

الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والواقع التطبيقي في مصر

د . المأمون على جبر

رئيس قسم القانون العام - كلية الشريعة والقانون بدمنتهور

مقدمة

لقد حرصت الدولة في إطار برنامج الإصلاح الإقتصادي على تطبيق مجموعة من السياسات الإقتصادية ، وخاصة في مجال الضرائب غير المباشرة ، كان أهمها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في مصر ، وصولاً إلى التطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة ، من خلال صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ ، ومنذ ذلك التاريخ أخذ ينادى الإقتصاديون بضرورة السعي نحو تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات ، نظراً لكثير من الإنتقادات والعيوب التي وجهت لتلك الضريبة الأخيرة ، ونظراً للعديد من مزايا ضريبة القيمة المضافة كانت المطالبة بضرورة تطبيقها ، فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على إستهلاك السلع والخدمات في البلدان المطبقة لها ، وتعرف هذه الضريبة في بعض البلدان ، مثل سنغافورة وأستراليا ونيوزيلاندا وكندا بـضريبة السلع والخدمات G.S.T ..

وتفرض هذه الضريبة على شخص المستهلك ، وهو الذي يتحملها حقيقة ، ويقوم المكلف بتحصيلها منه وتوريدها لمصلحة الضرائب^(١) ، والضريبة على القيمة المضافة قديمة قدم الخمسون عاماً الأخيرة من القرن العشرين ، وقد كانت مكون محوري ضمن مكونات النظام الضريبي في العالم ، وتعتبر الـ (Value Added Tax (VAT وسيلة من وسائل نظم الضرائب التي إكتسبت أهمية كبيرة في القرن العشرين ، وقد كانت فكرتها في الأساس مقدمة من قبل فريق من خبراء صندوق النقد الدولي ، وقد وصلت هذه الضريبة الآن مرحلة من الإبداع في التصميم والتطبيق ، الأمر الذي جعل معظم البلدان في العالم لا يكاد يخلو نظامها الضريبي من الضريبة على القيمة

(1) – Alan A. Tait " Value Added tax, International practice and problems " International Monetary Fund, Washington D.C. 1988, p:6 .

المضافة ، نظراً لكفائتها ومدى إحتياج إقتصاديات الدول لهذه الضريبة فى جميع النواحي السياسية والإقتصادية والإجتماعية ، بإعتبارها ضريبة المستقبل^(٢).

وفى هذا الإطار سوف نسعى لتحديد مدى إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى الواقع الإقتصادى المصرى بالشكل الذى يتماشى مع طبيعة الإقتصاد المصرى كإقتصاد نامى ، كما أننا سوف نتناول بعض الإقتراحات نحو تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر ، بالشكل الأمثل الذى يلائم الواقع الإقتصادى المصرى.

أهمية الدراسة:

تكتسب تلك الدراسة أهميتها من أهمية الضريبة على القيمة المضافة ، بإعتبارها تمثل التطور الطبيعى للضرائب على الإستهلاك ، وبإعتبارها فى نفس الوقت هى آخر ما وصل إليه الفن الضريبى فى مجال الضرائب غير المباشرة ، إلى جانب أن تقييم التجربة المصرية فى مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يعتبر محل إهتمام كثير من الباحثين والإقتصاديين ، لما له من أهمية فى تقييم السياسات الإقتصادية المتخذة فى هذا الشأن ، ومدى إختيار الأصلح منها للتطبيق السليم بما ينعكس على الإقتصاد عامةً بشكل إيجابى يساهم فى حل الكثير من المشكلات التى يعانى منها الإقتصاد ، وعلى رأسها العجز المزمن داخل الموازنة العامة المصرية.

أهداف الدراسة:

تسعى تلك الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف التى يمكن الإشارة إلى أهمها فى السطور التالية،

(١) استعراض ودراسة مفهوم الضريبة على القيمة المضافة بشكل يوضح أهم ما تمتاز به تلك الضريبة عن الضريبة العامة على المبيعات.

(٢) إستعراض أوجه القصور التى إكتنفت عملية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى الواقع الإقتصادى المصرى.

(2) – Michael Keen and Jean Paul Bodin " The Modern VAT " Publisher International Monetary Fund Washington D.C. 1999, p:4.

٢) اقتراح بعض الحلول اللازمة لعملية التطبيق السليم للضريبة داخل الإقتصاد المصرى .

٤) معرفة مدى تأثير الضريبة على القيمة المضافة فى مواجهة عجز الموازنة العامة للدولة .

مشكلة الدراسة :

يعانى الإقتصاد المصرى فى السنوات الأخيرة من العديد من المشكلات ، وعلى رأسها مشكلات البطالة والتضخم والعجز المزمع والمستمر داخل الموازنة العامة للدولة وانخفاض فى مستويات النمو الإقتصادى والإنتاج القومى بشكل عام ، وفى هذا الإطار سعت الحكومة المصرية عام ٢٠١٦ إلى تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م كخطوة هامة فى سبيل تطبيق عملية الإصلاح الإقتصادى الذى بدأ منذ أوائل تسعينات القرن الماضى ، إلا أن عملية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لم تكن على المستوى المطلوب لإصلاح الكثير من مشاكل الإقتصاد القومى ، ومن هنا جاءت الدراسة التى نحن بصددتها لإلقاء الضوء على أهم مشكلات التطبيق واقتراح بعض الحلول للتطبيق السليم فى ختام تلك الدراسة .

منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على العديد من المناهج فى تناول موضوع الضريبة على القيمة المضافة ، لعل أهمها المنهج التحليلى ، من خلال تحليل أهم مميزات وعيوب تلك الضريبة، ومدى صلاحية تطبيقها فى الواقع الإقتصادى المصرى فى الوقت الراهن كذلك تعتمد الدراسة على المنهج الإستقرائى ، والذى يتمثل فى الإطلاع على العديد من المؤلفات التى تناولت موضوع الضريبة على القيمة المضافة ، فى محاولة لإستقراء أهم مبررات ودواعى تطبيقها وما تشتمل عليه من مزايا جعلت غالبية دول العالم تنادى بتطبيقها ، وبيان الدور الذى يمكن أن تلعبه فى مواجهة مشاكل الإقتصاد ، إلى جانب ذلك سوف يكون للمنهج الإستنباطى دوراً فى محاولة إقتراح وإستنباط العديد من الحلول اللازمة لعملية التطبيق السليم للضريبة ، من خلال منظومة الإصلاح الضريبى.

حدود الدراسة:

تتمثل أهم الحدود التي تحتوى عليها تلك الدراسة فيما يلى:

- تقتصر تلك الدراسة على تناول الضريبة على القيمة المضافة فقط بإعتبارها أهم ما وصل إليه الفن الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة دون غيرها من تلك الضرائب الأخيرة.

- تتناول الدراسة استعراضاً وتحليلاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.

- تقتصر الدراسة على استعراض أهم المشكلات التي ترتبت على تطبيق التجربة المصرية في فرض الضريبة على القيمة المضافة.

- تتناول الدراسة دور الضريبة على القيمة المضافة في مواجهة واختلال عجز الموازنة العامة للدولة.

فروض الدراسة:

تفترض الدراسة مجموعة من الفروض التي تقوم عليها، ويمكن الإشارة إلى أهمها على النحو التالي:

- تفترض الدراسة أن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق، والتي يمكن عن طريقها - عند التطبيق السليم - علاج الكثير من المشكلات الاقتصادية داخل المجتمع.

- تفترض الدراسة أن عملية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الواقع الإقتصادي المصرية قد إكتنفتها العديد من المشكلات التي ينبغي العمل على تضييدها وتلافيها خلال السنوات القادمة.

- تفترض الدراسة أن ضريبة القيمة المضافة تعد أداة فعالة لتمويل ومكافحة عجز الموازنة العامة للدولة، وأنها أداة يمكن الإعتماد عليها في تحقيق ذلك الهدف.

خطة الدراسة:

- تحتوى تلك الدراسة على ثلاثة مباحث على النحو التالى:
- المبحث الأول:إطلالة عامة على الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الأول:بعض الدراسات فى مجال الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الثانى:الضريبة على القيمة المضافة المفهوم والإطار التاريخى.
- المطلب الثالث:تقييم الضريبة على القيمة المضافة.
- المبحث الثانى:التنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة فى ضوء التشريع الضريبى المصرى القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م.
- المطلب الأول:قراءة فى نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصرى.
- المطلب الثانى:دواعى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر.
- المبحث الثالث: الضريبة على القيمة المضافة فى ميزان الاقتصاد المصرى.
- المطلب الأول: أهم مشكلات التجربة المصرية فى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الثانى: الضريبة على القيمة المضافة كأداة لتمويل عجز الموازنة.

المبحث الأول

إطالة عامة على الضريبة على القيمة المضافة

فى إطار دراسة هذا المبحث سوف نستعرض بعض الدراسات التى أجريت فى مجال الضريبة على القيمة المضافة فى مطلب أول، ثم نلبيها بتوضيح وتحليل مفهوم الضريبة والإطار التاريخى والزمنى لتطبيقها دوليا فى مطلب ثان ، ثم نختم هذا المبحث بوضع تقييم للضريبة على القيمة المضافة داخل ميزان الأقتصاد القومى لمعرفة أهم الجوانب الإيجابية والسلبية المترتبة على التطبيق ، وذلك فى مطلب ثالث.

المطلب الأول

بعض الدراسات فى مجال الضريبة على القيمة المضافة

فى إطار هذا المطلب سوف نتناول بعض الدراسات السابقة التى تناولت موضوع الضريبة على القيمة المضافة من خلال وجهات نظر مختلفة.

أولاً: دراسة عراقى ١٩٨٦^(٢)؛

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة المحاسبة عن القيمة المضافة وكيفية الإفصاح عنها مسترشدة بما هو مطبق فى غرب أوروبا بهدف اقتراح شمول التقارير المالية لمعلومات عن القيمة المضافة ، وقد تعرضت الدراسة لتعريف القيمة المضافة على مستوى المشروع بأنها عبارة عن الثروة أو القيمة التى يضيفها المشروع ويسهم بها مع غيره من المشروعات فى تكوين الناتج القومى وذلك نتيجة تصافر عوامل الإنتاج فى مجال النشاط الذى يعمل فيه المشروع .

وتتقاسم القيمة المضافة مع الربح خاصيتين أساسيتين هما :

أولاً : ارتباطها ببيئة السوق حيث إن قيمة الإنتاج تتأثر بقوى السوق مثل الربح .

ثانياً : تتضمن فكرة تحقيق إضافة إلى الثروة زيادة على تكاليف الإنتاج والربح يعتنق فكرة تعظيم فائض الثروة المتولدة .

وتختلف القيمة المضافة عن الربح فى قياس الإضافة إلى الثروة فالربح يصف التغيرات من جميع المصادر فى صافى ثروة المنشأة أما القيمة المضافة فتقيس كمية المجهود الإنتاجى التى تساهم بها المنشأة باستخدام جميع مواردها فى سبيل تحقيق هدف المخرجات .

(٢) عراقى عبدالصمد - دراسة اختبارية للإفصاح المحاسبى عن معلومات العمالة - مجلة البحوث الادارية - مصر ١٩٨٧.

وتفرض الدراسة بين مفهومين للقيمة المضافة :

١- القيمة المضافة بالإنتاج : وهي الفرق بين سعر البيع للمخرجات وتكلفة السلع والخدمات المشتراة من الغير .

٢- القيمة المضافة بالمبيعات : وهي الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة السلع والخدمات المشتراة من الغير لإنتاج تلك المبيعات .

وتؤيد الدراسة الأخذ بمفهوم القيمة المضافة بالإنتاج لعدة أسباب من أهمها ما يلي :

- أن القيمة المضافة بالمبيعات هجين من مفهوم القيمة المضافة بالنتاج ومفهوم القيمة المضافة بالمبيعات .

- هناك صعوبة في تخصيص كثير من عوائد عوامل الإنتاج التي ساهمت في العملية الإنتاجية والتي يقوم عليها مفهوم القيمة المضافة بالمبيعات .

- الأخذ بمفهوم القيمة المضافة بالإنتاج يعكس المفهوم الاجتماعي للمنشأة باعتبارها تمثل العديد من الأفراد وأصحاب المصالح .

وقد خلصت الدراسة إلى أنه لا يكفى رقم صافى القيمة المضافة بمفرده كمؤشر للأداء مما يحتم استخدام مؤشرات الريحية الأخرى ، ومن ثم تعتبر معلومات القيمة المضافة مكملة للمعلومات الواردة في القوائم المالية وليست بديلة عنها .

٢- دراسة أحمد ١٩٨٩م^(٤) :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اتجاه جديد ظهر في الدول الأوروبية وهو إعداد قائمة القيمة المضافة ضمن القوائم المالية المعتادة ، وتؤكد الدراسة أن قائمة القيمة المضافة قد ظهرت في مصر قبل ظهورها في أوروبا وذلك ضمن تقارير تقويم الأداء في شركات القطاع العام إلا أنها لم تلق الاهتمام الكافي مثل ما حدث في أوروبا ، وتتناول الدراسة العناصر التالية :

• مدى شيوع قائمة القيمة المضافة :

تقسم الدراسة مدى انتشار قائمة القيمة المضافة إلى قسمين :

(٤) أحمد بسيوني شحاتة ، تقييم قائمة القيمة المضافة كاتجاه أوروبي جديد في التقرير المالي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد ٣٦ ، العدد الأول ١٩٨٩ ..

١- أولا انتشارها في الدول الأوروبية :

طبقا للإحصائيات الواردة في الدراسة فإن قائمة القيمة المضافة بدأت تنتشر أولا في إنجلترا ثم تبعتها بعد ذلك العديد من الدول الأوروبية أهمها : فرنسا ، ألمانيا ، إيطاليا ، السويد .

٢- ثانيا انتشارها في الدول الغير أوروبية :

لم تظهر قائمة القيمة المضافة في الدول المتقدمة الغير أوروبية مثل أمريكا واليابان في ذلك الوقت بالرغم من الاهتمام الأمريكي بمعلومات القيمة المضافة للأغراض الإدارية لان القائمة قد ظهرت في دول أخرى أهمها استراليا وجنوب أفريقيا .

وترى الدراسة أنه يمكن قياس القيمة المضافة من وجهتي نظر :

- الأولى : من وجهة نظر الثروة : فالقيمة المضافة هنا هي القيمة التي أضافتها المنشأة إلى إنتاج الوحدات الأخرى خلال فترة زمنية معينة بواسطة أنشطتها الإنتاجية .

- الثانية : من وجهة نظر توزيع الثروة : حيث تمثل مجموع الدخول التي حصلت عليها عوامل الإنتاج مقابل مساهمتها في خلق الثروة أو إضافة القيمة .

وتوضح لجنة المعايير المحاسبية بمجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أن قائمة القيمة المضافة توفر مقياسا نافعا لتقويم الأداء ويمكن من خلالها الحصول على مؤشرات هامة للأداء .

وترى الدراسة أن الانتقادات الموجهة إلى قائمة القيمة المضافة لا تعدو إلا أن تكون محاذير يجب مراعاتها عند استخدام قائمة القيمة المضافة كما أنها لا تقلل من أهمية القائمة ، إضافة إلى ذلك فإن هناك ضمانات تكفل تضاد تلك المحاذير وهي :

- قياس الإنتاجية والتغير فيها على أساس الأسعار الثابتة والإفصاح عن ذلك في قائمة القيمة المضافة .

- ربط حوافز العاملين والإدارة بالزيادة في الإنتاجية الحقيقية .

وفي نهاية الدراسة فإنها توصي بضرورة تضمين قائمة القيمة المضافة في التقارير السنوية المنشورة ، كما يجب على مهنة المحاسبة الاهتمام بهذا التطور ومحاولة الاستفادة منه في تنمية وتطوير المهنة في مصر.

٣- دراسة عمار^(٥) ٢٠١٠:

تناولت تلك الدراسة الحديث عن الضريبة المضافة وامكانية تطبيقها في مصر ، باعتبارها إحدى خطوات الإصلاح الضريبي التي يمكن إنتهاجها داخل الإقتصاد المصري ، خاصة وأنها سوف يترتب عليها مكافحة الكثير من مساوئ الضريبة العامة على المبيعات المطبقة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ من ناحية ومساوئ النظام الضريبي بشكل عام من ناحية أخرى .

على الجانب الآخر تعرضت الدراسة للضريبة على القيمة المضافة كأحد أهم الابتكارات في المجال الضريبي ومدى مساهمتها (بعد تطبيقها) في مكافحة أنشطة الإقتصاد غير المنظم التي يزيد حجمها عاماً بعد عام ، بشكل أثر تأثيراً سلبياً على حجم النشاط الإقتصادي من ناحية ومعدل النمو الإقتصادي من ناحية أخرى ، حيث يشكل الإقتصاد غير المنظم نسبة لا يستهان بها داخل الإقتصاد القومي المصري ، وقد سعت الدراسة إلى ضرورة قيام الحكومة المصرية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات لتتلافى عيوب الأخيرة ، حيث كانت سبباً من أسباب إنتشار أنشطة الإقتصاد غير المنظم في صورة إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي منها نظراً لثقل عبئها على المكلفين بها بسبب الإزدواج الضريبي .

وقد أوصى الباحث بضرورة إتخاذ عدة خطوات هامة من أجل مكافحة أنشطة الإقتصاد غير المنظم ، وكان على رأسها ضرورة الأخذ بإسلوب الضريبة على القيمة المضافة من أجل التقليل من حالات التهرب الضريبي التي تحتل مكانة هامة في تكوين أنشطة الإقتصاد غير الرسمي .

(٥) عمار السيد عبد الباسط - الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإقتصاد غير المنظم ، دراسة مقارنة بالشريعة الإسلامية - رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراة - كلية الحقوق جامعة الزقازيق - ٢٠١٠ .

المطلب الثانى

الضريبة على القيمة المضافة المفهوم والإطار التاريخى

إن السياسة المالية للدولة تهدف إلى تعظيم موارد الدولة الضريبية وغير الضريبية وزيادة معاملات ارتباط تلك الموارد بالنشاط الاقتصادي بما يتناسب مع القوى الكامنة غير المستغلة بعد في الاقتصاد المصري، حيث تعد الضريبة أحد أدوات العدالة الاجتماعية وأحد وسائل تمويل التنمية، بجانب إعادة ترتيب أولويات الإنفاق العام وتوجيه الموارد لخدمة أهداف التنمية في المناطق المحرومة، وكذلك التوسع في البرامج الاجتماعية وتلك التي تنظم مظلة الحماية الاجتماعية للمواطن المصري، وتأخذ في اعتباراتها العدالة ومشاركة جميع فئات المجتمع في جني ثمار الإصلاحات الاقتصادية^(٦)

وتعد ضريبة القيمة المضافة من أهم الإصلاحات الهيكلية في هذا المجال حيث تعمل على وضع معدل ضريبة موحد على السلع والخدمات وخصم الضرائب على المعدات والآلات وتوسيع القاعدة الضريبية لتغطية نطاق أكبر من الخدمات، وذلك لتوسيع القاعدة الضريبية، وبخاصة بعد أن أصبحت ضريبة القيمة المضافة من الأدوات الهامة في هذا المجال على المستوى العالمي، ويوصى باستخدامها بأبسط أشكالها في جميع دول العالم النامية أو المتقدمة.

وهذا التفضيل لضرائب القيمة المضافة يأتي من المقدره العمليه العاليه لهذا النوع من الضرائب على توليد الإيرادات، ولأنه مفروض على الاستهلاك، فهو يحتوي على آلية إلزام للمستهلكين (دافعي الضرائب)، حيث إن التكلفة الإدارية له تكون منخفضة نسبياً بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى، والانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة يشمل نقطتين أساسيتين، أولاهما توحيد فئة الضريبة، والثاني هو تطبيق مبدأ خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة بعد أن كانت الخدمات في الأصل معفاة وخضوعها هو الاستثناء.

كما تعد الضريبة على القيمة المضافة إحدى القضايا المالية الأكثر أهمية في تطوير اقتصاديات الدول، فخلال العقود الماضية إنتشرت الضريبة على القيمة المضافة بشكل مذهل في أنحاء العالم، وساعد على ذلك التبنى المبكر من جانب دول

٦ انظر أ د عبد الحكيم الشرقاوى في مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالى وكذلك أ د مصطفى حسن مصطفى، مبادئ علم المالية العامة.

الإتحاد الأوروبي لهذا الشكل من أشكال النظام الضريبي^(٧)، ولقد كان الهدف الأساسي من وراء الأخذ بتلك الضريبة هو العمل على زيادة الموارد المالية في الدول التي تبنتها ، ولذلك كانت السياسة الضريبية في الدول النامية تنص بضرورة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، كوسيلة لزيادة الموارد المالية بها ، ومن هنا أصبحت تلك الضريبة أداة رئيسية للمساهمة في الميزانيات العامة لمعظم دول العالم ، حيث تساهم الضريبة على القيمة المضافة بما يقدر بحوالي ٥ : ١٠% من الناتج المحلي الإجمالي للدول المطبقة لها ، ولذلك أصبحت مكون أساسي لا غنى عنه لتطوير الإصلاحات الضريبية في دول العالم^(٨) ، فكثير من الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي ، تحاول تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لتحقيق أهداف جملة ، من بينها زيادة الإيرادات الضريبية ، والاستعداد للحد من الإعتماد على الضرائب الجمركية ، التي تشكل نسبة هامة من إيراداتها الضريبية ، بعد الدعوة إلى تحرير التجارة العالمية ، وإقامة مناطق التجارة الحرة ، الأمر الذي يدعو إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، كأحد وسائل منظومة الإصلاح الإقتصادي المصري ، من خلال أفضل طرقها التي تتناسب مع متغيرات الحياة الإقتصادية في مصر ، وفي ظل تزايد الأعباء المالية للدولة ، ومحاولة خفض الأعباء المالية عن الأفراد ، من خلال أدوات السياسة المالية المتبعة .

وعلى ذلك فإننا ومن خلال دراسة هذا المبحث سوف نتعرض للإطار النظري للتنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة ، وذلك في مطلب أول ، ثم نتناول مدى إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الواقع المصري ، وانعكاس ذلك على أنشطة الإقتصاد غير المنظم ، وذلك في مطلب ثان .

أولاً : مفهوم الضريبة على القيمة المضافة :

قبل أن نتعرض للمقصود بالضريبة على القيمة المضافة ، ينبغي علينا بداءة أن نبين المقصود بالقيمة المضافة التي تفرض عليها الضريبة ، فيقصد بالقيمة المضافة الفرق بين منتجات وحدة إقتصادية معينة ، وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج

7 – Richard M. Bird “ Value-Added taxes in developing and Transitional countries: Lessons and questions “ Prepared for the first global International tax dialogue conference on VAT rome, International Tax Program, Joseph Rotman School of Management, University of Toronto, March 2005, pp:3-4.

8 - See:

- Zeljko Bogetic and Fareed Hassan “ Determinants of Value-Added tax revenue “ Across-section analysis, Europ and central Asia Country department, The World bank, October 1993, pp:1-12.

- Alan A. Tait “ Value added tax, National “ International Monetary Fund, Washington D.C. 2001, pp:494-496 .

المشترأة من الوحدات الاقتصادية الأخرى ، أو هي تلك القيمة التي يضيفها الشخص سواء كان هذا الشخص منتجاً أو موزعاً أو مزارعاً أو وكالة إعلانات ، على المواد الخام أو المشتريات التي يقوم بتصنيعها ، قبل بيع هذه السلعة الجديدة أو الخدمة ، كما يمكن القول بأن القيمة المضافة هي الفرق بين المدخلات والنواتج (المخرجات) في كل عملية إنتاجية ، والمدخلات قد تكون المواد الخام ، الإعلانات والدعاية ، نفقات النقل والنواتج هو قيمة السلعة والمتمثل بالإضافة إلى ما سبق في الأجور والأرباح ، وعلى ذلك فالقيمة المضافة = الأجور + الأرباح ، أو تساوي النواتج - المدخلات^(٩).

فمثلاً عند قيام مصنع للحديد والصلب بتحويل الحديد الخام إلى ألواح الصلب ، فإنه يكون قد أضاف شيئاً إلى قيمة ناتجه ، والقيمة المضافة في هذه الحالة هي عبارة عن الفرق بين تكاليف مصنع الحديد والصلب ، (وهي تشمل الحديد الخام والضخم والعمال وعناصر أخرى تكون قد استعملت) وبين السعر الذي بيعت به هذه الأنواع إلى مصنع التلجيات مثلاً ، وكذلك يتم حساب القيمة المضافة لمصنع التلجيات ، وكل الوحدات الإنتاجية الأخرى^(١٠) ، هذا على مستوى الوحدة الاقتصادية ، أما على مستوى الاقتصاد القومي فتحسب بإستبعاد قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية من قيمة الإنتاج الكلي الجاري^(١١).

ويقسم البعض^(١٢) القيمة المضافة إلى القيمة المضافة الصافية ، والقيمة المضافة الإجمالية ، فالقيمة المضافة الإجمالية هي ناتج خصم المدخلات من المخرجات ، في حين أن القيمة المضافة الصافية تساوي القيمة المضافة الإجمالية ناقصة الإستثمارات ، فعند تقييم المشروع تكون النفقات الإستثمارية هي مدخلات مادية ، ومن ثم فإن القيمة المضافة عند اعتبار العمر الافتراضي للمشروع تصبح بالتحديد خالصة من الإستثمارات ، أي قيمة مضافة صافية ، وعند تقييم مشروع على أساس سنة عادية ، تستخلص القيمة المضافة الصافية من القيمة المضافة الإجمالية بإستقطاع مقدار الإهلاك من تلك السنة.

أي أن القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - الإستثمارات.

9 - Alan A. Tait " Value-Added tax " International practice and problems " International Monetary Fund , Washington D.C. 1988, p:4.

١٠ / محمد جلال أبو الذهب - محاضرات في النظرية الاقتصادية - معهد التخطيط القومي ، القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ٢.

11 Walter Missorten " Some problems in implementing a tax on Value Added-National tax" Journal No.(4), December 1988, p:369.

12 - Bickier and Molivan " Value added tax " Pitman publishing, London 1992, p:3.

والقيمة المضافة الصافية تتكون من جزأين رئيسيين : الأجرور والمرقيات والإضافة التي يطلق عليها الفائض الإجتماعي ، والفائض الإجتماعي هو ذلك الجزء من القيمة المضافة الذي يتم صرفه عن طريق القنوات المختلفة للتوزيع داخل الإقتصاد القومي ، مثل الربح الصافي الذي يتم توزيعه على المساهمين ، والفوائد على رأس المال وغيرها من الأشكال ، وعادة ما يستخدم جزءاً من الفائض الإجتماعي من أجل تمويل الإستهلاك بنوعيه ، العام والخاص ، وعادة أيضاً ما يدخر الجزء الأكبر من الفائض الإجتماعي ويوجه للإستثمار ، وعلى ذلك فإن الفائض الإجتماعي هو مصدر كبير للإستهلاك الفردي في الحاضر ، وأيضاً مصدر أساسي للإدخار اللازم لإحداث التنمية الإجتماعية والإقتصادية في المستقبل من ناحية أخرى^(١٣) ، وبهذا تكون القيمة المضافة الصافية مؤشراً عملياً سهل الفهم يفيد في قياس مدى مساهمة المشروع الإستثماري في زيادة الدخل القومي ، ومن ثم الإستهلاك الحاضر ، العام والخاص ، وكذلك في إمكانيات الإدخار في المجتمع من أجل زيادة التنمية الإقتصادية ، أو الإستهلاك في المستقبل.

وبعد أن تناولنا المقصود بالقيمة المضافة التي تفرض عليها الضريبة ، بقي لنا أن نتعرض للمقصود بالضريبة على القيمة المضافة ، فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق ، ويتحملها المستهلك النهائي ، حيث أنها ضريبة عامة على الإستهلاك ، على الرغم أنها تفرض على المنتج أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة ، أو الشخص الذي يجب أن يسجل لدى إدارة الضريبة على القيمة المضافة ، عند قيامه بعرض السلعة أو الخدمة غير المعفاة من الخضوع للضريبة للبيع^(١٤) ، ويستوى في ذلك أن يتم إنتاج السلعة داخل الدولة ، أو يتم إستيرادها من الخارج ، ومع ذلك فإن السلع المصدرة للخارج لا تخضع للضريبة عند تصديرها^(١٥) ، فالضريبة على القيمة المضافة هي نوع من الضريبة على الإستهلاك تشبه الضريبة على المبيعات ، إلا أنها تفرض على الزيادات التي تنشأ في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع على قيمة السلعة أو الخدمة^(١٦) ، فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة ذات وعاء واسع ، حيث تفرض على كافة المبيعات حتى نهاية مرحلتها

13 Bickier and Molivan " Value added tax "op.cit. p:4.

14 Andy Lymer & Dora Hancock " Taxation policy and practice " Bth edition 2001 , Thomas learning, London, p:2.

15 Lionel Halpern " Taxes in France " London Butter worths , 1976, p:110.

16 The president's Advisory Panel on Federal tax reform " Value-Added tax " Chapter eight, U.S.A.2005, pp:191-205.

التصنيع والتوزيع ، مع إجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المستحقة على مخرجاته ، ولذلك يتمثل جوهر الضريبة على القيمة المضافة في كونها توفر آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المدفوعة على المخرجات^(١٧).

*** مثال للضريبة على القيمة المضافة^(١٨) :

لنفترض على سبيل المثال أن المنشأة (أ) تباع مخرجات عملياتها الإنتاجية بسعر ١٠٠ دولاراً (بدون ضريبة) إلى المنشأة (ب) التي تقوم بدورها ببيع مخرجات عملياتها الإنتاجية بسعر ٤٠٠ دولاراً (بدون ضريبة أيضاً) إلى المستهلكين النهائيين ، ولنفترض الآن أن هناك ضريبة على القيمة المضافة معدلها ١٠% ، ومن ثم ستقوم المنشأة (أ) بتحصيل مبلغ ١١٠ دولاراً من المنشأة (ب) ، وتقوم بسداد ١٠ دولارات منها للحكومة كضريبة ، أما المنشأة (ب) فستقوم بتحصيل مبلغ ٤٤٠ دولاراً من المستهلكين النهائيين وتقوم بسداد مبلغ ٣٠ دولاراً منها كضريبة للحكومة ، أي ضريبة المخرجات البالغة ٤٠ دولاراً مخصوماً منها ١٠ دولارات هي قيمة الضريبة السابق دفعها للمنشأة (أ) على مدخلاتها ، ومن ثم تحصل الحكومة على إيرادات كلياً مقداره ٤٠ دولاراً ، وعندئذ تعادل الضريبة من حيث أثارها الإقتصادية ضريبة معدلها ١٠% على المبيعات النهائية (ليس هناك حافز ضريبي معين أمام المنشأة (ب) لتغيير أساليب إنتاجها ، وليس هناك حافز ضريبي للمنشأتين للإندماج معاً) ، ولكن طريقة تحصيل هذه الضريبة تضمن تحقيق الإيراد بصورة أكثر فاعلية.

ففي هذا المثال تحصل الحكومة على ما يعادل ١٠% كضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة ، فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها بالبيع ، ويقوم بتحصيلها وتوريدها لمصلحة الضرائب المكلفون المسجلون ، وتفرض أيضاً على قيمة الواردات من السلع والخدمات عند الإفراج الجمركي ، إذاً هي ضريبة تنشأ عن البيع أو الشراء ، أي أنها من قبيل الضرائب غير المباشرة ، وتتخذ على القيمة التي أضيفت للسلعة ، وتجب على كل شخص بلغت قيمة أعماله حداً معيناً من المال ، وعلى الرغم من كونها نوعاً معيناً من الضرائب غير

17 – Ebrill Keen “ The Modern VAT “ International Monetary Fund, Washington D.C. 2001, p:3.

18 – Emran and Stiglitz “ Selective indirect tax reform developing countries “ Journal of public economic, 2001, p:12.

المباشرة ، إلا أنها أفضل هذه الأنواع على الإطلاق ، لما لها من العديد من المزايا التي لا يتمتع بها غيرها من الضرائب ، سواء المباشرة أو غير المباشرة ، ونعطي هنا مثالا توضيحياً للضريبة على القيمة المضافة ، والمراحل التي تمر بها السلعة من الإنتاج والتوزيع ، ولنضرب مثالا هنا على مصنعا لإنتاج الصابون ، فتكون تفاصيل الضريبة ، وليكن مقدارها ١٠% على النحو التالي :

جدول (١)

يوضح كيفية تحديد الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لسلعة الصابون.

مقدار الضريبة على القيمة المضافة	معدل الضريبة	القيمة المضافة	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	المراحل التي تمر بها عملية إنتاج السلعة
٠٠٠،١٠٠	١٠%	٠٠٠،٠٠٠،١	٠٠٠،٠٠٠،١	—	صودا + شحوم (بيع)
٠٠٠،٢٠٠	١٠%	٠٠٠،٠٠٠،٢	٠٠٠،٠٠٠،٣	٠٠٠،٠٠٠،١	صابون في براميل (إنتاج)
٠٠٠،١٠٠	١٠%	٠٠٠،٠٠٠،١	٠٠٠،٠٠٠،٤	٠٠٠،٠٠٠،٣	صابون معبأ (جملة)
٠٠٠،٥٠	١٠%	٠٠٠،٥٠٠	٠٠٠،٥٠٠،٤	٠٠٠،٠٠٠،٤	صابون معبأ لتاجر التجزئة
٠٠٠،٤٥٠					

وباستخلاص الضريبة على القيمة المضافة في هذا الجدول يتضح لنا أن تكلفة السلعة وهي مادة خام في المرحلة الأولى (ال شراء) قد بلغت ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه، وتفرض الضريبة بمعدل ١٠٪، فيكون مقدار الضريبة هنا قد بلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه، وفي المرحلة الثانية، وهي مرحلة إنتاج السلعة بلغت قيمتها في نهاية المرحلة مبلغ ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيه، ففي بداية هذه المرحلة بلغت المدخلات مليون جنيه، في حين بلغت المخرجات في نهايتها ثلاثة ملايين جنيه، وبذلك تكون الضريبة على القيمة المضافة، والتي تقدر بنسبة ١٠٪ حوالي ٢٠٠,٠٠٠ جنيه، على القيمة المضافة التي بلغت مليوني جنيه، سوف يحصلها المنتج عند بيعها لتاجر الجملة، وفي المرحلة الثالثة، وهي مرحلة تجارة الجملة كانت قيمة السلعة في بدايتها ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيه، وفي نهايتها بلغت حوالي ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه، ويكون مقدار الضريبة على القيمة المضافة حوالي ١٠٠,٠٠٠ جنيه على القيمة المضافة، والتي بلغت مليون جنيه، والتي سوف يحصلها تاجر الجملة من تاجر التجزئة عند بيعها له، وفي المرحلة الرابعة وهي مرحلة تجارة التجزئة بلغت قيمة السلعة في بداية تلك المرحلة ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه، في حين بلغت في نهايتها ٤,٥٠٠,٠٠٠ جنيه، فيكون مقدار الضريبة على القيمة المضافة ٥٠,٠٠٠ جنيه على القيمة المضافة التي أضيفت للسلعة في نهاية هذه المرحلة، وهي مبلغ ٥٠٠,٠٠٠ جنيه، وسوف يحصل تاجر التجزئة مقدار هذه الضريبة من المستهلك عند بيع السلعة له.

وفي المثال السابق نجد أن تاجر التجزئة سوف يلزم بدفع مبلغ ٤٥٠,٠٠٠ جنيه لمصلحة الضرائب، إلا أنه لا يقوم بدفع هذا المبلغ بالكامل، لأنه سوف يحق له في هذه الحالة أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته، وقدرها ٤٥٠,٠٠٠ جنيه ما سبق له سداؤه من الضريبة في المراحل السابقة، وقدرها ٤٠٠,٠٠٠ جنيه، وسوف يقوم بدفع الفرق إلى مصلحة الضرائب المختصة، وهو مبلغ ٥٠,٠٠٠ جنيه، وهي الضريبة على القيمة المضافة على الفرق بين قيمة السلعة في المرحلة التي تسبق مرحلته، وهي ٤٠٠,٠٠٠ جنيه ومرحلته، وهي ٤٥٠,٠٠٠ جنيه.

ويمكن أن تأخذ الضريبة على القيمة المضافة عدة أشكال^(١٩)، ويعتمد التفريق بينها على مدى شمول الوعاء الضريبي للسلع الإنتاجية والرأسمالية، فإذا إقتصرت

19 - See:

- Howell H. Zee " Value Added tax " Tax policy handbook, Edited bay par Thasarathi Shome , Fiscal affairs department, International Monetary Fund, Washington D.C. 1995, pp:86-87.

- Richard A. Mus Crzve & Peggy Bmus Gyave " Public Finance in Theory and Practice" McGraw-Hill book Companyin, 1989, pp:400-401.

- Harvey S. Rosen " Public finance " Irwin,U.S.A. 1988, p:465.

الوعاء الضريبي على السلع الاستهلاكية فقط كانت الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك Consumption Value Added tax ، أما إذا اشتمل الوعاء الضريبي على السلع الاستهلاكية والسلع الإنتاجية، وفي هذه الحالة تصبح الضريبة مفروضة على الدخل ، فتسمى الضريبة على القيمة المضافة على الدخل Income Value Added tax ، وهذا الدخل يمكن أن يكون صافياً أو إجمالياً ، حسب إدخال قيمة استهلاك رأس المال من ضمن الوعاء أو عدم إدخاله ، وأهم الأشكال التي نالت الإهتمام في التطبيق ، وخاصة في الدول الأوروبية ، هي الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك ، وذلك نظراً لما تتمتع به هذه الضريبة من مزايا إذا ما قورنت بالأشكال الأخرى من ضرائب المبيعات.

ثانياً: الإطار التاريخي لتطور الضريبة على القيمة المضافة :

تعد الضريبة على القيمة المضافة نهاية تطور طويل يرجع إلى ما قبل عام ١٩٢٠ ، وفي ذلك يقول Georges Egret أن الضريبة على القيمة المضافة هي إحدى الابتكارات المالية الكبيرة في القرن العشرين ، وقد وجدت أصلها التاريخي في فرنسا ، ثم إنتشرت في العديد من الدول^(٢٠) ، وإنبثق الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا قد كشف عن عملية بزوغ إختراع من الطراز الأول ، من خلال الظهور المستمر لفكرة تتكشف ملامحها في صورة تحسينات لنظام الضرائب على الاستهلاك ، تتبدى وتظهر بين الحين والحين ، وهو ما أظهره التطبيق الدولي واسع الإنتشار لهذه الضريبة ، فالقرار الإقتصادي أصبح يعتمد على فهم الواقع ، والقدرة على التنبؤ بالمستقبل والتنبؤ بالمستقبل أصبح علماً له أجهزته ومناهجه في التحليل والتوقع ، ومن أهم أجهزته البحث العلمي^(٢١).

فالضريبة على القيمة المضافة شأنها شأن كافة الظواهر البشرية ، لها جانبان ، الثوابت والمتغيرات ، فالثوابت تمثل الهيكل الأساسي الذي يقوم عليه بناء الضريبة مثل العمومية وتعدد المراحل والخصم ، في حين أن المتغيرات تتمثل في مجموعة الإختيارات التي تتبناها كل بلد وفقاً لظروفها ، والثوابت منبعها الأساس النظري أو فلسفة الضريبة.

20 – George Egret " La T.V.A. Que sais-Je " Paris, 2 edition 1981,p:7.

21 – Charl S. Shop " Taxes in France " National tax journal 8 edition, December 1975, p:328.

بينما المتغيرات هي تلك الملامح التي تجعل من الضريبة على القيمة المضافة الألمانية مثلاً مختلفة عن مثيلتها في أيرلندا، فهي الجانب التطبيقي، أى التفاصيل غير الأساسية، مع أهميتها التي لا تنكر، والتي تتيح أمام صانع القرار الضريبي عدة إختيارات، ينتقى منها ما يتواءم مع المصلحة العامة لبلده على ضوء ظروفها وتلك التفاصيل هي التي تعطى للضريبة مرونتها وقدرتها على التكيف مع ظروف مختلف البلدان، بما يحقق ما تسعى إليه من مصلحة تتفق مع ظروف إقتصادياتها ومعدلات نموها، ومستوى التنمية، ومع وضعها في سوق التجارة الدولية، على عكس الثوابت التي تتسم بالمرونة، فالغاء الخصم مثلاً يحول الضريبة على القيمة المضافة إلى ضريبة تراكمية على رقم الأعمال، بكل أضرارها على النمو الإقتصادي وبكل خطاياها، كما أن إلغاء عمومية الضريبة يحولها إلى ضريبة إنتقائية تفضيلية لا تتسم بالحياد، بكل ما لتلك الضرائب من آثار تضخمية ومن تعقيدات إدارية^(٢٢).

وكما سبق أن أشرنا وجدت الضريبة على القيمة المضافة أصلها التاريخي في فرنسا ففي عام ١٩١٧ تم إصدار أول ضريبة على المعاملات، وكانت تفرض على مبيعات التجزئة، ويقع عبؤها على المستهلك الأخير للسلعة، وكان يتم تحصيلها عن طريق طوابع تظهر على فواتير البيع^(٢٣)، وإزاء عدم إحكام نظام هذه الضريبة، والذي أدى إلى سهولة التهرب منها، وبالتالي قلة المبالغ المحصلة، فقد صدر القانون الخاص بالضريبة على رقم الأعمال في ٢٥ يونية عام ١٩٢٠، ليحل محل الضريبة على المعاملات^(٢٤)، وأصبحت الضريبة على رقم الأعمال تحصل على إجمالى العمليات التي يقوم بها التاجر خلال فترة محددة، بدلاً من تحصيلها عن كل عملية على حدة، كما كان الحال في ظل ضريبة المعاملات الملغية، ومن ناحية أخرى صارت الضريبة على رقم الأعمال تفرض على كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة المباعة، وليس فقط في مرحلة مبيعات التجزئة، والمكلفون بهذه الضريبة هم الأشخاص الذين يشترون السلع من أجل إعادة بيعها، حيث يضيف البائع قيمة الضريبة إلى ثمن السلعة ليحملها في النهاية المستهلك.

22 - Alan A. Tait " Value added tax " International Monetary Fund, Chapter 11, 1988, p:21.

23 - Michel Dran " Droit fiscal " Edition Masson, 1975, p:105.

24 - See:

- Jean Jacque Phillippe " La taxe sur La Valuer ajoutee thesede doctort, Paris 1985, p:22.

- Francis Alcade " La profession liberale en droit fiscal ed"Paris, 1985, p:148.

وفي ديسمبر عام ١٩٣٦ صدر قانون الضريبة على الإنتاج ، والذي ألغى العمل بالضريبة على رقم الأعمال^(٢٥)، وكانت هذه الضريبة تحصل عند مرحلة واحدة وهي المرحلة التي تتخذ فيها السلعة شكلها النهائي ، وخرجت من مرحلة التصنيع وكانت تحصل من جميع المنتجين ، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين ، أما مبيعات الجملة والتجزئة فقد كانت خارج نطاق هذه الضريبة.

وفي عام ١٩٤٨ أدخل تعديلاً جوهرياً على الضريبة على الإنتاج ، مقتضاه أنها لم تعد تحصل مرة واحدة من المنتج ، وإنما صارت تحصل في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، وأدخل نظام الخصم الضريبي لأول مرة في تاريخ الضرائب على السلع ، حيث كان كل متعامل مع السلعة يخصم من قيمة الضريبة الواجبة عليه ، ما سبق له أن سدده منها ، بحيث يسدد هو الفرق فقط^(٢٦) .

وفي إبريل عام ١٩٥٤ أُلغيت الضريبة على الإنتاج ، بعد أن استمر العمل بها لمدة ثماني عشرة سنة ، وحلت محلها الضريبة على القيمة المضافة ، وكان ذلك تطوراً طبيعياً للضريبة على الإنتاج ، وفي إبريل عام ١٩٥٥ صدر مرسوم أكمل الإصلاح الذي بدأ عام ١٩٥٤ ، حيث أُلغيت الضريبة على المعاملات ، وأصبحت الضريبة على القيمة المضافة تحصل في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية حتى مرحلة البيع بالجملة ، وبقيت تجارة التجزئة ، وعمليات تقديم الخدمات خارج نطاق الضريبة^(٢٧)، ونظراً لأن نظام الضريبة على القيمة المضافة الذي بدأ في عام ١٩٥٤ لم يتخلص من التعقيدات التي كانت تشوب الضريبة على الإنتاج لوجود أكثر من ضريبة ، مثل الضريبة على الخدمات ، ولهذا كان لا بد من إعادة النظر في هذا النظام وهو ما حدث بالفعل عام ١٩٦٦ ، ففي يناير من هذا العام صدر قانون نص فيه على أن يعمل به ابتداءً من أول يناير عام ١٩٦٨ ، أي بعد عامين من صدوره ، وهذا القانون ألغى الضريبة على الخدمات ، وعمم الضريبة على القيمة المضافة ، التي أصبحت هي الضريبة العامة الواحدة على الإنفاق^(٢٨) .

25) - Gore Francois " Droit fiscal des affaires " Paris, 1980,p:389.

26 -See:

- Claude Gambier " Les Impots en France " ed francis, 1986, p:346.

- Jean Pierre Galavielle " La T.V.A. Impot Moderne» France, 1974, p:9.

27 - Gore Francois " Droit fiscal des affaires " Paris ,op.cit, p:390.

28 - Claude Gambier " Les Impots en France " ed francis, op.cit, p:347.

وفى الفترة من عام ١٩٦٨ إلى عام ١٩٧٨ حدث تطور مميز فى نظام الضريبة على القيمة المضافة إعتباراً من أول يناير ١٩٦٨ ، كانت من نتائجه إنشاء نظام خاص بالضريبة على المنشآت الصغيرة ، كما حدث تدخل واضح فى أسعار الضريبة^(٢٩).

وانتقلت الضريبة على القيمة المضافة من فرنسا إلى مختلف دول السوق الأوروبية المشتركة ، حيث عهدت معاهدة روما المنشئة للسوق الأوروبية المشتركة فى المادة ٩٩ منها إلى اللجنة التنفيذية للسوق بحث تنسيق الضرائب غير المباشرة ، على أن تعرض إقتراحات اللجنة فى هذا الصدد على مجلس وزراء السوق ليصدر فيها قراراً بالإجماع ، وقد توصلت اللجنة إلى ضرورة توحيد أسس الضريبة على رقم الأعمال ووافقت دول السوق على تعديل تشريعاتها ، وفرض الضريبة على القيمة المضافة ، كما قرر ذلك أيضاً مجلس وزراء السوق فى فبراير عام ١٩٦٧ ، ويعد هذا القرار خطوة فى سبيل توحيد نظام الضرائب غير المباشرة فى دول السوق الأوروبية المشتركة.

وقد طبقت دول السوق الأوروبية جميعها نظام الضريبة على القيمة المضافة ، فقد طبقتها الدنمرك عام ١٩٦٧ ، وطبقتها ألمانيا عام ١٩٦٨ ، وطبقتها هولندا فى عام ١٩٦٩ ، وبلجيكا عام ١٩٧١ ، وإيطاليا وأيرلندا فى عام ١٩٧٢ ، وإنجلترا عام ١٩٧٣ كما طبقت الدول الاشتراكية مثال الإتحاد السوفيتى سابقاً (روسيا) ، ويولندا ويوغسلافيا الضريبة على القيمة المضافة ، حسب الصورة التى تتواءم مع نظامها المالى والإقتصادى^(٣٠) ، بل إن تبنى نظرية الضريبة على القيمة المضافة من قبل الدول المتقدمة جعل كثيراً من الدول النامية تولى إهتمامها بهذا الشكل الجديد^(٣١) ، حيث تعد الضريبة على القيمة المضافة أفضل صورة وصل إليها الفن الضريبي فى مجال الضرائب على الاستهلاك ، بدليل أن كل دول السوق الأوروبية المشتركة أوصت بالأخذ بها^(٣٢) ، فقد قامت الدول الناطقة بالفرنسية ، مثل السنغال وساحل العاج ومدغشقر والمغرب بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، على أسس قريبة من النموذج المطبق فى فرنسا^(٣٣) ، كما طبقت البرازيل هذه الضريبة عام ١٩٦٧ ، وأوروغواى عام ١٩٦٨ ، وتدرس دول نامية أخرى تطبيق هذه الضريبة مثل شيلي والأرجنتين وكولومبيا والمكسيك^(٣٤).

29 - Gore Francois " Droit fiscal des affaires " Paris, op.cit. p:390.

٣٠ د/ عاطف صدقى - الضرائب فى الإتحاد السوفيتى - الجمعية المصرية للإقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع ، ١٩٦٤ ،

صص ٢٠-٢٢ ، ص ٦٠.

31 - Jean Pierre Galavielle " La T.V.A. Impot Moderne, France,, pp:1-90.

32 Cozian Mourice " Precis de fiscalite des entreprises " Paris, 1986, p:396.

33 - Anony Mus " Doing business in Senegal " International Journal, Vol.12, 1986, pp: 249-260.

34 Lent George " Value added tax in developing countries " Finance & development, Vol.11, 1974, pp:5-37.

وجمهورية مصر العربية وهي من الدول التي تسعى حثيثاً في طريق التنمية الاقتصادية، كانت قد فكرت في تطبيق صورة مناسبة من صور الضريبة على القيمة المضافة، وكان ذلك (كما جاء بتقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشئون الدستورية والتشريعية بمجلس الشورى) يرجع إلى عام ١٩٧٧، ولكن كانت الظروف الاقتصادية في ذلك الوقت غير ملائمة لفرض هذه الضريبة، فقد رؤى أن تفرض الضريبة على الاستهلاك بدلاً منها، والتي صدر بها القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٨١، وبالنظر إلى ما أسفر عنه تطبيق هذا القانون من مشكلات، فضلاً عن الرغبة في تنمية موارد الدولة، ومسايرة لما سبقتنا إليه الكثير من الدول المتقدمة والنامية، فقد عمدت الحكومة إلى إصدار القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بفرض ضريبة عامة على المبيعات، قال عنها واضعوها أنها صورة من الضريبة على القيمة المضافة^(٢٥).

وبناء على ما تقدم يعتبر إنتشار الضريبة على القيمة المضافة هو أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الستون عاماً الأخيرة، ففي خمسينيات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في حوالي ١٣٦ دولة، حيث تسهم في العادة بما يقرب من ربع الإيرادات الضريبية الكلية في هذه البلدان^(٢٦)، ويعرض الجدول التالي بيان ببعض الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، ومعدلاتها، وتاريخ تطبيقها لهذه الضريبة على النحو التالي:

٢٥ د / عبد المنعم عبد الفتاح على - نظرية الضريبة على القيمة المضافة وامكانيات تطبيقها في مصر - رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراة في الحقوق، كلية الحقوق جامعة أسيرط، ١٩٩٤، ص٧
36 - Ebrill Keen " The Modern VAT " International Monetary Fund, Washington D.C. 2001, p:4

جدول (٢) يوضح عدداً من الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة وتواريخ ومعدلات تطبيقها.

الدولة	تاريخ إستحداث الضريبة	المعدل المعيارى	معدلات أخرى
ألبانيا	يوليو ١٩٩٦	%٢٠	—
الجزائر	إبريل ١٩٩٢	%١٧	%٧
النمسا	يناير ١٩٧٢	%٢٠	%١٦،١٠
أرمينيا	يناير ١٩٩٢	%٢٠	—
أذربيجان	يناير ١٩٩٢	%١٨	—
بنجلاديش	يوليو ١٩٩١	%١٥	—
بيلاروسيا	يناير ١٩٩٢	%١٨	%١٠
بلجيكا	يناير ١٩٧١	%٢١	%١٢،٦
بوليفيا	أكتوبر ١٩٧٢	٩،١٤	—
بتسواتا	يوليو ٢٠٠٢	%١٠	—
البرازيل	يناير ١٩٦٧	%٥،٢٠	%٢٢
بلغاريا	إبريل ١٩٩٤	%٢٠	—
أستراليا	يوليو ٢٠٠٠	%١٠	—
الكامبيون	يناير ١٩٩٩	%٧،١٨	—
كندا	يناير ١٩٩١	%٧	%١٢،٦،٤٤
الصين	يناير ١٩٩٤	%١٧	%٢٥،٢٠،١٠،٤٧
كولومبيا	يناير ١٩٧٥	%١٦	—
الكوونغو	يناير ١٩٩٧	%١٨	%٨
كوستاريكا	يناير ١٩٧٥	%١٢	%٥
كرواتيا	يناير ١٩٩٨	%٢٢	%٥
جمهورية التشيك	يناير ١٩٩٢	%١٩	%١٤
أيسلندا	يناير ١٩٩٠	%٥،٢٤	%١٢،٥،٤،٢
أيرلندا	نوفمبر ١٩٧٢	%٢١	—
هندوراس	يناير ١٩٧٦	%١٢	%١٥
إيطاليا	يناير ١٩٧٢	%٢٠	%١٠،٤
اليابان	إبريل ١٩٨٩	%٥	—
كوريا	يوليو ١٩٧٧	%١٠	—
الدنمرك	يوليو ١٩٦٧	%٢٥	—
لبنان	فبراير ٢٠٠٢	%١٠	—

Source: International tax dialogue conference on the VAT: The Value-Added tax Experiences and Issues, Roma, March 2005 ,16-15, p:8.

هذا الجدول ليس حصراً للدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة ، ولكنه يشمل بعض الدول المطبقة لهذه الضريبة ، والتي تعد جزءاً من مجموع الدول المطبقة لها ، ويبين مدى الإقبال العالمي على تطبيقها وتحديد أسعارها ، وفقاً للظروف الإقتصادية لهذه الدول ، فبينما تتجه بعض الدول إلى توحيد سعر الضريبة على القيمة المضافة ، مثل اليابان وكوريا ولبنان ، يتجه البعض الآخر إلى تعدد هذه الأسعار أو المعدلات ، مثال ذلك الصين ، والتي تطبق حوالى خمسة أسعار للضريبة ، وكندا التي تطبق أربعة أسعار ، فى حين نجد دولة مثل اليابان تطبق سعراً واحداً يبلغ حوالى ٥% من قيمة السلعة فقط .

ومن خلال ما تقدم يتبين لنا التطور التاريخي الذى مرت به الضريبة على القيمة المضافة عبر الزمن ، والذى بدأ بزوغ فكرتها فى فرنسا كدولة وحيدة مطبقة لها ، إلى أن وصل عدد الدول المطبقة للضريبة إلى ما يزيد عن مائة وثلاثون دولة ، ولم يتبقى إلا القدر القليل من الدول التى لا تطبقها ، إلا أن التطورات العالمية وإزالة الحواجز الجمركية ، وتطبيق الاتفاقيات الدولية سوف يجعل الدول التى لا تطبق الضريبة تسرع فى تطبيقها ، نظراً لتلبية احتياجاتها من الموارد المالية ، وتنظيم المجتمع الضريبي فيها .

المطلب الثالث

تقييم الضريبة على القيمة المضافة

فى إطار الحديث عن هذا المطلب سوف نستعرض سوف نلقى الضوء على أهم الإنعكاسات الإيجابية والسلبية المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، من خلال التعرض للمميزات والعيوب الناتجة عن تطبيقها داخل الإقتصاد.

حيث تعد الضريبة على القيمة المضافة هى أهم نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، حيث كان أول ظهور لها فى فرنسا فى منتصف القرن الماضى، ثم إنتشرت تلك الضريبة فى معظم دول العالم، حيث تجاوز عدد الدول المطبقة لها حاجز المائة وثلاثون دولة، وقد كان الدافع لتطبيق تلك الضريبة فى معظم دول العالم، هو عدم الرضاء عن الهيكل الضريبي القائم فى تلك الدول، وخاصةً فيما يتعلق بالضريبة على المبيعات^(٣٧)، وحيث تعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، فهى أيضاً من أهم مصادر الإيرادات فى تلك الدول التى تبنت العمل بها حيث سعت الدول إلى تطبيق الضريبة على جميع أو معظم المنتجات النهائية، أو السلع الإستهلاكية والخدمات^(٣٨)، وعلى الرغم من دأب معظم دول العالم نحو السعى لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، واستمرار العمل بها فى الدول الأوروبية منذ ما يتجاوز النصف قرن، إلا أن تلك الضريبة قد إشملت على مجموعة من السلبيات كما إشملت على مجموعة من الإيجابيات، وفيما يلي سوف نتناول كل منهما على النحو التالى^(٣٩):

أولاً: أهم الجوانب الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة

تعكس الضريبة على القيمة المضافة مجموعة من الإيجابيات التى تترتب على تطبيقها يمكن الإشارة إلى أهمها ما يلي:

37 - Agadir M. Ahmed " Shifting emphasis to Indirect taxation through the application of Value added tax in Sudan " Study is prepared to fulfill the requirements of Master of Science in business administration , University of Khartoun School of Management Studies, March 2002, p:7

38 Carl S. Shoup " The Value-Added tax and developing countries " The World bank research observer, Oxford University Press, Vol.3, Issue.2, 1988, pp:139-156.

39 Agadir M. Ahmed " Shifting emphasis to Indirect taxation through the application of Value added tax in Sudan "op.cit. pp:7-9.

أ- الخصم الضريبي:

حيث تعمل الضريبة على القيمة المضافة على استخدام أسلوب الرقابة الذاتية في عمليات الربط والتحصيل ، فكما هو معروف أن أسلوب الضريبة على القيمة المضافة يراقب نفسه بنفسه ، حيث أن مبيعات المنتج هي مشتريات تاجر الجملة ، ومبيعات الأخير هي مشتريات تاجر التجزئة ، وحتى يستطيع كل منهم أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته قيمة الضريبة المدفوعة على مشترياته لا بد أن يقوم كل منهم بتسجيل قيمة المبيعات والمشتريات في الفاتورة الضريبية ، حتى يستطيع أن يحصل على قيمة الضريبة التي دفعها سابقاً على مشترياته من قيمة الضريبة الواجب عليه دفعها عند البيع ، عن طريق خصم قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته من تلك التي سبق له دفعها على مشترواته.

ب- تحسين إدارة الضرائب المباشرة:

تساهم الضريبة على القيمة المضافة في تحسين إدارة الضرائب المباشرة ، وخاصة الضرائب على الدخل ، حيث تساهم البيانات المقدمة عن عمليات البيع والشراء ، والمتمثلة في تحديد عائدات الضريبة على القيمة المضافة في حساب أرباح الشركات والمشروعات الخاضعة للضرائب على الدخل.

ج- الحياد والعدالة :

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بالحياد والعدالة إلى حد ما في توزيع العبء الضريبي على مراحل إنتاج وتوزيع السلع والخدمات ، وفقاً للقيمة المضافة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها ، كما يتمثل حياد هذه الضريبة أيضاً في معاملة مختلف المنشآت الخاضعة لها معاملة واحدة دون تفرقة بينها ، وهذا يسمح بإقامة أساس عادل للمنافسة بينها^(٤٠)، ومما يدعم حياد هذه الضريبة أنها غير تراكمية لأنها تفرض - كما أسلفنا - على القيمة المضافة وحسب ، وبالتالي تتلافى الإزدواج الضريبي ، على أنه لكي يتحقق حياد هذه الضريبة فيما بين الدول الأعضاء في سوق مشتركة ، فإنه يتحتم على هذه الدول أن تطبق مبدأ دولة المقصد ، وليس دولة المنشأ ، بالنسبة لسلع المتبادلة بينها^(٤١)، ويقصد بذلك أن كل سلعة تصدر لبلد معين

40 - Field William " The Value added tax " A solution to Government deficits, Business Forum, Vol.10, No.(2,3) , Summer 1985, pp:6-9.

41 - See:

- Cozian Maurice " Precis de fiscalite des entreprises " 10 edition, Paris 1986, p:398.

- Jean Pierre Galavielle " La T.V.A. Impot Modderne " Paris, 1985, p:9.

تخضع للضرائب المطبقة في ذلك البلد (دولة المقصد) بغض النظر عن منشأ هذه السلعة (دولة المنشأ).

د - أداة لتوجيه السياسات الإقتصادية والإجتماعية:

يمكن أن تستخدم الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لتوجيه السياسات الإقتصادية والإجتماعية، فعلى سبيل المثال تستخدم الضريبة على القيمة المضافة على الإستهلاك وليس على الإنتاج، ومن هنا فإنها سوف تشجع على الإدخار والإستثمار في نفس الوقت، حيث تعمل على ترشيد الإستهلاك وزيادة الإدخار فالإستثمار.

هـ - المعدل الصفري:

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بمعدلها الصفري، الذي يسمح للمصدر بإسترداد قيمة الضريبة على القيمة المضافة التي سبق له دفعها على منتجاته المصدرة، من خلال الوثائق المصدق عليها من السلطات الجمركية، وينطوى ذلك على إنخفاض تكاليف الصادرات، الأمر الذي يزيد من قدرة تلك السلع على المنافسة الخارجية، ويعنى المعدل الصفري تعويض المصدر، من خلال إستعادة أية ضريبة على القيمة المضافة دفعها على مدخلات إنتاجه^(٤٢).

و- مصدر للموارد المالية:

تعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم المصادر المالية الضخمة للدول، فقد أكد الخبراء الإقتصاديون على أن تلك الضريبة تعد من أفضل الضرائب في توليد الموارد المالية، بل وتتفوق في ذلك على العديد من الضرائب، وتعتبر المصدر المالي البديل لبعض الضرائب، كالضرائب على الشركات، والضرائب على المبيعات^(٤٣)، وفي هذا السياق يمكننا أن نشير إلى أن الدول التسع الأقدم في المجموعة الأوروبية قد قدرت حصيلتها من الموارد المالية الناتجة عن الضريبة على القيمة المضافة عام ١٩٨٢ حوالي ٧،١٥٧ بليون جنيه إسترليني، وهو ما يعادل حوالي ١٦٪ من الدخل الإجمالي للمجموعة في ذلك العام، وبالتالي يمكن إستخدامها كأداة لتعبئة الموارد المالية للدول بشكل مستمر طوال العام دون توقف، ويوضح الجدول التالي توزيع الإيرادات المتحصلة من الضريبة على القيمة المضافة في مختلف مناطق العالم على أساس إقليمي:

42 - Agadir M. Ahmed " Shifting emphasis to Indirect taxation through the application of Value added tax in Sudan "op.cit. pp:8-9.

43 - Charles W. Baird " Proportionality, Justice, and the Value-Added tax "Cato Journal, Cato Institute, California State , Vol.1, No.(2), 1981, p:405.

جدول (٢) يوضح توزيع الإيرادات المتحصلة من الضريبة على القيمة المضافة في العالم.

إيرادات الـ (VAT)		المعدل المعياري %	الدول		المناطق الإقليمية
كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	كنسبة من إجمالي الإيرادات الضريبية %		معدل متعدد	معدل فردي	
٩,٣	٤,٢٨	١٦	١١	٢٠	أفريقيا
"	"	"	٩	٦	أمريكا الجنوبية
٩,٤	٠,٢٢	٥,١٣	٤	٣	أمريكا الوسطى
"	"	"	١	٠	أمريكا الشمالية
٩,٣	٧,٢١	٤,١٠	١٠	٥	آسيا
٢,٤	٠,١٨	٠,١٣	٦	٠	إستراليا
٠,٧	٧,٢٠	٨,١٨	٥	١٨	أوروبا الشرقية
٤,٦	٨,٢٧	١,٢٠	١٣	١١	أوروبا الغربية
٧,٥	١,٢٨	٧,١٥	٠	١	الشرق الأوسط

Sources: International Monetary Fund 2001, OECD 2001, In N.T. Azaria and Z. Robinson " The revenue raising Capabilities of

A VAT system in developing Countries" Vol.8, No.(1), Department of Economics, University of Pretoria, 2005, p:65.

ن - مكافحة الإقتصاد الأسود:

سوف يعمل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على تمكين الحكومات من كبح جماح أنشطة الإقتصاد الأسود (غير المنظم) ، الأمر الذي سوف يؤدي بدوره إلى زيادة النمو الإقتصادي^(٤٤).

هذه كانت أهم المميزات التي تتميز بها الضريبة على القيمة المضافة ، فما هي أهم عيوبها ، هذا ما سوف نتناوله في السطور التالية.

ثانياً: أهم الجوانب السلبية للضريبة على القيمة المضافة:

بالإضافة إلى ما تميزت به الضريبة على القيمة المضافة من جوانب إيجابية ذات أهمية بالغة على النحو السابق ، إلا أنه قد إكتنفها بعض العيوب ، على الرغم من

44 - Manu A.B. " VAT will curb tax evasion, Increase revenue " The rediff interview/Nishant Shah, Tax expert, Business & Economics, February, 2005, pp:2-5.

إختلاف الرأي حول مدى تحقق تلك العيوب من عدمه ، وفيما يلي سوف نتناول عيوب أو مساوئ الضريبة على القيمة المضافة⁽⁴⁵⁾؛

أ- الأثر التضخمي؛

يقال عن الضريبة على القيمة المضافة أن لها أثراً تضخمية ، تعمل على زيادة الأسعار، وبالتالي تثقل كاهل المكلفين بدفعها، وهم المستهلكون وغالبيتهم من محدودى الدخل⁽⁴⁶⁾، وذلك مالم تقم الدول المعنية باتخاذ الإجراءات الكفيلة بتخفيض هذا الأثر، وذلك كسياسة إلغاء بعض الضرائب ، أو تخفيض معدلاتها ، وقد أشار البعض إلى أن ذلك الأثر يمكن أن يحدث فى بعض القطاعات، ولكن ينبغي النظر إلى ذلك من منظور أكبر، وهو أن الضريبة بذلك تعمل على تطبيق سياسة ترشيد الإستهلاك⁽⁴⁷⁾، ومن ناحية أخرى فقد أشار Tanzi إلى أن ارتفاع الأسعار الناجم عن فرض الضريبة على القيمة المضافة لن يصل بحال من الأحوال إلى التضخم ، والدخول فى دوامة زيادة الأجور كلما زادت الأسعار ، وأكد على أن هذه الضريبة هى ضريبة مناهضة للتضخم فى العديد من الدول التى طبقتها⁽⁴⁸⁾ ، بل إن بعض الدول النامية تقوم بتصميم الضريبة على القيمة المضافة بعناية (بما يتناسب مع ظروفها) ، حتى يتم تجنب الظواهر التضخمية التى يمكن أن تنشأ عنها⁽⁴⁹⁾.

ب- صعوبة إدارتها فى الدول النامية؛

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة يسهل إدارتها فى الدول المتقدمة إلا أنه من الصعب إدارتها فى الدول النامية ، ويرجع ذلك إلى أن أغلب الأفراد فى الدول النامية لا يتوافر لديهم الوعى الضريبي بالقدر اللازم لفهم وتطبيق هذه الضريبة ، ومن ناحية الإلتزام بإمسك الدفاتر ، وإصدار الفواتير بشكل منتظم ، كما

45 - Agadir M. Ahmed " Shifting emphasis to Indirect taxation through the application of Value added tax in Sudan " op.cit. p:9.

46 - Turnier William " Designing an efficient Value added tax " Tax Law review, Summer 1984, Vol.39, No.(4), pp:435-472.

47 - Manu A.B. " VAT will curb tax evasion, Increase revenue " The rediff interview/Nishant Shah, op.cit, p:5 .

48 - Vito Tanzi " Tax Increases and the price level " Finance & Development, September 1982, Vol.19, No.(3), pp:27-30.

49 - The World Bank " Introducing a Value added tax : Lessons from Chana-from the development economics Vice Presidency and Poverty reduction and economic management, op.cit. p:3.

أنه من المعروف أن الضريبة على القيمة المضافة تحتوى على قدر ما من التعقد ، الأمر الذى ترتفع معه التكاليف الإدارية ، وبالتالي المزيد من الجهد نحو زيادة الإمتثال للضريبة^(٥٠) ، وهو ما يفوق قدرات معظم الدول النامية.

ج- إنتشار التهرب الضريبى :

من الممكن أن يترتب على تلك المساوئ إنتشاراً لظاهرة التهرب الضريبى من قبل المكلفين بها ، وخاصةً فيما يتعلق بعدم توافر قسط كافى من الوعى الضريبى لديهم. إلا أننا نرى أنه يمكن السيطرة على تلك المشكلات البسيطة التى قد تكتنف الضريبة على القيمة المضافة عند التطبيق ، خاصةً مع وجود جهاز ضريبى على مستوى عالى من الكفاءة والشفافية والإلتزام بروح القوانين ، ولا يخفى أن المميزات المترتبة على تبنى العمل بالضريبة على القيمة المضافة تفوق فى قيمتها تلك المساوئ والعيوب ، الأمر الذى يدعو الدول إلى ضرورة تطبيق تلك الضريبة ، ومحاولة تلافى أى مشاكل قد تكتنفها.

المبحث الثانى : التنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة فى ضوء التشريع الضريبى المصرى القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م

مما لا شك فيه أنه غالباً ما ينظر للضريبة على القيمة المضافة على أنها من أهم العناصر الرئيسية فى إصلاح النظم الضريبية ، وخاصةً فيما يتعلق بالضرائب على الإنفاق ، فهى جاءت لتحل محل الضريبة على المبيعات ، حيث تفرض على قيمة المعاملات الوسيطة (المدخلات) ، وقد أتمدت الضريبة على القيمة المضافة من أجل تحقيق العديد من المكاسب ، أهمها زيادة الكفاءة الإنتاجية ، وخاصةً فى الدول النامية^(٥١) ، والضريبة على القيمة المضافة ذات نطاق واسع ، حيث أنها تتسع لتشمل مجموعات عامة من السلع والخدمات ، على خلاف بعض أنواع الضرائب الأخرى غير المباشرة ، التى تستهدف مجموعات منتقاه ومحددة من المنتجات^(٥٢) ، وفى إطار

50- James M. Bickley " Value-Added tax as a new revenue source " Government and Finance division, op.cit. p:5.

51 - Michael Keen and Ben Lockwood " the Value Added tax: Its causes and cosequences " The fiscal affairs department at the IMF. International Monetary Fund, May 2007, p:5.

52 - Jennie S. Stathis " Tax policy, Value-Added tax Issues for U.S. tax Policymakers " Briefing Report to the Joint Committee on taxation, United States General Accounting Office, Washington D.C. September 1989, p:7.

التعريف بالضريبة على القيمة المضافة ، فإننا سوف نتناول أهم ملامح التنظيم الفنى لتلك الضريبة ، من خلال قراءة فى قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م ، ثم يليها دراسة لأهم المبررات والدواعى لتطبيقها فى إطار المحيط الإقتصادى المصرى ، وذلك على النحو التالى^(٥٣) :

المطلب الأول

قراءة فى نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصرى

يحتوى قانون الضريبة على القيمة المضافة فى مصر على كثير من المواد والنصوص التى تحتاج إلى مزيد من التوضيح والتحليل ، وهذا هو ما سنتناوله فى السطور التالية:

أولاً - الشخص الخاضع للضريبة:

الشخص الخاضع للضريبة هو أى شخص ، سواء كان شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً ، يقوم بصفة منتظمة بالتعامل فى السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بالبيع ، وذلك إذا ما بلغ حجم تعاملاته السنوى من تلك السلع والخدمات حجماً معيناً (يختلف من بلد إلى آخر) ، ويقدر هذا الحجم فى مصر بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ جنيه ، وكذلك أى مستورد لتلك السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أياً كان حجم أو رقم أعماله ، وسواء أكان مسجلاً بالإدارة الضريبية أم لا ، وينطبق هذا التعريف على الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) ، كما ينطبق على الأشخاص المعنويين (الشركات والمؤسسات) مادامت تمارس أنشطة خاضعة للضريبة على القيمة المضافة^(٥٤) ، وقد يكون هذا الشخص منتجاً لتلك السلع أو مؤدياً لتلك الخدمات ، وقد يكون تاجراً ، سواء جملة أو تجزئة ، فمن المعروف أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض فى كل مرحلة من مراحل تداول السلعة ، فهى تفرض على المنتج ، وتفرض على تاجر الجملة والتجزئة ، حيث يقوم الأخير بنقل عبئها إلى مستهلك السلعة أو المستفيد من الخدمة^(٥٥) ، وعلى الرغم من ذلك نجد بعض الاتجاهات فى الولايات المتحدة الأمريكية توسع من نطاق قاعدة الشخص الخاضع للضريبة ، حيث يرون

53 – Joomla P. " Value Added tax " Finance & Investment department, VAT in Thailand, December 2006, pp:2-10.

54 -Brosyre Eller " Value Added tax " Guide to Value added tax in Norway, Taxes in Norway department, January 2003, pp:10-15.

55 -Touch F. " Taxation 1985-1986, Supplement " London 1985, pp:218-219.

أن المتحمل لعبء الضريبة على القيمة المضافة إما المستهلكين من خلال إرتفاع أسعار السلع والخدمات ، وإما أصحاب مشروعات الأعمال من خلال التكاليف المرتفعة والأرباح المنخفضة ، وإما أصحاب المشروعات الأجنبية التي تصدر للولايات المتحدة هي التي تتحمل ثمن الضريبة^(٥٦).

ثانياً- التزامات الخاضع للضريبة^(٥٧)؛

يلتزم المكلف بالضريبة على القيمة المضافة بعدة التزامات ، نشير إلى أهمها على النحو التالي:

أ- الإلتزام بالتسجيل :

حيث يلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس أنشطة خاضعة لتلك الضريبة أن يتقدم للإدارة الضريبية للتسجيل ، وذلك إذا بلغ حجم أعماله قدراً معيناً (٥٠٠,٠٠٠ ج) ، وتشير التجربة إلى أن العديد من الدول تميل إلى وضح رقم أعمال منخفض للغاية كأساس للتسجيل ، إلا أن تلك الدول تجد صعوبة في إدارة الضريبة على القيمة المضافة ، نظراً لزيادة أعداد المسجلين بسبب إنخفاض الحد الأدنى من رقم الأعمال اللازم للتسجيل ، وبالتالي تجد الإدارة الضريبية نفسها غير قادرة على احتواء ذلك العدد ، وإدارته بشكل كفاء ، ومن ثم تجد تلك الدول نفسها مضطرة إلى إعادة النظر في حجم رقم الأعمال ، بمعنى أنه إذا كانت الإدارة الضريبية ضعيفة فمن الأفضل المحافظة على حد أدنى للتسجيل مرتفع نسبياً ، حتى يحين الوقت الذي تجد فيه الإدارة الضريبية نفسها قادرة على إدارة العدد الأكبر من المكلفين ، ولا شك أن الهدف الرئيسي من زيادة عدد المسجلين هو زيادة الموارد المالية ، فمن المعروف أن الضريبة على القيمة المضافة تلعب دوراً رئيسياً في ميزانيات الدول بسبب ضخامة قاعدتها الضريبية ، فالموارد المالية المتحصلة من الضريبة على القيمة المضافة تكون مرتفعة نسبياً في ميزانيات الدول في حالة وجود معدلات منخفضة للتسجيل في تلك الضريبة^(٥٨)، إلا أن ذلك لا يتمشى كما أشرنا مع الإدارات الضريبية التي تتميز

56 – Glaser Gareth & Sartor Richard “ Value Added taxes: A comparative analysis “ The consumption tax committee of tax executives institute Encyclopedia, Washington D.C. 1993, p:5.

57 – Graham Harrison and Russell Krelove “ VAT refunds : A review of country experience “ IMF, Working Paper, Fiscal affairs department, International Monetary Fund, November 2005, pp:24-25.

58 – Armen Alaverdyan & Vahe Balayan “ The current legislative and administrative issues of the Value Added tax system in Armenia “ The Fourth international Conference on (Armenia: Public Sector Governance and Economic efficiency), World Bank, Washington D.C. January 14-15, 2006, p:8.

بالضعف، ومن ثم فمن الأفضل أن ترتفع تلك الإدارات الضعيفة بجد التسجيل، على الأقل في بداية التطبيق، وفي هذا الإطار ينقسم التسجيل إلى قسمين، تسجيل إجباري أو إلزامي Compulsory Registration، وتسجيل إختياري Voluntary Registration⁽⁵⁹⁾، أما بالنسبة للأول فيلتزم به المكلف الذي بلغت قيمة تعاملاته رقماً معيناً، وهو المنصوص عليه في القانون، أما بالنسبة للثاني فيجوز لمن لم تصل قيمة تعاملاته هذا الحجم.

ب- الإلتزام بإصدار الفواتير⁽⁶⁰⁾:

يجب على الشخص المكلف بالضريبة أن يقوم بإصدار فاتورة ضريبية عن كل عملية بيع لسلعة أو أداء لخدمة يقوم بها، يبين فيها قيمة السلعة ومقدار الضريبة على القيمة المضافة وذلك طبقاً للمادة الثانية عشر من القانون، وتشجع بعض دول أمريكا اللاتينية، مثل المكسيك المستهلكين على المطالبة بالفاتورة الضريبية، حيث استحدثت ما يسمى بفاتورة اليانصيب، من خلال رقم تلك الفاتورة، حيث يحصل صاحب رقم الفاتورة التي وقع عليها الإختيار على جائزة مالية، وفي هذا تشجيعاً للمستهلكين على طلب الفواتير، ويجب أن يتوافر مجموعة من الإجراءات في الفاتورة الضريبية، لعل أهمها ما يلي⁽⁶¹⁾:

- أن توضع كلمة فاتورة الضريبة على القيمة المضافة في مكان واضح بالفاتورة.
- اسم وعنوان ورقم التسجيل بمصلحة الضريبة على القيمة المضافة.
- الرقم المسلسل وتاريخ صدور الفاتورة.
- كمية ووصف البضاعة (السلع) ووصف الخدمات.
- قيمة السلعة المباعة أو الخدمات المؤداة مصحوبة بقيمة الضريبة على القيمة المضافة.
- توضيح مبلغ الضريبة على القيمة المضافة، والمعدل المطبق بالنسبة لها.

59 – SARS “ VAT 404 , Value-Added tax, Guide for Vendors “ Prepared by: Law administration, South Africa Revenue Service, 31 March 2004, pp:9-10.

60 – Arega Hailu “ Assessment of the Value Added tax Implementation in Ethiopia “ Second International Conference on the Ethiopian Economy held, 3-5 June 2004, at The United Nations Conference Center, Addis Ababa/Ethiopia, 2004, pp:12-13.

61 – Louis Port “ Invoices, Value-Added tax “ VAT information Leaflet, No.(8), VAT department, London 2006, pp:3-4.

ج- الإلتزام بإمساك الدفاتر والسجلات^(٦٢)؛

يلتزم المكلف بالضريبة بإمساك الدفاتر والسجلات اللازمة لتقيد العمليات التي يقوم بها بالبيع والشراء، سواء كان هذا القيد يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها طبقاً للمادة الثالثة عشر من القانون ، حيث يسمح إمساك تلك الدفاتر والحسابات المنتظمة ببيان العمليات الخاضعة للضريبة وغير الخاضعة لها، وإذا لم يستطع المكلف إمساك هذه الحسابات المنتظمة ، فإنه في هذه الحالة يمكنه إمساك دفتر خاص يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها، وذلك من أجل المساعدة في تحديد رقم أعماله الخاضع للضريبة ، وفي جميع الأحوال يجب عليه الإحتفاظ بتلك الدفاتر والحسابات لمدة معينة من الزمن تختلف من دولة لأخرى ، ففي فرنسا يجب الإحتفاظ بتلك الدفاتر والسجلات لمدة ست سنوات إعتباراً من آخر قيد فيها ، وفي إنجلترا يختلف الأمر ، حيث يتم الإحتفاظ بتلك الدفاتر والسجلات لمدة ثلاث سنوات^(٦٣) ، بالإضافة إلى ذلك نرى أن هناك بعض الإلتزامات الأخرى التي يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يلتزم بها ، منها الإلتزام بالإبلاغ عن تاريخ بداية النشاط الذي يقوم به ، كذلك الإلتزام بالإبلاغ عن تاريخ إنتهاء أنشطته ، عندما يريد عدم الإستمرار فيها ، أيضاً هناك إلتزاماً يعد من أهم الإلتزامات التي يجب على الشخص المكلف أن يلتزم بها ، وهو الإلتزام بتقديم إقرار شهري يبين فيه جميع العمليات التي يقوم بها الشخص خلال الشهر المحاسبي.

ثالثاً- معدل الضريبة على القيمة المضافة؛

تطبق الضريبة على القيمة المضافة من خلال معدل سعري ، يتمثل في نسبة مئوية من قيمة السلعة ، وتختلف تلك النسبة من بلد إلى آخر ، حسب الظروف الإقتصادية السائدة في كل بلد ، ويقدر هذا السعر في ظل التشريع المصري بـ(١٢%) عن عام ٢٠١٦/٢٠١٧ م ، ويقدر بـ(١٤%) إعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ م ، على أن تخصص نسبة (١%) من الضريبة على الإنفاق على برامج العدالة الإجتماعية التي تقيمها الدولة ، ويستثنى من هذا السعر العام سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تادية خدمة (٥%) عدا أتوبيسات وسيارات الركوب ، بينما تفرض الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج.

62 SARS " VAT 404, Value Added tax , 'Guide for Vendors " op.cit. p:12.

63 - See: - Michel Prouzet " Le systeme commun de T.V.A. au dein de la C.E.E. Moniteur de commerce International " Paris, Juin 1971, pp:2282-2287. -

- Frapsavce M. " Comment applicuer la nouvelle T.V.A. " ed . 19, Chapitre (4), Paris, pp:1-3

- Touch F. " Taxation 1985-1986, op.cit. pp:219-220.

ومن ناحية أخرى تسعى بعض البلدان إلى تطبيق أكثر من سعر للضريبة على القيمة المضافة ، كأن يوجد لديها سعراً منخفضاً تراعى من خلاله إعتبارات العدالة الإجتماعية ، وسعراً آخرأ مرتفعاً تراعى من خلاله إعتبارات زيادة الموارد المالية كذلك تقوم بعض الدول بفرض تلك الضريبة من خلال سعر موحد تطبقه على جميع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ، ولذلك يرى البعض^(٦٤) أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال معدلات متباينة يتسبب في وجود الكثير من المشاكل والتعقيدات التي تواجه الإدارة الضريبية عند التطبيق ، خاصة إذا لم تكن تلك الإدارة مشهوداً لها بالكفاءة ، وأنه من الأفضل (سواءً بالنسبة للدولة أو بالنسبة للأفراد) تطبيق معدل موحد للضريبة ، فلقد أثبتت بعض الدراسات أن فرض المعدل الموحد للضريبة على القيمة المضافة يترتب عليه زيادة الموارد المالية^(٦٥) ، كما تطبق الضريبة بسعر الصفر على السلع والخدمات المصدرة للخارج^(٦٦) .

ولا شك أن الهدف من ذلك هو العمل على تشجيع الصناعة المحلية ، حتى تقوى على المنافسة الشديدة التي تلقاها كل دولة من السلع الأجنبية المستوردة ، ولذلك فإنه أيضاً تشجيعاً لزيادة الموارد وعدم التعقيد في تطبيق الضريبة ، فإنه ينبغي السعى نحو العمل على إبقاء معدل واحد (بخلاف معدل الصفر) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، فقد أكدت النتائج التجريبية أن فرض الضريبة بمعدل واحد يترتب عليه توليد المزيد من الموارد المالية ، وفي رسالة واضحة لصانعي السياسات الإقتصادية للدول ، من أجل تطبيق الضريبة من خلال معدل واحد ، وأن يكون ذلك مصحوباً بإدارة ضريبية قوية ، وقادرة على تنفيذ الإمتثال الكامل للضريبة^(٦٧) .

رابعاً - رد الضريبة :

فللمسجل عند حساب مبلغ الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق له سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته ، وذلك طبقاً للمادة الثانية والعشرون من القانون ، فمن أهم السمات

64 - Graham Harrison and Russell Krelove " VAT refunds : A review of country experience "op. cit. pp:6-7.

65 - Zeljko Bogetic and Fareed Hassan " Deteminants of Value-Added tax revenue " Across-section analysis, Europ and central Asia Country department, The World bank, October 1993, p:9.

66 - Broslyro Eller " Value Added tax " Guide to Value added tax in Norway, op.cit, pp:20-25.

67 - SARS " VAT 404, Value Added tax , Guide for Vendors " op.cit. p17.

المميزة للضريبة على القيمة المضافة ، والتي تقوم على خصم قيمة الفواتير السابقة أن بعض مؤسسات الأعمال ، لا سيما المصدرين (لأن مبيعاتهم يطبق عليها المعدل الصفري) ، وأصحاب المشروعات الإستثمارية الضخمة ، تدفع ضرائب على مدخلات الإنتاج أكثر مما هو مستحق عن المخرجات ، ومن ثم يحق لها المطالبة بالفرق من الحكومات .

وعلى الرغم من أن رد المبالغ المسددة بالزيادة يعد مسألة بسيطة وواضحة المعالم من حيث المبدأ ، فهناك مشكلات كبيرة تنشأ عند الممارسة الفعلية ، مما يجعل من عملية رد الضريبة مكمناً للضعف في نظام الضريبة على القيمة المضافة ، فأولاً ؛ إن دفع المردودات الضريبية يخلق فرصاً مواتية للإحتيال ، كأن يببالغ المصدرون في تقدير حجم الضرائب المسددة على مدخلات الإنتاج ، ثانياً؛ إن سلطة مأموري الضرائب في إتخاذ قرارات رد الضريبة قد تتعرض على أعمال الفساد ، ثالثاً؛ قد تستهوى الحكومات فكرة تأخير رد الضريبة عند تعرض ميزانياتها للضغوط ، مما يسبب مشكلات خطيرة لمؤسسات الأعمال ، فيما يتعلق بتدفقاتها النقدية ، ويصدق هذا بوجه خاص على البلدان التي تدفع المردودات الضريبية من المتحصلات المتجمعة لضريبة القيمة المضافة ، وليس من إعتمادات مالية لنفقات معينة ، ولذلك فمن الأهمية بمكان إنشاء آليات فعالة لرد تلك الضريبة ، حتى يمكن الحفاظ على ضريبة القيمة المضافة ، بإعتبارها ضريبة على الإستهلاك ، وكذلك لتجنب تشويه عملية تخصيص الموارد^(٦٨).

خامساً - الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة (٦٩)^(١)؛

الإعفاء من الضريبة هو طريقة لإخراج السلع والخدمات من نطاق الضريبة على القيمة المضافة ، وبالتالي فإذا كانت إحدى المنشآت معفاة من الضريبة ، فإنها بذلك لا تلتزم بسدادها للحكومة ، ولا تواجه أي إلتزامات نحو الإمتثال لتلك الضريبة ، كما أن تلك المنشأة المعفاة من الضريبة لا يمكنها إجراء أي خصم من الضريبة المدفوعة على مشترياتها من المنشآت الأخرى.

68 - N.T. Azaria and Robinson " The revenue raising capabilities of A VAT system in developing countries " Vol.8 , No.(1), Department of Economics, University of Pretoria, 2005, p:65.

69 - Jennie S. Stathis " Tax policy, Value-Added tax Issues for U.S. tax Policymakers " Briefing Report to the Joint Committee on taxation, United States Jeneral Accounting Office, op.cit. p:31.

وتقوم الدول بإعفاء العديد من السلع والخدمات التي يعتقدون أن لها قيمة خاصة بالنسبة للمجتمع ككل ، وذلك في محاولة منها للحد أو التخفيف من العبء الضريبي على ذوى الدخول المنخفضة، وتقوم معظم الدول بإعفاء الخدمات التعليمية والخدمات الطبية وخدمات الإسكان (والتي غالباً ما يستفيد منها معظم المستهلكين ، سواء كانوا أغنياء أو فقراء) ، وغالباً ما تجد بعض الإعفاءات على أساس صعوبة إخضاع المخرجات للضريبة (كما هو الحال في إعفاءات الخدمات المالية) ، وأنها تشكل بديلاً مريحاً عملياً لتخفيض المعدلات، كذلك يمكن أن تساق أسباب لتطبيق إعفاءات منتقاة، ويبدو أن إعفاءات المنتجات الزراعية، وهي الإعفاءات التي يشيع استخدامها تعكس الشواغل المتعلقة بتوزيع الدخل ، بينما نجد أن إعفاءات المشاريع التي يمولها المانحون تعكس في كثير من الأحيان الشروط المفروضة من أولئك المانحون^(٧٠).

وينص قانون الضريبة على القيمة المضافة في المادة الثالثة والعشرون على مجموعة من الإعفاءات منها على سبيل المثال:

- ما يستورد للإستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الإجانب العاملين غير الفخريين المعنيين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية.
 - ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للإستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.
 - ما يستورد للإستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وكذا سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية والقنصلية غير المستفيدين من الإعفاء المقرر للبند (١) من هذه الفقرة بشرط أن يتم الورود خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء.
- هذا بالإضافة إلى غيرها من الإعفاءات الواردة بالمادة السادسة والعشرون والسابعة والعشرون من هذا القانون.

سادساً- وعاء الضريبة:

وعاء الضريبة هو القيمة الإجمالية المدفوعة فعلاً للسلعة أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأموار طبقاً للمادة العاشرة من

70 - N.T. Azaria and Robinson " The revenue raising capabilities of A VAT system in developing countries " op.cit. pp:15-16.

القانون ، وتعنى القيمة هنا ثمن السلعة ، هذا بالنسبة للسلع المحلية ، أما بالنسبة للسلع المستوردة، فيشمل وعاء الضريبة القيمة سيف (وهى قيمة السلعة المستوردة خالية من أى ضرائب أو رسوم) بالإضافة إلى رسوم الإستيراد ، وأية ضرائب أو رسوم أخرى إن وجد^(٧١).

سابعاً- السلع والخدمات الخاضعة للضريبة:

طبقاً لنص المادة الثانية من القانون تفرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر على السلع والخدمات ، بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون ، سواء كانت محلية أو مستوردة ، فى كافة مراحل تداولها إلا ما استثنى بنص خاص ، أما بالنسبة للسلع المستوردة فتستحق الضريبة عليها بتحقيق واقعة الإفراج الجمركى عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية.

فالقاعدة أن جميع السلع والخدمات تخضع للضريبة على القيمة المضافة ، حيث أن هذه الضريبة هى ضريبة عامة على الإستهلاك ، فتخضع للضريبة السلع والخدمات الأتية^(٧٢)،

- السلع والخدمات المستوردة والمصدرة الخاضعة للضريبة فى الأصل.
- السلع والخدمات المصنعة محلياً ، والتي يتم تداولها بالبيع داخل البلاد.
- الإستخدام الذاتى (الشخصى) للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة ، وذلك كالشركات التى تستخدم بعض سلع إنتاجها ، من أجل تحقيق المزيد من الإيرادات.
- السلع والخدمات التى يتم التعامل عليها بالمجان ، أى فى شكل هبات وهدايا ، ما دامت خاضعة للضريبة فى الأصل .

ولا شك أنه قد تختلف السلع والخدمات التى تخضع للضريبة من مكان لآخر ، إلا أنه من المؤكد أن هناك مجموعة من السلع والخدمات التى ينعقد عليها الإتفاق بين جميع الدول أو معظمها على إعفاؤها من الضريبة على القيمة المضافة ، أو تخفيض معدل تلك الضريبة عليها ، وهى السلع الضرورية كالغذاء والملبس ، وكذلك بعض الخدمات ، كالخدمات الصحية والتعليمية، وغيرها من الضروريات ، ولئن كانت

71- Joomla P. " Value Added tax " Finance & Investment department, VAT in Thailand, op.cit. p:3.
72 - Nahid Abbas " Indonesian Value Added tax (VAT) Applicable to insurance services " Global risk alert, Global business units, Jakarta, March 2006, p:1.

الضريبة على القيمة المضافة تفرض على كل السلع والخدمات، بيد أنه يمكن فرضها على السلع فقط دون الخدمات، بل إنه يمكن تحديد السلع والخدمات التي تسرى عليها الضريبة عن طريق إعداد قوائم لها، والسلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم لا تخضع للضريبة، أو عن طريق تقرير خضوع كل السلع والخدمات للضريبة، ثم ينص بعد ذلك على الإعفاءات بنصوص صريحة^(٧٣).

ثامناً - الواقعة المنشئة للضريبة:

تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها، وفقاً لأحكام هذا القانون، وأياً كانت وسيلة بيعها أو آدائها، أو تداولها، بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.

وبشكل أكثر تحديداً تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة في إحدى العمليات الآتية^(٧٤):

- انتقال السلعة أو الخدمة من مالكاها (البائع) إلى المشتري.

- إصدار الفاتورة الضريبية بالسلعة أو الخدمة.

- دفع مقابل السلعة أو الخدمة (الثمن).

وعلى الرغم من ذلك فهناك بعض التشريعات تحدد الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة بواقعة بيع السلعة، وهي دفع الثمن، على أساس أن عملية البيع لا تنتهي بإنهاء الصفقة ذاتها، وإنما بتحصيل الثمن^(٧٥)، كذلك تتحقق واقعة الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق واقعة الضريبة الجمركية، وذلك عند البيع الأول لها في السوق المحلية.

※ بعض المفاهيم الأساسية في قانون الضريبة على القيمة المضافة :

73 - Miller Glenn H. " The Value Added tax : Cash cowpog in a poket? " Economic review, Vol.71, No.(8), September & October 1986, pp:3-15.

74 - Joomla P. " Value Added tax " Finance & Investment department, VAT in Thailand, op.cit. pp:6-8.

75 John Due " Indirect taxation in developing Economics " The Johns Hopkins Press, London 1970, p:131.

- الشخص المقيم وغير المقيم:

هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيما في مصر وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل المعمول به في تاريخ العمل بالقانون المقترح، كما يُعد مقيما من له منشأة دائمة في مصر. ولا يعد الشخص مقيما مجرد تلقيه دخل من الخزنة المصرية.

- المنشأة الدائمة:

هي عبارة عن المقر الذي يتم ممارسة النشاط من خلاله سواء أكان مكتب للإدارة أو مصنع، أو أحد فروعه أو موقع البناء إذا كانت المنشأة تعمل في مشروع للإنشاء والتركيب، وقد تكون مناجم أو حقول البترول في حالة إذا كانت المنشأة تقوم باستخراج البترول أو الموارد الطبيعية من باطن الأرض.

- الممثل الضريبي:

هو الشخص الذي يجب تعيينه وفقا لأحكام القانون المقترح ليقوم بتمثيل الأشخاص غير المقيمة وغير المسجلة بمصلحة الضرائب والتي تقوم بتوريد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة لغير مسجل داخل البلاد ولا تمارس نشاطا في مقر ثابت في مصر، حيث يقوم الممثل الضريبي بالقيام بجميع التزامات الشخص غير المقيم والمنصوص عليها في هذا القانون المقترح، بما في ذلك التسجيل وسداد الضريبة ومقابل التأخير والغرامات المفروضة بموجب أحكام هذا القانون المقترح.

- السعر المحايد:

هو السعر الذي يتعامل بمقتضاه شخصين غير مرتبطين أو أكثر ويتم تحديده طبقا لقوى العرض والطلب في السوق وطبقا لظروف وطبيعة التعامل.

- الشخص المرتبط:

هو كل شخص له علاقة ارتباط بمكلف من شأنها أن تؤثر في تحديد وعاء الضريبة ووفقا للتعريف الوارد بقانون الضريبة على الدخل.

كانت هذه دراسة لبعض الملامح الرئيسية التي اشتمل عليها قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر، والصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، حيث تناولنا قراءة سريعة لأهم ما اشتمل عليه القانون من بنود ومواد رئيسية.

المطلب الثانى

دواعى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر

على الرغم من أن الضريبة العامة على المبيعات كانت من أهم الوسائل التى يمكن من خلالها رفع معدل النمو فى الدول المتقدمة ، سواء من ناحية تحقيق المزيد من الإستثمارات ، أو إيجاد المزيد من فرص العمل الجديدة ، وغيرها من وسائل النمو^(٧٦) ، إلا أنه ترتب على وجودها العديد من المشكلات والعيوب والمعوقات^(٧٧) ، الأمر الذى دعا العديد من الدول المتقدمة ، وخاصةً دول الإتحاد الأوروبى إلى تبنى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، كأفضل النظم والوسائل الضريبية التى يمكن من خلالها مواجهة العديد من المشكلات التى تواجه الضريبة على المبيعات ، وذلك من أجل مواجهة التحديات الاقتصادية العالمية المعاصرة ، وفيما يلى سوف نتناول أهم المبررات التى دعت الدول إلى تبنى وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، كأحد أفضل أشكال وأنواع الضرائب على الإنفاق:

أولاً: مكافحة الإزدواج الضريبى^(٧٨):

مما لا شك فيه أن هيكل الضريبة العامة على المبيعات فى ظل النظام القائم ينطوى على مشكلة من أهم مشاكل الضريبة على المبيعات ، وهى مشكلة الإزدواج الضريبى ، الناتج عن تعدد فرض الضريبة على السلعة الواحدة ، مما يؤدى إلى تفاقم العبء الضريبى ، فعلى سبيل المثال فى ظل هيكل الضريبة على المبيعات ، وقبل أن يتم إنتاج السلعة تفرض الضريبة على المدخلات الأولية ، ثم تفرض الضريبة على ناتج المدخلات مرة أخرى ، وهكذا حتى تصل السلعة إلى المستهلك الأخير ، مما يؤدى إلى إزدواج وتضخم العبء الضريبى ، أما فى ظل نظام الضريبة على القيمة المضافة (VAT) فسوف يتم خصم واستقطاع قيمة الضريبة السابقة المفروضة على المشتريات من المدخلات من الضريبة المفروضة على المنتجات ، كذلك

76 – Carlton Schwab & Bob Bearden & Julian Grant “ Recent Changes to the economic development sales tax “ The taxes economic development sales tax: A primer for local officials, Taxes State, 2005, pp:1-4.

77 – Charles E. McLure “ Cordinating state sales taxes with a Federal VAT: Opportunities, Risks, and Challenges “ Hoover Institution, Stanford University, London 2006, pp:3-4.

78 – Kumar Asim “ State-Level Value added tax “ A White Paper, The Empowered Committee of State Finance Ministers (Constituted by the Ministry of Finance, Government of India on basis of resolution adobted in the Conference of the Chief Ministers on November 16, 1999), New Delhi Journal, 2005,pp:1-2.

فى ظل الضريبة على المبيعات تتعدد الضرائب ، مثل الضريبة الإضافية (عند التأخير فى السداد) والضريبة الأصلية ، بالإضافة إلى فرض رسوم إضافية ، ومع إدخال الضريبة على القيمة المضافة سوف يتم إلغاء كل هذه الأشكال من الضرائب ، نظراً لأن ضريبة القيمة المضافة تتسم بطبيعتها بعنصر تخفيف العبء الضريبي ، الأمر الذى سوف يقضى على أسباب وجود تلك الضرائب الإضافية ، وأهمها القضاء على مشكلة الأزواج الضريبي ، وكنتيجة لذلك سوف يتسم العبء الضريبي الشامل بالرشد الإقتصادي ، كما ان الأسعار فى المتوسط العام سوف تنخفض ، وبالتالي فإن هيكل الضريبة على القيمة المضافة ، عندما يحل محل نظام الضريبة على المبيعات الحالى ، سوف يتسم بالبساطة ، وستصبح تلك الضريبة أكثر شفافية.

ثانياً: تنمية حصيلة الموارد المالية^(٧٩)؛

كذلك تعد الضريبة على القيمة المضافة وسيلة هامة لزيادة الموارد المالية فى الدول التى تبنت العمل بتلك الضريبة ، ولعل ذلك كان من المبررات التى دعت دول العالم لتطبيق هذا الشكل من أشكال ضرائب الإنفاق ، ولقد اعتبر الإقتصاديون أن من أهم أسباب تبني الضريبة على القيمة المضافة هو اعتبارها وسيلة لتمويل برامج الرعاية الصحية ، وإصلاح أو استبدال كل أو جزء من ضريبة الدخل ، خاصة وأن عبء تلك الضريبة سينتقل بالكامل إلى المستهلك النهائى ، وقد يقول قائل أن الضريبة على المبيعات تعمل على زيادة الموارد المالية ، إلا أنها لا تكفى فى هذا الشأن لتلبية احتياجات الخزنة العامة من الموارد المالية^(٨٠)، حيث يتم تحصيل نسبة محددة من إجمالي رقم الأعمال كضريبة فى كل مرحلة تمر بها السلعة ، إبتداءً من مرحلة التصنيع ، وإنتهاءً بمرحلة البيع بالتجزئة ، والخلل فى ذلك النوع من الضرائب يتمثل فى خضوع المنتج النهائى للضريبة أكثر من مرة ، وهذا من شأنه أن يساهم فى رفع المستوى العام للأسعار ، كما أنه يؤدي إلى تربيح الضريبة ، بمعنى أن حساب الربح فى كل مرحلة تمر بها السلعة يتم حسابه على أساس ثمن السلعة ، بالإضافة إلى قيمة الضريبة المستحقة عليها ، وهو ما يؤدي فى النهاية إلى تشويه الإقتصاد نتيجة الإستعانة بالضريبة على المبيعات لزيادة الموارد المالية.

79 – James M. Bickley “ Value-Added tax as a new revenue source “ Government and Finance division Tax analysts document , CRS Issue Brief for Congress, Congressional research service, The Library of Congress, June 2005, pp:1-2.

80 See: - Alan A. Tait “ Value-Added tax, International Practice and problems “ International Monetary Fund, Washington D.C. 1988, pp:9-19.

- عاطف حسن النقلي - مبادئ الإقتصاد المالى - مكتبة النصر بالقازوق ، ٢٠٠١ ، ص ٢٦٦ - ص ٣٨.

ولذلك فقد أكد الخبراء الإقتصاديين أن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر أفضل وسيلة لتعبئة الموارد المالية للدول ، سواء فرضت بمعدل واحد أو معدلات متعددة^(٨١) ، فالضريبة على القيمة المضافة بالإضافة إلى أنها ذات نطاق واسع ، حيث تشمل قاعدة عريضة من السلع والخدمات ، فهي أيضاً يصعب التهرب منها ، نظراً لما تتميز به من نظام الخصم الضريبي ، الذي يجعل التجار يراقبون أنفسهم عند سداد الضريبة ، الأمر الذي يساعد على تعويض الإيرادات المالية التي كانت تفقد من قبل^(٨٢).

ثالثاً: مكافحة التضخم^(٨٣)؛

أيضاً تعد مواجهة التضخم من أهم الأسباب التي دعت الدول ، وخاصة دول الإتحاد الأوروبي إلى تبني العمل بالضريبة على القيمة المضافة ، فأكثر الدول الأوروبية شرعت في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل للضريبة على المبيعات ، التي كانت ذات تأثير إيجابي على مستوى الأسعار ، إلا أن البعض^(٨٤) قد عترض على ذلك ، فالضريبة على القيمة المضافة أثبتت آثاراً تضخمية ، فعلى سبيل المثال في الدنمرك ارتفع مستوى الأسعار بنسبة ٥% ، وذلك نظراً لأن معدل الـ (VAT) كان أكبر من معدل ضريبة المبيعات ، كذلك ارتفعت نسبة التضخم بمقدار ٢% في اليابان بمجرد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فيها ، إلا أن البعض الآخر^(٨٥) يرى أن ذلك الأثر التضخمي للضريبة على القيمة المضافة ، سوف يكون أثر فوري بمجرد تطبيق الضريبة ، يترتب عليه رفع أسعار السلع الاستهلاكية في البداية ، وهو أثر ثانوي سرعان ما يزل بمرور الوقت ، ولذلك أكد المؤيدون للضريبة على القيمة المضافة بأن تأثيرها التضخمي يمكن أن ينخفض ويهدأ بالإستعمال الصحيح للسياسة النقدية.

ومن ناحية أخرى فقد أكد البعض^(٨٦) أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

81 - Zeljko Bogetic and Fareed Hassan " Deteminants of Value-Added tax revenue " Across-section analysis, Europ and central Asia Country department, The World bank, October 1993, p:9.

82 - Alan A. Tait " Value added tax, National " International Monetary Fund, op.cit. p:495.

83 - Kin Millitzer and Ontscherenki Llona " The Value added tax : Its impact on Saving (Comparison of 23 countries who employ Value added tax) , Business Economic, Financial and Policy analysis, 1990, pp:2-15.

84 - Alan A. Tait " Value-Added tax , International Practice and Problems" op.cit. p:201.

85 - Kin Millitzer and Ontscherenki Llona " The Value added tax : Its impact on Saving (Comparison of 23 countries who employ Value added tax), op.cit. pp:4-5.

86 - McAllister Eugene J. " The Value-Added tax " Issue Bulletin, Heritage Foundation Leadership for America, 1979, p:9.

سينتج عنها قفزة في المستوى العام للأسعار ، وأن تلك القفزة ستعتمد على رد فعل المستهلكين تجاه ارتفاع الأسعار ، ومساعدة المنتجين في بذل الجهد تجاه عبور تلك القفزة في الأسعار ، ومن ثم تعود الحال إلى ما كانت عليه ، وللتخفيف من حدة الآثار التضخمية للضريبة على القيمة المضافة إن حدثت ، تعتمد الدول إلى تخفيض معدلات أسعارها ، وفي نفس الوقت الذي يرون فيه أن فرض تلك الضريبة أو تغيير معدلاتها لا يمكن أن يؤدي إلى أي آثار تضخمية ، حتى إذا كان البائعين بإمكانهم رفع الأسعار ، وذلك في محاولة منهم لتخفيض تكلفة الضريبة التي يدفعونها ، فإن ذلك ليس معناه حدوث التضخم بسبب تلك الضريبة ، نظراً لأن الزيادة في الأسعار شئ مستمر بمرور الوقت^(٨٧) ، وهو ما أكده Laszlo Kovacs ، من أنه إذا كان معروفاً عن الضريبة على القيمة المضافة أن لها آثاراً تضخمية ، فإن إدخال وتطبيق تلك الضريبة لا يمكن أن يؤدي أبداً إلى زيادة مضطربة في معدل التغيير في مستوى الأسعار ، كما أن هذا التغيير في المستوى العام للأسعار يمكن مواجهته بطرق السياسة النقدية التوسعية^(٨٨) ، ولذلك أشار البنك الدولي بأنه يمكن استخدام تلك الضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية لمواجهة الضغوط التضخمية^(٨٩) ، أي أن تكون الضريبة نفسها أداة من الأدوات المالية التي تستخدمها السياسات الإقتصادية لمواجهة أي موجة تضخم تجتاح البلاد لأي سبب من الأسباب.

رابعاً: مناهضة التهرب الضريبي^(٩٠)؛

لقد كان من أهم المبررات التي دعت إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، وخاصةً في دول الإتحاد الأوروبي هي مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الناتجة عن تطبيق الضريبة على المبيعات ، نظراً لارتفاع عبئها على المكلفين ، فالضريبة على القيمة المضافة مصممة بشكل يتم من خلاله تجنب فرض الضرائب على مدخلات

87 Charlotte E. Ruebling " A Value added tax and factors affecting its economic impact " Federal reserve bank of Louis September 1973, pp:15-19.

88 – Laszlo Kovacs " Value added tax (VAT) " Economic articals , Business and Economy, American Economy, 2007, p:4.

89 – The World Bank " Introducing a Value added tax : Lessons from Chana-from the development economics Vice Presidency and Poverty reduction and economic management, Prepared for World bank Staff, December 2001, pp:1-4.

90 – Annie E. Casey " Value added taxes: An option for States? " Institute on taxation and economic policy, Michigan State, Washington D.C. 2005, pp:1-2.

المشروع ، فالضريبة على القيمة المضافة هي ببساطة ضريبة على الاستهلاك العام ، وتقرر على القيمة المضافة على السلع والخدمات ، حيث يتم حسابها على أساس القيمة المضافة لجميع السلع والخدمات في المراحل التي تمر بها^(٩١) ، وبالتالي استعاضت بها البلدان الأوروبية عن فرض الضريبة على المبيعات الحالية^(٩٢) ، فالتهرب الضريبي يعد ظاهرة منتشرة في أي مكان في العالم، كما أن الفجوة الضريبية Tax Gap بين الإيرادات الضريبية المقدرة والمتحققة بالفعل تزداد في معظم الدول ، حتى في القطب الأعظم في العالم (الولايات المتحدة الأمريكية)^(٩٣).

وتعد الضريبة على المبيعات في شكلها الحالي من أهم أسباب التهرب الضريبي ، نظراً لارتفاع عبئها على المكلفين ، الأمر الذي دعا معظم دول العالم ، المتقدم منها والنامي، إلى محاولة تجنبها في سبيل تبني العمل بالضريبة على القيمة المضافة ، ولقد ثبت أثر ضريبة المبيعات على زيادة حجم التهرب الضريبي داخل أهم الدول المطبقة للضريبة على المبيعات ، وهي الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك عندما تم مناقشة أمر التهرب الضريبي من ضريبة المبيعات ، حيث أكد المحللون أن التهرب هو أمر لا مفر منه في أي ضريبة ، حتى وإن كانت ضريبة المبيعات^(٩٤) ، ومن هنا كان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مبرراً للإستغناء عن ضريبة المبيعات ، لتعدد مساوئها ، ومن أهمها التهرب الضريبي.

خامساً: تلبية مصالح الكيانات الاقتصادية^(٩٥)؛

لا شك أن هذا المبرر أو الداعي للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يهم التكتلات والكيانات الاقتصادية أكثر منه مبرر تهدف وتوسع مصر إليه من وراء تطبيق تلك الضريبة ، فقد وجدت التكتلات الاقتصادية ، مثل دول الإتحاد الأوروبي أن تطبيق

91 – Domenico Siniscalco " Value added tax (VAT) " Economic articals, Business and Economy, American Economy, 2007, pp:2-3.

92 – Glenn P. Jinkins and chun-yon Kuo " A Vat revenue simulation model for tax reform in developing countries " International Monetary Fund, Fiscal affairs department, 1995, pp:8-11.

93 – Jeol Slemrod " Cheating Ourselves: The economics of tax evasion " Working draft, Journal of Economic Perspectives, University of Michigan, January 2006, p:2.

94 – The president's Advisory Panel on Federal tax reform " Value-Added tax " Chapter Nine, U.S.A. 2005, p:217.

95- Kumar Asim " State-Level Value added tax " A White Paper, The Empowered Committee of State Finance Ministers (Constituted by the Ministry of Finance, Government of India on basis of resolution adopted in the Conference of the Chief Ministers on November 16, 1999), New Delhi Journal, 2005,p:4.

الضريبة على القيمة المضافة يعمل على تلبية مصالحها في داخل الدول وخارجها ، ففرض وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة يعمل على تجنب كل أشكال المنافسة غير السليمة ، مما يؤدي إلى عدم حدوث تشوهات لإقتصاديات الدول ، وخاصة في الصناعات والتبادل التجاري فيما بينها ، وقد تم تشكيل لجنة داخل الإتحاد الأوروبي لتصميم الشكل الملائم للضريبة على القيمة المضافة ، لكي يتوافق مع احتياجات الدول ، ويوفر ما يسمى بالمرونة الإتحادية داخل الإتحاد عامة ، وفي هذا الشأن إتخذت التدابير اللازمة لتدريب القائمين على تطبيق تلك الضريبة داخل الإتحاد لكي تتماشى مع احتياجاته.

المبحث الثالث

الضريبة على القيمة المضافة في ميزان الاقتصاد المصرى

في إطار دراسة هذا الجانب من دراستنا سوف نقوم بإلقاء الضوء على تقييم التجربة المصرية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة منذ صدورها بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م من خلال إستعراض أهم مشكلات التطبيق، موضحين في نفس الوقت بعض الآثار الهامة التي ترتبت على تطبيق تلك الضريبة أو تلك التي ستترتب مستقبلا على تطبيقها داخل الإقتصاد القومى المصرى ومدى إنعكاس ذلك على الموازنة العامة المصرية ومدى مكافحة الضريبة للعجز الموجود بالموازنة ، وذلك على النحو الموضح فيما يلى:

المطلب الأول

أهم مشكلات التجربة المصرية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

عندما تم التفكير في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر كانت هناك العديد من المتطلبات التي تسعى السياسة الإقتصادية المصرية من ورائها إلى طرح حلول موضوعية وواقعية للمشاكل والمعوقات التي أشرنا إليها في بداية تلك الدراسة حيث كان من أهم تلك المتطلبات رفع الحد الأدنى للتسجيل وتوحيده لجميع المكلفين ، إلى جانب إعفاء السلع الرأسمالية التي تستخدم في الإنتاج من الضريبة على المبيعات ، ثم الضريبة على القيمة المضافة بعدها ، بالإضافة إلى تخفيض عدد فئات الضريبة بصفة عامة وزيادتها على السلع والخدمات الكمالية والترفيهية ، وتوحيد سعرها بالنسبة لكافة السلع والخدمات الخاضعة لها إلى آخر تلك المتطلبات.

إلا أن التطبيق العملي قد أظهر العديد من المآخذ التي يمكن أن تؤخذ على عملية التطبيق في ظل الواقع الإقتصادي المصري، ويمكن الإشارة إلى أهم تلك المآخذ على النحو التالي^(٩١)؛

أولاً: مآخذ أسلوب التقدير الذاتي:

ويعنى هذا الأسلوب أن يؤدي المكلفين ما عليهم من إلتزامات ضريبية أساسية طواعية، مع تدخل محدود من جانب موظفي الإدارة الضريبية، ويتحقق ذلك من قيام هؤلاء المكلفين بحساب إلتزاماتهم الضريبية، وإعداد وتقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيدها، وتقديمها مع المبالغ المستحقة عليهم إلى السلطة الضريبية المختصة، وقد يخضعون بعد ذلك للفحص.

ويؤدي التقدير الذاتي للضريبة والإلتزام التطوعي بأدائها إلى تحقيق العديد من المزايا، ومن أهمها ما يلي^(٩٢)؛

(١) رفع كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية، وجعلها تركز أكثر على المكلفين الأكثر خطراً وتهرباً من أداء الواجب الضريبي.

(٢) خفض تكاليف الملاحقة الضريبية وتقليل الإحتكاك بين المكلفين والفاحصين، مما يسد ذرائع وفرص الفساد والإنحراف.

وقد أجريت تجارب في هذا الصدد على بعض الدول النامية (٣١) دولة، وجد أن (٢٦) دولة منها بنسبة (٨٤%) تطبق الضريبة على القيمة المضافة إستناداً إلى مفهوم التقدير الذاتي للضريبة والإلتزام التطوعي بأدائها في هذا الصدد، حيث يجب على الأقل في بداية تطبيق هذه الضريبة مراعات صفار المكلفين، وعدم مطالبتهم بإحتساب الضريبة وسدادها إلا على أساس ما يقبضونه فعلاً من ثمن السلع أو الخدمات المقدمة منهم، ومقابل ذلك عدم السماح بخخص ضريبة المدخلات إلا على أساس ما يتم دفعه فعلاً.

إلا أنه من واقع التجربة يؤخذ على إتباع أسلوب التقدير الذاتي للضريبة والإلتزام التطوعي بأدائها بعد المآخذ والظواهر السلبية، منها ما يلي:

٩١ على أحمد زين - تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل والإنتقال للضريبة على القيمة المضافة - مجلة المال والأعمال - العدد ٥٠٥ مايو - القاهرة ٢٠١١م - ص ٢١ - ص ٢٣.

٩٢ على أحمد زين - تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل والإنتقال للضريبة على القيمة المضافة - مجلة المال والأعمال - العدد ٥٠٥ مايو - القاهرة ٢٠١١م - ص ٢٣.

- ضعف الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

- إلقاء عبء الإثبات على الإدارة الضريبية .

- اعتبار الضريبة المسددة من واقع الإقرار هي الضريبة النهائية ما لم تثبت الإدارة الضريبية عكس ما ورد بالإقرار.

- يتطلب هذا التوجه نظام معلومات كفاء على مستوى عالٍ مع طاقة بشرية مدربة ، وهذه متطلبات يصعب توافرها في الوقت الحاضر.

- تتسم بالمخاطر العالية عند الفحص بالعينه ، خاصة إذا كانت عينه عشوائية.

ثانياً: دراسة إقتطاع الضريبة من المنبع؛

فمن ضمن المآخذ التي تم رصدتها في ظل التطبيق الحالي للضريبة على القيمة المضافة في مصر هي عدم إمكانية إقتطاع الضريبة المضافة من المنبع ، ففى بعض الدول تقوم بإقتطاع الضريبة المضافة من المصدر ، حيث تقوم المؤسسات الخاضعة للضريبة بإقتطاعها وعدم دفعها للمورد ، بل تقوم هي بتوريدها لمصلحة الضرائب فى الفترات المتفق عليها ، وذلك فى سبيل إحكام الرقابة أكثر فأكثر على عملية التحصيل والخصم الضريبى.

ثالثاً: فجوة التعامل مع المحاسبين والمراجعين؛

حيث ترتب على التطبيق حدوث فجوة فى العلاقة بين المحاسبين والمراجعين وبين الإدارة الضريبية ، مثال ذلك : منع مأمورى الفحص من فحص إقرارات المسجلين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة كوكلاء عن هؤلاء المسجلين ، ورفض المأموريات تصوير تقارير الفحص وإطلاع المحاسبين القانونيين عليها ، مما يؤثر بين الطرفين.

رابعاً: عدم مراعاة البعد الإجتماعى لمحدودى الدخل^(٩٨)؛

يقال بأن الحديث عن العدالة الضريبية فى مجال الضريبة على القيمة المضافة وهم كبير نبيعه ، لأننا تعلمنا -وهذه هى الحقيقة- أن الضريبة على القيمة المضافة هى ضريبة منتجة وليست عادلة، أى منتجة للحصيلة، بعكس الضريبة على الدخل.

٩٨ مصطفى عبد القادر - ضريبة القيمة المضافة تخالف المعايير الدولية ولم تراعى البعد الاجتماعى... ومحدود الدخل الأكثر تضرراً - جريدة الوطن - العدد ١٩٣٨ - السبت ١٩/٨/٢٠١٧م

فمثلاً مواطنان ذهباً لشراء سلعة أحدهما دخله قليل والآخر دخله مرتفع، الاثنان دفعا نفس القيمة للسلعة ذاتها، وبالتالي هي لا تميز بين الفقير والغنى من المستهلكين بغض النظر عن القدرة الشرائية لدافع الضريبة، حيث يدفعها القادر وغير القادر، لذلك نشعر في بعض الأحيان أن الحديث عن الإعفاءات هي عبارة عن شخص لا يقدر على الكتابة موجهاً الحديث إلى شخص لا يقدر على القراءة.

الحقيقة أنه يتعين دائماً التمييز بين السعر الاسمي والسعر الفعلي، فلا يمكن تقييم الضريبة بعيداً عن تحرير سعر الصرف، وهذا يؤكد أن السياسة تضعها الحكومة فالحقيقة أن السعر الاسمي هو ١٢٪، ولكن مع تحرير سعر صرف الجنيه ارتفع سعر الضريبة تقريباً إلى ٢٦٪، لارتفاع أسعار كل السلع والخدمات، فمثلاً لو سعر سلعة أو خدمة ما ١٠٠ جنيه قبل تحرير سعر الصرف وكان سعر الضريبة عليها ١٠٪ أي ما يعادل عشرة جنيهات ضريبة أو ١٣٪ بما يعادل ثلاثة عشر جنيهاً بعد الضريبة الجديدة، ولكن المعدل الفعلي لهذه الضريبة بعد تحرير سعر الصرف يتم تحديده على أساس أن سعر السلعة أو الخدمة بعد تحرير سعر الصرف تضاعف أي أصبح ٢٠٠ جنيه.

ففي هذه الحالة تكون الضريبة المستحقة نحو ٢٦ جنيهاً أي نحو ٢٦٪ من السعر قبل فرض الضريبة، لذلك أرى أن عدم التنسيق بين فرض الضريبة وتحرير سعر الصرف ساهم بشكل كبير في حالة الانكماش التي يعاني منها الاقتصاد المصري، لذلك يمكننا القول من الناحية الاقتصادية إن توقيت فرض الضرائب على القيمة المضافة بالتزامن مع تحرير سعر صرف الجنيه كان خطأ اقتصادياً لأن عواقب ذلك أنه ضاعف عبء الضريبة على القيمة المضافة الذي يتحمله المواطن، مما ينتج عنه من تشجيع زيادة التهرب الضريبي والانكماش في الطلب على السلع والخدمات.

كما أن ضريبة القيمة المضافة لم تراع البعد الاجتماعي في العديد من الإعفاءات، فمثلاً الخدمات الصحية على سبيل المثال معفاة ويجب أن نميز كلمة إعفاء في الضريبة على الدخل التي تعنى عدم قيام الممول بسداد أى ضريبة، بينما كلمة إعفاء في الضريبة على القيمة المضافة لا تعنى ذلك، ولكن تعنى تحمل المستهلك للضريبة على المدخلات التي تصل نسبتها إلى نسبة كبيرة في بعض الخدمات ومنها

الخدمات الصحية والتعليمية على سبيل المثال، لذلك تقوم التشريعات التي ترغب في التخفيف عن المواطنين، ومنها مشروع اتفاقية مجلس التعاون الخليجي المقترحة، بفرض الضريبة بسعر صفر حتى يتم خصم الضريبة على المدخلات التي تحملتها المؤسسة لتقديم الخدمة.

خامساً: سلبية الدور الإعلامي تجاه الترويج للضريبة^(٩٩)؛

القانون بشكل عام هو ظاهرة اجتماعية ولا يمكن رفع تحسين الالتزام الضريبي بحملة إعلانية، فالحملة الإعلانية هي نوع من أنواع الكوميديا التي لا تغير الواقع، فهي استخفاف ونحن نؤمن إيماناً كاملاً بأنه سواء قمنا بحملة إعلانات توعوية وترغيب أو حتى تغليظ عقوبة التهرب الضريبي، بل نؤكد أننا لو جعلنا عقوبة التهرب الضريبي إعداماً، ستظل الحالة كما هي لأنه لا بد من أن يكون النظام الضريبي عادلاً وبصفة خاصة في مجال التطبيق، كما أنه لا بد من أن يكون النظام الضريبي عادلاً إلا بتحقيق العدالة الضريبية، فنحن لدينا جميع أنواع القوانين التي تكافح الفساد ومع ذلك فإن هذا الفساد ملمح من ملامح المجتمع المصري، فمثلاً مأمور الضرائب أو أى موظف يتقاضى مرتباً «قليلاً» هو أكثر عرضة للسقوط في دائرة الفساد ، بل لماذا لا نؤكد أن الفساد ليس موظف حكومة فقط، فهل يوجد مُرتشٍ بدون راتب، فالفساد ظاهرة اجتماعية ولا يمكن مكافحته إلا بالمجتمع كله وأن الأوان أن نتجاوز مرحلة مداعبة الفساد إلى مكافحته ، وما نود الإشارة إليه هنا إلى أنه لا بد أن يكون الدور الإعلامي أكثر فاعلية من مجرد حملة كوميدية ترفيحية لجمهور المشاهدين والممولين في المنازل.

٩٩ نفس المرجع السابق.

المطلب الثانى

الضريبة على القيمة المضافة كأداة لتمويل عجز الموازنة

يختلف التطور الإقتصادى من بلد إلى آخر بحسب النظرة إلى الموازنة العامة لكل دولة من الدول ، فزيادة الإنفاق الحكومى وتخفيض الضرائب يؤدى إلى عجز الموازنة العامة ، ويؤثران فى نفس الوقت على باقى المتغيرات الإقتصادية فى المجتمع ، على عكس دولة أخرى تقوم بإحداث التوازن بين أدوات السياسة المالية بها ، حتى لا تطفى النفقات على الإيرادات والعكس^(١٠٠) .

أولاً : تطور عجز الموازنة العامة فى مصر :

تعانى مصر عجزاً مالياً شديداً فى الموازنة العامة منذ سنوات طويلة ، لا سيما فى فترة الخمس سنوات الأخيرة ، نتيجة اضطراب الأوضاع السياسية فيها ، حيث بلغ عجز الموازنة العامة خلال عام ٢٠١٣/٢٠١٤ م حوالى ٢٠٥ مليار جنيه ، بما يعادل نسبة ١٠,٥% من الناتج المحلى ، إنخفض بعدها هذا المعدل فى عام ٢٠١٤/٢٠١٥ م حتى بلغ ١٨٩ مليار جنيه ، وبما يعادل ٩,٢% من إجمالى الناتج المحلى ، ويرجع ذلك الإنخفاض إلى ورود موارد ومنح نقدية وعينية إستثنائية ضخمة تقدر بنحو ١١٧ مليار جنيه تقريباً^(١٠١) .

ولا شك أن الحكومة المصرية تحاول بشتى السبل السيطرة على هذا العجز ، سواء بزيادة الإيرادات ، وخاصة الضريبية (من خلال ما تجريه من تعديلات وإضافات بين الحين والآخر) ، أو من خلال ضغط النفقات وتأتى محاولة فرض الضريبة على القيمة المضافة من جانب الحكومة كوسيلة لزيادة الإيرادات الضريبية ، ومحاولة السيطرة على عجز الموازنة ، وتعتبر تلك الخطوة من أهم المبررات لفرض تلك الضريبة .

ويعتبر عجز الموازنة العامة للدولة من أهم المشاكل الرئيسية التى تواجه أى إقتصاد فى العالم ، وخفضه يعد من أهم أولويات صناع السياسة الإقتصادية فى

100 Laurence Ball N. Gregory Mankiw · What Do Budget Deficits Do? - Michael Rashes for research assistance and to the National Science Foundation for financial support , 2000 , p:96.

١٠١ البيان المالى من مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥ م - وزارة المالية ، القاهرة ، يونيو ٢٠١٤ م ص ٢٩ - ص ٣٠ .

شتى الدول بشكل عام ، والمتقدمة منها بشكل خاص^(١٠٣) ، ولن نستطرد كثيراً في الحديث عن الموازنة العامة للدولة ، ولكن حقيقة الأمر تشير إلى وجود عجز مزمن داخل الموازنة العامة المصرية ، بسبب إرتفاع المصروفات أو النفقات العامة ، مقارنة بما تحصله الدولة من إيرادات .

وفي هذا الإطار سنتحدث عن نقطتين رئيسيتين ، حيث سنوضح من خلال جدول مبسط مقدار العجز الذي تعاني منه تلك الموازنة ، ثم نشير إلى مقدار الحصيلة التي تم جبايتها من خلال فرض الضريبة على القيمة المضافة ، منذ العمل بها وتطبيقها في أواخر عام ٢٠١٦م ، وهو ما يمثل إحدى الآثار الإيجابية (المحدودة من وجهة نظرنا) لتلك الضريبة ، وخاصة في مواجهة عجز الموازنة ، ففي البداية سوف نشير إلى تطور عجز الموازنة العامة للدولة خلال السنوات الأخيرة ، من خلال الجدول التالي:

102 Laurence Ball and Gregory Mankiw -What Do Budget Deficits Do? - NBER Working Paper No. 5015 , 2000 , p:95.

جدول (٦) يوضح تطور العجز داخل الموازنة العامة للدولة خلال السنوات ٢٠١٦/١٠

السنوات						البيان
٢٠١٦	٢٠١٥/١٤	٢٠١٤/١٣	٢٠١٣/١٢	٢٠١٢/١١	٢٠١١/١٠	
٦٢٢,٢	٤٨٦,١	٤٥٦,٨	٢٥٠,٣	٣٠٣,٦	٢٦٥,٣	إجمالي الإيرادات
٤٢٢,٣	٣١٧,٨	٢٦٠,٣	٢٥١,١	٢٠٧,٤	١٩٢,١	إيرادات ضريبية
٢,٢	٢٥,٧	٩٥,٩	٥,٢	١٠,١	٢,٣	المنح
١٩٧,٦	١٤٢,٦	١٠٠,٦	٩٤,٠	٨٦,١	٧٠,٩	إيرادات غير ضريبية
٨٦٤,٥	٧٣٦,٥	٧٠١,٥	٥٨٨,٢	٤٧١,٠	٤٠١,٩	إجمالي المصروفات
٢١٨,٠	٢٠٠,٧	١٧٨,٦	١٤٣,٠	١٢٢,٨	٩٦,٣	الأجور وتعويضات العاملين
٤١,٤	٣٠,٥	٢٧,٢	٢٦,٧	٢٦,٨	٢٦,١	شراء السلع والخدمات
٢٤٤,٠	١٩٥,١	١٧٣,١	١٤٧,٠	١٠٤,٤	٨٥,١	الفوائد
٢٣١,٢	٢٠٠,٤	٢٢٨,٦	١٩٧,١	١٥٠,٢	١٢٣,١	دعم ومنح ومزايا اجتماعية
٥٤,٨	٤٩,٧	٤١,١	٣٥,٠	٣٠,٨	٣١,٤	المصروفات الأخرى
٧٥,٠	٦٠,٢	٥٢,٩	٢٩,٥	٢٥,٩	٢٩,٩	شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)
٢٤٢,٣	٢٥٠,٤	٢٤٤,٧	٢٣٧,٩	١٦٧,٤	١٣٦,٦	العجز النقدي
٨,٨	١٢,١	١٠,٧	١,٩	٠,٧-	٢,١-	صافي حيازة الأصول المالية
٢٥١,١	٢٦٢,٥٣	٢٥٥,٤	٢٣٩,٨	١٦٦,٧	١٣٤,٥	العجز الكلي
٨,٩	١٠,٨	١٢,٨	١٣,٧	١٠,٦	٩,٨	نسبة العجز للناتج المحلي

المصدر: وزارة المالية - الموازنة العامة - سنوات مختلفة.

ومن خلال هذا العرض التوضيحي يتضح نمو جميع مؤشرات الموازنة العامة خلال سنوات الدراسة ، بدءاً من عام ٢٠١١/٢٠١٠ ، وحتى عام ٢٠١٦/٢٠١٥ م ، ومن أهمها مؤشر نمو العجز الكلي في الموازنة العامة ، فمنذ بداية الفترة عام ٢٠١٠م وحتى عام ٢٠١٥/٢٠١٤م نجد أن العجز الكلي في تطور مستمر ، حيث قدر في البداية بحوالي ١٣٤,٥ مليار جنيه ، ثم ارتفع مقدار هذا العجز حتى بلغ ٢٦٢,٥٣ مليار جنيه عام ٢٠١٥/٢٠١٤م ، بنسبة قدرت بـ ١٠,٨% من إجمالي الناتج المحلي ، وفي بيان متوقع لعام ٢٠١٦م انخفض مقدار هذا العجز بنحو ١١ مليار جنيه تقريباً ، ونسبة قدرت بـ ٨,٩% من إجمالي الناتج المحلي.

ولا شك أن الموازنة العامة المصرية تعاني بذلك عجزاً شديداً ومستمرًا فيها خلال سنوات الدراسة (وحتى قبلها) ، دليلاً على زيادة المصروفات بشكل مستمر عن الموارد المالية التي تقوم الدولة بتحصيلها بشكل يعمل على تقليل الفوارق ويحقق التوازن في نفس الوقت^(١٠٢).

ثانياً: إجراءات السياسة المالية لمواجهة عجز الموازنة العامة:

من أجل مواجهة هذا العجز المتفاقم فقد قامت وزارة المالية بالإجراءات التالية^(١٠٣):

أ. إعادة هيكلة التعريفة وإصلاح الضريبة الجمركية وتطوير الأداء الجمركي،

١) لقد تم الانتهاء من هيكلة التعريفة الجمركية بصدور القرار الجمهوري بقانون

رقم ٢٠٠ لسنة ٢٠٠٤ والقرار الجمهوري بقانون رقم ٤١٠ لسنة ٢٠٠٤ وذلك من خلال:

- تخفيض متوسط التعريفة من ١٤,٦ % إلى ٨,٩ % متوسط مرجح للتعريفة الجمركية .

- تخفيض فئات الضريبة الجمركية من ٢٧ إلى ٦ فئات وكذا تصنيفها إلى ٦٠٠٠ بند بدلاً من ١٣٠٠٠ .

- إصدار القرار رقم ١٢٢٠ لسنة ٢٠٠٤ بإلغاء رسوم الخدمات الجمركية التي كانت مفروضة على الواردات.

٢) إصدار القانون رقم ٨ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ بشأن تنظيم الإعفاءات الجمركية، بما يسمح بإضافة تيسيرات جديدة للمشروعات الاستثمارية وتنظيم حظر التصرف في الأشياء المعفاة

٣) إصدار القانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

٤) تطبيق نظام الإفراج المسبق وإتمام إجراءات الإفراج الجمركي قبل ورود البضائع من واقع المستندات المقدمة.

٥) تطبيق نظام إدارة المخاطر عن طريق الإفراج الفوري للواردات وفقاً لبرنامج يرتبط بالحاسبات الآلية .

103 Edgar Morgenroth – Who Is Playing for Regional Balance In Ireland – Economic and Social Research Institute , Dublin , Ireland , ESRI Research Bulletin , 2009 , pp:1 – 2.

١٠٤ إيهاب محمد يونس - نحو رؤية لتشخيص وعلاج عجز الموازنة العامة في مصر - دراسات النهضة - المجلد الثالث عشر - العدد الثاني ، إبريل ٢٠١٢ م - ص ٧ - ص ١٢ .

٦) إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك، وهي تعد أول لائحة لقانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٢.

ب. تطبيق قانون جديد للضرائب العامة على الدخل:

تم إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل بهدف تنشيط الأداء الاقتصادي وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي وتحسين مناخ الاستثمار. ومن أهم نتائج قانون الضرائب الجديد:

١) تخفيض الحد الأعلى لسعر الضريبة على أرباح الشركات من ٤٠% إلى ٢٠% أي خفض بواقع ٥٠% في سعر الضريبة بخلاف إلغاء ال ٢% رسم تنمية الموارد على شركات الأموال.

٢) إعادة توزيع شرائح تطبيق الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين بما يتناسب مع زيادة الدخل.

٣) السماح بالتصالح بين الممولين ومصصلحة الضرائب وفقاً لقواعد حددها القانون وهو ما يسهم بشكل ملحوظ في الحد من المنازعات القضائية وتيسير العضو الضريبي.

٤) إلغاء الإعفاءات الضريبية وتبسيط حساب الضريبة وإدارتها، و الحد من التهرب الضريبي.

٥) توسيع قاعدة المجتمع الضريبي والعمل على دمج الاقتصاد غير الرسمي وتوحيد توجهات النشاط الاقتصادي - إنشاء مأمورية كبار الممولين التي ضمت بداية ٢٠٠٠ عميل يمثلون ٨٠% من حصيللة الضرائب العامة على الدخل وكذلك الضرائب على المبيعات.

ج. معالجة التشوهات في الضريبة العامة على المبيعات:

إن تطبيق الضريبة على المبيعات اتجه نحو الاستقرار خاصة بعد صدور القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ وإنهاء المنازعات التي كانت مثارة بشأن خدمات التشغيل للغير، واستكمالاً لمسيرة تصحيح تطبيقات القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات، فقد تم إصدار القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات بهدف معالجة التشوهات في التطبيق، وبما يحقق مطلبها مهما لجميع المستثمرين من خلال السماح بخصم الضريبة على السلع الرأسمالية مما يقضى على الازدواجية في التطبيق ويخفض تكلفة الإنتاج.

كما تم تقرير إعفاءات لبعض السلع التي تهتم المواطنين خاصة محدودي الدخل ، وذلك استكمالاً لما استهدفه القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ من تعديل في فئات الضريبة على الخدمات الرئيسية للفنادق والمطاعم السياحية وشركات النقل السياحي وخدمات التليفون الثابت والمحمول لتحقيق الاتساق بين الخدمة المقدمة والضريبة المستحقة عليها.

ثالثاً: الضريبة المضافة كخطوة في سبيل تخفيض عجز الموازنة؛

تعد اهداف الضريبة على القيمة المضافة هي ذات الاهداف المبتغاة من النظام الضريبي ، والتي تتلخص في توفير قدر مناسب من الايرادات للخزينة العامة للدولة باقل تكلفة ممكنة ، وبالتالي محاولة التقليل إلى حد ما من العجز الذي تواجهه الموازنة العامة في مصر.

والضريبة على القيمة المضافة مرنة إذ يمكن للدولة أن تستفيد منها بتطبيقات مرنة جداً فيمكن تطبيقها على السلع التي لا تريد الدولة تشجيعها فترفع قيمة ضريبتها، ويمكن تطبيقها على السلع التي تريد الدولة تشجيعها ولكن بنسبة أقل، فهي ضريبة تدخلية لأن الدولة تتدخل بواسطتها في إطار سياستها المالية لتحفيز الاستثمار وجذب رؤوس المال .

كما ان العديد من الدول النامية والمتقدمة اتجهت الى تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة، إلا أننا نجد تباين في هذا التطبيق من دولة إلى أخرى حتى المسمى نجده يختلف، فأحياناً تسمى بالضريبة على القيمة المضافة أو الضرائب على المبيعات ولكن الشيء الذي يجمع بينهم هو الاعتماد على القواعد الأساسية لفرض هذه الضريبة ، كما أن الدول تختلف فيما بينها في تحديد أسعار هذه الضريبة من حيث أعلى معدل وأقل معدل للضريبة .

ففي الدول النامية في الاغلب لا تتوافر اعتمادات مالية كافية للطوارئ والتنمية مما يدفع الحكومات الى زيادة الاسعار او فرض ضرائب جديدة ، وهذا الامر يتعلق بوفرة الايرادات وهو الامر الذي تساق بصدده اقوى الحجج المؤيدة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة واهميتها زيادة الموارد ، وذلك نسبة للوعاء الواسع الذي تفرض به هذه الضريبة مما جعلها تبدو أكثر واقعية ومردوداً لمتطلبات تحقيق التنمية الاقتصادية الامر الذي معه قد أصبح العائد من هذه الضريبة يشكل نسبة تتراوح

بين ١٢ ٪ إلى ٣٠ ٪ من الإيرادات الإجمالية للبلدان التي وفرت المناخ الملائم لتطبيقها. وقد أصبحت هذه النسبة أكثر استقراراً بعد ترسيخ تطبيق الضريبة وتعميمها على وعاء واسع من السلع والخدمات ، وفيما يلي نتناول أهم الخطوات التي تجعل من تلك الضريبة وسيلة هامة لمواجهة وتمويل عجز الموازنة العامة:

(١) زيادة الإيرادات وتقليل العجز:

في إطار الحديث عن فرض الضريبة على القيمة المضافة ، يمكننا القول أنه ، وعلى الرغم من عدم وضوح الرؤية حول الحصيلة المتوقعة من تلك الضريبة ، إلا أنها تعد إحدى الآثار الإيجابية التي سوف تعمل (على الأقل) على مواجهة ، بل والتقليل من العجز المزمّن الذي تعاني منه الموازنة المصرية ، فمصر الآن في أشد الحاجة إلى جباية الأموال اللازمة ، بل وترشيد إستخدامها متى أمكن ، حتى يمكنها التقليل من ذلك العجز.

إلا أنه وعلى الرغم من ذلك فقد زادت حصيلة الضرائب على السلع والخدمات في نهاية عام ٢٠١٦/٢٠١٥ بنحو ١٧,٦ مليار جنيه بإجمالي حصيلة قدرت بـ ١٤٠٥٢٥ مليون جنيه ، لارتفاع حصيلة كل من الضريبة العامة على المبيعات على بعض السلع ، والتي من أهمها السجائر ، وضرائب المبيعات على الخدمات المرتبطة بالاتصالات الدولية والمحلية ، وضرائب الدمغة على عقود شركات المياه والكهرباء والغاز والتليفون وعلى الإعلانات وخدمات النقل^(١٠٥).

كما قدرت حصيلة تلك الضريبة على السلع والخدمات في الفترة منذ شهري يوليو ٢٠١٦ وحتى شهر مارس عام ٢٠١٧ تحت مسمى الضريبة على القيمة المضافة بحوالي ١٣٠٢٥٠ مليون جنيه ، وهو معدل يقترب كثيراً مما حققته الضريبة على المبيعات عن العام المالي (كاملاً) ٢٠١٦/٢٠١٥^(١٠٦) ، مما يدل على أن الضريبة على القيمة المضافة - باعتبارها أهم وأفضل الابتكارات الحديثة في مجال الضرائب غير المباشرة - سوف تكون وسيلة هامة وفعالة في مواجهة العجز المزمّن والدائم داخل الموازنة العامة المصرية خلال السنوات القادمة.

١٠٥ التقرير السنوي للبنك المركزي المصري - ٢٠١٦/٢٠١٥ ، ص ٦٨.

١٠٦ البنك المركزي المصري - النشرة الإحصائية الشهرية - العدد (٢٤٨) نوفمبر ٢٠١٧ ، ص ١٠٢.

(٢) مواجهة الضريبة للأثر الإرتدادى (التراجعى)؛

في هذا السياق توصف الضرائب غير المباشرة - ومنها الضريبة على القيمة المضافة - كضرائب تراجعية وغير عادلة نسبة لإقتطاعها أنصبة أعلى من دخول الفئات الفقيرة وبالتالي تترك أثراً بالغاً على رفاهية الفئات الموجودة في أدنى سلم الدخل ، وبالتالي لا بد من إيجاد الوسائل اللازمة لتعظيم الدور التوزيعي للضرائب المباشرة في تكاملها مع نظام الضرائب غير المباشرة، في هذه الحالة يكون للضرائب غير المباشرة اثراً إيجابياً عندما تكون الضرائب المباشرة غير ملائمة من الناحية الاقتصادية أو نتيجة للخلل الإداري المصاحب لتطبيقها.

وتقوم الضريبة على القيمة المضافة بتلك المهمة عندما يتم فرضها بشكل يميز بين أنواع الاستهلاك للعائلات الفقيرة والغنية، ويراعى في ذلك فرض فئات متعددة تعطي الأفضلية للسلع الضرورية والجديرة بالإشباع وتعاقب أنواع الاستهلاك البذخي، إضافة للفئات القياسية، وهذا النوع من الهيكل الضريبي يجعله أكثر عدالة ومرونة في آن واحد، نسبة لتصاعديته وفقاً لجدول المنفعة الحدية ، هذا بالإضافة الى توفير أكبر قدر ممكن من الإيرادات للخبزينة العامة للدولة ، وبشكل يؤدي إلى المساعدة في التقليل من حجم العجز الدائم والمستمر بالموازنة العامة للدولة.

(٣) الضريبة والتشجيع على الإدخار لمواجهة العجز؛

بالإضافة الى ذلك في حالة الرواج الاقتصادي تؤدي الضريبة على القيمة المضافة إلى تقليص نسبة الإستهلاك محققة بذلك نسبة معينة من الدخل والموارد مما يزيد من القدرة الإدخارية ، وهنا بالضبط تكمن ميزة الضرائب غير المباشرة في تجنبها للدخل المدخر من الضرائب ، ولكن هذا النوع من الضرائب يؤدي في وقت الكساد الاقتصادي إلى آثار سلبية نسبة لعدم مرونته وغالباً ما تنعكس آثاره على أصحاب الدخل المتدنية والذين يشكلون الأغلبية العظمى من السكان ، وسيؤثر ذلك على قطاع الأعمال والمنتجين وسيتجه البحث عن تعظيم الأرباح إلى الأعمال التجارية والأنشطة الغير منتجة، وسيتم الإتجاه إلى نقل الأرصدة السائلة إلى الأصول غير السائلة (الأراضي ، والعقارات ، والمصوغات) ... الخ.

ويؤدي ذلك إلى نقل الكثير من الأصول المالية السائلة خارج مؤسسات التمويل مما يجعلها بعيدة عن متناول المستثمر، ويقود ذلك إلى تدني نسبة السيولة إلى الناتج

القومي الإجمالي والتي تعتبر بدورها مؤشرا مهما لمستويات الاستثمار والكفاية الحدية لرأس المال، وتدني درجة المخاطر الإستثمارية، وكل ذلك يقلص من الأصول النقدية للقطاع الخاص، وفي المدى البعيد سينعكس ذلك على الإيرادات الحكومية، خاصة في ظل إنخفاض أسعار الصادرات لأي سبب من الأسباب في ظل تقلبات الأسواق العالمية، لذلك من الأنسب وضع شريحة تشجيعية منخفضة لبعض الصناعات ذات الأهمية الاستراتيجية.

رابعاً: الضريبة المضافة كأحد محاور الإصلاح الضريبي داخل موازنة ٢٠١٧/٢٠١٨:

هناك العديد من المحاور المختلفة للوصول إلي تحقيق الإصلاح المنشود منها الانتقال من منظومة الضريبة على المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة، وتوسيع القاعدة الضريبية وزيادة رباط الحصيلة بالنشاط الاقتصادي، وكذلك ضمان العدالة في التوزيع الضريبي بين فئات الدخل المختلفة مع استمرار حماية أصحاب الدخل الأقل في المجتمع والقطاعات العريضة من الطبقة المتوسطة، كما تشمل التعديلات المقترحة عدم الازدواج الضريبي ومنح الحق في خصم مدخلات الإنتاج من سلع وخدمات وزيادة التنافسية في السوق المصري وتشجيع المنتج المحلي، كما روعي عدم المساس بالفئات الأولى بالرعاية والقطاعات العريضة من الطبقة المتوسطة من خلال عدة محاور تشمل رفع حد التسجيل إلي ٥٠٠ ألف جنيه لاستبعاد قاعدة عريضة من مقدمي السلع والخدمات التي توجه لهذه الفئات، ومع إعطاء حق التسجيل الاختياري للجميع، والإبقاء على الإعفاءات والعبء الضريبي الحالي دون تغيير على السلع والخدمات الأساسية وفي مقدمتها السلع الغذائية وخدمات الصحة والتعليم والمواصلات، بالإضافة إلى الضبط الضريبي والحفاظ على حقوق المستهلكين.

وتعد ضريبة القيمة المضافة من أهم الإصلاحات الهيكلية حيث تعمل على وضع معدل ضريبة موحد على السلع والخدمات وخصم الضرائب على المعدات والآلات وتوسيع القاعدة الضريبية لتغطية نطاق أكبر من الخدمات، وذلك لتوسيع القاعدة الضريبية، وبخاصة بعد أن أصبحت ضريبة القيمة المضافة من الأدوات الهامة في هذا المجال علي المستوى العالمي، ويوصي باستخدامها بأبسط أشكالها في جميع دول العالم النامية أو المتقدمة.

وهذا التفضيل لضرائب القيمة المضافة يأتي من المقدرة العملية العالية لهذا النوع من الضرائب علي توليد الإيرادات ، ولأنه مفروض علي الاستهلاك ، فهو يحتوي علي آلية إلزام للمستهلكين (دافعي الضرائب) ، حيث إن التكلفة الإدارية له تكون منخفضة نسبياً بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى ، والانتقال إلي ضريبة القيمة المضافة سيشمل نقطتين أساسيتين ، أولاهما توحيد فئة الضريبة ، والثاني هو تطبيق مبدأ خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة بعد أن كانت الخدمات في الأصل معفاة وخضوعها هو الاستثناء .

وتعتبر تجربة إندونيسيا من أنجح تجارب العالم النامي في مجال ضريبة القيمة المضافة ، حيث تم تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في عام ١٩٨٥ بمعدل ١٠% علي جميع السلع المصنعة محلياً والمستوردة ، وزاد عدد المسجلين لدفع هذه ٢٥ ألف في عام ١٩٨٥ إلي ٨٥ ألف في عام ١٩٨٩ ، وارتفعت الحصيلة الضريبية لهذا النوع من الضرائب من ١% من إجمالي الناتج المحلي إلي حوالي ٣,٥% خلال الفترة نفسها ، ولقد اتبعت التجربة نفسها العديد من الدول مثل البرازيل وكوريا وكولومبيا .

والواقع المصري يشهد حالياً تطبيق ضريبة القيمة المضافة والتي تم العمل بها مؤخراً في مصر ، والتي كان قد بدأ التخطيط للعمل بها منذ عام ٢٠٠٦ ، وهو ما صاحب بالأساس الدعم التقني الذي يقدمه صندوق النقد الدولي للحكومة المصرية .

ومن أهم مزايا الضريبة علي القيمة المضافة أنه يفرق بين شرائح الدخل وبساطة نظامها ، مع الحفاظ على السلع الغذائية والسلع الأساسية في بنود خاصة وبأسعار ضريبية استثنائية ، لما لها من دور استراتيجي في الحفاظ على مستوى معيشة المصريين وقدرة المواطن البسيط أن يصل للمأكّل والملبس والسكن ، حيث إن

المواطن في كل مرحلة من مراحل الإنتاج هو المتحمل الرئيس للضريبة ، فالمصانع أو الشركات التي تدفع الضرائب تقوم باسترداد قيمة الضريبة المدفوعة مما يخصم سعر ضريبة المبيعات للمنتجين وللشركات ، ولكن المستهلك لا يسترد قيمة الضريبة ، وبالتالي هو وحده يتحمل الضريبة وزيادة سعر المنتج المترتبة على تعاقب الضريبة على مراحل الإنتاج .

كما أن هناك بعض الاستثناءات لمجموعات من السلع الاستهلاكية التي يكثر استعمالها من قبل أصحاب الدخول المحدودة كالسلع ذات الطابع الغذائي المعالج ،

ويصاحب ذلك في الغالب فرض ضرائب مبيعات علي بعض السلع الكمالية بناءً علي مرونتها الداخلية، ويدل الواقع العملي أن هذه التجارب وإن لم يكتب لها النجاح في بعض الدول ومنها علي سبيل المثال كوريا؛ إلا أنها حققت نجاحاً كبيراً في العديد من الدول ومنها إندونيسيا وملوي والسنغال.

كذلك اتجهت بعض الدول لتلافي عيوب ضريبة القيمة المضافة عن طريق استبعاد المنشآت الصغيرة من الخضوع للضريبة، وهو ما يحقق العدالة الضريبية، حيث إنه مما يجب وضعه في الاعتبار أن توسيع القاعدة الضريبية لا يعني فقط زيادة المواطنين الخاضعين للضرائب المعروفة؛ بل يعني أيضاً إعادة النظر في الإعفاءات، وفي المعاملات المعفاة تماماً من الضرائب، والتي قد يكون لها إسهام هام في زيادة دخل الدولة، وعلى رأسها الضرائب على البورصة وعلى المكاسب الرأسمالية، وهي الضرائب التي حاولت الحكومات المتعاقبة بدء العمل بها، ثم تراجعت خوفاً من استثارة المستثمرين ورجال الأعمال وليس على الدولة أن تفرض ضرائب مرتفعة على تلك المعاملات، فلو فرضت ضريبة الـ ١٠% على أرباح المضاربين في البورصة لأثرت في دخل الدولة، كما أن الحكومة يجب أن تفتح باب النقاش مع جمعيات رجال الأعمال ومنظمات المجتمع المدني، وذلك من أجل ضمان التوافق الشعبي قبل بدء إجراءات كتلك.

وفيما يخص جانب الإيرادات في برنامج الحكومة المصرية، فقد بلغت تقديرات الإيرادات الضريبية بمشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٧/٢٠١٨ نحو ٦٠٢,٩١٨ مليون جنيه (١٤,٧% من الناتج المحلي)، مقابل نحو ٤٣٣,٣٠٠ مليون جنيه (١٣,٣% من الناتج المحلي) بموازنة السنة المالية ٢٠١٦ / ٢٠١٧

بزيادة قدرها ١٧٠,٦١٨ مليون جنيه بنسبة نمو قدرها ٣٩,٤% وبزيادة تبلغ ١٤٥,٨٧٠ مليون جنيه عن النتائج المتوقعة لذات السنة المالية البالغة نحو ٤٥٨,٠٤٨ مليون جنيه (١٣,٤% من الناتج المحلي) بنسبة نمو قدرها (٣١,٨%)^(١٠٧).

١٠٧ مشروع الموازنة العامة للدولة - سنوات ٢٠١٦/٢٠١٧ - ٢٠١٨/٢٠١٧

الخاتمة

احتوت تلك الدراسة على بيان وتوضيح شامل لأهم معالم الضريبة على القيمة المضافة من ناحية التعريف بها ، والمميزات والعيوب المترتبة على الأخذ بها ، وتقييم تطبيقها داخل القطر المصرى بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م ، حيث افترضت الدراسة أن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق والتي يمكن عن طريقها - عند التطبيق السليم - علاج الكثير من المشكلات الاقتصادية داخل المجتمع ، وبلا شك تعتبر تلك الضريبة من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ، إلا أن تطبيقها فى إطار الواقع الإقتصادى المصرى قد واجه العديد من المشكلات السابق الإشارة إليها بالمبحث الثالث من تلك الدراسة.

وبالتالى نرى ضرورة إعادة النظر مرة أخرى فى كيفية اختيار طرق وآليات التطبيق السليم لتلك الضريبة ، حتى نتلافى الكثير من مشكلات التطبيق التى واجهت المجتمع الضريبى بالكامل ، سواء الممولين أو الإدارة الضريبية ، أو حتى المستهلكين الذين يتحملون فى النهاية عبء هذه الضريبة.

كما افترضت الدراسة أن ضريبة القيمة المضافة تعد أداة فعالة لتمويل ومكافحة عجز الموازنة العامة للدولة ، وأنها أداة يمكن الإعتماد عليها فى تحقيق ذلك الهدف ، وبالفعل تأكد هذا الافتراض عندما تم إستعراض دور الإيرادات الضريبية ، وخاصة الضريبة على السلع والخدمات (ضريبة القيمة المضافة) داخل الموازنة العامة للدولة ولا شك أن الدور الفعال لتلك الضريبة سيظهر بشكل أكثر وضوحاً وتأثيراً فى مواجهة العجز المزمن والمستمر داخل الموازنة عند تلافى كافة السلبيات التى ترتبت على التطبيق داخل الإقتصاد المصرى.

التوصيات والمقترحات

فى إطار الحديث عن أهم التوصيات التى إنتهت إليها الدراسة سوف نطرح مجموعة من النقاط الهامة ، بادئين بعرض رؤية الباحث حول الوضع الراهن للإقتصاد المصرى وما يعانىة من عقبات ، ثم نعبه بعرض مجموعة من المسلمات التى لا بد من وضعها فى الإعتبار حتى تتضح الرؤية حول المستجدات والتحديات التى يواجهها الإقتصاد المصرى ، ثم نستعرض أهم التوصيات التى إنتهت إليها تلك الدراسة ، معقبين بمجموعة من المقترحات اللازمة لمواجهة التحديات الإقتصادية المعاصرة فى مصر.

أولاً: رؤية الباحث حول الوضع الإقتصادى الراهن :

نظرا لضيق القاعدة الإنتاجية عاشت مصر، وما زالت، فترات طويلة انتشرت فيها الضغوط التضخمية على نحو واسع، والتي ساعد على تعمقها ضعف قاعدة الإيرادات العامة للدولة والتي تسببت في عجز مستمر في الميزانية العامة للدولة والذي كان يتم تمويل جانب منه من خلال الإصدار النقدي الجديد، والذي يغذي الضغوط التضخمية. ونظرا للظروف الاستثنائية التي تمر بها مصر حاليا من المتوقع ان تتعمق تلك الضغوط بصورة أكبر في المرحلة القادمة، ولسوء الحظ فإن محاربة التضخم في هذا التوقيت بالذات سوف تكون مهمة في غاية الصعوبة أمليين في السيطرة عليها ، وذلك نظرا للمناخين المحلي والدولي غير المواتمان حاليا، حيث ترتفع أسعار الغذاء عالميا ومحليا بصورة مثيرة للقلق.

ثم صاحب ذلك تحرير سعر الصرف وتطبيق القيمة المضافة مما كان له أكبر الأثر في البعد الاجتماعي لقانون القيمة المضافة . على الرغم من هيكل الضرائب المكثف جدا الذي تتبناه مصر حاليا، إلا ان الإيرادات الضريبية تعتبر منخفضة بشكل عام، ولا تتجاوز نسبة الـ ١٥% من الناتج المحلي الإجمالي، وهي بهذا الشكل تقل عن المستويات المحققة في معظم دول العالم المتقدم منها والنامي، الأمر الذي يعكس حقيقة ان الضرائب المفروضة، على كثافتها، لا تحصل، وأن هناك تهريا ضريبيا يمارس على نطاق واسع في الدولة من قبل الممولين وبمساعدة الجهاز الحكومي الذي يفرض ويحصل الضريبة، وأن الجهاز الضريبي لا يتسم بالكفاءة والفعالية المناسبة بدليل تنامي الأقتصاد الخفي أو غير الرسمي.

ثانياً: أهم المسلمات حول الوضع الإقتصادي الراهن:

١- يزيد الخناق الإقتصادي من قبل من لا يريد لمصر سوى التبعية بكل صورها وسيستمر طالما اتخذ القرار بتحرير القرار المصري .

٢- مصر دولة كبيرة مواردها عديدة ومتنوعة غير مستغلة ، عانى شعبها كثيراً و أن له أن يستريح.

٣- الشعب المصري بين خيارين لا ثالث لهما إما التحرر وإما الاستعباد ، إذا لا بد من دفع الضريبة (تحمل تكلفة الإصلاح) لكن السؤال من يتحملها !

٤- مصر دولة واعدة اقتصادياً على المدى المنظور وهذا سر التضييق عليها من أصحاب المصالح.

أن كثير من الباحثين قدم الكثير من الأبحاث والدراسات منذ أحداث ٢٥ يناير.. التي يمكن أن تساهم في حل الكثير من التحديات التي أمت بنا كأحد مقومات الأمة المصرية. وسنظل نقاتل من أجل الحفاظ وتقدم الأمة المصرية فهذا قدر من حياهم الله بسمات افتقدها بعض من يتولى إدارة كثير من مؤسسات الدولة.

ولا شك أن احتساء الدواء مر المذاق و لكنه ضرورة للشفاء حيث أهمل المريض حتى قفشي المرض في سائر جسده من هنا كان القرار (الشفاء) والتعاي في التام لمواجهة متطلبات الحياة ، وسد الحاجات المتعددة والمتنوعة والمتجددة.

والتساؤل الذي يفرض نفسه هنا هو ما نوع الدواء وتكلفته ومدته وقدرة المريض وأهله على تحمل الدواء لأجل الشفاء؟

هذا هو حال الاقتصاد المصري المتنوعة موارده و الذي أسببت إدارته حتى تعمقت مشاكله حيث أصبح هناك ،

- عجز مزمن في الموازنة العامة للدولة .

- عجز في الميزان التجاري.

- تضخم (ارتفاع في الأسعار).

- انخفاض في القوة الشرائية للعملة المصرية (مع ثبات الدخول)

- تراجع الاحتياطي النقدي الأجنبي من العملة الأجنبية

- تنامي الدين العام حتى وصل لمرحلة الخطورة خاصة الدين المحلي كنسبة كادت أن تقارب الناتج القومي الاجمالي.

- تنامي نسب البطالة بين المتعلمين خاصة (التعليم الجامعي).

هذه بعض من المشاكل الاقتصادية... التي تواجه الحكومة المصرية الحالية.. مما تتطلب اتخاذ قرار بضرورة تجرع الدواء مهما كانت الآثار مع الوضع في الاعتبار ضرورة الحفاظ على مظلة الحماية الاجتماعية وعمل بنية تحتيه (فاقت ٢ تريليون جنيه مصري). خلال عامين فقط . في ظل تحديات داخلية و خارجية تهدد الأمن القومي المصري بل المنطقة العربية كلها.

و كانت أصعب القرارات رفع الدعم تدريجياً... ولكن وعي الشعب المصري بخطورة المرحلة تجاوز هذا ، ثم إقرار ضريبة القيمة المضافة ١٤% و هنا يمكن طرح التساؤل التالي أليس هناك بديل لهذه الضريبة يغطي المطلوب منها (٢٢ مليار جنيه) !! الجواب نعم بالتأكيد—يوجد بديل بل أكثر من بديل .

ثالثاً: أهم التوصيات كبدائل للضريبة على القيمة المضافة:

(١) التوسع في القاعدة الضريبية لتضم (الاقتصاد غير الرسمي) (حيث يقارب الناتج القومي الاجمالي ٢,٢ تريليون جنيه) حسب تقرير مركز المعلومات و الغرفة التجارية بمصر) مما يضيع على الدولة ما يقارب ٣٥٠ مليار جنيه سنوياً .

(٢) تسجيل العقارات في مصر حيث يوجد ما يربو عن ٢٠ مليون عقار غير مسجل في مصر بسبب شروط و اجراءات غير منطقية و غير مطلوبة و يحكمها القانون ١١٤ لسنة ١٩٤٦ و وقت أن كان عدد سكان مصر ١٥ مليون نسمة ، بحيث لو تم وضع رسم و ليكن حده الأدنى ١٠ آلاف جنيه لتم جمع ما يربو عن مائتي مليار جنيه مصري و هنا أقترح التأسى بالنموذج الجزائري و الأردني في هذا الشأن.

(٣) أكثر الفئات إجحاماً عن دفع الضرائب (المهن الحرة) من الأطباء ، المهندسين ، الصيادلة ، المحامين ... اعتقاداً منهم أن الضريبة مقابل منفعة .. و من هنا أقترح أن تتم مشاركة مجالس النقابات في تحصيل الضريبة مع تخصيص ٢٥% من جملة المستهدف تحصيله لخدمة أعضائها.

٤) السماح للعاملين بالخارج بسيارة معفاة من الضرائب مقابل إيداع ١٠ آلاف دولار كوديعة لمدة ١٠ سنوات لا يجوز استردادها قبل هذه المدة مما يضاعف من حجم الاحتياطي النقدي من العملة الأجنبية (وبحث الأمر مع سوق السيارات المصري).
على أن يتم التنفيذ بعد الانتهاء من بناء العاصمة الإدارية

٥) حث الدول (مجموعة العشرين) على إقامة مناطق صناعية بمصر بتخصيص أراضي بأسعار رمزية مقابل وديعة بالعملة الأجنبية لمدة ٢٠ سنة على أن تشكل نسبة العمالة المصرية ٨٠ % من إجمالي العمالة. (ضرورة إعادة النظر في الدومين العام).

٦) ضرورة نشر الوعي الضريبي ومراعاة البعد الاجتماعي والاقتصادي والسياسي عند سن التشريعات المالية .

رابعاً: بعض المقترحات اللازمة لمواجهة التحديات الاقتصادية الراهنة:

هناك بعض المقترحات الجديدة بالاعتبار يتم اقتراحها على المسؤولين في الحكومة لتوفير وتنمية الموارد المالية خلال الفترة القادمة على النحو التالي:

١) تأجير أصول الجهات الحكومية العقارية غير المستغلة من أراضي ومباني واحكام سيطرة الدولة على اراضيها الصحراوية وبيعها بعد استزراعها.

٢) تقاوم العجز يمثل الخطر الأكبر على مستقبل الدولة والمواطن وتقليصه ضرورة لتنفيذ خطة التنمية والحصول على المساعدات

٣) إقرار الحد الأقصى للأجور ودون استثناء على مختلف الجهات وتقليص جيش المستشارين يوفر نحو ٧٠ مليار جنيه.

٤) إدخال كل الإيرادات داخل ميزانية الدولة وخصوصا الصناديق والحسابات الخاصة وتعزيز الرقابة وتطوير نظم التحصيل.

٥) الاتجاه للتوازن بين النفقات والإيرادات داخل كل جهة وخفض نسبة الإعالة وخصوصا للمحليات من ٨٠% تدريجياً إلى نحو ٥٠% خلال ٣ سنوات.

٦) انشاء قطاع جديد في كل جهة حكومية تكون مهمته تنمية موارد تلك الجهة بأساليب مبتكرة و ينتقل له خبرات من وزارات المالية والاستثمار والحكم المحلي وجهات رقابية وخبراء في مجال المال والاستثمار والمحاسبة ومختلف المجالات ذات

الصلة، ومثال على ذلك يمكن توليد نحو ٢ مليار جنيه من الإيرادات لوزارة الشباب من نحو ٥ آلاف منشأة رياضية تابعة للحكومة والقطاع العام منها نحو ٣٠٠ نادي ضخم والباقي مراكز شباب في المحافظات والمدن والقرى مع مراعاة النواحي الامنية والاستراتيجية وضمان الحفاظ على اصول الدولة وكفاءة الخدمة وعدم ارتفاع تكلفتها على محدودى الدخل، بما يؤدي الى تعزيز التوازن النسبي بين النفقات والإيرادات داخل كل جهة وخفض نسبة الإعالة المركزية وخصوصاً للمحليات من ٨٠% تدريجياً إلى نحو ٥٠% خلال ٢ سنوات.

٧) إدخال كل إيرادات الجهات الحكومية داخل ميزانية الدولة وخصوصاً الصناديق والحسابات الخاصة وتعزيز الرقابة على تحصيل حقوق الدولة، إضافة الى تطوير نظم التحصيل من خلال مضاعفة أعداد العاملين في مجالات التحصيل في كل الجهات الحكومية، وكذلك التوسع في استخدام طرق مختلفه فى السداد سواء عبر البنوك والانترنت والطابع الحكومية وغيرها من الاساليب المبتكرة.

٨) حصر شامل بالأصول العقارية والأراضي التابعة لمختلف الجهات الحكومية داخل المدن والمناطق الحضرية بكل المحافظات خصوصاً وان إحصائية الجهاز المركزي للتعينة العامة والإحصاء تشير إلى وجود ١,٥ مليون مبنى مغلق وغير مستغل في مصر منها نحو ٥٠ ألف مملوكة للقطاع الحكومي والعام يضاف لها نحو ٥٠ ألف قطعة ارض فضاء، ثم طرحها للإيجار للقطاع الخاص بالمزاد العلني وبنظام ال BOT لمدد تصل إلى ٩٩ عاماً على حسب طبيعة الاصل والنشاط ومن بين ذلك استثمار عدد من القصور الرئاسية الزائدة عن حاجة الدولة بتأجيرها لسلسلة فنادق عالمية وتحويل بعضها متاحف

٩) احكام سيطرة الدولة على الاراضي الصحراوية التابعة لها وخصوصاً على جانبي الطرق الجديدة والصحراوية وتنميتها وتخصيصها عبر جهات متخصصة وطرحها للبيع او الانتفاع بالأسعار العادلة بدلاً من تركها عرضة للنهب ووضع اليد والاستثمار الخاطئ، بالإضافة الى إنشاء شركات في كل المحافظات بالتعاون مع القوات المسلحة والأمن المركزي تكون مهمتها استلام الاراضي الصحراوية وتسويتها واستزراعها بعد توصيل المياه لها بإجمالي ٤ ملايين فدان وبيعها فيما بعد بقيمة ٢٠ ألف جنيه للفدان في المتوسط مع مراعاة فروق التميز، فضلاً عن مواصلة تقنين

الاراضى الزراعية التي تم تحويلها لمنتجات سياحية على طريق القاهرة الاسكندرية الصحراوي والطرق الاخرى بدفع فروق الاستخدام لصالح الدولة.

١٠) إعادة النظر في رسوم الخدمات العامة لجعلها تتناسب مع تكلفتها الفعلية والعادلة ولاسيما الرسوم التي يدفعها الاجانب المقيمين داخل مصر وبما يضمن تحسن الخدمات الحكومية ونمو ايراداتها وكذلك التوسع في فرض غرامات مالية ضخمة وراعاة على المخالفين من الافراد والمؤسسات لبعض القوانين او الاجراءات او التعليمات.

١١) التصالح مع بعض المستثمرين اللذين أخذوا اراضي من الدولة بأسعار أدنى من قيمتها الحقيقية بشرط دفع فروق القيمة لخزانة الدولة، وكذلك حل جذري لمشاكل التهرب الضريبي وخصوصا كبار الممولين والشركات، وتعديل قانون مزايا دفع المتأخرات الضريبية وتمديد وتعديل الوعاء الذي تشمله شرائح الخصومات علما بان المتأخرات الضريبية تبلغ نحو ٨٠ مليار جنيه، مع إحكام الرقابة المالية والأمنية على تحصيل الرسوم الجمركية ولاسيما الصفقات الكبرى التي يجري التلاعب في قيمها.

١٢) تطبيق ضريبة الثروة بواقع ٥% وضريبة الدخل التصاعدية وبدء تطبيق الضريبة العقارية وفرض رسوم جديدة على بعض الخدمات الكمالية مثل مكالمات المحمول وإدخال تدريجي للاقتصاد غير الرسمي في الوعاء الضريبي خصوصا وانه يمثل نحو ٤٠% من الناتج الإجمالي، وكذلك مواصلة مضاعفة الضرائب والرسوم على السلع الكمالية وغير الضرورية مثل الخمور والسجائر بنسب تصل إلى ١٠٠%.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية والدوريات:

- ايهاب محمد يونس - نحو رؤية لتشخيص وعلاج عجز الموازنة العامة في مصر - دراسات النهضة - المجلد الثالث عشر - العدد الثاني ، ابريل ٢٠١٢م.
- البنك المركزي المصري - النشرة الإحصائية الشهرية - العدد (٢٤٨) نوفمبر ٢٠١٧م.
- التقرير السنوي للبنك المركزي المصري - ٢٠١٥/٢٠١٦م.
- البيان المالي من مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥م - وزارة المالية ، القاهرة ، يونيو ٢٠١٤م.
- عاطف صدقي - الضرائب في الاتحاد السوفيتي - الجمعية المصرية للإقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع ، ١٩٦٤.
- عاطف حسن النقلي - مبادئ الإقتصاد المالي - مكتبة النصر بالقازيق ، ٢٠٠١.
- عبد المنعم عبد الغنى على - نظرية الضريبة على القيمة المضافة وامكانيات تطبيقها في مصر - رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراة في الحقوق ، كلية الحقوق جامعة أسيوط ، ١٩٩٤.
- على أحمد زين - تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل والانتقال للضريبة على القيمة المضافة - مجلة المال والأعمال - العدد ٥٠٥ مايو - القاهرة ٢٠١١م.
- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوى - مبادئ علم المالية العامة و التشريع المالي - بدون دار نشر - بدون سنة نشر.
- محمد جلال أبو الذهب - محاضرات في النظرية الإقتصادية - معهد التخطيط القومى ، القاهرة ، ١٩٧٧.
- مصطفى عبد القادر - ضريبة القيمة المضافة تخالف المعايير الدولية ولم تراع البعد الاجتماعى.. ومحدودى الدخل الأكثر تحملاً - جريدة الوطن - العدد ١٩٢٨ - السبت ١٩/٨/٢٠١٧م.
- مصطفى حسن مصطفى - مبادئ علم المالية العامة - بدون دار نشر - بدون سنة نشر.
- مشروع الموازنة العامة للدولة - سنوات ٢٠١٦/٢٠١٧ - ٢٠١٧/٢٠١٨.

ثانياً، المراجع الأجنبية:

- Agadir M. Ahmed “ Shifting emphasis to Indirect taxation through the application of Value added tax in Sudan “ Study is prepared to fulfill the requirements of Master of Science in business administration , University of Khartoun School of Management Studies, March 2002
- Alan A. Tait “ Value Added tax, International practice and problems ““ International Monetary Fund, Washington D.C. 1988.
- Alan A. Tait “ Value added tax, National “ International Monetary Fund, Washington D.C. 2001.
- Andy Lymer & Dora Hancock “ Taxation policy and practice “ Bth edition 2001, Thomas learning, London.
- Anony Mus “ Doing business in Senegal “ International Journal, Vol.1986 , 12.
- Brosiyre Eller “ Value Added tax “ Guide to Value added tax in Norway, Taxes in Norway department, January 2003.
- Bickier and Molivan “ Value added tax “ Pitman publishing, London 1992.
- Carl S. Shoup “ The Value-Added tax and developing countries “ The World bank research observer, Oxford University Press, Vol.3, Issue.1988 ,2.
- Charl S. Shop “ Taxes in France “ National tax journal 8 edition, December 1975.
- Cozian Mourice “ Precis de fiscalite des enterprises “ Paris, 1986.
- Charles W. Baird “ Proportionality, Justice, and the Value-Added tax “Cato Journal, Cato Institute, California State , Vol.1, No.(1981 ,(2.
- Ebrill Keen “ The Modern VAT “ International Monetary Fund, Washington D.C. 2001.
- Emran and Stiglitz “ Selective indirect tax reform developing countries “ Journal of public economic, 2001.
- Field William “ The Value added tax “ A solution to Government deficits, Business Forum, Vol.10, No.(2,3) , Summer 1985.
- Graham Harrison and Russell Krelove “ VAT refunds : A review of country experience “ IMF, Working Paper, Fisca! affairs department, International Monetary Fund, November 2005.
- George Egret “ La T.V.A. Que sais-Je “ Paris, 2 edition 1981.
- Gore Francois “ Droit fiscal des affires “ Paris, 1980.
- Howell H. Zee “ Value Added tax “ Tax policy handbook, Edited bay par Thasarathi Shome , Fiscal affairs department, International Monetary Fund, Washington D.C. 1995.
- Harvey S. Rosen “ Public finance “ Irwin,U.S.A. 1988.
- Jean Jacque Phillippe “ La taxe sur La Valuer ajoutee thesede doctort, Paris 1985.

- Jennie S. Stathis " Tax policy, Value-Added tax Issues for U.S. tax Policymakers " Briefing Report to the Joint Committee on taxation, United States Jeneral Accounting Office, Washington D.C. September 1989.
- Joomla P. " Value Added tax " Finance & Investment department, VAT in Thailand, December 2006.
- Lionel Halpern " Taxes in France " London Butter worths , 1976.
- Lent George " Value added tax in developing countries " Finance & development, Vol.1974 , 11.
- Michel Dran " Droit fiscal " Edition Masson, 1975.
- Michael Keen and Jean Paul Bodin " The Modern VAT " Publisher International Monetary Fund Washington D.C. 1999.
- Manu A.B. " VAT will curp tax evasion, Increase revenue " The rediff interview/ Nishant Shah, Tax expert, Business & Economics, February, 2005.
- Michael Keen and Ben Lockwood " the Value Added tax: Its causes and cosequences " The fiscal affairs department at the IMF. International Monetary Fund, May 2007.
- Richard A. Mus Crzve & Peggy Brmus Gyave " Public Finance in Theory and Practice" McGraw-Hill book Companyin, 1989.
- Richard M. Bird " Value-Added taxes in developing and Transitional countries: Lessons and questions " Prepared for the first global International tax dialogue conference on VAT rome, International Tax Program, Joseph Rotman School of Management, University of Toronto, March 2005.
- Spellman & James David " Should U.S. consider Value added tax" The Law review, Vol.39, No.(1984 ,(4
- The president's Advisory Panel on Federal tax reform " Value-Added tax " Chapter eight, U.S.A.2005.
- Turnier William " Designing an efficient Value added tax " Tax Law review, Summer 1984, Vol.39, No.(4).
- Touch F. " Taxation 1986-1985, Supplement " London 1985.
- The World Bank " Introducing a Value added tax : Lessons from Chana-from the development economics Vice Presidency and Poverty reduction and economic management.
- Zeljko Bogetic and Fareed Hassan " Determinants of Value-Added tax revenue " Across-section analysis, Europ and central Asia Country department, The World bank, October 1993.

Value Added Tax between theory and practical reality in Egypt

Dr . El-Maamon Ali Gabr

Abstract

The study showed that the value added tax is the most important type of indirect taxes. Which can, through proper application, cure many economic problems within society. This tax is undoubtedly one of the most important types of indirect taxes. However, its application in the framework of the Egyptian economic reality has encountered many problems The guardian third Section of that study.

Therefore, we need to reconsider once again how to choose the proper methods and mechanisms for the implementation of this tax, so as to avoid many of the problems of application faced by the tax community in full, whether financiers or tax administration, or even consumers who bear the burden of the tax.

The study also assumed that VAT is an effective tool for financing and combating the state budget deficit and that it is a reliable tool to achieve that goal. This assumption was confirmed when the role of tax revenues, especially the tax on goods and services (VAT) The effective role of this tax will undoubtedly be more visible and effective in addressing the chronic and continuous deficit within the budget in order to avoid all the negative effects of the application within the Egyptian economy.

Opening words :

Value Added - Value Added Tax - Tax evasion - Black Economy
- Double taxation - Tax Deduction - Public budget - Financial
Policy - Tax Reform – Savings