عند المخالفة الثانية، ثم 30% عند كل مخالفة تالية لذلك²⁴³.

تاسعاً: عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة 12 من هذا القانون :

ألزمت المادة 12 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية ورقية أو إلكترونية عند بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة وضريبة الجدول، ونص المشرع على اعتبارها تهرب من الضريبة هو لأن الفاتورة هي السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي ومنع التهرب من الضريبة²، وتتوافر هذه الحالة عند حدوث تواطؤ بين البائع والمشتري لتبادل السلع والخدمات بدون سداد مقابل أو تحرير فواتير أو تسجيلها في الدفاتر أو تحرير فواتير مزيفة تتضمن مبيعات من سلع تخضع لفئة منخفضة مع أن المبيعات الفعلية لسلع خاضعة لفئة عالية، مما يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة²⁴⁴.

عاشراً: اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية وتقع المسؤولية. بالتزامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها:

يقصد بهذه الحالة قيام بعض الشركات بإصدار فواتير تصدير أو مبيعات وهمية دون أن يكون للشركة أي مصانع أو سلع لديها بغرض الإتجار وتبيح 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 السابق بشكل كبير نظراً لوجود فساد مالي وإداري من داخل المصلحة وخارجها حيث بلغ عدد الشركات التي تقوم بطبع الفواتير المزورة وبيعها إلى المسجلين حوالي 140 مائة وأربعون شركة وفقاً لكتاب قطاع الشؤون التنفيذية رقم 27 بتاريخ 10/1/2012، الأمر الذي حدا بالمشرع الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة

²⁴³ إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق

ص554.

²⁴⁴ د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص47.

- د. خالد عبد العظيم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص162.

إلى اعتبارها تهريباً لمصدر الفاتورة والمستفيد منها، وكان يجب ضم الوسيط أيضاً للحد من هذه الجريمة²⁴⁵.

أحد عشر: عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة 13 من هذا القانون :

تتحقق هذه الحالة بعدم قيام المسجل بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، أو قيامه بتضمين الدفاتر والسجلات ببيانات على غير الحقيقة، أو إتلاف الدفاتر والسجلات ذات الصلة بالضريبة قبل مرور فترة الاحتفاظ بها وهي الخمس سنوات المقررة بالمادة 13 من القانون، وتتحقق هذه الحالة أيضاً بقيام الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بتجنيب بعض السلع التي يتأخر فيها لاستخدامه الخاص دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة عن هذه السلع أو قيامه بأداء خدمة خاصة به دون تحصيل ضريبة عليها، وذلك باستخدام صغار التجار منتجاتهم الخاصة لأغراضهم المنزلية وكذلك منتجي الأقمشة وتجار الجملة في استخدام بعض منتجاتهم ومبيعاتهم في الاستخدام الشخصي دون تحصيل ضريبة عليها وإثباتها في الدفاتر والسجلات، مما يعد تهريباً طبقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة²⁴⁶.

اثنا عشر: حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم أنها مهربة:

تتحقق في حالة اكتشاف إدارة الضريبة على القيمة المضافة أن أحد الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة يتاجر في سلع مستوردة بطريقة غير قانونية (سلع مهربة)، ففي هذه الحالة يكون هذا الشخص قد ارتكب جريمة تهرب ضريبي حتى ولو كان يقوم بدفع الضريبة على القيمة المضافة عن هذه السلع، نظراً لأنه يساهم في ضياع

²⁴⁵ كتاب قطاع الشؤون التنفيذية رقم 27 المؤرخ 2012/1/10 والمتضمن بيان بالشركات التي تصدر فواتير وهمية وذلك لعد الأخذ بهذه الفواتير أثناء الفحص تنفيذاً لكنها قطاع الفحص رقم 1437 بتاريخ 2011/12/18، حيث توجد بعض صور التهرب الضريبي تعتبر في نفس الوقت جرائم جنائية تقع تحت طائلة العقوبات المقررة في قانون العقوبات - وقد وصلت إلى 533 شركة في 2017 مصلحة الضرائب المصرية- قطاع البحوث والسياسات الضريبية - البحوث المقارنة - القاهرة - 2017، وهذا هو حال جريمة التهرب الضريبي التي يمكن أن تشكل في ذات الوقت - جريمة النصب أو التزوير - يرجع بالتفصيل: د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي - الجزء الثاني - شرح الجرائم والعقوبات في القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية- عام 2006/2005، ص37-38.

²⁴⁶ د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص48. - د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص496.

حق الدولة في الحصول على الضريبة الجمركية على هذه السلع²⁴⁷، وتنتشر هذه الظاهرة خاصة في تهرب الذهب والسجاير والمشروبات الروحية والخمور حيث تتم هذه التجارة بسرعة وبأسماء وهمية يصعب تتبعها²⁴⁸.

ثالث عشر: عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل :

نصت المادة الخامسة من مواد إصدار القانون على الإلغاء التلقائي لمن لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، ورغم تلك الميزة لإلغاء المسجل تلقائياً إلا أنه قد ألزمه القانون بأداء الضريبة العامة على المبيعات المستحقة عليه وعلى ما في حوزته من سلع وخدمات خاضعة للضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون وإلا اعتبر تهرباً من الضريبة²⁴⁹. أربعة عشر: عدم الالتزام بأحكام المادة 40 أو المادة 43 من هذا القانون :

في حالة إخضاع سلعة للضريبة أو زيادة فئة الضريبة المفروضة على سلعة معينة أو إخضاع خدمة لضريبة الجدول يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من السلع في اليوم السابق لسريان الضريبة التي تقررته، ويقدم البيان خلال (15) يوماً من التاريخ المذكور وعليهم أداؤها للمصلحة خلال المدة التي يحددها رئيسها على ألا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ استحقاق الضريبة وبذلك يعد عدم تقديم بيان بالمخزون السلعي تهرباً من الضريبة وفقاً للمادة 68 والمعاقب عليها بالمادة 67 من القانون²⁵⁰.

²⁴⁷ د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص45.

²⁴⁸ الفقرة الثانية عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

²⁴⁹ يرجع بالتفصيل للمادة 5 من مواد إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

²⁵⁰ - د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث

التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- الفقرة الرابعة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

خمس عشرة: وضع علامات أو أختام مصنعة من سداد الضريبة الجدول كلها أو بعضها:

يأتي وضع هذه العلامات والاختام المصنعة على السلع ليخرجها من السلع الواردة بالجدول المرفق بالقانون، ومن ثم يتخلص من سداد الضريبة المفروضة على هذه السلع حيث ستخفى هذه العلامات والاختام حقيقة هذه السلع وبذلك تعتبر تهرباً من الضريبة وفقاً للمادة 68 والمعاقب عليها بالمادة 67 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة²⁵¹.

سادس عشرة: قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه:

سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلعة أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر²⁵².

سابع عشرة: حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البند رول) والتي يصدر قرار الوزير بوضع هذه العلامة عليها:

اعتبر حيازة سلع الجدول ووضع علامات أو أختام مصنعة عليه للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها تهرباً من الضريبة وذلك لانتشار حالات تزوير العلامات التي تلصق على سلع الجدول مثل السجائر والمواد الكحولية، ومن ثم تقوم في حق الشخص جريمة التهرب من أداء الضريبة عن هذه السلع وتثبت هذه الجريمة عند

²⁵¹ د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- الفقرة الخامسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

²⁵² نصر أبو العباس أحمد، أ. محمد إبراهيم سليمان: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون (2016/67) مرجع سابق، ص244.

- الفقرة السادسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

ثبوت حيازة الشخص سلعاً تخضع للضريبة دون وجود مستندات تدل على سداد الضريبة بوضع العلامات المميزة (البند رول)²⁵³.

ثامن عشر: التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة:

جاءت المادة 24 من القانون لتحظر التصرف في السلع المعفاة أو استعمالها في غير الغرض المعفاة من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة عليها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف، وبالتالي يعتبر تهريباً عدم الإخطار طبقاً للمادة 68 الفقرة الثامنة عشر ويعاقب عليها بموجب المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة²⁵⁴.

تاسع عشر: عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار:

يلتزم المسجل بتوريد الضريبة على المبيعات المستحقة عليه وفق إقرارته وفي المواعيد المقررة وفقاً لأحكام هذا القانون، وعليه الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ العمل بهذا القانون، وفي حالة إلغاء تسجيله يلتزم بأداء ما يستحق عليه خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، وفي حالة الإخلال بأي من الأحكام السابقة يعد المسجل متهرباً وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016م طبقاً لنص المادة 66 فقرة 19 والمعاقب عليها بالمادة 67 من القانون²⁵⁵.

²⁵³ د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- الفقرة 17 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

²⁵⁴ د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات

الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة على القيمة المضافة - تأصيل علمي وعملي، مكتبة عين شمس - القاهرة- عام 2006 - بدون دار نشر، ص304.

- الفقرة 18 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

²⁵⁵ الفقرة الرابعة و الخامسة من مواد إصدار من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016

الجريدة الرسمية العدد 35- مكرر (ج)- بتاريخ 2016/9/7.

- الفقرة 19 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

الفرع الثاني

عقوبات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة

تعد التنمية الاقتصادية أحد الأهداف الرئيسية للدولة وبشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة في سبيل تحقيق هذا الهدف لأن تحصيل الضريبة من الوسائل الأساسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلاً عن إنقاص حصيلته الإيرادات العامة يؤدي إلى زيادة عجز الموازنة العامة²⁵⁶، لذلك شدد المشرع الضريبي الجزاءات على المتهربين من الضريبة على القيمة المضافة²⁵⁷، سواء في صورة جزاءات مالية أو جزاءات جنائية كالحكم بالغرامة أو بتوقيع عقوبة الحبس²⁵⁸، وتختلف أنواع العقوبات من دولة لأخرى حسب ظروفها الاقتصادية والاجتماعية وتتراوح العقوبات بين الغرامة المالية والسجن وفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة²⁵⁹ وسوف نتناول ذلك على النحو التالي :

في مصر:

وضع المشرع الضريبي جزاءات مشددة للتهرب من الضريبة حيث فرض عقوبات جنائية وهي السجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما والضريبة المزدادة والضريبة الإضافية²⁶⁰ وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات²⁶¹، وقد أجاز القانون التصالح في جرائم

²⁵⁶ د. مصطفى حسن مصطفى: مبادئ علم المالية، دار النهضة العربية- القاهرة 1999، ص521.

- إحسان دريس محمد النعيم: الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على إيرادات الدولة مقارنة بدولة المغرب، رسالة ماجستير - معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي - جامعة أم درمان الإسلامية - السودان عام 2007. ص46.

²⁵⁷ المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

²⁵⁸ د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، مرجع سابق، ص133.

²⁵⁹ د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص35.

²⁶⁰ مصلحة الضرائب المصرية - قطاع العمليات والتوعية - الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل المخالفات والتهرب في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية - القاهرة - سبتمبر عام 2016، ص6.

²⁶¹ أ. محمد إبراهيم سليمان، أنصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016، مرجع سابق، ص245.

التهرب قبل صدور حكم بات الدعوى مقابل سداد الضريبة الأصلية وضريبة الجدول أو كليهما حسب الأحوال والضريبة الإضافية بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال، إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب أما إذا كان التصالح في الجريمة المنصوص عليها في المادة 71 من القانون فيتحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الأقصى المنصوص عليه بها²⁶²، وقد نصت المادة 69 على: مع عدم الإخلال بالأحكام المنصوص عليها بالمادة 67 من هذا القانون، يحكم بمصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهرب، إذا لم تضبط حكم ما يعادل قيمتها ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل و الأدوات والمواد التي استعملت في التهرب عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت خصيصاً أو أجرت فعلاً لهذا الغرض²⁶³، ولا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلا بناء على طلب من الوزير أو من يفوضه²⁶⁴.

- إرنست ويونغ المتضامنون للمحاسبة والمراجعة: قانون لضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 66- لسنة 2017، العدد السادس والعشرون - إبريل 2017، ص73.

²⁶² المادة 71 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 (يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل محاسب مفيد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة 30 هذا القانون وفي حالة العود تضاعف العقوبة) وفي هذا المعنى د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص465.

- د. أسعد طاهر أحمد : دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات...، مرجع سابق، ص520.

²⁶³ المادة 69 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

- الحكمة من ذلك إلى الطبيعة الخاصة للجرائم المالية لأنها تتعلق بالمال وحركته ، وأن الذي يهيم الدولة هو أن تحصل على حقها الضريبي من الممول أكثر من اهتمامها بإيدائه فضلاً على أن المرحلة اللاحقة على وقوع المخالفة والسابقة على تحريك الدعوى عادة ما تكون فيها مفاوضات بين مرتكب المخالفة ومأمورية الضرائب نحو تسوية النزاع بشكل ودي من خلال التصالح، فإذا لم يتم التصالح فالوزير لا يملك التغاضي عن تحريك الدعوى الجنائية ضد الممول ، إلا إذا قرر أن المسألة يسيرة ولا تستحق إصدار الطلب : عبد الهادي مقبل: دراسة تحليلية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008، مرجع سابق، ص2011.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث

التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص465.

²⁶⁴ المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية بالنسبة للمستثمرين الخاضعين لأحكام قانون الاستثمار رقم 72 لسنة 2017 يشترط أخذ رأي وزير الاستثمار على رفع الدعوى لجانية بالنسبة للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لنص المادة 93 من قانون الاستثمار (في غير حالة التلبس يكون طلب الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في قانون الجمارك الصادر بالقانون 66 لسنة 1963 وقانون الضريبي على الدخل الصادر بالقانون 2005/91 وقانون الضريبة على القيمة المضافة

ونوضح بعض العقوبات التي نصت عليها قوانين الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على النحو التالي :

في المغرب _ الجزاءات:

1- الجزاءات الضريبية:

كل تخلف عن تقديم أو تأخير إيداع الإقرار برقم المعاملات، وكل إغفال أو نقصان أو تقليل في المداخيل، وكل خصم بغير حق أو تحايل يرمي الى الحصول بغير موجب على الاستفادة من إعفاء أو إرجاع يعاقب عليه²⁶⁵:

❖ 15% من مبلغ الضريبة الواجب دفعه، وإذا ثبت سوء نية الملمزم يرفع إلى 100%.

❖ بغرامة 10% من المبلغ المذكور المدفوع خارج الأجل القانوني.

وعندما تكون الضرائب صادرة بقوائم الإيرادات أو في حالة الأداء التلقائي بعد إنصرام الأجل، تطبق بالإضافة إلى ما سبق زيادة نسبتها 5% عن الشهر الاول من التأخير و 50% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي ينصرم بين تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ أدائها، وفي حالة تقديم الإقرار برقم المعاملات خارج الأجل القانوني، ولكنه لا يتضمن ضريبة واجباً دفعها أو قابلة للاستنزال، وجب تخفيض هذه الضريبة بنسبة 15%.

2- الجزاءات الجنائية:

بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية السالفة الذكر، يعاقب بغرامة من

5000 درهم إلى 50000 درهم كل شخص ثبت في حقه استعمال بعض الوسائل

الصادر بالقانون 67 لسنة 2016 بعد أخذ رأي الوزير المختص اذا كان المتهم بارتكاب الجريمة تابعاً لأحد المشروعات الاستثمارية الخاضعة لأحكام هذا القانون ويتعين على الوزير المختص إبداء الرأي في هذا الشأن خلال سبعة أيام من تاريخ ورود كتب استطلاع الرأي إليه ولا يجوز رفع دعوى طبقاً لقواعد المقررة في القوانين المشار إليها، صدر قانون الاستثمار رقم 72 لسنة 2017 بتاريخ 2017/5/31 ونشر بالجريدة الرسمية - العدد 21 مكرر (ج) في 31 مايو 2017.

²⁶⁵ عبد الوهاب الناصري الدرعي : رئيس مصلحة التشريع للضريبة على القيمة المضافة بالمديرية العامة للضرائب بالمغرب- حول تجربة المملكة المغربية بخصوص إحداث الضريبة على القيمة المضافة - مرجع سابق، ص14.

- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص 308-309.

الخطيرة كتسليم أو تقديم فاتورات سورية، قصد الإفلات من إخضاعه إلى الضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق، وفي حالة العودة إلى المخالفة قبل مضي خمس سنوات، يعاقب مرتكب المخالفة زيادة على الغرامة السالفة الذكر بالحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر (لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول اذا ثبت أن المخالفة ارتكبت طبقاً لتعليماته وبموافقته)، وتطبق نفس العقوبة كذلك على كل شخص ثبت عليه أنه ساهم في ارتكاب الأفعال السابقة أو ساعد أو أرشد الأطراف في ارتكابها²⁶⁶.

في فرنسا:

عمل المشرع الضريبي على تغليظ عقوبة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة حيث فرض عقوبة جنائية وهي الحبس لمدة سنتين إلى خمس سنوات أو الغرامة المالية، وهذا بالإضافة إلى الضريبة المتهرب منها والضريبة الإضافية المستحقة عن الضريبة الأصلية وغرامة قيمتها 200% أو 300% من نسبة المبلغ المتهرب من أدائها، وقد أجاز التصالح مع مصلحة الضرائب في جرائم التهرب من الضريبة قبل صدور حكم نهائي في جريمة التهرب الضريبي مقابل قيام المكلف بسداد المخالفات، وقد صدر أحكام بالسجن في جرائم التهرب من الضريبة على السلع والخدمات وفقاً لأحكام القانون الجنائي الصادر عام 1968²⁶⁷.

وفي تركيا:

تبين من قانون الضريبة على القيمة المضافة التركي أنه لم يتضمن أي مواد عقابية على مخالفة المسجلين له²⁶⁸، إلا أن التهرب الضريبي والغش الجسيم والاحتيال الضريبي ورد بقانون الإجراءات الضريبية وتتراوح العقوبة ما بين 50% إلى 300% من مبلغ

²⁶⁶ المواد 188، 189، 190، 191، 192 من المدونة العامة للضرائب المحدثه بالمادة 5 من قانون المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 لسنة 2006.
²⁶⁷ د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص35.

- Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 291.

²⁶⁸ القانون رقم 3065 لسنة 1984 بشأن الضريبة على القيمة المضافة - الجريدة الرسمية بتاريخ 2 نوفمبر 1984- العدد 18563 - تاريخ القبول 25 أكتوبر 1984.

الضريبة المستحقة²⁶⁹، وبالنسبة لمخالفة عدم توفير المستندات فإن قانون الإجراءات يحيل ذلك إلى القانون الجنائي لتطبيق عقوبة السجن جزاء على عدم توفيرها²⁷⁰، وبالنسبة للغرامة فتطبق في عدم الالتزام الذي يقره قانون الضريبة والذي ينتج عنه فاقد ضريبي فيعاقب بغرامات مالية إجبارية محددة²⁷¹.

ومن جميع ما تقدم يتبين أن الضريبة على القيمة المضافة قد نجحت في أوروبا وأن سر نجاحها يعود إلى أنها قد فرضت في فترة توسعا وتنمية وفضلها أمكن تحديث عمليات الإنتاج دون أن يؤدي ذلك إلى تهيمش صغار المنتجين فضلاً عن إدخال فنون المحاسبة وهذا النسيج الاقتصادي المتداخل والمتجانس الذي يسمح بالترابط بين القطاعات ويحصل كل قطاع في توسيع القيمة المضافة. وكذلك الدول الأفريقية توسعت في الضريبة على القيمة المضافة أسوة ببقية. بلدان العالم ونجد أن الدول الأفريقية التي كانت خاضعة للاستعمار الفرنسي قد شهدت أول تجارب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأدخلت في ساحل العاج في 1960 وفي السنغال في 1961م بينما تم إدخالها في فرنسا نفسها في عام 1968م²⁷²، وتشكل إيرادات ضريبة القيمة المضافة أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الدول العربية التي طبقتها، ولقد كانت الغاية الأولى من تطبيقها هو الحصول على إيرادات أكثر، وكان هدف لبنان من تطبيق هذه الضريبة زيادة إيراداتها لمواجهة خدمة الدين العام²⁷³، الأمر الذي أدى إلى تطبيقها في مصر وأصبحت من أهم محاور عملية الإصلاح المالي والضريبي، لأنها تؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة للدولة، وذلك بغرض تخفيض عجز الموازنة بالإضافة إلى معالجتها

²⁶⁹ المادة 351 من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 1070.

²⁷⁰ المواد من 359 إلى 363 الباب الثالث - الجرائم الجنائية والعقوبات- جرائم الاحتيال الضريبي- والمادة 376 بعقوبات التهرب و الاحتيال الضريبي من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 10703 تركيا ، نصت المادة 359 على - يعاقب بالسجن من سنة إلى مدة ثلاث سنوات لحجز السجلات وتقديم الوثائق لسلطة التفتيش الضريبي أثناء التحقيق).

²⁷¹ د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص164.

²⁷² د. حسن بشير محمد نور: ضريبة القيمة المضافة وافاق تطبيقها في السودان، مجلة دراسات حوض النيل- مجلد أول - العدد الثاني - عام 2001، ص60.

²⁷³ د. ندى هويذة: الضريبة على القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة دكتوراه - كلية الاقتصاد- جامعة دمشق - سوريا- عام 2012، ص106.

لمشكلة التهرب الضريبي والجمركي والعمل على دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي لتطبيق مبدأ الفوترة الضريبية، وأن القانون تلافى بعض المشكلات التي ظهرت في تطبيق الضريبة في بعض الدول و جاء بمفهوم مختلف عن الضرائب السابقة حيث اعتمدت الضريبة على الرقابة الذاتية في معظم حالاتها ومن ثم لا يتطلب الوجود الإداري في مواقع الإنتاج، وقد تلاحظ من خلال المقارنة أن هناك تشابه في الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بين الدول حيث تفرض الضريبة على نفس العمليات الاقتصادية ويكون الأداء للضريبة إجبارياً أو إختيارياً حسب العمليات التي يحددها قانون كل دولة.

وقد فضلت الدول الالتجاء إلى أسلوب الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الالتجاء إلى أسلوب الضريبة العامة الواحدة أو الضريبة المتتابعة الشاملة نظراً للمساوئ التي تترتب على كل منهما، فالضرائب التي تؤخذ على مرحلة التصنيع أو الإنتاج ومرحلة البيع بالجملة لها مساوئ متنوعة حيث أن ضريبة البيع بالجملة على سبيل المثال لا تسمح بفاعلية أو كفاءة الضريبة، وأن أسلوب الضريبة المتتابعة الشاملة أو الضريبة المتعددة لها عيوبها أيضاً لأنها تؤدي إلى تكرار فرض الضريبة في كل مرحلة مما يشكل عبئاً على المستهلك النهائي الذي يتحملها²⁷⁴.

²⁷⁴ د. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإدخارية في ظل الاقتصاد، مرجع سابق، ص90.

الخاتمة:

النتائج:

- الضريبة على القيمة المضافة ضريبة إحلالية حلت محل الضريبة على المبيعات وأدت إلى تبسيط فئات الضريبة، بالإضافة إلى أنها أكثر تحقيقاً لمبدأ وقاعدة العدالة الضريبية، ومعالجتها الأزواج الضريبي، وتعد من الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك يتحمل عبأها المستهلك النهائي بالكامل ويقوم المكلف (الوسيط) بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة فهو مجرد وسيط بين المستهلك والمصلحة ويتم تحصيلها وتوريدها شهرياً أي حوالي اثنا عشرة مرة في السنة.
- إن أسلوب الضريبة على القيمة المضافة من أساسيات الإصلاح الاقتصادي، ومطلباً ضرورياً لمواجهة الأزمات المالية والاقتصادية، وعاملاً مهماً لزيادة الإيرادات الضريبية المهدرة.
- إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة للدولة وذلك لأنها ذات إيرادات فورية وسريعة ومرتفعة، وبالتالي تساهم في تخفيض حجم العجز في الموازنة العامة للدولة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وإزالة الاختلالات والتشوّهات المالية.
- الفاتورة الضريبية هي السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي ومنع التهرب، وهي أساس تطبيق ونجاح قانون الضريبة على القيمة المضافة، وكوثيقة أساسية في عمليات البيع داخل البلد بالرغم وجود قوانين تلزم البائع بتحرير الفاتورة عند عملية البيع ولكنها غير مفعلة من قبل الجهات الرسمية، إضافة لذلك عدم توافر الوعي لدى المستهلك بطلب الفاتورة عند الشراء، رغم أن نظام الضريبة على القيمة المضافة يعتمد بشكل أساسي على آلية الخصم التي تعتمد على تحرير الفاتورة، ويمكن القول أنه إذا لم يعمم نظام الفوترة بشكل جيد فلن يكون هناك أي إمكانية لتطبيق هذه الضريبة بصورة جيدة وضبط المجتمع الضريبي.

التوصيات:

- تفعيل دور الرقابة بمصلحة الضريبة على القيمة المضافة ما يضمن سلامة حركة البيع والشراء، وتحقيق متطلبات قانون الضريبة على القيمة المضافة، بتوفير المعلومات والمستندات والوثائق لإدارات الفحص الضريبي بالمأموريات للوصول إلى الضريبة الحقيقية على المكلفين، وزيادة كفاءة إدارات التحصيل الضريبي وتطويرها، وإنشاء مراكز ضريبية متخصصة في تحصيل الضرائب والمتأخرات الضريبية باتباع أساليب حديثة ومتطورة في التحصيل بما يلائم متغيرات العصر، وأتمتة نظام الدفع والتحويل لضمان كفاءة عملية التحصيل الضريبي.
- ضرورة إجراء مراجعة شاملة لمواد قانون الضريبة على القيمة المضافة بصفة دورية حتى يتوافق القانون ولائحته التنفيذية مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية.
- نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع بالتنسيق مع الجهات الحكومية الأخرى عن أهمية مسك دفاتر وسجلات وفواتير، ونشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها للاطلاع عليه من جانب أفراد الشعب والمكلفين بتوريد الضرائب وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بسبب الاعتقاد الراسخ لديهم بعدم إنفاق أموال الضرائب في مجالاتها الصحيحة.
- إنشاء إدارة ضريبية مستقلة (دخل، قيمة مضافة) واختيار الموظفين أكفاء وتدريبهم لتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة والدخل بكفاءة، ويتولوا تطوير الإدارة الضريبة ذاتها وأتمتة عمليات الحصر والفحص والمراجعة وامدادها بكافة الوسائل التكنولوجية والربط بين المصالح الضريبية في مختلف القطاعات والأخذ بالأساليب والاتجاهات الفكرية الحديثة بالإدارة، وزيادة كفاءة العمليات الأساسية لتقييم ومراجعة وتحصيل الضريبة، وذلك بالاعتماد على الكفاءات الإدارية الشابة والتي تواكب متطلبات العصر الجديد من الضرائب، لأن مقدره الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع هو العنصر الحاسم في نجاح الإصلاح الضريبي.
- العمل على ترسيخ مبدأ احترام القوانين الضريبية ومنها قانون الضريبة على القيمة المضافة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتعريف المكلف بما له من حقوق وما عليه من واجبات، وتوعيته بأهمية الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية

المكتملة والمنتظمة وتطوير نظم المحاسبة مما يساعد مأموري الضرائب في تحديد وعاء الضريبي بصورة عادلة.، مما يقلل من نسب التهرب منها نظراً لأهميتها وكبر حصيلتها الإيرادية في تمويل الخزنة العامة.

- إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد لتحديد وتوحيد إجراءات التعامل مع مصلحة الضرائب سواء عن ضريبة الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة، بهدف توحيد إجراءات ربط وتحصيل الضرائب مما يوفر الوقت ويخفض تكاليف التحصيل، كما أنه يساعد في تبسيط الالتزامات المفروضة على الممولين.
- تفعيل دور المجتمع المدني في الرقابة على أداء الإيرادات الضريبية بما يكفل تحقيق مفاهيم الحوكمة من الشفافية والإفصاح والمصادقية والمسائلة والتوازن المطلوب في الحقوق والواجبات بين أطراف المنظومة الضريبية.

المراجع العربية:

1. أ. الأمين محمد عثمان: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أثرها على الإيرادات العامة في السودان، رسالة ماجستير- كلية الدراسات العليا- جامعة أم درمان الإسلامية- السودان 2001.
2. السجلات الواردة بقانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 تتمثل بالآتي: دفتر المشتريات- دفتر المبيعات- دفتر المردودات- دفتر الصادرات- سجل المخازن- دفتر اليومية العام- دفتر الجرد- دفتر ملخص الضريبة...الخ يرجع إلى أهمية كل دفتر ووظيفته إلى المادة 14 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار رقم 66 لسنة 2017.
3. الفقرة الثانية من المادة 15 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
4. الفقرة الرابعة و الخامسة من مواد إصدار من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 الجريدة الرسمية العدد 35- مكرر (ج)- بتاريخ 2016/9/7.
5. الفقرة الرابعة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.
6. الفقرة الخامسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
7. الفقرة السادسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
8. الفقرة 17 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية
9. الفقرة 18 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.
10. الفقرة 19 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

11. القانون رقم 3065 لسنة 1984 بشأن الضريبة على القيمة المضافة - الجريدة الرسمية بتاريخ 2 نوفمبر 1984- العدد 18563 - تاريخ القبول 25 أكتوبر 1984.
12. د. القرقوري محمد: وعاء ومنازعات الضريبة على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية- الرباط - المغرب- عام 2002.
13. المادة 4 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
14. المادة 10 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
15. المادة 11 البند 9 الفقرة الأخيرة من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة.
16. المادة 12 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
17. المادة 14 من اللائحة التنفيذية للقانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
18. المادة 14 الفقرة الثالثة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
19. المادة 14، 55 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.
20. المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
21. المادة 15 الفقرة الرابعة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

22. المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، والمادة 18 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة.
23. المادة 32 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
24. المادة 36 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.
25. المادة 36 من القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
26. المادة 37 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في المغرب.
27. المادة 38 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 1985/3085 والمعدل بالقانون 2004/4803.
28. المادة 40 من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.
29. المادة 43 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.
30. المادة 44 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 والمادة 113 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 والمادة 121 من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري.
31. المادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2001/379 وقانون الإجراءات الضريبية رقم 2008/44.
32. المادة 46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.
33. المادة 48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 57 من اللائحة التنفيذية.

34. المادة 49 مكرر من قانون الضريبة على القيمة المضافة في المغرب برقم 3085 لسنة 1985.
35. المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2016/67 والمادة 65 من اللائحة التنفيذية.
36. المادة 57 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية.
37. المادة 58 فقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية.
38. المادة 59 الفقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
39. المادة 60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.
40. المادة 62 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017.
41. المادة 63-64 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 .
42. المادة 64 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.
43. المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
44. المادة 68 الفقرة الأولى: يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 67 من هذا القانون.
45. المواد 68، 69، 72 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 74 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 .
46. المادة 69 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
47. المادة 71 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 .

48. المادة 124 من القانون رقم 1597 لسنة 2000 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية والصادر به الظهير الشريف 100175 في 3 مايو عام 2000 والمنشور بالجريدة الرسمية - العدد 4800- 28 صفر 1421 - فاتح يونيو 2000.
49. المادة 177 من المدونة العامة للضرائب في المغرب.
50. المادة 178 من المدونة العمة للضرائب في المغرب.
51. المواد 188، 189، 190، 191، 192 من المدونة العامة للضرائب المحدثه بالمادة 5 من قانون المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 لسنة 2006.
52. المادة 225 من المدونة العامة للضرائب بالمغرب.
53. المادة 256 من قانون الضرائب الفرنسية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة والمعدلة بالقانون رقم 1347 لسنة 1995 بتاريخ 1995/12/30.
54. المادة 289 من مدونة الضرائب الفرنسية والمعدلة بالمرسوم رقم 463 لسنة 2013 بتاريخ 3/ يونيو 2013.
55. المادة 351 من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 1070.
56. المواد من 359 إلى 363 الباب الثالث - الجرائم الجنائية والعقوبات - جرائم الاحتيال الضريبي- والمادة 376 بعقوبات التهرب و الاحتيال الضريبي من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 10703 تركيا.
57. المادة 3301 من القانون رقم 67 لسنة 2016 واللائحة التنفيذية.
58. المملكة المغربية- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي- النظام الضريبي المغربي- التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي مطبعة كانيريت- إحالة ذاتية رقم 9 لسنة 2012.
59. المملكة المغربية - وزارة الاقتصاد والمالية - المديرية العامة للضرائب - المدونة العامة للضرائب، المادة 117، 118، 176 المحدثه بموجب المادة (5) من قانون

- المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).
- 60.د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية - طبعة عام 1998.
61. د. إبراهيم علي عبد الرزاق، أ. أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات للقانون واللائحة التنفيذية، الجزء الثالث - الطبعة الأولى - عام 1997.
- 62.د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية - عام 2004/2003.
63. إحسان دريس محمد النعيم: الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على إيرادات الدولة مقارنة بدولة المغرب، رسالة ماجستير - معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي - جامعة أم درمان الإسلامية - السودان عام 2007.
- 64.إرنست ويونغ المتضامنون للمحاسبة والمراجعة: قانون لضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولانحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 66- لسنة 2017، العدد السادس والعشرون - إبريل 2017.
- 65.أحكام محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 3161 لسنة 59 ق جلسة 1996/5/9.
66. د. أحمد مصطفى معبد : المشكلات التطبيقية والعملية الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على المبيعات، كلية الحقوق - جامعة بنها- عام 2005- بدون دار نشر.
- 67.د.أحمد يوسف الشحات، د. عبد الهادي مقبل : محاضرات في المالية العامة والقانون المالي- النفقات العامة- الموازنة العامة- التشريع الضريبي - الشافعي للطباعة- المنصورة- بدون سنة طبع.
68. د. أسامة علي عبد الخالق: الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي العشرين، مجلة الجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة فبراير عام 2014.

69. د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1999.3.
70. د. أسعد طاهر أحمد: ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة الشهدان - القاهرة - 2001 .
71. د. أسعد طاهر أحمد :ضريبة المبيعات في الميزان، مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، سنة 2001.
72. د. أمين السيد لطفي: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، عام 1991.
73. أ. إيمان العراقي: مطلوب آلية جديدة لتطوير إجراءات تحصيل الضرائب وفض المنازعات، جريدة الأهرام - العدد 41727 السنة 125 بتاريخ 2001/3/5.
74. أ. إيمان حسن وآخرين: الإقرارات الضريبية في النظم التشريعية المقارنة، دليل الأبحاث المقارنة- مصلحة الضرائب المصرية (المبيعات) - الإدارة المركزية للبحوث الضريبية- عام 2007 .
75. تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا)، مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، روما 19، 15 مارس 2005 .
76. تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا) مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا بالضريبية - روما -16/15 مارس- 2005.
77. د. تميمة أحمد حسن: الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، مركز جيل البحث العلمي - مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة- العدد 14 مايو- لبنان 2017.
78. د. جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الخاصة للدراسات والنشر، لبنان، عام 2002.
79. د. جلال الشافعي: مدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة للضريبة على المبيعات في مصر ومقومات ذلك- ندوة علمية عن تطوير الضريبة على المبيعات في مصر - كلية التجارة- جامعة بنها- بتاريخ 2008/3/19.

80. د. جلال الشافعي: الموسوعة الضريبية - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - الضريبة على شركات الأموال - الضريبة على المبيعات، القاهرة- عام 2002- بدون دار نشر.
81. د. جلال الشافعي: نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقه، الأهرام الاقتصادي- القاهرة- 1996/12/26.
82. د. جلال الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال- تخطيطها- متطلباتها، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة عين شمس -1973.
83. د. جلال مطاوع، د. محمد هشام الحموي، د. محمد عبد العظيم رمضان، د. محمود عباس حمدي: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية- الضريبة على المبيعات وضريبة الدمغة - كلية التجارة - جامعة القاهرة - عام 2013/2012 - بدون دار نشر.
84. د. حامد دراز: النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية - . 2008
85. د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية- الإسكندرية- عام 1999.
86. د. حسن الفكهاني: الموسوعة المغربية في التشريع والقضاء، الدار العربية للموسوعات- المجلد السادس عشر - بدون سنة نشر.
87. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي - الجزء الثاني - شرح الجرائم والعقوبات في القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية- عام 2006/2005 .
88. د. حسن بشير محمد نور: ضريبة القيمة المضافة ووافق تطبيقها في السودان، مجلة دراسات حوض النيل- مجلد أول - العدد الثاني - عام 2001.
89. د. خالد شحاته الخطيب، د. أحمد زهير الشامية: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر - الأردن - عام 2003.
90. د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة المقارنة - ايتراك للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى - عام 2007.

91. د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب على الدخل، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي - القاهرة - عام 1990
92. د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مكتبة شادي - القاهرة - عام 1991.
93. د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، كلية الحقوق - جامعة عين شمس - 2002/2001 - بدون دار نشر.
94. د. رابع رتيب: الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية - عام 1991.
95. د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية - عام 1971 .
96. د. رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والتشريع المقارن، دار النهضة العربية - القاهرة 2017.
97. د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2006.
98. د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين و وسائلها في دعم الإلتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، دار النهضة العربية، القاهرة عام 2016.
99. د. رمضان صديق: التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري، القاهرة - 2018 - بدون سنة نشر.
100. د. سالم عبد المنعم حشيش: ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة طنطا - عام 2003.
101. د. سامح أحمد محمد: المتأخرات الضريبية ، الإشكالية والحلول في ضوء القانون 2005/9 وقانون الحجز الإداري، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - العدد 72 - عام 2011.
102. د. سامح أحمد محمد إسماعيل: المسؤولية عن سداد دين الضريبة بين نصوص التشريع ومشكلات التطبيق، بحث بمجلة البحوث المالية و الضريبة - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - العدد السادس والسبعون - ابريل - القاهرة عام 2012.

103. د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة على القيمة المضافة - تأصيل علمي وعملي، مكتبة عين شمس - القاهرة- عام 2006 - بدون دار نشر.
104. د. سعيد عبد المنعم محمد: إفطار العام للضريبة على القيمة المضافة- بحث منشور بمجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - كلية التجارة- جامعة عين شمس - القاهرة- فبراير 2014.
105. د. سلامة عبد الرحيم عوض: (النظام الضريبي بين تحقيق العدالة والحصيلة)- رسالة دكتوراه-كلية الحقوق-جامعة القاهرة عام2007 .
106. د. شويكار إسماعيل: رؤية مستقبلية للضريبة على القيمة المضافة أعلى درجات تطور الضريبة على المبيعات- دراسة مقارنة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس، متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب عام 2000.
107. د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق، جامعة القاهرة، عام 2003.
108. أ. شيماء الملط و آخرين: دليل أبحاث الإدارة العامة للبحوث المقارنة- مصلحة الضرائب المصرية ، مبيعات- عام 2007 .
109. د. صابر يونس بريك: دور الضريبة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2006.
110. طارق حماد: الضريبة على المبيعات- الإطار النظري والتطبيق العملي، كلية التجارة- جامعة عين شمس- عام 2001.
111. طه خيرى طه: مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة المبيعات في قطاع الخدمات في ضوء التشريع المصري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2001.
112. د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مكتبة الكتب العربية، القاهرة عام 2001/2002.

113. د. عبد الباسط وفا: المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين ، دراسة فقهية قضائية لأحكام قانون الضريبة الموحدة وقم 187 لسنة 1993- دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2000.
114. د. عبد الباسط وفا: الإطار العام للنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية- القاهرة- بدون سنة نشر.
115. د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية - القاهرة - 2005 .
116. أ. عبد السلام أديب: السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، افريقيا الشرق- الطبعة الأولى- المغرب- عام 1998.
117. د. عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي، دار النشر المغربي الطبعة الأولى - المغرب- عام 2002.
118. د. عبد القادر التيعلاتي: الوجيز في النزعات الضريبية، مطبعة الأحمدية للنشر - الطبعة الثانية- المغرب- عام 2001 .
119. د. عبد الحميد عبد المعطي: إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة فاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق في الضريبة على المبيعات، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة قناة السويس- عام 2007.
120. د. عبد الرحيم الكنداوي: تحصيل الديون الضريبية، مقارنة قانونية وقضائية، سلسلة المعارف القانونية والقضائية منشورات مجلة الحقوق المغربية - مطبعة المعارف الجديدة - الرباط - الطبعة الأولى - المغرب - 2012.
121. د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة- دون سنة نشر.
122. د. عبد المنعم عبد الغني علي: نظرية الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة أسيوط - عام 1994/1993 .

123. د. عبد المولى محمد مرسى: قانون ضريبة القيمة المضافة 67 لسنة 2016 شرح وافي لأحكام القانون مقارنة بالدول المطبقة فيها، دار النهضة العربية - القاهرة - 2017.
124. د. عبد الهادي مقبل: دراسة تحليلية وانتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008- الطبعة الثانية - دار النهضة العربية - 2011.
125. د. عبد الهادي مقبل: الضريبة من منظور دولي، دار النهضة العربية- الطبعة الثانية- القاهرة - 2011.
126. د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة العربية- القاهرة- عام 2014.
127. أ. عزة فرج وآخرين: الضريبة على القيمة المضافة دولياً، دليل التطبيق والإجراءات اتفي 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاته و آخرين - مكتبة مسلحة الضرائب- القاهرة - عام 2007.
128. د. عصام حسني عبد الحلیم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات، كلية الحقوق، جامعة بنها، مطابع الدار الهندسية، بدون سنة نشر .
129. أ. عفاف عباس: التهرب الضريبي دولياً، دليل البحوث المقارنة ، مصلحة الضرائب على المبيعات - عام 2000.
130. د. علي أحمد زين: تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية والضرائب- كلية التجارة - جامعة عين شمس- عام 2014 .
131. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإدخارية في ظل الاقتصاد، مكتبة الوفا القانونية- الطبعة الأولى- الإسكندرية- عام 2011.
132. د. فاطمة السويسي: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، لبنان. 2014.

133. أ. فتحي عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، معهد الدراسات والبحوث الآسيوية - جامعة الزقازيق - عام 2010.
134. قانون الضرائب الفرنسي - نسخة موحدة من 3 سبتمبر 2016 الموقع الإلكتروني للجريدة الرسمية: [https:// www.legifrance .gouv.fr/affichcode, do cid Texete](https://www.legifrance.gouv.fr/affichcode,do cid Texete)
135. قانون الاستثمار رقم 72 لسنة 2017 بتاريخ 2017/5/31 ونشر بالجريدة الرسمية - العدد 21 مكرر (ج) في 31 مايو 2017.
136. د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية - عام 1960.
137. كتاب قطاع الشؤون التنفيذية رقم 27 المؤرخ 2012/1/10 والمتضمن بيان بالشركات التي تصدر فواتير وهمية وذلك لعد الأخذ بهذه الفواتير أثناء الفحص تنفيذاً لكنها قطاع الفحص رقم 1437 بتاريخ 2011/12/18.
138. د. محمد السماحي: مسطرة المنازعات الضريبية ، مطبعة الصومعة - الطبعة الأولى - الرباط - المغرب - عام 1997.
139. د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - القاهرة 1998.
140. أ. محمد إبراهيم سليمان، أ. نصر أبو العباس أحمد، الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى، القاهرة، 1997.
141. د. محمد أبو نصار ، د. محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان: الضرائب وحسابتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية ط2 ، لبنان ، . . 2003.
142. د. محمد بدران: مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة - القاهرة - عام 1977 ص 291.
143. د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة - القاهرة - عام 1963، بدون ناشر .
144. د. محمد سعيد الشناوي: المحاسبة عن الضرائب غير المباشرة، كلية التجارة - جامعة بنها - عام 1997 - بدون دار نشر .

145. د. محمد شكيري: التشريع الضريبي المغربي، الجزء الأول- قانون الضريبة على القيمة المضافة- قانون الضريبة على الشركات- الضريبة على الدخل- الطبعة الثالثة - عام 1999- بدون دار نشر.
146. محمد محمود مصطفى: المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل، دراسة تطبيقية في قطاع الزجاج والبلور- رسالة ماجستير- كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة - عام 1997.
147. د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمن ايلا: النظام القانوني للمنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق مع تقييم تجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، الطبعة الثانية- مطبعة الأمنية - الدار البيضاء- المغرب - عام 1998 .
148. د. محمد نجيب جادو: الوجيز في المالية العامة، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - القاهرة - 2006،.
149. د. محيي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية - الإسكندرية - عام 1998.
150. د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، طبعة عام 1985 - بدون دار نشر.
151. د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزباني، المنظمة العربية للعلوم الإدارية- إدارة البحوث والدراسات- مطابع الدستور التجارية- عمان - الأردن عام 1985 .
152. د. مصطفى حسن مصطفى: مبادئ علم المالية، دار النهضة العربية- القاهرة 1999.
153. مصلحة الضرائب المصرية- الضريبة على القيمة المضافة دولياً - دليل الإجراءات والتطبيق في 21 دولة - ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- الجزء الأول - القاهرة - عام 2000.
154. مصلحة الضرائب المصرية - قطاع العمليات والتوعية - الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل المخالفات والتهرب في ضوء أحكام قانون الضريبة على

- القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية - القاهرة - سبتمبر عام 2016،
155. مصلحة الضرائب المصرية - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاتة وآخرين- مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، عام 2007.
156. مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين - دليل واجبات وحقوق المسجل وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - سبتمبر - 2016
157. مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل الفواتير والدفاتر والسجلات الوجوب الالتزام بها وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - عام 2016 .
158. مصلحة الضرائب على المبيعات رقم 14 / 1991 والمنشور رقم 1 / 2002 بشأن حساب وتحصيل الضريبة و توريدها على الذهب والفضة والأحجار الكريمة من جميع مراحل تطبيق القانون.
159. مصلحة الضرائب على المبيعات: التهرب الضريبي دولياً ، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية - دليل البحوث المقارنة.
160. مصلحة الضرائب على المبيعات - قطاع الفحص والتحصيل- تعليمات فحص رقم 3 لسنة 2004 بتاريخ 2004/9/12.
161. مصلحة الضرائب على المبيعات : تعليمات تذكيرية رقم 7 لسنة 2012 الصادرة بتاريخ 2012/2/5.
162. معوض السيد خليل: السياسة الضريبية وجذب رؤوس المال الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، عام 2014،
163. د. ممدوح الهياتمي: الحصر الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1993.
164. د. ناصر محمد عبد العزيز: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق جامعة حلوان- القاهرة- عام 2012.

165. د. ندى هويدة: الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة دكتوراه - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - سوريا - عام 2012.
166. أ. نصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى - القاهرة - عام 1997.
167. أ. نصر أبو العباس أحمد - أ. محمد إبراهيم سليمان : الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016 .
168. أ. هبة خليل، د. عبد الجليل البدوي: حالة الأنظمة الضريبية مصر - تونس 2014، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية - شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية - بيروت - لبنان - الطبعة الأولى - أغسطس 2014 .
169. وزير المالية - مصلحة الضرائب المصرية: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 2005/91، عام 2007.
170. د. وليد أحمد محمد علي: دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد السابع والسبعون - القاهرة - مايو 2012.
171. د. يسري أبو العلا: المالية العامة، دار النهضة العربية - بدون سنة نشر .
172. د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي، القانون رقم 2005/91 - دار النهضة العربية - القاهرة - بدون سنة نشر .
173. د. يسري أبو العلا، د. ماجدة أحمد شلبي، د. أحمد مصطفى معبد، د. عصام حسني: المالية العامة والتشريع الضريبي، التعليم الفتوح - كلية الحقوق جامعة بنها - بدون سنة نشر وبدون دار نشر .
174. د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، الدار العربية الحديثة - الإسكندرية - عام 1982.
175. د. يونس أحمد البطريق، د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، دار الجامعة الجديدة - الإسكندرية - عام 2002.

المراجع الاجنبية:

1. Allan Bucett: Vat in for cement and appcals manual,2 end, Ed London1990.
2. Alan A Tail: the value added tax : international practice and problems. International mometary fund publications 1989.
3. Alan A Tail: the value added tax : administratve and policy lessees. International mometary fund, Washington, de. 1991.
4. Carlos Silvani & Charles : L,invoices. Books of account. And tax return forms of vat the value added tax in Asia – Jakarta.1990,p31
5. David Goy & John Walter: Vat and property. London.1989.
6. Ernst Young: International V.A.T.practic and proc هذخهures in 21 countries. 1991.
7. Encyclopedia of value added tax.....,op.cit.
8. Gorges Egret(La T.v.a) press universities de france, deuxierne cdition,1978
9. Louis TROTABAS: Finances publiques, edation Dalloz, paris, 1967.
10. Michel Prouzet: the system common international ,Paris no1.59.6. join1971.

