

# التنظيم الفني للضريبة

## على القيمة المضافة

(دراسة مقارنة)

اعداد

أنور محمد عبد الوهاب العليمي

## مقدمة

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة إحدى الأشكال الهامة لضريبة المبيعات التي أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المعاصرة. فهي ثمرة تطور الفكر الضريبي، لجعل نظام الضرائب النوعية أكثر شمولية وكفاءة وفاعلية وحيادية، أن الضريبة على القيمة المضافة تعكس الحاجة إلى اندماج الدول في الاقتصاد العالمي ومواكبة التطورات والتحويلات الدولية والإقليمية التي تواجهها الدول في ظل انفتاح الحدود الجغرافية أمام حركة الأفراد والمؤسسات ونشوء التجمعات الاقتصادية الإقليمية والعالمية.

ويقصد بالتنظيم الفنى للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها. وسوف نتطرق في هذه الدراسة للتنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة ومعرفة المكلف بالضريبة والإلتزامات التي تقع على عاتقه، وبيان الواقعة المنشئة للضريبة وربط الضريبة وتحصيلها، وتحديد سعرها، وتقديم الإقرارات الضريبية.

## أهداف البحث:

تكمن أهمية البحث في معرفة الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقها مميزاتها، وكذلك تعد مورد مالي غزير لتمويل مشروعات التنمية، وتغطية النفقات اللازمة لتوفير الخدمات العامة.

## أهمية البحث:

تعد الضريبة على القيمة المضافة من أحدث ماتوصل إليه العلم الضريبي الحديث، وكان لنجاح تطبيق الضريبة في فرنسا، ان اوصى المجلس المالي للسوق الأوروبية المشتركة بالأخذ بها لذلك عمدت دول الاتحاد الأوروبي إلى تعديل تشريعاتها وتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

وكذلك تكمن أهميتها أن أوصى بها اللجنة النقدية والمالية على مستوى خبراء الضرائب في الدول العربية الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، والتي اجتمعت في القاهرة، حيث ان اللجنة ترى في هذه

المرحلة التركيز على دراسة بعض أنواع الضرائب، على ان تعطى الضرائب السلعية أهمية خاصة في البحث لدراسة نوعياتها القائمة والتعرض للصور الجديدة منها كالضريبة على القيمة المضافة، ومدى ملائمة الأخذ بها واحتمالات نجاحها، نظرا لما يتردد كثير حولها.

فهي تكمن أهمية دراستها من التوصيات السابقة والتي اوصت بالاخذ بها والتعرف عليها.

#### منهج البحث:

سوف احاول ان اتبع المنهج الوصفي الاستقرائي التحليلي من خلال تتبع القوانين والقرارات الصادرة في هذا الشأن، وكذلك الرجوع إلى الكتب والرسائل العلمية المتخصصة في المالية العامة والتشريع الضريبي.

#### خطة الدراسة

وسوف نتطرق في هذه الدراسة للتنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة ومعرفة المكلف بالضريبة والالتزامات التي تقع على عاتقه، وبيان الواقعة المنشئة للضريبة وربط الضريبة وتحصيلها، وبناءً على ذلك فسوف نستعرض هذا البحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والمكلفين بها.

المبحث الثالث: ربط الضريبة على القيمة المضافة وتحصيلها.

المبحث الرابع: الالتزام بالتسجيل.

المبحث الخامس: الالتزام باصدار فواتير وإمساك دفاتر.

المبحث السادس: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

#### المبحث الأول

### الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

إن الواقعة المنشئة للضريبة هي الحدث الذي يترتب على وقوعه تحقق الضريبة، وعلى أساسها يتحدد الوقت الذي يصبح فيه الخاضع للضريبة مدينا بها<sup>(١)</sup>. وتحديد هذه الواقعة له أهمية كبيرة ليس فحسب لتحديد نشأة حق الدولة من الضريبة<sup>(٢)</sup>، وإنما معرفة القانون الواجب التطبيق، إن الضريبة على القيمة المضافة أحدث صور الضرائب على المبيعات فإنها تصبح واجبة الاداء عند البيع<sup>(٣)</sup>، أى أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة هي عملية البيع، والبيع هو انتقال ملكية السلعة أو الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري<sup>(٤)</sup>.

هذا وتتفق أغلب التشريعات المقارنة<sup>(٥)</sup> المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة من حيث موقفها في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة.

حيث تذهب بعض دول الإتحاد الأوروبي<sup>(٦)</sup> إلى تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بواقع البيع وتأدية الخدمات بالنسبة للسلع أو العمليات التي تقع داخل إقليم اية دولة عضو في الإتحاد وواقعة الإفراج الجمركى عن السلع والمنتجات في الجمارك بالنسبة للسلع المستوردة من خارج الإتحاد<sup>(٧)</sup>.

كما ذهب المشرع الفرنسي في قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى اعتبار واقعة بيع المواد المصنعة محلياً هي الواقعة المنشئة للضريبة إضافة إلى تأدية الخدمات على النطاق المحلى<sup>(٨)</sup>.

وتعتبر واقعة الإفراج الجمركى هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة فى القانون الفرنسي بالنسبة للسلع المستوردة من خارج فرنسا<sup>(٩)</sup>.

وعلى غرار المشرع الفرنسي ذهب قانون الضريبة على القيمة المضافة الإنجليزى إلى اعتبار واقعة البيع هي الواقعة المنشئة للضريبة وتجهيز البضائع وأداء الخدمات بالنسبة للنشاط المحلى<sup>(١٠)</sup>.

أما بالنسبة للسلع المستوردة من خارج المملكة المتحدة فتكون الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة هي الإفراج الجمركي عن السلع في الجمارك<sup>(١)</sup>.

وذهب المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى<sup>(٢)</sup> ( انه تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وإيا كانت وسيلة بيعها أو ادائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الالكترونية، وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أيأ كان الغرض من استيرادها، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها.

وتستحق الضريبة للسلع المستوردة إيا كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالانظمة الجمركية الخاصة وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون.

في حين تستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة الى متلقيها في مصر اي كانت الوسيلة التي تؤدي بها.

وهذا ما ذهب اليه أحد قرارات محكمة النقض المصرية الذي جاء فيه ( إن الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات تتحدد ببيع السلع وأداء الخدمات للغير وقيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة منها أو من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها وهذا له أثره في سريان الضريبة العامة على المبيعات على كل تلك التصرفات)<sup>(٣)</sup>.

## المبحث الثاني

## نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والمكلفين بها

ويقصد بنطاق تحديد مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، البحث عن الأشخاص والعمليات الخاضعة للضريبة فكل شخص أو عملية تتوافر فيها الشروط والمواصفات التي نص عليها القانون يدخلان في مجال الضريبة على القيمة المضافة.

هذا ولتحديد نطاق الضرائب على السلع والخدمات توجد طريقتين وهما:

أولاً: إن تفرض الضريبة على جميع السلع والخدمات كأصل عام، ثم يقرر المشرع إعفاءات معينة بنصوص صريحة لسلع أو خدمات معينة ولاعتبارات خاصة.

ثانياً: إن تفرض الضريبة على أنواع معينة من السلع أو الخدمات تكون مدرجة في قائمة معينة والسلع أو الخدمات التي لا تكون واردة في القائمة تكون معفاة من الخضوع للضريبة.

ولقد اخذ المشرع المصري وكذلك المشرع اليمني بالطريقة الأولى<sup>(١)</sup>، حيث تفرض الضريبة بحسب الأصل على جميع السلع المحلية والمستوردة الا ما قرر المشرع إعفاء من الخضوع للضريبة.

وذهب المشرع الفرنسي في قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى إخضاع جميع عمليات بيع السلع وأداء الخدمات للضريبة على القيمة المضافة كما قد تكون في بعض الاحيان عمليات شراء السلع أو تسليمها هي الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة كما هو الوضع بالنسبة للاستيراد أو الواردات حيث تسدد الضريبة المستحقة عليها بواسطة المستورد عند قيامه بدفع الضريبة الجمركية<sup>(٢)</sup>.

كما وتخضع عمليات المقايضة (مبادلة سلعة بسلعة)<sup>(٣)</sup> والمبادلة والتنازل وغيرها من المعاملات التي تتضمن نقل ملكية السلع المادية للضريبة على القيمة المضافة<sup>(٤)</sup>

وفي المملكة المتحدة فقد أخضع المشرع الإنجليزي في قانون الضريبة على القيمة المضافة عمليات تجهيز البضائع وعمليات بيعها وتأدية الخدمات في المملكة من قبل النشاط التجاري للضريبة على القيمة المضافة<sup>(١)</sup>

هذا وقد جاء في قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، على أن<sup>(٢)</sup> تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص).

في حين ذهب المشرع اليمني في قانون الضريبة العامة على المبيعات إلى إن الضريبة تفرض على جميع السلع والمنتجات التي تصنع محلياً أو تستورد من الخارج تخضع لهذه الضريبة سواء قام بعملية البيع المنتج، أو المصنع أو المستورد، أو وكيل التوزيع، أو تاجر الجملة، أو تاجر التجزئة، إذ جاء في القانون تفرض الضريبة على (قيمة مبيعات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في الجمهورية التي يقوم بها المكلف من خلال مزاولته نشاطاً تجارياً وذلك في الوقت الذي تتم فيه عملية البيع)<sup>(٣)</sup>.

وتخضع جميع السلع المستوردة من خارج الجمهورية اليمنية أو من المناطق والأسواق الحرة للضريبة العامة على المبيعات سواء كانت السلع من السلع الاستهلاكية أو كانت من السلع الرأسمالية مثل الآلات اللازمة للصناعة ومستلزمات الإنتاج وغيرها، إذ جاء في القانون تفرض الضريبة على (قيمة كل الواردات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وقت الاستيراد)<sup>(٤)</sup>.

كما تستحق الضريبة أيضاً عند قيام الشخص المرخص له في المناطق والأسواق الحرة باستعمال السلعة في أغراضه الشخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق.

وقد احسن المشرع اليمني، حيث نص على أنه تحصل الضريبة على السلع والخدمات المستورة بإستثناء مدخلات الإنتاج والسلع الرأسمالية الخاصة بالإنتاج (آلات ومعدات) للمصنعين المسجلين الذين يمسون سجلات وحسابات منتظمة<sup>(٥)</sup>.

## المبحث الثالث

## ربط الضريبة على القيمة المضافة وتحصيلها

هذا ويحق للدولة ان تختار في تحديد ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة<sup>(١)</sup> بين عدة وسائل فهي تستطيع ان تفرضها عند مرحلة الإنتاج أى إنتاج السلع أو عند مرحلة تسويقها أو توزيعها غير أنها عادة ماتفضل ربط الضريبة عند الإنتاج نظراً لسهولة جبايتها في هذه المرحلة إذ عادة ماتكون السلعة الخاضعة للضريبة مركزة في أيدي عدد محدود من المشروعات الإنتاجية مما يجعل من اليسير مراقبة حجم الإنتاج وضمان تحصيل الضريبة مع التقليل من نفقات جبايتها<sup>(٢)</sup>.

هذا ويقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذى يجب على الممول سداه، أى تحديد دين الضريبة<sup>(٣)</sup>، ولكى يتم الربط يجب تحديد، وعاء الضريبة، وعاء الضريبة يتحدد بالقيمة الفعلية الذى تفرض عليه الضريبة بموجب القانون.

ففى الإتحاد الأوروبى تفرض الضريبة على القيمة المضافة أثناء بيع السلع المنتجة محلياً أو تأدية الخدمات أو عند عبور السلع المستوردة لأحد أقاليم الدول الأعضاء فى الإتحاد الأوروبى<sup>(٤)</sup>.

أما قانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسى فقد حدد وقت فرض الضريبة أثناء بيع السلع أو تأدية الخدمات ولكن قد يكون وقت فرض الضريبة على القيمة المضافة عند شراء السلع أو تسليمها كما هو الحال بالنسبة للسلع المستوردة أو الخدمات إذا تسدد الضريبة على القيمة المضافة بواسطة المستورد عند قيامه بدفع الضريبة الجمركية<sup>(٥)</sup>.

وفى المملكة المتحدة فإن زمان فرض الضريبة وربطها على القيمة المضافة يتحدد وقت تجهيز البضائع وبيعها وتأدية الخدمات<sup>(٦)</sup>.



في حين ذهب قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على<sup>(١)</sup> (تستحق عند بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون واما كانت وسيلة بيعها أو ادائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الالكترونية، وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من استيرادها، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية).

هذا وقد اضاف المشرع المصري في هذه المادة الوسائل الإلكترونية، والباحث لا يتفق مع المشرع بفرض الضريبة على الوسائل الالكترونية فكان الاجدر بالمشرع المساهم في تنمية هذا المجال بدلاً من فرض ضريبة مبيعات عليه.

كما ذهب قانون الضريبة العامة على المبيعات اليمنى إلى أن الضريبة على بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة تستحق بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة في أي شكل من أشكاله وفقاً لأحكام هذا القانون<sup>(٢)</sup>.

في حين تستحق الضريبة على بيع السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، وتطبق عليها القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون<sup>(٣)</sup>.

أما المشرع السوداني في قانون الضريبة على القيمة المضافة ذهب إلى أن الضريبة تستحق في الحالتين الآتيتين<sup>(٤)</sup>:

**الحالة الأولى:** بيع السلع وتأدية الخدمات أو العمل. ويكون وقت فرض الضريبة على القيمة المضافة في هذه الحالة بقبض الثمن كلياً أو جزئياً أو بتسليم المبيع.

**الحالة الثانية:** دخول السلع المستوردة لحدود الإقليم السوداني. ويكون وقت فرض الضريبة لحظة دخول السلع للإقليم السوداني.

#### المبحث الرابع

##### الالتزام بالتسجيل وتحريير فاتورة ضريبية

إلتزام المكلف بالضريبة على القيمة المضافة بالتسجيل يعد أحد أهم الإلتزامات التي تقع على عاتقه ولتوضيح ذلك سوف نتناوله في مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول: لبيان التسجيل.

المطلب الثاني: لتوضيح الإلتزام بتحريير فاتورة ضريبية.

##### المطلب الأول

##### الالتزام بالتسجيل

التسجيل يعتبر بداية العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بالإضافة الى كونه الاساس القانونى للرقابة على الخاضعين للضريبة. لذلك سوف نوضح فى هذا المطلب مفهوم التسجيل وشروط التسجيل وأنواع التسجيل على النحو الآتى:

هذا ويجب أن يتم التسجيل خلال مدة محددة قانوناً وتختلف التشريعات الضريبية<sup>(١)</sup> في تحديد المدة التي يستوجب على المكلف التقدم خلالها للإدارة الضريبية لغرض التسجيل.

فقد ذهب المشرع الفرنسي في قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى عدم تحديد أية مدة لتسجيل المكلف بنظام الضريبة وهذا راجع الى ان القانون حدد الأشخاص الذين يلزمون بالتسجيل بغض النظر عن مقدار رأسمالهم أو رقم أعمالهم وهؤلاء هم التجار ومقدمي الخدمات الذين كانوا يخضعون من قبل للضريبة على الخدمات إضافة إلى الجمعيات التعاونية الزراعية<sup>(١)</sup>.

كما ذهب المشرع الإنجليزي إلى تحديد مدة التسجيل الخاصة للمخاطبين بقانون الضريبة على القيمة المضافة بشهر ابتداء من اليوم الأول الشهر الذي يلي الشهر الذي أكتشف فيه الإيرادات<sup>(٢)</sup>.

هذا وقد نص المشرع المصري<sup>(٣)</sup> في قانون الضريبة على القيمة المضافة، انه على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة علي تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه، أن يتقدم إلي المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته علي النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل،

أما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أجزء منها أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه علي النحو المشار إليه ، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة او اداء خدمة اذا بلغت مبيعاته الحد المشار اليه وعلي كل مستورد لسلعة أوخدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أووكيل توزيع أن يسجل نفسه لدي المصلحة مهما كان حجم معاملاته.

ويتعين علي المصلحة إخطار المكلف بالتسجيل خلال الأربعة عشر يوماً التالية لتاريخ طلب التسجيل وتسري عليه احكام هذا القانون من تاريخ التسجيل وفي حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل يعد مسجلا بحكم القانون وتسري عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أوالخدمات حد التسجيل، مع عدم الإخلال بأحكام المادة ٦٨ من هذا القانون ويجوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار اليه.

في حين ذهب المشرع اليمني في قانون الضريبة العامة على المبيعات، على المسجل ان يرعاه الآتي<sup>(١)</sup>:

١- يصدر الوزير لائحة خاصة بنظام التسجيل يحدد بموجبها حد التسجيل لأغراض هذه الضريبة بحيث لا يقل حد التسجيل عن خمسين مليون ريال بالنسبة للسلع والخدمات ويدخل في احتساب مجموع مبيعات الشخص من السلع الخاضعة للضريبة والخدمات الخاضعة للضريبة والناجمة عن جميع الأنشطة التي يزاولها المكلف خلال عام في الجمهورية.

٢- يعتبر حد التسجيل هو الحد الذي يصبح عنده الشخص ملزماً بالتسجيل لدى المصلحة بإعتباره مكافئاً بأداء الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة وفقاً لأحكام القانون.

٣- تستحق وتؤدى الضريبة على السلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة طبقاً لأحكام القانون وبصرف النظر عما إذا كان الشخص المستورد للسلعة أو الخدمة مسجلاً ام غير مسجل مهما بلغ حجم وقيمة مستورداته مع مراعاة أحكام المادة (٤٠) من هذا القانون.

مع مراعاة أحكام هذا القانون يكون كل شخص غير مسجل ملزماً بتسجيل نفسه إذا بلغت أو تجاوزت قيمة مبيعاته التي قام بها خلال السنة المالية السابقة لتاريخ العمل بهذا القانون أو أية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بهذا القانون حد التسجيل المقرر وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة.

على كل شخص اصبح ملزماً بتسجيل نفسه بموجب هذه المادة أن يتقدم إلى المصلحة بطلب التسجيل المعد لهذا الغرض وذلك في موعد أقصاه تاريخ العمل بهذا القانون.

إذا لم يتقدم الشخص الملزم بالتسجيل بموجب هذا القانون بطلب التسجيل حسبما هو مطلوب بموجب الفقرة (ج) من هذه المادة يعامل الشخص كشخص مسجل لأغراض هذا القانون اعتباراً من التاريخ الذي اصبح فيه ملزماً بالتسجيل بافتراض أن الطلب قد قدم على النحو الصحيح.

يجوز لاي شخص يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة أو ينوى القيام بها ولكنه ليس ملزماً بالتسجيل بموجب الفقرة (ب) من هذه المادة أن يتقدم الى المصلحة لتسجيله بموجب هذا القانون وتسرى عليه أحكام هذا القانون اعتباراً من بداية الفترة الضريبية التي تلى مباشرة الفترة التي تقدم بها الشخص بطلب التسجيل.

### المطلب الثاني

#### الالتزام بتحرير الفاتورة الضريبية

يلتزم المسجل بأصدار فواتير ضريبية<sup>(١)</sup> وهي ذات أهمية كبرى في معرفة قيمة الضريبة على القيمة المضافة ومقدار مايسدد منها وما يحق للمشتري خصمه عند إعادة بيع السلعة أو الخدمة كذلك يلتزم بأمسك الدفاتر والسجلات التي تعتبر مرآة للتعاملات التي يجريها المسجل وتمكن المسجل من معرفة رقم مبيعاته الخاضع للضريبة.

هذا وتنص التشريعات التي تعتمد نظام الضريبة على القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>، على ألزام المكلف بتحرير الفاتورة الضريبة عند بيعه السلع وأدائه للخدمات الخاضعة للضريبة.

وقد ذهب المشرع الفرنسي في قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى إلزام المكلفين بتحرير فاتورة ضريبة عند بيعهم السلع وأدائهم الخدمات<sup>(٣)</sup> والزم القانون ضرورة أن تتضمن الفاتورة بعض التفاصيل الخاصة بالضريبة ولاسيما نوع السلع المباعة وطبيعتها ونوع الخدمة المؤداة وتاريخ تسليم الأموال أو أداء الخدمات والمبلغ واجب الدفع عن تسليم السلع المباعة أو الخدمات المؤداة ورقم الفاتورة التسلسلي ومبلغ الضريبة واجب السداد مع المعدل المطبق<sup>(٤)</sup>.

كما ألزم قانون الضريبة على القيمة المضافة الإنجليزي المكلف عند بيع السلع أو تجهيز البضائع وأداء الخدمات تحرير فاتورة ضريبية على أن تكون من أصل وصورة يسلم الأصل إلى المشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل وتكون الفواتير مسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها<sup>(١)</sup> وتتضمن البيانات الآتى:-

- ١- رقم مسلسل للفاتورة وتاريخ تحريرها .
- ٢- اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيل المشتري. ويتم تسجيل بيانات الفاتورة بالمسجل المعد لذلك أولاً بأول<sup>(٢)</sup>.

هذا وقد ذهب المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة، إلى إلزام المسجل بإصدار فاتورة<sup>(٣)</sup>، ولم يتغير مضمون النص في ضريبة القيمة المضافة المصري الحالي عن المبيعات، حيث جاء فى نص القانون ( يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي تتضمنها الفواتير والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها، ومراجعتها وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة وضريبة الجداول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع.

فى حين الزم المشرع اليمنى فى قانون الضريبة العامة على المبيعات المسجل بإصدار فاتورة على النحو الآتى<sup>(٤)</sup>:

أ- على المسجل ألا يصدر سوى فاتورة بيع واحدة عن كل عملية بيع للسلع أو أداء الخدمات الخاضعة للضريبة .

- ب- مع مراعاة أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة يلتزم المسجل الذي يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص آخر مسجل أن يقدم إلى الأخير فاتورة بيع من اصل وصورة تسلم الأصل للمستلم وتحفظ الصورة لدى المسجل لغرض احتساب الضريبة .
- ج- فاتورة البيع يصدر بتحديد بياناتها والإجراءات الخاصة بها قرار من رئيس المصلحة.
- د- لرئيس المصلحة تعديل بيانات الفاتورة أو إصدار نماذج لفواتير بيع تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين .
- هـ- يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك أولاً بأول .
- و- تنظم اللائحة التنفيذية الحالات التي يحق فيها للمسجل التعديل في القيمة المحددة بفاتورة البيع بعد إتمام البيع للسلعة أو أداء الخدمة .

## المبحث الخامس

### الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات الحسابية

إمسك الممولين الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة لسجلات دقيقة وكاملة تؤدي إلى عدم حدوث مشكلات عند التطبيق<sup>(١)</sup>، بحيث يقيد فيها كافة المعاملات بطريقة تمكن مصلحة الضرائب المختصة من تحديد ارقام الاعمال الخاضعة للضريبة،

هذا وفي حالة عدم إمساك هذه الحسابات المنتظمة، فإن المكلف يلتزم بأمسك دفتر خاص يقيد فيه العمليات التي يقوم بها بطريقة تؤدي الى تحديد ارقام اعمال الخاضع للضريبة بأن يذكر فيها كافة العمليات التي قام بها<sup>(٢)</sup>، وعدم أمساك الدفاتر والسجلات أو عدم انتظامها يؤدي إلى حرمان المصلحة من البيانات الفعلية وبالتالي الالتجاء إلى التقدير ومن ثم تكثُر المنازعات بين المسجل والمصلحة<sup>(٣)</sup>.

وسوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: أنواع الدفاتر والسجلات الحسابية.

المطلب الثاني: مدة الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الحسابية.



## المطلب الأول

### أنواع الدفاتر والسجلات الحسابية

يجب على المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة بإمساك دفاتر وسجلات حسابية تقيّد فيها جميع المعاملات بطريقة تمكن من تحديد أرقام أعمالهم الخاضعة للضريبة وهذه الدفاتر على نوعين<sup>(١)</sup>: بحيث نقسم هذا المطلب إلى فرعين على النحو الآتي:

الفرع الأول: الدفاتر والسجلات الحسابية الإلزامية.

الفرع الثاني: الدفاتر والسجلات الحسابية الطوعية.

## الفرع الأول

### الدفاتر والسجلات الحسابية الإلزامية

هذا وتلزم التشريعات<sup>(١)</sup> التي تعمل بنظام الضريبة على القيمة المضافة المكلفين إمساك أنواع معينة من الدفاتر والسجلات الحسابية بموجب أحكام واردة في نصوص التشريعات الضريبية لذا يطلق على هذا النوع من الدفاتر والسجلات الحسابية بـ (الإلزامية أو الإجبارية)، هذا ويجب توثيق جميع دفاتر الضريبة قبل الشروع في إستخدامها، ويتم ختم الصفحات وترقم، ويوضح إجمالي عدد الصفحات في الصفحة الأخيرة<sup>(٢)</sup>. وسوف يتم عرض هذه الدفاتر على النحو الآتي:

أولاً: سجل المشتريات: هو الذي يسجل فيه جميع المشتريات والمصروفات مع بيان الضريبة المدفوعة عليها أي (على تلك المشتريات والمصروفات) ويتضمن أيضاً بيانات فواتير الشراء وشهادة الإجراءات الجمركية في حالة الاستيراد<sup>(١)</sup>.

ونظراً لأهمية هذا السجل ودوره الكبير في نظام الضريبة على القيمة المضافة فقد أوجبت معظم التشريعات الضريبية<sup>(٢)</sup>، على المكلفين إمساك هذا النوع من السجلات الحسابية. فقد إلزم كلاً من المشرع الفرنسي والانجليزي في قانون الضريبة على القيمة المضافة المكلف بإمساك الدفاتر الحسابية لمالها من دور فعال في تنظيم حسابات وسير عمل نشاط المكلف وبيان الضريبة المسددة على تلك السلع والخدمات المشتراة<sup>(٣)</sup>.

هذا وقد نص المشرع المصري<sup>(٤)</sup> في قانون الضريبة على القيمة المضافة الحالي على (بالتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، علي أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي تتضمنها الفواتير والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها، ومراجعتها).

وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة وضريبة الجداول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع. كما يجوز للوزير أو من يفوضه في بعض الحالات إلزام المسجل عدم إصدار أية فواتير عن سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وضريبة الجداول ما لم تكن الفواتير معتمدة من المصلحة).

وكذلك المشرع اليمني في قانون الضريبة العامة على المبيعات إلزم المكلف<sup>(٥)</sup>، والمسجل بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري وفقاً للقواعد والإجراءات الواردة فيه وكذلك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة التي يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها.

ثانياً: سجل المبيعات: ويسجل فيه أجمالى الصفقات أو العمليات المتعلقة بالضريبة بمعنى هو السجل المتضمن كل مبيعات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والضريبة المستحقة السداد عليها كما ويتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة لمبيعات المسجل (المكلف)<sup>(٦)</sup>.

وقد فرضت التشريعات المختلفة والتي تأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة<sup>(١)</sup> على المكلفين بإمسك هذا النوع من السجلات الحسابية لما له من دور رئيس في بيان مبيعات المكلفين والضريبة المستحقة عليها.

فقانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي والانجليزي نصاً على ضرورة إلزام المكلف بإمسك سجل خاص يتضمن كل ماتم بيعه من السلع وماتم أداءه من خدمات خاضعة للضريبة إضافة إلى مقدار الضريبة واجبة السداد عليها<sup>(٢)</sup>.

وفي قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري ألزم المكلف المسجل إمساك دفتر خاص يطلق عليه (ملخص الضريبة على المبيعات) الذي يشمل بيان إجمالي قيمة المبيعات ومقدار الضريبة عليها<sup>(٣)</sup>.

وألزم المشرع اليمني<sup>(٤)</sup> كل مسجل أن يممسك سجل خاص (ملخص الضريبة) يوضح فيه إجمالي الصفقات أو العمليات الخاضعة للضريبة متضمناً رقم كل دفتر أستخرجت منه هذه الخلاصة ويجب أن يشتمل هذا السجل على البيانات التالية عن كل فترة ضريبية:—

- ١- إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة.
- ٢- إجمالي الضريبة التي حملها على مبيعاته ومبيعات الإستعمال الشخصي أو الخاص أو التصرفات الأخرى وذلك عن كل فترة ضريبية على حده.
- ٣- إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.
- ٤- قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة (دائن / مدين).
- ٥- الضريبة المطلوب سدادها من المسجل أو الرصيد المرحل أو المطلوب استرداده عن كل فترة ضريبة بعد الخصم.

ثالثاً: سجل المردودات (المرتجعات): هو الذي يسجل فيه بيانات الفواتير المحررة لمبيعات المكلف ومشترياته المرتجعة أو المرتردة من واقع بيانات أشعار الخصم والإضافة.

ولقد ألزمت بعض التشريعات<sup>(١)</sup> والتي تعمل بنظام الضريبة على القيمة المضافة المكلف بضرورة إمساك هذا النوع من الدفاتر.

إذ ألزم قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري<sup>(٢)</sup> المكلف بإمساك سجل المردودات الذي يتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتجعة.

وكذلك ألزم المشرع اليمني المكلف بإمساك سجل المردودات ويتضمن بيانات المبيعات والمشتريات المردودة من واقع إشعارات الخصم والإضافة<sup>(٣)</sup>.

كما ألزم قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني<sup>(٤)</sup> المسجل بإمساك سجل خاص يتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المردودة والمرتجعه يسمى بـ (سجل المردودات أو المرتجعات).

رابعاً: سجل الصادرات: ويتضمن جميع البيانات المتعلقة بالصادرات مثل رقم البيان الصادر وتاريخه ومركز التصدير وبلد المقصد وارقام الفواتير للصادرات ومقدار الضريبة واجبة الرد عن البيانات المصدرة سواء كانت الصادرات من أصل إدخال مؤقت أو رد رسوم أو معاد تصديرها.

وقد ألزمت التشريعات<sup>(٥)</sup> ومن ضمنها قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري المسجل بإمساك سجل الصادرات باعتباره أحد أنواع الدفاتر الملزمة<sup>(٦)</sup>

كما ألزم المشرع اليمني<sup>(٧)</sup> المسجل بإمساك سجل الصادرات ويتضمن تفصيلات السلع المصدرة وكمياتها بما في ذلك تاريخ التصدير وميناء التصدير والجهة المصدر إليها بموجب البيانات الجمركية والوثائق والمستندات المؤيدة لذلك.

وكذلك ألزمت التعليمات رقم (٦) لسنة ٢٠٠٢، الأردنية المسجل بإمساك سجل للصادرات يتضمن بيانات رسائل الصادر بما في ذلك رقم شهادة الصادر الجمركي وتاريخ التصدير والجهة المصدرة لها<sup>(٨)</sup>.

## الفرع الثاني

## الدفاتر والسجلات الحسابية الطوعية

هذا ولا يوجد حائل بإمساك المكلف بالضريبة على القيمة المضافة دفاتر وسجلات حسابية أخرى غير ماورد بيانها أنفاً فله أن يتخذ مايشاء من الدفاتر التي تستلزمها طبيعة نشاطه ونوعه وحجمه من غير الدفاتر والسجلات الحسابية الإلزامية المقررة قانوناً<sup>(١)</sup>.

ويرى الباحث أن الدفاتر والسجلات الاختيارية من الدفاتر التي لم يرد ذكرها ضمن القانون الضريبي على القيمة المضافة وإنما اجاز المشرع للمكلف الإمساك بها كدفاتر مساعدة أو ثانوية وبحسب نشاط كل مكلف.

وقد أجازت بعض التشريعات الضريبية المقارنة<sup>(٢)</sup> للمكلف إمساك هذا النوع من الدفاتر والسجلات الحسابية كما هو الحال في قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني لسنة ١٩٩٩ الذي أجاز للأمين العام لديوان الضرائب بمبادرة منه أو بناء على طلب المكلف إمساك دفاتر وسجلات حسابية ثانوية بالنسبة لبعض الخدمات<sup>(٣)</sup>. ومن أهم هذه الدفاتر والسجلات الاختيارية الآتي:

أولاً: دفتر المسودة: هو الذي يدون فيه المكلف جميع العمليات والصفقات التي يقوم بها تمهيداً لنقلها بدقة وعناية إلى دفتر أو سجل المشتريات أو المبيعات<sup>(٤)</sup>.

ثانياً: سجل الصندوق: وهو الذي يسجل فيه المكلف مايدخل أو يخرج من الصندوق من مبالغ وبواسطته يمكن إثبات حركة النقود الصادرة والواردة وبالتالي التحقق من مقدار السيولة النقدية الموجودة لدى المكلف بالضريبة على القيمة المضافة.

ثالثاً: سجل الأوراق التجارية: هو الذي يدون فيه المكلف جميع الأوراق التجارية المسحوبة على المكلف أو لأمره مع مواعيد استحقاقها<sup>(٥)</sup>.

ومع التطور السريع في الأنظمة المكتبية والمحاسبية وتكنولوجيا المعلومات والانتشار الواسع للنظم والبرامج بالإضافة إلى رغبة المنشآت في إقتناء وتطبيق أحدث النظم والبرامج الإلكترونية واستخدام الحاسب الآلي وأداء العديد من المهام والوظائف المحاسبية بصورة أسرع<sup>(١)</sup>. فقد أجاز المشرع للمكلف بالضريبة على القيمة المضافة استخدام الأجهزة التقنية والأساليب الحديثة في تنظيم حساباته وبيان مركزه المالي<sup>(٢)</sup>.

وهذا ما أشارت إليه معظم التشريعات الضريبية والتي تأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة كقانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي الذي أجاز استخدام الأجهزة والأساليب الحديثة بدلاً عن الدفاتر والسجلات الحاسبية<sup>(٣)</sup>.

وفى قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري الحالي<sup>(٤)</sup>، أجاز المشرع للمسجل في حالة استخدام الحاسب الآلي يعتمد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر.

وقد اعتد المشرع الضريبي اليمني في قانون الضريبة العامة على المبيعات، بالبيانات والملفات المستخدمة لأنظمة الحاسب الآلي في حالة استخدام المسجل للحاسب كبديل لتلك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها في المادتين (٢٤،٢٥) من هذه اللائحة ويجب أن تكون هذه الأنظمة والدفاتر موجودة في الجمهورية اليمنية للإطلاع عليها من قبل المصلحة<sup>(٥)</sup>.

كما أجازت تعليمات رقم (٦) لسنة ٢٠٠٢، الصادرة عملاً بأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ لمدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات إصدار القواعد والتعليمات والإجراءات التي تنظم إجراءات القيد والتخزين في أجهزة الكمبيوتر وآلات تسجيل النقد<sup>(٦)</sup>.

## المطلب الثاني

### مدة الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات

وتختلف التشريعات الضريبية المقارنة<sup>(١)</sup>، والتي تعمل بنظام الضريبة على القيمة المضافة بخصوص تحديد المدة المعتمدة للاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الحسابية.

ففي قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، فقد الزم المسجل أن يحتفظ بهذه الدفاتر والسجلات المدة خمس سنوات، حيث جاء في القانون (ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجرى فيها القيد)<sup>(٢)</sup>.

كما نص المشرع اليمني على وجوب المكلف الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية اليدوية والآلية المشار إليها في المواد (٢٨، ٢٧، ٢٦، ٢٥)، والوثائق والمستندات المرتبطة بها والحسابات الختامية والميزانية العمومية لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجرى فيها القيد<sup>(٣)</sup>.

في حين ذهب القانون الأردني الى النص على ( أن على المسجل أن يحتفظ بهذه الدفاتر والسجلات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية التي حررت أو نظمت فيها)<sup>(٤)</sup>.

أما قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني فقد حدد مدة احتفاظ المكلف بدفع الضريبة بالدفاتر والسجلات الحسابية لمدة خمس سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالسجل أو الدفاتر<sup>(٥)</sup>.

## المبحث السادس

### الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

يعد الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي عنصراً رئيسياً فى نظام إدارة الضريبة وهو واحد من أبرز الإلتزامات الضريبية<sup>(١)</sup>، وكل ممول خاضع للضريبة على القيمة المضافة، ملزم بتقديم لمصلحة لضرائب التى يقع فى دائرتها اقراراً عن نشاطه خلال مدة محددة من تاريخ مزاولته للعمليات الخاضعة للضريبة ولمعرفة المزيد عن الإقرار وأهميته سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو الآتى:

المطلب الأول أهمية الإقرار الضريبي.

المطلب الثانى موعد تقديم الإقرار الضريبي.



## المطلب الأول

## أهمية الإقرار الضريبي

هذا وبعد أن وضحنا مفهوم الإقرار الضريبي فسوف نتطرق إلى أهمية الإقرار الضريبي باعتباره من الأساليب المهمة والعملية في تقدير الضريبة على القيمة المضافة وللمزايا التي يتمتع بها ومن أهمها:

- ١- إن الإقرار الضريبي أقرب ما يكون للعدالة والدقة في التقدير لأنه يعتمد على التحري والمعاينة لا على الافتراض والظن.
- ٢- كذلك يسمح الإقرار الضريبي بتوفير النفقات اللازمة لتحصيل الضريبة لأن دور الإدارات الضريبية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة يقتصر على مراقبة دقة الإقرارات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة على القيمة المضافة وفرض الضريبة وجبايتها.
- ٣- إن الإقرار يجعل من المكلف طرفاً إيجابياً في تقدير الضريبة الواجب عليه، والمكلف أكثر دراية في معرفة مدى خضوعه للضريبة وفي بيان الإيرادات المختلفة التي حصل عليها، ويجنبه بالتالي الخضوع لتقدير الضريبة عليه الذي تقوم به الإدارة منفردة عند عدم تقديم هذا الإقرار أصلاً أو عدم صحة البيانات التي تضمنته<sup>(١)</sup>.
- ٤- يعتبر هذا الأسلوب هو الطرق المفضلة للسلطة المالية والمكلف على حد سواء لسببين:

أولاً: كونه يحد من المنازعات بينهما مما يؤدي إلى تحقيق نوع من الاستقرار الضريبي.

ثانياً: يقلل من الإجراءات المتخذة من قبل السلطة المالية بحق المكلفين.

## المطلب الثاني

## موعد تقديم الإقرار الضريبي

هذا وتلزم التشريعات الضريبية والتي تعتمد الضريبة على القيمة المضافة المكلفين بتقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيد محددة، وتختلف المواعيد من قانون إلى آخر.

فقانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي الزم المسجل أن يقدم للسلطة المالية المختصة إقرارات شهرية مبنياً فيها أرقام أعماله ومقدار الخصم الواجب استنزاه<sup>(١)</sup>.

ولقد أجاز المشرع الفرنسي تقديم الإقرارات كل ثلاثة شهور إذا لم تتجاوز الضريبة المستحقة مبلغاً معيناً يحدده المشرع وفي حالة زيادة الضريبة الواجب خصمها في شهر ما عن الضريبة المستحقة عن نفس الشهر فمن حق المكلف أن يرحل هذا الرصيد الدائن إلى إقرارات الشهور اللاحقة ثم في نهاية السنة تتم التسوية بين ماهو مستحق منها عن السنة بأكملها وماهو مسموح بخصمة<sup>(٢)</sup>.

وعلى نفس النهج سار المشرع الإنجليزي في قانون الضريبة على القيمة المضافة فقد حدد مدة ثلاثة أشهر لتقديم الإقرار وبإمكان صاحب النشاط التجاري تقديم تلك المعلومات شهرياً فيما إذا كان النشاط التجاري بحاجة إلى استرجاع الضريبة المضافة بسرعة من دائرة الجمارك<sup>(٣)</sup>.

وقد ذهب المشرع المصري في قانون الضريبة على القيمة المضافة، إلى وجوب تقديم الإقرار الضريبي حيث جاء في نص القانون<sup>(٤)</sup> (على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو احدهما بحسب الأحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاء الفترة الضريبية على ان يقدم اقرارا شهر ابريل وتودى الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو)

أما المشرع اليمني في قانون الضريبة العامة على المبيعات فقد نص على الآتي<sup>(٥)</sup>:

أ-تكون الفترة الضريبية لكل مسجل شهراً ميلادياً واحداً.

ب- على كل شخص مسجل أن يقدم إلى المصلحة إقراراً عن كل فترة ضريبية في غضون (٢١ يوماً) التالية لانتهاء الشهر السابق سواء استحققت الضريبة أو لم تستحق عن هذه الفترة ولا يجوز قبول الإقرار ما لم يكن مصحوباً بما يثبت سداد كامل الضريبة.

ج- يجب أن يقدم الإقرار على النموذج المعد لهذا الغرض من المصلحة وعلى أن يحتوي على المعلومات الضرورية لاحتساب الضريبة الواجب سدادها .

د- يجوز للمصلحة أن تطلب من الشخص المسجل تقديم الوثائق والمستندات المؤيدة لإقراره ، ويجوز طلب هذه المعلومات من أي شخص كان لأغراض هذا القانون.

هـ- يجوز للمصلحة تمديد مهلة تقديم الإقرارات بموجب هذه المادة بناءً على طلب كتابي من الشخص المسجل، لمدة لا تزيد عن خمسة عشر يوماً، إذا كانت لديه حجة مقبولة ومبررات وجيهة لذلك، ولا يغير هذا التمديد التاريخ المقرر لسداد الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.

و- يجوز للمسجل تعديل إقراره المقدم منه إلى المصلحة إذا تبين له وجود خطأ مادي في إقراره خلال خمسة عشر يوماً بعد تاريخ إنتهاء المهلة المحددة لتقديمه ولايعتبر في هذا الحالة بأنه قد ارتكب مخالفة لأحكام القانون.

ز- إذا صادف نهاية المدة المحددة لتقديم الإقرار عطلة أو إجازة رسمية فيتم تقديم الإقرار عقب إنتهاء الإجازة أو العطلة الرسمية مباشرة وفي أول يوم من الدوام الرسمي.

في حين ذهب المشرع السوداني في قانون الضريبة على القيمة المضافة، إلى إلزام المكلف أن يقدم إقراراً شهرياً للأمين العام لديوان الضرائب عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الخمسة عشر يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة ويجوز للأمين العام أن يمد هذه الفترة لمدة أخرى إذا

اقتضت الضرورة ذلك<sup>(١)</sup>. وقد الزم القانون المكلف بتقديم إقراره الضريبي وأن لم يكن قد حقق مبيعات أو قدم خدمات خاضعة للضريبة خلال شهر المحاسبة<sup>(٢)</sup>.

#### الخاتمة

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أحد الأشكال الهامة لضريبة المبيعات التي أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المعاصرة. فهي ثمرة تطور الفكر الضريبي المعاصر. هذا ومنعاً للتكرار وبما يتوافق مع منهج البحث الأكاديمي والذي يقتضي أن تتصرف الخاتمة في الأصل لعرض أهم النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال بحثه، والتوصيات التي يقترحها لمعالجة إشكاليات البحث. فقد أسفرت هذه الدراسة عن النتائج والتوصيات التالية:

#### أولاً: النتائج.

- ١- إن الضريبة على القيمة المضافة تمثل أحد الأدوات الرئيسية للإصلاح الاقتصادي والمالي، ومورد هام من موارد الدولة لتغطية العجز في الميزانية.
- ٢- ومن ناحية أخرى مع زيادة الأزمة المالية في بعض الدول فإن اعتماد هذه الدول على الضرائب وضريبة القيمة المضافة بشكل خاص يتنامى كل يوم، وسوف يرافق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة توسع في فرضها والتشدد في إجراءات تحصيلها وهذا ما توجهت إليه مصر في بداية تطبيق ضريبة القيمة المضافة وكذلك ما سوف تلجى إليه بعض الدول في المستقبل لتعويض النقص في الموارد المالية.
- ٣- إن سعر الصفر على الصادرات والذي تأخذ به بعض الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، يعتبر وسيلة فعالة لتشجيع التصدير وحفز للمصدرين على زيادة استثماراتهم بما يعود على الاقتصاد القومي بالخير الوفير.

٤- امساك المكلفين للدفاتر والسجلات للحفظ على حقوقهم وتسهيل لواجباته، وكذلك الاجراء حق الخصم بموجب هذه الدفاتر والسجلات.

#### ثانياً: التوصيات

- ١- يوصي الباحث المشرع الضريبي في الدول التي تخطط إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى تأهيل الكوادر البشرية قبل المحاولة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تاهيلاً علمياً وبما يتواءم مع النقلة النوعية التي ستحدثها ضريبة القيمة المضافة.
- ٢- يوصي الباحث المشرع إلى نشر الوعي الضريبي فمن أهم مكونات الضريبة ونجاحها هو الوعي الضريبي في المجتمع ومن العوامل التي تؤثر في انتشار هذا الوعي نشر الثقافة الضريبية من خلال الاعلام الضريبي بمختلف وسائله وأنواعه، وهذا مايجب ان تقوم به مصلحة الضريبة على المبيعات.
- ٣- يجب تضيق الإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة، وبما يتناسب مع سياسات الدولة ومتطلباتها التنموية.

## المراجع

- د. أبوبكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم فى قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة غريب، لا يوجد تاريخ نشر.
- د. أبو زيد عبدالرحمن أبوزيد، مشاكل تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات ومقترحات علاجها فى ظل معايير المحاسبة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٠.
- د. أحمد ماهر عبدالحميد، التشريع الضريبي المصرى
- د. جلال الشافعى، الموسوعة الضريبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٩.
- د. خالد عبدالعليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة ( دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، إيترك للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٧.
- د. عبدالفتاح مراد، الجديد فى أحكام محكمة النقض المصرية للفترة من ٢٠٠١ لغاية ٢٠٠٣، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
- د. فتحى نجيب، (التشريع الضريبي المصرى) مطابع ناشيونال، القاهرة، ١٩٨٥.
- د. مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالى، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٩.
- د. محمد السيد عطية برس، إصلاح الادارة الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١٣.
- د. محمد رضا سليمان، دور النظم الضريبية فى تحقيق التكامل الاقتصادى العربى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، عين شمس ١٩٨٠.
- د. هشام الحموي، الضريبة العامة على المبيعات بين النظرية والتطبيق، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٧.

## المراجع الاجنبية:

- Alan A. Tait, Value Added Tax International, Practice and Problems, International Monetary fund, Washington, DC. ١٩٨٨.
- Duverger (M) Finances Publiques, Sixieme Edition, France, ١٩٦٨.
- G. Egret, QueSais, je? Lavat, Iree dition ٤ trimestre presses Universitaires de France, paris, ١٩٧٨.
- H.A. Chiad, Tax Administration United Kingdom, The old School house, wingate Hill, Stutton, Tadcaster, N. York shire, England, ٢٠٠٣.
- M.Durerger, Finance publique, imprimerie des presses universitaires de France, Paris, ١٩٧١, p (٥٨٥). P.M.Gaudemet, op. Cit,p(٣٨٥).
- P.M.Gaudernet, Precis de Finances publiques, Paris, ١٩٧٠.
- R.L.Duff Economie Financiere, Librairie Dalloz, paris, ١٩٧٢.