



بنك الاستثمار القومي
قطاع الاستثمار والموارد
الدعم الفني للاستثمار

دراسات دورية



ضريبة القيمة المضافة

اعداد

أمل عبد الحميد

مني عبد القادر

مارس ٢٠١٧

سلسلة دراسات دورية

سلسلة دراسات دورية، هي سلسلة دورية تصدر عن الإدارة المركزية
للدعم الفني للاستثمار بقطاع الاستثمار والموارد، بنك الاستثمار القومي.
وتهتم هذه السلسلة بإلقاء الضوء على أهم الموضوعات التي تساهم
في زيادة ثقافة ومعلومات العاملين.

الصفحة

المحتويات

٣	تمهيد
٤	مفهوم ضريبة القيمة المضافة
٥	مميزات تطبيق ضريبة القيمة المضافة
٦	سلبيات تطبيق ضريبة القيمة المضافة
٦	اصدار قانون ضريبة القيمة المضافة
٧	أهم مواد قانون ضريبة القيمة المضافة
٩	سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة:
١٠	إمكانية تعديل قانون ضريبة القيمة المضافة
١١	الأثر التضخمي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة
١٢	المصادر

ضريبة القيمة المضافة

تمهيد

- الضريبة هي وسيلة تحصل من خلالها الحكومات على إيرادات لتغطية تكاليف الخدمات العامة، وتُخصص الإيرادات الضريبية عادةً لتغطية تكاليف الخدمات العامة مثل المستشفيات والمدارس والجامعات الحكومية والدفاع، وغيرها من الجوانب الحياتية المهمة .
- هناك عدة أنواع من الضرائب :
 - ✓ **الضرائب المباشرة**: هي الضريبة التي تقوم الحكومة بتحصيلها مباشرةً من الأشخاص الذين تمّ فرض هذه الضريبة عليهم (مثل ضريبة الدخل وضريبة الشركات).
 - ✓ **الضرائب غير المباشرة**: هي الضريبة التي يتم تحصيلها من خلال وسيط (محل البيع بالتجزئة مثلاً) لصالح الحكومة من الأشخاص الذين يقع على عاتقهم عبء سداد الضريبة (مثل ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات).
- ضريبة المبيعات هي ضريبة استهلاك كضريبة القيمة المضافة، في العديد من الدول يتم فرض ضريبة المبيعات على المعاملات المرتبطة بالسلع فقط وفي مرحلة البيع النهائي للمستهلك فقط، أما ضريبة القيمة المضافة فيتم فرضها على السلع والخدمات خلال مختلف مراحل الإنتاج والتداول من بيع وتوزيع، متضمنة مرحلة البيع النهائي وكذلك استيراد السلع والخدمات بهدف إتاحة فرص متكافئة للموردين المحليين الذين يتاجرون بتلك السلع والخدمات.
- سعت الحكومة المصرية لإقرار ضريبة القيمة المضافة في إطار برنامج إصلاح اقتصادي سوف يتيح لها الحصول على مساعدات وقروض، أبرزها قرض من صندوق النقد الدولي بقيمة ١٢ مليار دولار على ثلاث سنوات.
- تعتبر ضريبة القيمة المضافة أفضل من ضريبة المبيعات لعدة أسباب منها:
 - ✓ تساهم في زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض عجز الموازنة المتزايد، مع ضمان استمرارية توفير الخدمات الحكومية العالية الجودة في المستقبل.
 - ✓ تعالج أوجه القصور في النظام الحالي للضريبة لجعله أكثر عدالة وشفافية.
 - ✓ تساعد في تحسين أداء الاقتصاد المصري.

مفهوم ضريبة القيمة المضافة

- هي ضريبة غير مباشرة تفرض على معظم توريدات السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها ، تتمثل النتيجة الصافية من العائدات الضريبية التي تتلقاها الحكومة في تلك القيمة التي أُضيفت في كل مرحلة من مراحل (سلسلة التوريد)، المستهلك النهائي هو من يتحمل تكلفة هذه الضريبة في حين يقوم المنتج بتحصيلها واحتسابها، وسدادها للحكومة عبر مراحل سلسلة التوريد ، ضريبة القيمة المضافة من أكثر ضرائب الاستهلاك شيوعاً حول العالم حيث تطبقها أكثر من ١٥٠ دولة بما فيها جميع الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والبالغ عددها ٢٩ دولة، بالإضافة إلى كندا ونيوزيلندا وأستراليا وسنغافورة وماليزيا .
- ولشرح كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة، نعرض أدناه مثلاً توضيحياً مبسطاً (على أساس أن معدل ضريبة القيمة المضافة يساوي ١٠ %) :



يشتري المستهلك السكر
من المحلات

يتم تخزين السكر في المحلات
ثم عرضه للبيع للمستهلك

يقوم المصنع بمعالجة القصب
وتحويله الي سكر

فلاح يقوم بزراعة نبات
قصب السكر الذي يتم
حصاده وبيعه الي المصنع

تقوم المحلات بتحصيل ضريبة
قيمة مضافة من المستهلك
وتسترد قيمة الضريبة التي
سبق وسددها المصنع

يقوم المصنع بتحصيل ضريبة
قيمة مضافة من المحلات لصالح
الحكومة ويسترد قيمة الضريبة
التي سبق وسددها المزارع

يحصل المزارع من المصنع
ضريبة قيمة مضافة لصالح
الحكومة بأجمالي المبيعات

والجدول التالي يوضح حساب الضريبة:

بالجنيه

صافي ضريبة القيمة المضافة المستحقة	ضريبة قيمة مضافة مستردة على المشتريات	١٠ % ضريبة قيمة مضافة على المبيعات بالجنيه	المبيعات	مودي الضريبة
١,٠٠٠	-	١,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	المزارع
٢,٠٠٠	١,٠٠٠	٣,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	المصنع
٢,٠٠٠	٣,٠٠٠	٥,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	محلات التجزئة
٥,٠٠٠	يتم تحصيل ضريبة قيمة مضافة من خلال سلسلة الإنتاج والتوزيع ويحملها المستهلك النهائي			

مميزات ضريبة القيمة المضافة

١. غير تراكمية: تحصل وتدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية ، ولكن تبقى هذه الضريبة في بعض الحالات تراكمية، في ظل وجود فئات من الأشخاص غير خاضعة للضريبة وفي ظل ازدواجية الضريبة عند الاستيراد.
٢. شاملة: فرض قانون الضريبة بنسبة موحدة وبمعدل واحد في كامل الدولة، (وإن كانت بعض الدول تطبق نسبا متعددة)
٣. إقليمية: حيث تطبق إقليميا داخل حدود الدولة، أما عمليات التصدير خارج إطار حدود الدولة فهي معفاة من الضريبة.
٤. دورية الإيراد: حيث تؤدي عدة مرات في السنة (مبدأ فصلية تأدية الضريبة على القيمة المضافة) وتؤمن إيرادات وفيرة للخزينة.
٥. عدم الازدواجية: تعتمد على التنسيق بين إدارة الجمارك ووزارة المالية وتقوم على مبدأ تخفيض تدريجي للرسوم الجمركية.
٦. تدخلية: حيث تتدخل بواسطتها الدولة في إطار سياستها المالية لتحفيز الاستثمار وجذب رؤوس الأموال.
٧. حافظاً مهماً للاستثمار : لأنها على الانفاق الاستهلاكي وليس الاستثماري.

سلبيات ضريبة القيمة المضافة

١. يتحملها المستهلك بشكل كامل وتعفي المنتج من حصة ضريبة يتوجب عليه دفعها.
٢. تحمل الضريبة على سلع أساسية وبالتالي يتم تحميل مختلف طبقات الشعب الاجتماعية قيماً متساوية من الضريبة.
٣. إمكانية حصول الأزواج الضريبي خاصة عند الاستيراد (في أول مرحلة تطبيق لهذه الضريبة سيكون هناك ازدواجية ضريبية لفترة مؤقتة، فيما يتعلق بعمليات الاستيراد، وستخلق هذه الازدواجية تراكمية ضريبية واضحة؛ إذ ستكون هذه العمليات خاضعة وفقاً للسلع المستوردة لرسم جمركي متوجب لضريبة على القيمة المضافة).

إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة

- شهدت مناقشات إقرار القانون خلافاً شديداً بين الحكومة التي تترسك بأن تكون نسبة الضريبة ١٤%، ومجلس النواب الذي طالب كثيرون فيه بأن تكون ١٢%، وجرى تمرير النسبة في النهاية عند ١٣% في عام ٢٠١٦-٢٠١٧ على أن تزيد إلى ١٤% في عام ٢٠١٧-٢٠١٨.
- أصدر الرئيس عبد الفتاح السيسي القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الخاص بالضريبة على القيمة المضافة، وتم نشره بالجريدة الرسمية يوم ٧ سبتمبر ٢٠١٦، تم بدء تطبيقه من الجمعة الموافق ٩ سبتمبر ٢٠١٦.
- تم البدء بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة بنسبة ١٣% في أول أكتوبر ٢٠١٦، بحصيلة مستهدفة نحو ٢٠ مليار جنيه (٢,٢٥ مليار دولار) خلال عام ٢٠١٦-٢٠١٧.
- مع مراعاة أن تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة غير مرتبط بصدور اللائحة التنفيذية للقانون والتي من المنتظر صدورها في القريب العاجل.

أهم مواد قانون ضريبة القيمة المضافة

■ تضمن قانون الإصدار رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ مواد عدة أهمها:

- ✓ مواد لتنظيم فترة التحول من ضريبة المبيعات الي ضريبة القيمة المضافة
- ✓ مواد تقضي بإلغاء قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، على ان تستمر لجان التوفيق والتظلمات المشكلة وفقا لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات في نظر الطعون الضريبة المعروضة عليها لمدة ثلاثة أشهر، على ان تحال بعدها الطعون التي لم يفصل فيها الي اللجان المنصوص عليها في قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- ✓ المادة الثالثة التي تنص على استبدال مسمي مصلحة الضرائب على المبيعات أيضا وردت في القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها عبارة "مصلحة الضرائب المصرية".
- ✓ المادة الرابعة التي تقضي باستمرار المسجل في ظل احكام قانون الضريبة العامة علي المبيعات برقم تسجيله اذا بلغت او تجاوزت قيمة مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في قانون الضريبة علي القيمة المضافة والبالغ ٥٠٠ الف جنيه، كما يستمر تسجيل المستورد لسلعة خاضعة للضريبة، وكذلك كل منتج او مستورد لسلعة من سلع الجدول المرافق لقانون الضريبة علي القيمة المضافة مهما كان حجم معاملاته، وعليه الالتزام بجميع أحكام القانون، والالتزام المسجل بالضريبة بتوريد ضريبة المبيعات المستحقة عليه مع اقراراته وفي المواعيد المقررة بجانب الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ العمل بهذا القانون ، وذلك طبقا للشروط والضوابط التي ستحددها اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة ، وحذرت المادة الرابعة في حالة الاخلال بأي من هذه الأحكام فسوف يعد المسجل متهربا، ويحق للمصلحة من واقع أي بيانات او مستندات متاحة لديها تعديل الاقرارات واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل ضريبة المبيعات المستحقة ، وللمسجل الحق في الطعن في ذلك.

✓ المادة الخامسة تقضي بالإلغاء التلقائي لكل من لم يبلغ حد التسجيل ما لم يطلب خلال ستين يوما من تاريخ العمل بالقانون الجديد استمرار تسجيله ، وعلي من ألغي تسجيله تقديم اقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الالغاء ، وكذلك الفترات الضريبية التي لم يحل ميعاد تقديم اقراراتها خلال ثلاثين يوما من تاريخ العمل بهذا القانون مبينا به رصيد اخر المدة من الانتاج التام والخامات والخدمات ، ويلتزم بأداء ما يستحق عليه خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون ، كما يلتزم بان يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ الغاء تسجيله ، وعليه تمكين موظفي المصلحة من الاطلاع علي تلك المستندات والسجلات ويحق للمصلحة من واقع أي مستندات أو بيانات متاحة لديها تعديل الاقرارات واتخاذ الاجراءات القانونية لتحصيل الضريبة المستحقة، ويحق ايضا لمن ألغي تسجيله الطعن على ذلك.

✓ المادة السادسة تقضي بحق المسجل خصم قيمة الضريبة العامة علي المبيعات الواجبة الخصم التي يعبر عنها الرصيد الدائن له قبل سريان أحكام القانون الجديد ، وكذلك ما لم يتم استنفاد خصمه أو رده من الضريبة العامة علي المبيعات المسددة علي الآلات والمعدات واجزائها وقطع الغيار والضريبة السابق سدادها علي المردودات من المبيعات ، كما يحق له تسوية ضريبة الجدول المستحقة علي سيارات الركوب التي في حوزته في تاريخ العمل بهذا القانون من ضريبة المبيعات السابق سدادها من ذات السيارات ، وذلك طبقا للشروط والضوابط التي ستحددها اللائحة التنفيذية.

✓ المادة السابعة تمنح مهلة ٣ أشهر لمن يستمر تسجيله بـضريبة القيمة المضافة وأيضا للمسجلين الجدد لتوفيق أوضاعهم وفقا للنظام الضريبي الجديد مع إعفاء المسجلون من أداء الضريبة الاضافية خلال هذه الفترة عن فروق الضريبة وضريبة الجدول المستحقة قانونا إذا كان حسابها يتوقف علي توفيق اوضاعهم، وتضع اللائحة التنفيذية القرارات والقواعد الخاصة بتوفيق الأوضاع.

✓ المادة الثامنة تقضي بان أحكام هذا القانون وقانون الضريبة على القيمة المضافة لا تخل بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة

المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الاقليمية أو الاتفاقيات
البتروولية والتعدينية

✓ المادة التاسعة تنص على إصدار وزير المالية اللائحة التنفيذية لقانون المرحلة
الانتقالية وقانون الضريبة على القيمة المضافة خلال ثلاثين يوما من تاريخ
نشر القانون بالجريدة الرسمية، والي أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل
باللوائح والقرارات المعمول بها حاليا فيما لا يتعارض مع أحكام هذين
القانونين.

سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على

القيمة المضافة:

- تشمل قائمة السلع الخاضعة لقانون ضريبة القيمة المضافة منتجات النفط كالبنزين
ومشتقاته بداية من بنزين ٨٠ والكيروسين والسولار والديزل بضريبة تقدر من
٣٠ مليما إلى جنيه واحد، و ٢٠٠ ملجم للتر الواحد وكذلك المنتجات الكحولية بضريبة
تقدر ب ٢٥٠ % بحد أدنى ٥٠٠ جنيه عن الهيكولتر، فيما تفرض ضريبة قيمتها
٨ % على كل من العطور ومنتجات التجميل والتلفاز والديب فريزر والثلاجات
وأجهزة التكييف .
- وضمت السلع الخاضعة لقانون القيمة المضافة ٢٠١٦، ضرائب على التبغ الخام أو
غير المصنوع بمقدار ١٠٠ % بحد أدنى ٤٠ جنيها على الكيلو جرام أما التبغ
المصنوع كالسيجار العادي فتقدر قيمة الضرائب ب ٢٠٠ % بحد أدنى ٥٠ جنيها
لكل كيلو جرام مصنع أما السيجار التوسكاني ٢٠٠ % بحد أدنى ٣٥ جنيها على كل
كيلو جرام مصنع .
- أما المعسل فتفرض عليه ضريبة تقدر ب ١٥٠ % بحد أدنى ١٠٠ جنيه عن كل كيلو
جرام من الدخان الخام الداخل ففي صناعتها، أما خلاصات وأرواح التبغ فتفرض
ضريبة قدرها ٥٠ %، في حين يتم فرض ضريبة قدرها ١ % على الزيوت النباتية
للطعام و ١ % أيضا للزيوت المهدرجة والمقرمشات، والحلوى المصنوعة من الدقيق
عدا الخبز يفرض عليها ٥ % ضريبة قيمة مضافة، كما تفرض ٥ % ضريبة على

كل من البطاطس المصنعة والأسمدة والمبيدات والجبس والمقاولات وأعمال البناء وكذلك الأدوية والمواد الفعالة عدا ما يصدر بإعفائها قرار من وزير الصحة محلية الصنع فيما تفرض ضريبة قدرها ١,٦٢٥ % على الأدوية المستوردة .

- كما يتم فرض ضريبة قدرها ٥ % على النقل المكيف بين المحافظات وكذلك الخدمات التعليمية، في حين تفرض ضريبة قدرها ١٠ % على الخدمات المهنية والاستشارية، وكذلك فرض ١٠ % على السيارات الخاصة بنقل الأفراد في ملاعب الجولف، و ١ % على سيارات الركوب حتى ١٦٠٠سم^٣ فيما تفرض ١٥ % على السيارات من ١٦٠٠سم^٣ حتى ٢٠٠٠ سم^٣ وكذلك السيارات الجيب ونقل البضائع والمقطورات المجهزة للرحلات .

- وتفرض ضريبة بقيمة ١٥ % على السيارات ذات سعة سلندر أكثر من ٢٠٠٠ سم^٣ محلية الصنع و ٣٠ % على المستوردة منها، في حين تفرض قيمتها ٨ % على خدمات الاتصالات من شبكات المحمول، وهذه هي القائمة الكاملة للسلع الخاضعة لقانون الضريبة على القيمة المضافة، وكنا قد نشرنا من قبل قائمة السلع المعفاة من ضريبة القيمة المضافة.

إمكانية تعديل قانون ضريبة القيمة المضافة

- أرسل قسم التشريع بمجلس الدولة، ملاحظاته على اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة لمجلس الوزراء، وتضمن التقرير ٣٠ ملاحظة أبرزها وجود أحكام باللائحة غير مدرجة بالقانون، وهو ما يتطلب تعديلاً تشريعياً على القانون حال إصرار الحكومة على وجود هذه الأحكام باللائحة.
- تضمنت اللائحة نصاً عن أحقية الشخص الأجنبي في استرداد الضريبة على القيمة المضافة على سلع اشتراها حال مغادرته البلاد، وهذا النص غير موجود بالقانون، كما شدد التقرير على ضرورة تعديل النص الخاص بالتسجيل التلقائي للأشخاص الملتزمين في سداد الضريبة، لأن ذلك يضمن للمسجلين معرفتهم بالقانون الجديد، وما تضمنه من إجراءات ومفهوم وسعر جديد للضريبة.

■ لكن يبدو انه لا نية لإجراء تعديلات على قانون الضريبة على القيمة المضافة لاستيعاب مواد من اللائحة التنفيذية للقانون (المنوط بوزارة المالية اعدادها) والتي يجرى إعدادها حالياً والانتهاء من صياغتها مطلع مارس ٢٠١٧، لان وزارة المالية تعمل حالياً على الانتهاء من مشروع موازنة العام المقبل ٢٠١٧-٢٠١٨ في ضوء الاستحقاقات الدستورية مطلع أبريل، كما انه لديها عدد كبير من الملفات تعمل على إنجازها قبل زيارة بعثة صندوق النقد الدولي.

الأثر التضخمي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة

■ هناك عدة دراسات عالمية تناولت تأثير ضريبة القيمة المضافة على أسعار المستهلكين في أوقات بدء تطبيق الضريبة أو تغيير أسعارها في دولتي المملكة المتحدة وكندا، وقد انتهت إلى أن التعديلات العميقة في نظام الضريبة على القيمة المضافة له أثر تضخمي لمرة واحدة فقط ثم يتلاشى ذلك الأثر بعد عدة أشهر، أما التعديلات الطفيفة على نظام الضريبة فليس لها تأثير يذكر.

■ وفي حالة الدولة المصرية، نجد أن ضريبة القيمة المضافة سوف تحل محل الضريبة العامة على المبيعات والتي تشمل بالفعل عدد كبير من الخدمات، أما الخدمات الجديدة الخاضعة للقانون الجديد كخدمات الحمامة والمحاسبة ووسائل النقل الفاخرة ليس لها وزن كبير في مؤشر أسعار المستهلكين بمصر، وعليه سيكون الأثر التضخمي للقانون الجديد محدود ولمرة واحدة فقط خلال العام الأول للتطبيق، ولا يحتاج تدابير واسعة لاستيعابه.

■ أما بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة، خاصة شركات الخدمات، فسوف يكون وقع تطبيق الضريبة الجديدة له أثر مبدئي سلبي نظراً لإخضاع الخدمات التي تقدمها هذه الشركات للضريبة (والتي لم تكن خاضعة من قبل وفقاً لضريبة المبيعات)، الأمر الذي سيؤدي لرفع الرسوم التي تتقاضها هذه الشركات مقابل هذه الخدمات، مما سيؤثر سلباً على إيراداتها المتوقعة. وتكون هذه الشركات بين خيارين كلاهما له آثار سلبية على إيراداتها، فهي إما أن تقوم بنقل عبء الضريبة بالكامل إلى المستفيد من الخدمة وهو ما يرفع من تكلفتها ومن ثم ترتفع احتمالية انكماش الطلب على خدماتها، أو أنها ستتحمل جزء أو كل العبء الضريبي وفي هذه الحالة فإنها ستخسر جزء من هوامش ربحيتها، أما الشركات التي تقدم منتجات سلعية فيفترض وفقاً للآلية المتبعة في ضريبة القيمة المضافة أن تحافظ على وجود سلسلة

متصلة من الفواتير الضريبية، بداية من موردي الخامات وحتى وصول المنتج للمستهلك النهائي لأثبات القيمة المضافة (ومن ثم اثبات قيمة الضريبة) للاستفادة من نظام الخصم المعمول به. وإلا فإن هذه الشركات ستكون معرضة للدخول في مشكلات التقدير مع مصلحة الضرائب. وهو ما سيرفع من العبء الضريبي، والذي سيكون أكبر في حالة التعامل مع موردين غير مسجلين ضريبيا.

المصادر

- الضريبة على القيمة المضافة في مصر - المركز المصري للدراسات الاقتصادية.
- وزارة المالية - دولة الامارات العربية المتحدة.
- نص القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأصدر قانون الضريبة على القيمة المضافة - الجريدة الرسمية.
- تعريف ضريبة القيمة المضافة وكيفية حسابها - جريدة البورصة.