

دور إقرارات الضريبة على القيمة المضافة

فى المحاسبة الضريبية فى ظل القانون 67 لسنة 2016

د/ أحمد فوزى الخولى*

1- أهمية البحث

يتسع مفهوم التنمية الإقتصادية عن مفهوم النمو الإقتصادى (أى الزيادة فى الدخل الفردى الحقيقى)، حيث تتضمن التنمية بالإضافة إلى ذلك تغيير البنيان الإقتصادى والاجتماعى والسياسى تغييراً من شأنه أن ينتقل بالإقتصاد القومى من إقتصاد متخلف يتصف بإنخفاض مستوى الكفاءة الإنتاجية وإختلال البنيان إلى إقتصاد متقدم يتسم بارتفاع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتوازن البنيان الإقتصادى والاجتماعى والسياسى⁽¹⁾

فالتنمية الإقتصادية وإن كانت تأخذ فى الاعتبار حدوث نمو إقتصادى بالمعنى السابق ، إلا إنها تهتم أيضاً بتحقيق تغير فى هيكل الناتج والدخل القوميين من خلال إحداث تغييراً شاملاً ومتواصلاً فيهما مصحوباً بزيادة فى متوسط الدخل الحقيقى وتحسن فى توزيعه لصالح الطبقات الأقل دخلاً.⁽²⁾

ويقضى إحداث التنمية الإقتصادية والاجتماعية ضرورة توفير مجموعة من العناصر الأساسية اللازمة لتحقيقها مجتمعة ، وعلى رأسها ما يسمى بالدفعة القوية والتي يقصد بها الحد الأدنى من الموارد الذى ينبغى تركيزه لعملية التنمية الإقتصادية حتى تتوفر لها فرصة للنجاح. فالتنمية الإقتصادية تحتاج إلى حد أدنى من الجهد الإنمائى الذى ينبغى بذله حتى يمكن التغلب على عوامل المقاومة التى تُقيد الإقتصاد المتخلف والإنطلاق به نحو التنمية.⁽³⁾

ويتحدد حجم الدفعة القوية بمقدار الإستثمار اللازم توفيره لتحقيق الحد الأدنى من معدل النمو الإقتصادى. وإذا لم يتمكن الجهد الإنمائى المبذول من تعبئة الموارد اللازمة للقيام بذلك القدر اللازم من الإستثمار ، فلن يتوقع للإقتصاد القومى

* رئيس قسم ومدرّب بمصلحة الضرائب المصرية-منتدب للتدريس بجامعة الإسكندرية

الإطلاق نحو مرحلة التنمية.

ويأتى النظام الضريبي فى مقدمة العوامل التى تساهم فى تعبئة موارد الدولة وتشجيع الاستثمار بها وزيادة الدخل القومى وإعادة توزيعه لصالح الطبقات الفقيرة. وحتى يستطيع النظام الضريبي الوصول إلى تلك الأهداف ينبغى أن يتحلى باليسر والوضوح والبعد عن التعقيد فى إجراءات فرض وتحصيل الضريبة.

وتعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم العناصر المكونة للنظام الضريبي ، حيث إنها من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ، والتى تعتبر مورداً هاماً لتمويل نفقات الدولة ، وأداة من أدوات تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية. ومن الممكن إستخدام تلك الضريبة كأداة هامة للمساهمة فى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية لبلد ما .

ولما كانت مصر (كدولة ما زالت مصنفة فى نطاق ما يعرف بالبلدان النامية) وتعانى من مظاهر التخلف الاقتصادي والاجتماعي، وما تتطوى عليه هذه المظاهر من مشكلات وتثيره من تحديات ، فقد أدرك المسئولون بالدولة ضرورة التوجه لإصلاح النظام الضريبي المطبق على المستوى التشريعي بالتعاون مع المؤسسات النقدية والمالية الدولية فى إطار ما زاع الحديث عنه تحت مسمى التنمية المُستدامة للاقتصاد المصري ، فقامت الدولة بإحلال قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 ، والذي توسع فى فرض الضريبة ، حيث إنتقل من مبدأ إنتقاء بعض السلع والخدمات إلى مبدأ عمومية فرض الضريبة على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص ، كما قام بفرض ضريبتين وليست ضريبة واحدة ، وهما الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول ؛ الأمر الذى أدى إلى تنوع وتعقد الإقرارات الضريبية الملزم بتقديمها كل مسجل بالضريبة على القيمة المضافة ، لذا رأى الباحث أن يبحث دور وأهمية تلك الإقرارات فى التحاسب الضريبي وتحصيل الضريبة من هؤلاء المسجلين.

وأخذاً لما تقدم بيانه فى الاعتبار يتضح للعيان ما يمثله موضوع الدراسة المتخير من جانبنا من أهمية ، بالنظر لما يترتب على تطوير الأوضاع المتعلقة

بنظم الضرائب المطبقة فى إطار النظم الإقتصادية والإجتماعية السائدة من آثار لا يمكن تجاهلها فى الجهود الرامية لتحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية لمصر، من خلال تيسير المحاسبة الضريبية للمستثمرين وتحصيل الضريبة منهم بأسهل الطرق.

2- هدف البحث:

يستهدف بحثنا الحالى الإسهام فى التوصل إلى نظام ضريبى كفاء وفعال يتم التحاسب الضريبى من خلاله بطريقة ميسرة وغير معقدة ، لما لذلك من آثار بالغة على تشجيع الاستثمار ودعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر ؛ ومن ثم يحاول البحث توضيح الدور الذى يمكن أن تلعبه الإقرارات الضريبية المقدمة من المسجلين بالضريبة على القيمة المضافة ، فى تيسير المحاسبة الضريبية وتحصيل الضريبة فى ظل القانون رقم 67 لسنة 2016 .

3- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث فى الوقوف على مدى سهولة ووضوح إقرارات الضريبة على القيمة المضافة ، ودورها فى المحاسبة الضريبية وتحصيل الضريبة ، فى ظل القانون رقم 67 لسنة 2016 .

4- منهج البحث:

يقوم منهج البحث على توظيف المنهج الوصفى التحليلى فى الوقوف على معالم الأوضاع المحددة لها ، وعلى إستخدام المنهج الاستقرائى فى متابعة تطور الأحكام الواردة بالتشريعات الضريبية المنظمة لفرض وجباية الضرائب المقررة ، فضلاً عن إتباع المنهج الاستنباطى فى إستخلاص قواعد وضوابط إرشادية لضمان فاعلية وكفاءة الإصلاح الضريبى فى تحقيق الغايات المنشودة من وراء الإقدام عليه 0

5- حدود البحث:

يقصر البحث على دراسة الضريبة على القيمة المضافة ، وفقاً للقانون رقم 67 لسنة 2016 باعتباره القانون المطبق حالياً ؛ الأمر الذى نستطيع معه البحث فى الآثار المترتبة على تطبيق هذا القانون ، ومدى مساهمة المحاسبة الضريبية

فى ظلّه فى تشجيع الاستثمار ودعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر .

6- خطة البحث:

يقوم الإطار العام لموضوعات وعناصر البحث على توزيع النقاط البحثية الموضحة لمعالمه على خمسة مباحث ، حيث نوضح بالمبحث الأول الأحكام الواردة بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمتعلقة بالإقرار الضريبى، ثم نقوم بعرض أنواع الإقرارات الضريبية المختلفة كل نوع فى مبحث مستقل، ثم نختم المباحث بمبحث أخير نقدم من خلاله بعض المقترحات لتعديل الإقرار الضريبى لتيسير المحاسبة الضريبية للمسجلين بالضريبة على القيمة المضافة وتخفيف العبء الضريبى الملقى على عاتقهم، وذلك على النحو التالى:

المبحث الأول: أحكام الإقرار الضريبى وفقاً للقانون 67 لسنة 2016.

المبحث الثانى: الإقرار النهائى للضريبة العامة على المبيعات.

المبحث الثالث: إقرار الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الجـدول.

المبحث الرابع: إقرار التـكليف العكسى.

المبحث الخامس: مقترحات لتعديل الإقرار الضريبى.

المبحث الأول

أحكام الإقرار الضريبي وفقاً للقانون 67 لسنة 2016

فرض المشرع من خلال القانون رقم 67 لسنة 2016 عدة إلتزامات على المكلفين بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة . وفى مقدمة هذه الإلتزامات الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي ، وسوف نوضح فى المبحث الراهن المواد الواردة بالقانون رقم 67 لسنة 2016 والمنظمة لأحكام الإقرار الضريبي ، وذلك من خلال النقاط التالية: أولاً: موقف المسجل بضريبة المبيعات ولم يبلغ حد التسجيل فى ظل ضريبة القيمة المضافة (المادة الخامسة من مواد الإصدار).

ثانياً: الإلتزام بتقديم الإقرار الشهرى (مادة 14).

ثالثاً: تعديل الإقرار الضريبي (مادة 15).

رابعاً: الإلتزام بسداد الضريبة فى موعد تقديم الإقرار (مادة 31).

خامساً: حالة إلزام متلقى الخدمة بتقديم الإقرار (التكلفة العكسى) (مادة 32) .

سادساً: حالة المخالفة الخاصة بالإقرار الضريبي (مادة 66).

سابعاً: حالات التهرب الخاصة بالإقرار الضريبي (مادة 68).

ثامناً: التصالح فى المخالفة الخاصة بالإقرار الضريبي (مادة 72).

أولاً: موقف المسجل بضريبة المبيعات ولم يبلغ حد التسجيل فى ظل ضريبة القيمة

المضافة (المادة الخامسة من مواد الإصدار)

تنص المادة الخامسة من مواد إصدار القانون رقم 67 لسنة 2016⁽⁴⁾ على أن

: "يلغى تلقائياً تسجيل كل من لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون

ما لم يطلب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل به استمرار تسجيله ، وعلى من ألغى

تسجيله تقديم إقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء خلال ثلاثين يوماً من

تاريخ العمل بهذا القانون مبيئاً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات

والخدمات، ويلتزم بأداء الضريبة العامة على المبيعات المستحقة عليه وعلى ما فى

حوزته من سلع وخدمات خاضعة للضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا

القانون، وإلا اعتبر متهرباً من الضريبة، كما يلتزم بأن يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة ثلاث سنوات تالية لتاريخ إلغاء تسجيله، وعليه تمكين موظفى المصلحة من الاطلاع عليها.

وللمصلحة حق تعديل الإقرارات واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل الضريبة المستحقة، ولمن ألغى تسجيله التظلم من ذلك وفقاً لأحكام هذا القانون.

وباستقراء هذه المادة يتبين لنا أن المشرع فرض على كل مسجل بالضريبة العامة على المبيعات وفقاً للقانون السابق رقم 11 لسنة 1991 وتعديلاته⁽⁵⁾، ولم يبلغ حجم أعماله حد التسجيل المنصوص عليه في القانون الحالى رقم 67 لسنة 2016 (وهو 500 ألف جنيها) ، ولم يطلب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل به استمرار تسجيله ، أن يتقدم بإقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل العمل بالقانون الحالى ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون ، مبيئاً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات ، حيث قرر المشرع إلغائه تلقائياً من التسجيل بالضريبة على القيمة المضافة بمجرد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بالقانون 67 لسنة 2016 ولم يطلب استمرار تسجيله. أى أن ذلك الشخص الذى لم يبلغ حجم أعماله حد التسجيل المنصوص عليه بالقانون الحالى وهو 500 ألف جنيها يوجد أمامه إختياران يجب عليه العمل بإحدهما خلال ثلاثين يوماً فقط من تاريخ العمل بهذا القانون. الإختيار الأول: أن يطلب استمرار تسجيله بالضريبة على القيمة المضافة. والإختيار الثانى: أن يتقدم بإقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل العمل بالقانون الحالى ليتم إلغاء تسجيله من الضريبة على القيمة المضافة.

واعتبر المشرع عدم التقدم بهذا الإقرار حالة من حالات التهرب من الضريبة، وأعطى الحق للإدارة الضريبية فى تعديل ذلك الإقرار، واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل الضريبة المستحقة بناءً عليه، كما أعطى فى المقابل لمقدم الإقرار حق التظلم من ذلك التعديل.

ثانياً: الالتزام بتقديم الإقرار الشهري (مادة 14)

تنص المادة رقم (14) من القانون على أنه: "على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة (ضريبة القيمة المضافة) أو احدهما بحسب الأحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية على أن يقدم إقراراً شهر أبريل وتؤدى الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق ببوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية."

وباستقراء هذه المادة يتبين لنا أن المشرع فرض إلزام على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول المستحقة خلال الشهر أو احدهما بحسب الأحوال، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية (الشهر الميلادي) مع استثناء إقرار شهر أبريل، حيث يجب أن يقدم في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو، وذلك مراعاة لنهاية السنة المالية للموازنة العامة للدولة المقررة في 6/30 من العام، حتى تتمكن الدولة من تحصيل الضريبة قبل هذا الموعد. ولقد حددت اللائحة التنفيذية في المادة رقم (16) ⁽⁶⁾ النموذج الذي يقدم عليه الإقرار وهو النموذج رقم (10 ض.ق.م).

ولقد فرض المشرع الالتزام بتقديم الإقرار الشهري حتى ولو لم يكن حقق المسجل أى مبيعات خاضعة للضريبة وهو ما يطلق عليه الإقرار السلبي. ولقد أجازت اللائحة التنفيذية بالمادة رقم (16) لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة لبعض المصدرين أو المستوردين الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد مرة واحدة أو مرتين في السنة الموافقة على الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذى تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة دون حاجة إلى تقديم

إقرار شهرى.

كما أعطى المشرع المصلحة الحق في تقدير الضريبة فى حالة عدم تقديم المسجل الإقرار في الميعاد السابق بيانه مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية ، وتقوم المصلحة بتقدير الضريبة فى هذه الحالة على نموذج رقم (14).

ثالثاً: تعديل الإقرار الضريبي (مادة 15)

تنص المادة رقم (15) من القانون على أنه : "على المصلحة تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عن ما ورد بهذا الإقرار عن اية فترة ضريبية ، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقا لحكم المادة 14 من هذا القانون

وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه لا يجوز لها حساب الضريبة الإضافية عن الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث المشار إليها وحتى تاريخ اخطار المسجل بهذا التعديل.

وتخطر المصلحة المسجل بالتعديل والاسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول أو باية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقا لقانون التوقيع الإلكتروني أو باية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني ولصاحب الشأن في جميع الأحوال الطعن في تقدير المصلحة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون."

وباستقراء هذه المادة يتبين لنا أن المشرع أعطى المصلحة الحق فى مراجعة وفحص الإقرار المقدم من المسجل واحتساب فروق ضريبية فى حالة اختلاف قيمة الضريبة المستحقة والواجب الإقرار عنها عن ما ورد بهذا الإقرار ، وذلك عن أية فترة ضريبية . ولكن هذا الحق محدد المدة فى خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية المفحوصة ، فيجب على الادارة

الضريبة عدم تجاوز تلك المدة عند إجراء الفحص وإلا تعرضت للطعن بالتقادم عن الفروق المستخرجة. ولقد كانت هذه المدة ثلاث سنوات بالقانون السابق رقم 11 لسنة 1991 ومدها المشرع إلى خمس سنوات بالقانون الحالي إلا إنه اقتصر احتساب الضريبة الإضافية عن فترة السنوات الثلاث الأولى الواقعة من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار وحتى تاريخ إخطار المسجل بهذا التعديل ، مع مراعاة استحقاق الضريبة الإضافية أيضاً عن الفترة الواقعة من تاريخ الإخطار وحتى تاريخ السداد وهو ما أوضحته اللائحة التنفيذية في المادة رقم (17).

رابعاً: الالتزام بسداد الضريبة في موعد تقديم الإقرار (مادة 31)

تنص المادة رقم (31) من القانون على أنه : "على المسجل أداء حصة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي الموعد المنصوص عليه في المادة (14) من القانون، وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية. وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل.

وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها."

وباستقراء هذه المادة يتبين لنا أن المشرع ألزم المسجل بتوريد الضريبة المقر عنها في إقراره وفق هذا الإقرار ، أى أنه لا يحق للمسجل أن يتقدم بالإقرار غير مصحوب بالسداد ولا يجوز للإدارة الضريبية أن تستلم من المسجل الإقرار الضريبي المقر فيه عن ضريبة مستحقة بدون تحصيل هذه الضريبة في نفس موعد تسليم الإقرار.

خامساً: حالة إلزام متلقى الخدمة بتقديم الإقرار (التكاليف العكسى) (مادة 32)

تنص المادة رقم (32) من القانون على : "إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لأزمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه .

وفي حالة قيام المسجل باستيراد خدمة لأزمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنها يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت .
وفي حالة عدم أداء الضريبة وضريبة الجدول في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها".
وباستقراء هذه المادة يتبين لنا أن المشرع ألزم بعض الجهات المستفدين من خدمة خاضعة للضريبة بالإقرار عن تلك الضريبة ، وذلك على النحو الذى سيتم إيضاحه فى المبحث الرابع من بحثنا هذا.

سادساً: حالة المخالفة الخاصة بالإقرار الضريبى (مادة 66)

تنص المادة رقم (66) من القانون على أن: " يعاقب بغرامة لا تقل عن 500 جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلاً عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف احكام الإجراءات والنظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

- التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة وضريبة الجدول عن المادة (15) من هذا القانون بما لا يجاوز 60 يوماً
- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة عما ورد بالإقرار

- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك .
- عدم اخطار المصلحة بالتغيرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد .
- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها وتضاعف العقوبة في حالة ارتكاب أي من الافعال المشار اليها خلال 3 سنوات"

والذى يتبين من النص أن المشرع وضع بالمادة الرأهنة عقوبة الغرامة التى لا تقل عن 500 جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلا عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف احكام الإجراءات والنظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملا من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه ، ووضع على رأس هذه المخالفات التأخر في تقديم الاقرار وأداء الضريبة وضريبة الجدول عن المدة المحددة لتقديمه بما لا يجاوز 60 يوما.

سابعا: حالات التهرب الخاصة بالاقرار الضريبى (مادة 68)

تنص المادة رقم 68 من القانون على أن: " يعد تهربا من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 67 من هذا القانون ما يأتي:

- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .
- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الاقرار عنها وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة .
- خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كليا أو جزئيا دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.
- استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم

بذلك .

- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مستنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها .
- عدم إصدار السجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول .
- انقضاء سنتين يوما على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الاقرار بها وسدادها .
- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول .
- عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقا لأحكام المادة 12 من هذا القانون
- اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة والمصطنعة والمستفيد منها .
- عد إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقا لأحكام المادة 13 من هذا القانون.
- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة .
- عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل .
- عدم الالتزام بأحكام المادة 40 أو المادة 43 من هذا القانون .
- وضع علامات أو اختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضا .
- قيام المنتج أو الموزع أو التاجر بيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر اعلى 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 السعر .
- حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقا عليها العلامة

- المميّزة " البندرول " والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها.
 - التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون اخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة.
 - عدم الالتزام باحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار " وباستقراء هذه المادة يتبين لنا أن المشرع نص على حالات التهرب الضريبي على سبيل الحصر ، ووضع من بين هذه الحالات حالتين تخص الإقرار الضريبي وهما:
 - انقضاء سنتين يوما على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار بها وسدادها .
 - عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل .
- ولقد قرر المشرع بالمادة (67) من القانون عقوبة التهرب الضريبي ، وذلك على النحو التالي:
- مع عدم الإخلال بأي عقوبة اشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالحبس مدة لا تقل عن 3 سنوات ولا تجاوز 5 سنوات وبغرامة لا تقل عن 5 آلاف جنية ولا تجاوز 50 ألف جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين
 - ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والادوات والمواد التي استعملت في التهريب وذلك فيما عدا السفن والطائرات مالم تكن اعدت أو اجريت فعلا بمعرفة مالكيها لهذا الغرض
 - ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال والضريبة الإضافية
 - وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال الثلاث سنوات
 - وتنتظر قضايا التهرب عند احالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال

- وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجداول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.

ثامناً: التصالح فى المخالفة الخاصة بالاقرار الضريبى (مادة 72)

تنص المادة رقم (72) من القانون على أنه: " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ اية إجراءات فى جرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون إلا بناءً على طلب من الوزير أو من يفوضه ويجوز للوزير أو من يفوضه التصالح فى الجرائم المشار إليها وذلك قبل صدور حكم بات فى الدعوى مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجداول المستحقة أو كليهما حسب الأحوال والضريبة الإضافية وذلك بالإضافة إلى تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه فى المادة 66 إذا كان التصالح فى جريمة من الجرائم المنصوص عليها بها وتعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجداول أو كليهما بحسب الأحوال إذا كان التصالح فى جريمة من جرائم التهرب إما إذا كان التصالح فى الجريمة المنصوص عليها فى المادة 71 من هذا القانون فيتحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها بها " .

وباستقراء هذه المادة يتبين لنا أن المشرع أجاز للوزير أو من يفوضه التصالح فى الجرائم المنصوص عليها بالقانون ، وما يعنينا فى هذا المقام ما يخص جريمة التأخر فى تقديم الاقرار وأداء الضريبة وضريبة الجداول عن المدة المحددة لتقديمه فى هذا القانون بما لا يجاوز 60 يوماً والمنصوص عليها بالمادة رقم (66) ، حيث أجاز المشرع التصالح فيها مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجداول المستحقة أو كليهما حسب الأحوال والضريبة الإضافية وذلك بالإضافة إلى تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه فى المادة (66) أى لا يجاوز 2500 جنيه ، حيث أن الحد الأقصى هو 5000 جنيه ، ونجد أن المشرع وضع حد أقصى للتعويض ولم ينص على حد أدنى له ؛ ومن ثم نرى من جانبنا أنه يجوز تقرير تعويض فى حالة التصالح يقل عن الحد الأدنى للغرامة المقرر بمبلغ 500 جنيه ، فيجوز أن يكون التعويض على سبيل المثال 100 جنيه فقط ، حيث لا يوجد مانع من ذلك لعدم النص على حد أدنى للتعويض.

المبحث الثاني

الإقرار النهائي للضريبة العامة على المبيعات.

حيث إن المشرع فرض بالمادة الخامسة من مواد الإصدار على كل مسجل بالضريبة العامة على المبيعات وفقاً للقانون السابق رقم 11 لسنة 1991 ، ولم يبلغ حجم أعماله حد التسجيل المنصوص عليه في القانون الحالي رقم 67 لسنة 2016 ، ولم يطلب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل به استمرار تسجيله ، أن يتقدم بإقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل العمل بالقانون الحالي ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون ، مبيئاً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات - وذلك على النحو السابق إيضاحه بالمبحث الأول - فلقد أعدت المصلحة النموذج رقم 122 (ض.ق.م) ⁽⁷⁾ لتقديم هذا الإقرار ، وهو ما سوف نتناوله بالتفصيل من خلال المبحث الراهن ، على النحو التالي:

يشتمل الإقرار على خمس أقسام تحدد الضريبة المستحقة يجب على المسجل إستيفائها ، والتي تتمثل فيما يلي:

القسم الأول: البيانات الأساسية

ويحتوى هذا القسم على البيانات التالية:

عنوان الإقرار: الإقرار النهائي

لضريبة المبيعات طبقاً لأحكام المادة الخامسة

لقانون الضريبة على القيمة المضافة

ويلاحظ أنه معنون بالإقرار النهائي لضريبة المبيعات وليس للضريبة على القيمة المضافة ، حيث أن البيانات التي يجب أن يحتويها هذا الإقرار تخص الفترة السابقة على تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ، والتي كانت خاضعة لقانون ضريبة المبيعات ، فضلاً على أن المطالب بتقديم هذا الإقرار لا يستمر تسجيله وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(7) انظر النموذج بالملحق.

ونجد أيضاً أن العنوان موضح به مادة القانون التى أوجببت تقديمه وهى المادة الخامسة لقانون الضريبة على القيمة المضافة ، وإن كان يفضل أن يكون النص المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة ، حيث إن هذه المادة من مواد الاصدار وليس من مواد القانون فى ذاته.

الأسم: ويدون به الاسم المسجل بضريبة المبيعات.

المأمورية المسجل بها: وهى المأمورية المسجل بها بضريبة المبيعات.

رقم التسجيل: وهو الرقم المسجل به بضريبة المبيعات والذى تم توقيده مع الرقم الضريبى بضرائب الدخل.

الفترة: وهى الفترة السابقة على تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ، والتى لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها ، ولم يكن المسجل تقدم بالاقرار عنها ، والتى تتراوح من 2016/7/1 حتى تاريخ صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة وهو 2016/9/7.

نهاية المهلة: وهى نهاية المهلة التى وضعها القانون لتقديم هذا الإقرار وهى ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون ، أى ثلاثين يوماً تبدأ من 2016/9/8 وتنتهى فى 2016/10/7 وحيث كان يومى 2016/10/7،8 أجازة رسمية فأمتد الانتهاء الى 2016/10/9.

رقم التليفون: الخاص بالمسجل لإمكانية الاتصال به للاستفسار عن أى بيانات تخص الاقرار.

البريد الالكترونى: الخاص بالمسجل لإمكانية التواصل معه.

القسم الثانى: المبيعات

والذى يشتمل على الجداول التالية

الضريبة	اجمالى	خدمات	سلع	مبيعات
				محلى
				صادرات
				اعفاءات

	تسويات المخزون
	اجمالى الضريبة المستحقة

وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلى:

- عمود السلع: تمثل إجمالى قيمة المبيعات من السلع الخاضعة والمباعة فى السوق المحلى خلال فترة الاقرار وكذلك اجمالى قيمة الصادرات والاعفاءات خلال تلك الفترة.
- عمود الخدمات: يمثل اجمالى قيمة الخدمات المؤداة خلال فترة الاقرار .
- عمود الاجمالى: يمثل حاصل الجمع الجبرى للسلع والخدمات خلال الفترة.
- عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المحلية وكذلك الضريبة المستحقة على تسويات المخزون من رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات.

القسم الثالث: المشتريات

والذى يحتوى على الجداول التالية:

بيان	القيمة	الضريبة
محلى		
مستورد		

اجمالى الضريبة المخصومة

وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلى:

- عمود القيمة: يمثل قيمة السلع المشتراة المحلية والمستوردة خلال فترة الاقرار.
- عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المسددة على السلع المشتراة المحلية والمستوردة خلال فترة الاقرار طبقا للمستندات المؤيدة لذلك.

القسم الرابع: الملخص

والذى يحتوى على الجدول التالى:

ضريبة المبيعات	الضريبة المخصومة	الضريبة المستحقة	خصم من اقرارات سابقة	الضريبة واجبة الاداء

وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلى:

- 1- ضريبة المبيعات: تمثل اجمالى قيمة الضريبة المستحقة على المبيعات من واقع جدول المبيعات بالقسم الثانى من الاقرار.
- 2- الضريبة المخصومة: تمثل اجمالى قيمة الضريبة المسددة على المشتريات من واقع جدول المشتريات بالقسم الثالث من الاقرار.
- 3- الضريبة المستحقة: تمثل الفرق بين ضريبة المبيعات والضريبة المخصومة (1 -

2). (

4- خصم من إقرارات سابقة: يمثل قيمة الدائنية المستحقة للمسجل خلال الفترات السابقة عن فترة الإقرار.

5- الضريبة واجبة الاداء: تمثل الفرق بين الضريبة المستحقة والخصم من إقرارات سابقة (3 - 4). ولقد استثنى المشرع تلك الضريبة من الالتزام بسدادها في نفس موعد تقديم الإقرار، حيث أنها تشتمل على ضريبة على مخزون لدى المسجل ولم يتم بيعه وتحصيل الضريبة عليه وقت تقديم هذا الإقرار، ولذلك منح المشرع المسجل فترة لسداد تلك الضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة، وإذا لم يتم بسدادها خلال تلك الفترة اعتبر متهرباً من الضريبة.

المبحث الثالث

إقرار الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الجداول.

لقد أصدرت المصلحة ثلاثة نماذج للاقرار عن ضريبة القيمة المضافة والضريبة على الجداول وذلك عند صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ، وكانت هذه النماذج على النحو التالى:

- نموذج (10) للاقرار عن الضريبة على القيمة المضافة للسلع والخدمات التى تخضع للسعر العام للضريبة.
 - نموذج (100) للاقرار عن الضريبة على الجداول للسلع والخدمات الواردة بالجداول المرافق للقانون تحت بند أولاً.
 - نموذج (10/100) للاقرار عن الضريبة على الجداول والضريبة على القيمة المضافة للسلع والخدمات الواردة بالجداول المرافق للقانون تحت بند ثانياً.
- ونتيجة لأعتراض الكثيرين على تعدد نماذج الاقرار - وعلى رأسهم مجلس الدولة - تم دمج النماذج الثلاثة السابقة فى نموذج واحد ، وذلك عند صدور اللائحة التنفيذية بالقرار رقم 66 لسنة 2017 فى 2017/3/7 ، وأصبح الاقرار يقدم على نموذج رقم 10 (ض.ق.م)⁽⁸⁾ ، ويشمل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الجداول ، ويحتوى النموذج على صفحتين لتحديد الضريبة المستحقة ، ويجب على كل مسجل استيفاء صفحة واحدة فقط من بين الصفحتين ، فلا يجوز للمسجل أن يستوفى الصفحتين معا ، ويتوقف اختيار المسجل لأحد الصفحتين على السلع والخدمات التى يتعامل معهم ، وذلك على النحو التالى :

(8) انظر النموذج بالملحق.

الصفحة الأولى وتحمل عنوان

أولاً : إقرار الضريبة على القيمة المضافة

وتستوفى هذه الصفحة للمسجلين الذين يمارسون أنشطة السلع والخدمات الخاضعة للسعر العام للضريبة فقط وهو 13% ويصبح 14% اعتباراً من 2017/7/1، وتحتوى هذه الصفحة على الجداول التالية:

جدول المبيعات

ويحتوى على الجدول التالي:

فئة الضريبة	قيمة السلع	قيمة الخدمات	اجمالى القيمة	الضريبة
صفر				
اعفاء				
الاجمالى				
		تسويات +		
		-		
		ضريبة القيمة المضافة		

وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلى:

- عمود فئة الضريبة: تمثل السعر العام للضريبة على القيمة المضافة وسعر الضريبة على البالات والمعدات طبقاً لأحكام القانون
- عمود قيمة السلع: تمثل إجمالى قيمة المبيعات من السلع الخاضعة والمباعة فى السوق المحلى خلال فترة الاقرار وكذلك اجمالى قيمة الصادرات والاعفاءات خلال تلك الفترة.
- عمود قيمة الخدمات: يمثل اجمالى قيمة الخدمات المؤداة خلال فترة الاقرار.
- عمود اجمالى القيمة : يمثل حاصل الجمع الجبرى للسلع والخدمات خلال

الفترة.

- عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المحلية.
- سطر الاجمالى : يمثل ناتج جمع الارقام المسجلة فى كل عمود.
- خانة التسويات: تمثل صافى التسويات الضريبية التى تمت خلال الفترة الضريبية والمرتبطة بالمبيعات سواء كانت مردودات مبيعات أو تعديل فى القيمة (+) أو (-).⁽⁹⁾
- ضريبة القيمة المضافة: تمثل ناتج الجمع الجبرى لاجمالى الضريبة والتسويات.

جدول المدخلات

ويحتوى على الجدول التالى:

المدخلات	محلى	مستورد	اجمالى القيمة	ضريبة المدخلات
سلع				
خدمات				
الالات والمعدات				
اعفاء				
الاجمالى				
			تسويات +	
			-	
			ضريبة المدخلات	

وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلى:

- عمود المدخلات: يشمل على المدخلات كما هو موضح بالجدول سواء كانت سلع أو خدمات أو الات ومعدات أو اعفاء (ويقصد بالاعفاء المدخلات المعفاة أو سلع وخدمات الجدول غير القابلة للخصم).
- عمود محلى: يمثل اجمالى قيمة المشتريات المحلية من السلع والخدمات

- خلال الفترة الضريبية.
- عمود مستورد: يمثل اجمالى قيمة المشتريات المستوردة من السلع والخدمات خلال الفترة الضريبية.
- عمود اجمالى القيمة : يمثل حاصل الجمع الجبرى لعمود محلى وعمود مستورد امام كل بيان بعمود المدخلات .
- عمود ضريبة المدخلات: يمثل قيمة الضريبة المستحقة على المشتريات المحلية والمستوردة خلال الفترة.
- سطر الاجمالى : يمثل ناتج جمع الارقام المسجلة فى كل عمود.
- خانة التسويات: تمثل صافى التسويات الضريبية التى تمت خلال الفترة الضريبية والمرتبطة بالمدخلات سواء كانت مردودات مشتريات أو تعديل فى القيمة (+) أو (-).
- ضريبة المدخلات: تمثل ناتج الجمع الجبرى لاجمالى الضريبة والتسويات.

ملخص الضريبة

ويحتوى على الجدول التالى:

ضريبة القيمة المضافة	ضريبة المدخلات	الضريبة المستحقة	الرصيد الدائن السابق	دفع خصم

وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلى:

- ضريبة القيمة المضافة: تمثل اجمالى قيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة من واقع جدول المبيعات.
- ضريبة المدخلات: تمثل اجمالى قيمة ضريبة المدخلات من واقع جدول المدخلات.
- الضريبة المستحقة: تمثل الفرق بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المدخلات (2 - 1).
- الرصيد الدائن السابق: يمثل الرصيد الدائن للاقرارات السابقة والذى لم يستنفذ

حتى تاريخ الاقرار الحالى .

- دفع أو خصم : تمثل الفرق بين الضريبة المستحقة والرصيد الدائن السابق (3 - 4) .

الصفحة الثانية 1/10 وتمثل

ثانياً : ضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة

وتستوفى هذه الصفحة للمسجلين الذين يمارسون أنشطة سلع وخدمات الجدول فقط أو سلع وخدمات الجدول والسلع والخدمات الخاضعة للسعر العام ، وتحتوى هذه الصفحة على الجداول التالية:

ضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة

فئة ضريبة الجدول	الكمية	القيمة	القيمة	ضريبة الجدول
		سلعة	خدمة	
صفر				
اعفاء				
اجمالى ضريبة الجدول				
		تسويات +		
		-		
		ضريبة الجدول واجبة الاداء		

ويستوفى هذا الجدول لمن يوم بتحصيل ضريبة الجدول، وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلي:

- عمود فئة ضريبة الجدول: تمثل فئة ضريبة الجدول التي تخضع لها السلع والخدمات المباعة خلال الفترة.
- عمود الكمية: يستوفى في حالة بعض السلع التي يرتبط فرض الضريبة عليها بالكمية مثل الدخان ومنتجات النفط والخمور.
- عمود قيمة السلعة: يمثل قيمة السلع التي تم بيعها أمام فئة الضريبة الخاضعة لها.
- عمود قيمة الخدمة: يمثل قيمة الخدمات التي تم أدائها أمام فئة الضريبة الخاضعة لها.
- عمود ضريبة الجدول : يمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المباعة وفقا لفئتها المحددة.
- اجمالي ضريبة الجدول: يمثل حاصل الجمع لعمود الضريبة.
- خانة التسويات: تمثل قيمة التسويات الضريبية الناتجة عن مردودات المبيعات أو تعديل قيمة المبيعات (+) أو (-) خلال الفترة الضريبية.
- ضريبة الجدول واجبة الاداء: تمثل ناتج الجمع الجبرى لاجمالى ضريبة الجدول والتسويات وهى ضريبة قطعية واجبة السداد بدون خصم أى قيم واردة فى أى جداول أخرى.

ضريبة القيمة المضافة

فئة الضريبة	وعاء ضريبة القيمة المضافة	الضريبة
اجمالى الضريبة		
	تسويات + -	
	ضريبة القيمة المضافة(1)	

ويستوفى هذا الجدول لمن يوم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة بجانب ضريبة الجدول، وتمثل البيانات الواردة بالجدول ما يخص ضريبة القيمة المضافة، وذلك على النحو التالى:

- عمود فئة الضريبة : تمثل السعر العام للضريبة على القيمة المضافة.
- عمود وعاء الضريبة: يشمل حالتين:
الحالة الاولى: بالنسبة للسلع والخدمات التى تخضع لضريبة الجدول والقيمة المضافة معاً (البند ثانياً فى الجدول) يمثل فى هذه الحالة اجمالى قيمة المبيعات من السلع والخدمات + قيمة ضريبة الجدول المسددة عليها خلال فترة الاقرار.
- الحالة الثانية: حالة قيام المسجل بالتعامل فى سلع وخدمات تخضع للسعر العام فقط بجانب تعامله فى سلع وخدمات أخرى تخضع لضريبة الجدول. فى هذه الحالة يكون الوعاء قيمة المبيعات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة فقط.
- عمود الضريبة : يمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المباعة وفقاً لفئتها المحددة.
- اجمالى الضريبة : يمثل حاصل الجمع لعمود الضريبة.
- خانة التسويات: تمثل قيمة التسويات الضريبية الناتجة عن مردودات المبيعات أو تعديل قيمة المبيعات (+) أو (-) خلال الفترة الضريبية عن القينة المضافة.
- ضريبة القيمة المضافة (1): تمثل ناتج الجمع الجبري لإجمالي الضريبة والتسويات.

المدخلات

البيان	القيمة		الضريبة
	محلى	مستورد	
- سلع			
- خدمات			
- الآلات والمعدات			
- اجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار			
- اعفاء			
اجمالى ضريبة القيمة المضافة على المدخلات			
	تسويات +		
	-		
	الضريبة (2)		

وتمثل البيانات الواردة بالجداول مايلى:

- عمود البيان: يشمل على المدخلات كما هو موضح بالجدول سواء كانت سلع أو خدمات أو آلات ومعدات أو اجزائها أو اعفاء.
- عمود محلى: يمثل اجمالى قيمة المشتريات المحلية من السلع والخدمات خلال الفترة الضريبية.
- عمود مستورد: يمثل اجمالى قيمة المشتريات المستوردة من السلع والخدمات خلال الفترة الضريبية.
- عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المستحقة على المشتريات المحلية والمستوردة خلال الفترة.
- سطر الاجمالى : يمثل ناتج جمع الارقام المسجلة فى عمود الضريبة .
- خانة التسويات: تمثل صافى التسويات الضريبية التى تمت خلال الفترة الضريبية والمرتبطة بالمدخلات سواء كانت مردودات مشتريات أو تعديل فى القيمة (+) أو

(-).

- الضريبة (2): تمثل ناتج الجمع الجبرى لاجمالى الضريبة والتسويات.

ملخص الضريبة

ويحتوى على الجدول التالى:

مدين/دائن	الرصيد الدائن السابق	الضريبة المستحقة (1)-(2)	الضريبة (2)	ضريبة القيمة المضافة (1)

وتمثل البيانات الواردة بالجدول مايلى:

- ضريبة القيمة المضافة(1): تمثل اجمالى قيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة من واقع جدول ضريبة القيمة المضافة.
- الضريبة (2): تمثل اجمالى قيمة ضريبة المدخلات من واقع جدول المدخلات.
- الضريبة المستحقة: تمثل الفرق بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المدخلات (1 - 2).
- الرصيد الدائن السابق: يمثل الرصيد الدائن للاقرارات السابقة والذى لم يستنفذ حتى تاريخ الاقرار الحالى .
- مدين/دائن : تمثل الفرق بين الضريبة المستحقة والرصيد الدائن السابق.

المبحث الرابع

إقرار التكلفة العكسي

على الرغم من كون الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات ويقع عبؤها على المستهلك النهائي لتلك السلع والخدمات ، إلا أن المشرع لم يكلف المستهلك النهائي بالإقرار عن الضريبة وتوريدها للمصلحة ، لصعوبة تطبيق ذلك من الناحية العملية ؛ الأمر الذي استدعى تكليف شخص آخر للإقرار عن الضريبة وتوريدها للمصلحة وهو بائع السلعة وموّد الخدمة الخاضعة للضريبة ، فذلك المكلف يعتبر وسيطاً بين المتحمل الحقيقي للضريبة والمصلحة ، فرض المشرع عليه عدة إلتزامات من أجل تحصيل الضريبة من المستهلك النهائي وتوريدها للمصلحة.

ومن أجل ذلك فرض المشرع بالمادة رقم (17) من القانون رقم 67 لسنة 2016 على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول لشخص غير مسجل داخل البلاد ولايمارس نشاطاً في مقر ثابت في مصر، أن يعين ممثلاً أو وكيلاً عنه في مصر يكون مسئولاً عن القيام بجميع الإلتزامات المكلف المنصوص عليها في هذا القانون، بما في ذلك التسجيل وسداد الضريبة والضريبة الإضافية والغرامات المفروضة بموجب أحكام هذا القانون.

إلا أن المشرع تخوف من عدم إلتزام ذلك الشخص بتعيين ممثلاً أو وكيلاً عنه في مصر يكون مسئولاً عن القيام بجميع الإلتزامات المكلف المنصوص عليها في هذا القانون ؛ الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع الضريبة المفروضة على مبيعات ذلك الشخص على الدولة ، خاصة أنه غير مقيم بمصر وليس لديه مقر ثابت بها ؛ ومن أجل ذلك وحرصاً من المشرع على الحفاظ على المستحقات الضريبية للدولة أوجب بذات المادة من القانون على الشخص المقيم أن يتأكد من أن الشخص غير المقيم قد قام بتعيين ممثل له أو وكيل عنه في مصر ، وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بذلك يلتزم المقيم المتعامل معه بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المصلحة دون اخلال بحقه في الرجوع على الشخص غير المقيم.

وبناءً عليه ألزم المشرع بالمادة رقم (32) من القانون في حالة قيام شخص

غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى ، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه .

وفى حالة عدم أداء الضريبة وضريبة الجدول في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها.

وبناءً على ما سبق يتضح لنا أن المشرع فى الحالة الراهنة على غير عادته قام بتكليف المستفيد من الخدمة أى المستهلك النهائى لها بالاقرار عن الضريبة وتوريدها للمصلحة، وهو ما يطلق عليه التكليف العكسى، حيث أن المكلف بالاقرار عن الضريبة وتوريدها للمصلحة على عكس العادة ليس هو مؤدى الخدمة وإنما هو المستفيد من الخدمة.

ولقد أصدرت المصلحة النموذج رقم 111 (ض.ق.م.)⁽¹⁰⁾ للاقرار عن الضريبة فى هذه الحالة تحت مسمى: الاقرار عن الضريبة المستحقة عن الخدمات لغير المسجلين (تكليف عكسى) ، ويحتوى الاقرار على الجدول التالى:

الخدمات المؤداة

الضريبة	القيمة	فئة الضريبة	بيان الخدمة المؤداة	
			مؤدى الخدمة	نوع الخدمة
	اجمالى الضريبة المستحقة			

ويتضح من الجدول أنه يحتوى على بيانات عن نوع الخدمة ومن قام بتأديتها وفئة الضريبة الخاضعة لها وقيمتها ، لنحصل فى النهاية على الضريبة المستحقة بطريقة مبسطة ، ليقوم مقدم الاقرار بتوريدها إلى المصلحة.

(10) انظر النموذج بالملحق.

المبحث الخامس

مقترحات لتعديل الإقرار الضريبي.

بعد أن بينا من خلال المباحث السابقة الأحكام الخاصة بالإقرار الضريبي الواردة بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ، ثم قمنا بعرض النماذج المختلفة الصادرة عن المصلحة والخاصة بالإقرارات الضريبية. فعلى الرغم من وضوح النماذج ووضوح المجهود المبذول فى إعدادها لتخرج بصورة ميسرة ، يستطيع المسجل استيفائها بسهولة وبغير عناء شديد ، إلا أننا لنا بعض الملاحظات على مواد القانون وعلى النماذج بغية مزيداً من التيسير على المسجلين فى استيفاء وتقديم الإقرار وتخفيفاً لمايقع على كاهل المسجل من إلتزامات ؛ ومن ثم تحصيل الضريبة بطريقة ميسرة لتصل إلى الخزانة العامة للدولة بأيسر الطرق ؛ حتى تستطيع القيام بدورها الحقيقى فى دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة . وتتمثل ملاحظتنا فيما يلى:

أولاً: زيادة العبء على المسجل بإلزامه بتقديم الإقرار السلبى شهرياً :

ألزم المشرع المسجل فى المادة (14) من القانون رقم (67 لسنة 2016)، بتقديم إقرار شهري عن الفترة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض ، وهذا أمر من حق المشرع أن يقرره ، إما أن يلزم المشرع المسجل بتقديم هذا الإقرار - ولو لم يكن قد حقق ببوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة فى خلال شهر المحاسبة - فهذا عبء زائد على عاتق المسجل ، حيث يستوجب على المسجل فى حالة توقفه عن العمل توقفاً مؤقتاً تقديم الإقرار كل شهر حتى ولو كان متوقفاً لظروف قاهرة ، مثل سفره للخارج.

كما أننا نلاحظ من الناحية العملية أن أغلبية المسجلين بالمأموريات تقوم بتقديم الإقرار السلبى، نظراً لعدم وجود مبيعات مستمرة خلال الفترات الضريبية ، وذلك لكثير من الأنشطة المسجلة مثل أنشطة المقاولات والتوريدات والاستيراد وبعض الخدمات الاستشارية ؛ الأمر الذى يزيد العبء على كاهل هؤلاء المسجلين ، فضلاً عن زيادة العبء على الإدارة الضريبية أيضاً فى تلقى العدد الأكبر من الإقرارات سلبية ، وما يستتبعه ذلك من استيلاء ومراجعة الإقرار وإدخاله على الحاسب الآلى ؛ الأمر الذى يهدر كثيراً من الوقت والجهد والمطبوعات المصلحية؛ ومن ثم يزيد من

تكلفة تحصيل الضريبة.

ومما تقدم فإننا نرى أنه من الأفضل أن يقرر المشرع أنه فى حالة عدم تقديم الإقرار الشهرى من المسجل يعد ذلك قرينة على عدم قيامه بأى بيع خاضعة للضريبة فى هذا الشهر ، على أن تشدد العقوبة فى حالة ثبوت عكس ذلك ، كأن يلتزم بسداد ثلاثة أضعاف الضريبة فى هذه الحالة 0 خاصة أن المشرع أعطى فرصة للمصدر والمستورد الذى يقوم بالتصدير أو بالاستيراد مره واحدة أو مرتين فى السنة ويتوقف فى باقى السنة أن يتقدم بطلب لإعفائه من تقديم الإقرار الشهرى فى كل شهر ، والاكتفاء بتقديمه فى الشهور التى قام بالاستيراد فيها ، وذلك طبقاً للمادة (16) من اللائحة التنفيذية . فلماذا لا يعمم هذا الحق على كل مسجل متوقف عن نشاطه ، أو خلال الشهور التى لم يحقق فيها بيعاً خاضعة للضريبة ؛ مراعاة من المشرع تخفيف العبء الزائد على المسجل فى الالتزام بتقديم الإقرار السلبى شهرياً ، وعلى الإدارة الضريبية أيضاً فى استيلاء ذلك الاقرار ، فضلاً عن مراعاة مبدأ الاقتصاد فى تكلفة تحصيل الضريبة.

ثانياً: تعدد الجداول بالاقرار مع عدم إتاحة استيفاء البيانات بشكل كامل

تبين لنا من عرض نموذج الاقرار رقم (10) ض.ق.م أنه يحتوى على صفحتين الصفحة الأولى يتم استيفائها من قبل المسجل الذى يتعامل فى السلع والخدمات التى تخضع للسعر العام فقط . والصفحة الثانية يتم استيفائها من قبل المسجل الذى يتعامل فى السلع والخدمات التى تخضع للسعر العام وبيع وخدمات الجدول. وعلى الرغم من تعدد الجداول بالاقرار ، إلا أن الاقرار لم يتيح الفرصة لاستيفاء البيانات بصورة كاملة ، حيث نجد بعض البيانات الهامة لا تجد لها مكان محدد بالاقرار ، ومن أمثلة تلك البيانات ما يلى:

- مبيعات الآلات والمعدات التى يقوم المسجل ببيعها لمنتج ومن ثم تخضع لضريبة بئفة 5% وفقاً للمادة رقم (3) من القانون رقم 67 لسنة 2016 ، حيث لا يوجد امكانية إدخال مبيعات فى جدول المبيعات بالصفحة الاولى بغير السعر العام (13%) ، حيث لا يقبل الحاسب الالى لإدخال هذا البيان.
- كذلك المشتريات من الآلات والمعدات فى حالة سداد الضريبة عليها بئفة (13%) إن كان المشتري غير منتج فلا يستطيع أن يضع قيمة الآلات والمعدات فى جدول المدخلات بالصفحة الاولى حيث أن الاقرار والحاسب الالى غير متاح أن يقبل قيمة للآلات أو المعدات بخلاف بئفة الضريبة 5%.

- من يتعامل فى السلع أو الخدمات الخاضعة للسعر العام بجانب التعامل فى سلع أو خدمات الجدول والمفروض عليه استيفاء الصفحة الثانية فقط ، فى حالة شرائه الات أو معدات أو اجزائها وتخص تعاملاته فى سلع أو خدمات الجدول فلا يوجد مكان متاح فى الاقرار لوضع الضريبة المسددة على تلك الآلات او المعدات أو الاجزاء لتسويتها من الضريبة المستحقة عليه.
- وكذلك فى نفس الحالة السابقة لا يوجد مكان لخصم الرصيد الدائن الذى يخص ضريبة الجدول المستحقة على المسجل.

ونرى من جانبنا أن وجود صفتين بالاقرار زيادة غير مبررة ، حيث إنه يمكن أن نكتفى بالصفحة الثانية فقط لتشمل جميع المسجلين مع وضع تعديل بسيط لحل المشاكل السابق عرضها ، وذلك عن طريق توسيع مجال التسويات بالاقرار لتشمل جميع الحالات السابقة ، فلا ينبغي أن نقصر خانة التسويات على المذكور فقط بالاقرار وهو المردودات وتعديل القيمة فقط ، بل جب أن تشمل التسويات على الرصيد الدائن فيما يخص ضريبة الجدول والفئات المختلفة للالات والمعدات السابق ذكرها وفى هذه الحالة نستطيع أن نكتفى بالصفحة الثانية فقط لتشمل جميع المسجلين ، حيث الجدول الاول بها يخص ضريبة الجدول عبي أن تشمل خانة التسويات جميع ما يحق للمسجل تسويته أو خصمه فيما يخص تلك الضريبة ، والجدول الثلاثة الأخرى تخص الضريبة على القيمة المضافة مع إتاحة الفرصة لتعدد فئات الضريبة على الات والمعدات مابين (5 ، 13 %) حسب الحالة المناسبة لها.

وبإجراء تلك التعديلات البسيطة المقترحة فى المبحث الراهن نستطيع أن نختصر الاقرار فى صفحة واحدة ونحل المشاكل السابق عرضها ونخفف العبء الملقى على عاتق المسجل والادارة الضريبية ، ونقلل من تكلفة تحصيل الضريبة ؛ الأمر الذى يعمل على تيسير المحاسبة الضريبية للمسجلين فى ظل القانون رقم 67 لسنة 2016 ، وما لذلك من آثار هامة على تشجيع الاستثمار وتيسير تحصيل الضريبة على القيمة المضافة ، والتى تمتاز بتدفقها على مدار العام شهريا ؛ الأمر الذى يساعد الدولة على تغطية النفقات العامة لها وتحريك عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بصورة مستمرة ومنظم

الخاتمة

بعد الفراغ من دراسة أحكام الاقرار الضريبى بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 وتوضيح النماذج المختلفة لتقديم الاقرار مع تقديم بعض المقترحات لتعديله، فإننا نختتم الدراسة الراهنة بالحديث عن النتائج التى توصلنا إليها والتوصيات المطروحة، من أجل تحسين الدور الذى يؤديه اقرار الضريبة على القيمة المضافة فى تيسير المحاسبة الضريبية ودعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر .

أولاً- النتائج:

مما سبق بيانه من الموضوعات التى قمنا بدراستها فإننا نبين النتائج التى توصلنا إليها من هذه الدراسة، والتى تتمثل فى النواحي التالية:

أولاً: زيادة العبء على المسجل بإلزامه بتقديم الإقرار السلبى شهرياً ، حيث ألزم المشرع المسجل بالقانون رقم (67 لسنة 2016)، بتقديم إقرار شهري عن الفترة المستحقة ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية ؛ الأمر الذى يزيد من العبء الضريبى على المسجل.

ثانياً: تعدد الجداول بالاقرار مع عدم إتاحة استيفاء البيانات بشكل كامل ، حيث إن الاقرار يحتوى على صفحتين وبهما العديد من الجداول ، وبالرغم من ذلك لم يتيح الاقرار الفرصة لاستيفاء البيانات بصورة كاملة ، حيث نجد بعض البيانات الهامة لا تجد لها مكان محدد بالاقرار .

ثانياً- التوصيات:

بعد الفراغ من ذكر النتائج المترتبة على دراستنا الراهنة ، فإننا نوصى بالأمور التالية تحقيقاً للهدف المأمول من تشجيع ودعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر ، من خلال إستخدام أداة من أدوات السياسة الضريبية ، والمتمثلة فى الضريبة على القيمة المضافة.

أولاً: أن يعفى المشرع المسجل من تقديم الاقرار السلبى ، بأن يقرر أنه فى حالة عدم تقديم الإقرار الشهرى من المسجل يعد ذلك قرينة على عدم قيامه بأى بيع

خاضعة للضريبة فى هذا الشهر ، على أن تشدد العقوبة فى حالة ثبوت عكس ذلك ، كأن يلتزم بسداد ثلاثة أضعاف الضريبة فى هذه الحالة.

ثانياً: نكتفى بالصفحة الثانية فقط بالإقرار الضريبي على نموذج (10 ض.ق.م.) لتشمل جميع المسجلين مع وضع تعديل بسيط عن طريق توسيع مجال التسويات بالإقرار لتشمل جميع الحالات السابق عرضها بالبحث ، فلا ينبغي أن نقصر خانة التسويات على المذكور فقط بالإقرار وهو المردودات وتعديل القيمة.

المراجع

- 1- د. محمد زكى شافعى : التنمية الإقتصادية ، الكتاب الثانى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1970، ص11.
- 2- د. عبد القادر محمد عبد القادر عطية: اتجاهات حديثة فى التنمية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون تاريخ نشر ، ص 11 ، 12.
- Michael P. Todaro, Economic Development, Fifth Edition, Longman, New York, 1994, P.14.
- Anthony Clunies and other, Development Economics, First Edition, Mcgraw-Hill, London, 2009, P.286.
- 3- د. محمد زكى شافعى : التنمية الإقتصادية ، الكتاب الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 77 وما بعدها.
- 4- القانون رقم (67 لسنة 2016).
- 5- القانون رقم (11 لسنة 1991).
- 6- اللائحة التنفيذية للقانون (67 لسنة 2016).
- 7- دليل الاقرارات الضريبية - مصلحة الضرائب المصرية (القيمة المضافة)، 2017.

الملحق

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب المصرية

نموذج 122 (ض.ق.م)

الإقرار النهائي

لضريبة المبيعات طبقاً لأحكام المادة الخامسة

لقانون الضريبة على القيمة المضافة

الاسم/.....المأمورية المسجل بها:.....

العنوان/.....

رقم التسجيل/

الفترة/.....نهاية المهلة/

رقم التليفون/.....البريد الإلكتروني/.....

المبيعات

مبيعات	سلع	خدمات	اجمالى
محلى			
صادرات			
اعفاءات			

الضريبة

تسويات المخزون

اجمالى الضريبة المستحقة

المشتريات

الضريبة

بيان	القيمة
محلى	
مستورد	

اجمالى الضريبة المخصومة

الملخص

ضريبة المبيعات	الضريبة المخصومة	الضريبة المستحقة	خصم من اقرارات سابقة	الضريبة واجبة الاداء

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب المصرية

نموذج 10 (ض.ق.م)

إقرار

أولاً : إقرار الضريبة على القيمة المضافة

الاسم/المأمورية المسجل بها:

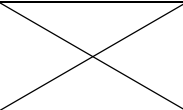
العنوان/.....

رقم التسجيل/

الفترة/ نهاية المهلة/

رقم التليفون/البريد الالكتروني/.....

المبيعات

الضريبة	اجمالى القيمة	قيمة الخدمات	قيمة السلع	فئة الضريبة
				صفر
				اعفاء
				الاجمالى
	تسويات +			
	-			
	ضريبة القيمة المضافة			

المدخلات

المدخلات	محلى	مستورد	اجمالى القيمة	ضريبة المدخلات
سلع				
خدمات				
الالات والمعدات				
اعفاء				
الاجمالى				
			تسويات + -	
			ضريبة المدخلات	

ملخص الضريبة

ضريبة القيمة المضافة	ضريبة المدخلات	الضريبة المستحقة	الرصيد الدائن السابق	دفع خصم

1/10

ضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة

فئة ضريبة الجدول	الكمية	القيمة	القيمة	ضريبة الجدول
		سلعة	خدمة	
صفر				
اعفاء				
اجمالى ضريبة الجدول				
		تسويات + -		
		ضريبة الجدول واجبة الاداء		

ضريبة القيمة المضافة

الضريبة	وعاء ضريبة القيمة المضافة	فئة الضريبة
	اجمالى الضريبة	
	تسويات + -	
	ضريبة القيمة المضافة (1)	

المدخلات

الضريبة	القيمة		البيان
	مستورد	محلى	
			- سلع
			- خدمات
			- الالات والمعدات
			- اجزاء الالات والمعدات وقطع الغيار
			- اعفاء
	اجمالى ضريبة القيمة المضافة على المدخلات		
	تسويات + -		
	الضريبة (2)		

ملخص الضريبة

مدين/دائن	الرصيد الدائن السابق	الضريبة المستحقة (1)-(2)	الضريبة (2)	ضريبة القيمة المضافة (1)

