

## دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر د. آمال على إبراهيم

### الملخص:

يتناول البحث ضريبة جديدة هي الضريبة على القيمة المضافة وهي من الضرائب غير المباشرة التي تسعى مصر إلى تطبيقها خلال الفترة القادمة، ويهدف البحث إلى إلقاء الضوء على مفهوم وأنواع ومبادئ الضريبة على القيمة المضافة، وإجراء مقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات، وتحليل الآثار الاقتصادية لتطبيق هذه الضريبة في مصر، وخلص البحث إلى ان هناك حاجة ملحة لاجراء اصلاح ضريبي في مصر من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلا من الضريبة العامة على المبيعات، لأن ذلك سوف يؤدي إلى توسعة الوعاء الضريبي ومن ثم المساهمة في عملية التنمية الاقتصادية.

يوصى البحث بضرورة توافر إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب، ونشر الوعي الضريبي سواء بالنسبة للمستهلك أو التاجر، واخيرا توسيع قاعدة المجتمع الضريبي عن طريق دمج شرائح جديدة من القطاع غير الرسمي في النشاط الاقتصادي.

## Abstract:

This research discuss a new tax is the value added tax (VAT), one of the indirect taxes which Egypt is seeking to apply during the coming period, and it aims to focus on the concept, types, principles of the VAT and a comparison of the VAT and the general sales tax, and analysis of the economic impact to apply this tax in Egypt.

This study found that there is an urgent need for tax reform in Egypt through applying the value added tax instead of the general sales tax because that will lead to the expansion of tax base, thereby contributing to the economic development process.

Research recommended the necessity of the availability of tax administration on a high degree of competence and training and raise awareness of the tax either consumer or merchant, finally, expand the tax base of the community through the merge of new classes of the informal sector in economic activity.

### مقدمة البحث:

تعتمد الدولة في الوقت الراهن على مجموعة من السياسات الاقتصادية والأدوات المالية في تمويل برامج للتنمية الاقتصادية، وتعد الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، فهي ليست المورد الرئيسي لتمويل الموازنة العامة فحسب، بل هي أداة فعالة في إعادة توزيع الدخل والثروات لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية.

وقد عرفت مصر منذ العشرينيات من القرن العشرين الضرائب السلعية غير المباشرة (بخلاف الضريبة الجمركية)، من خلال رسوم الانتاج والاستهلاك وفروق الأسعار وضريبة الجهاد وغيرها، التي كانت مفروضة على بعض السلع مثل السجائر والمشروبات الروحية والبن، وقد بذلت محاولات عديدة لتوحيد تلك القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم على تلك السلع، حيث ظهرت أول فكرة لإدخال ضريبة المبيعات في مصر في عام ١٩٧٧، ولكن خُص الأمر بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، الذي عانى من بعض أوجه القصور التي ظهرت من خلال التطبيق، لذلك ادخلت عليه العديد من التعديلات، مما أوجب الأمر استحداث قانون جديد هو قانون الضريبة العامة على المبيعات<sup>(١)</sup>.

وقد قامت مصر بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم (١١) لعام ١٩٩١، وذلك ضمن إطار برنامجاً للإصلاح الاقتصادي وبناءً على توصيات صندوق النقد الدولي، إلا أن تطبيقها قد تمخض عنه ظهور العديد من المشكلات الأمر الذي جعلها غير ملائمة للتطبيق، فصدرت العديد من القرارات الجمهورية والوزارية لتعديل القانون ولائحته التنفيذية، إلا أنه لا يزال يشوب هذا القانون بعض أوجه القصور وعدم العدالة في التطبيق، ومن ثم أصبح اللجوء إلى تطبيق ضريبة جديدة بديلة للضريبة العامة على المبيعات هو الخيار الذي يمكن

للسلطات الضريبية في مصر أن تلجأ إليه لتعويض عجز الموارد في الموازنة العامة للدولة.

### مشكلة البحث:

بما أن قاعدة العدالة الضريبية من أهم الشروط التي أفترضها آدم سميث حتى تكون الضريبة جيدة، بالإضافة إلى الاقتصاد في نفقات جبايتها والملائمة وغيرها<sup>(١)</sup>، ومن خلال تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات ١٩٩١، وظهور العديد من المشكلات المرتبطة بتطبيق هذا القانون لقصوره في معالجة بعض الأنشطة (مثل نشاط السياحة ونشاط المقاولات) من جانب، وعدم إتسامه بالعدالة من جانب آخر، بالإضافة إلى تراجع حصيله الضريبة العامة على المبيعات كنسبة من إجمالي الإيرادات الضريبية على السلع والخدمات، حيث انخفضت من نحو ٦٥% عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧ إلى نحو ٥٣% في عام ٢٠١٣/٢٠١٢<sup>(٢)</sup>.

لكل ما سبق فإنه يدور الجدل الآن حول الضريبة على القيمة المضافة، فهناك فريق يطالب بتطبيق هذه الضريبة في مصر، معللاً ذلك بأنه خطوة هامة في تحقيق العدالة والمساواة في التكاليف الضريبي، ويرى أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو التطور الطبيعي للضريبة العامة على المبيعات المطبقة حالياً في مصر، والتي انحسر تطبيقها في معظم دول العالم وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً منها، وفريق آخر يرفض تطبيقها بحجة عدم توافر البيئة الاقتصادية والاجتماعية والوعي الضريبي لإصدار هذا القانون<sup>(٤)</sup>.

وبناءً على ذلك يسعى البحث للإجابة عن التساؤلات الآتية:

- ١- ما هو مفهوم الضريبة على القيمة المضافة؟
- ٢- ما أسباب الحاجة إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر؟
- ٣- ما هي المشكلات التي صاحبت تطبيق الضريبة العامة على المبيعات؟
- ٤- ما هي الآثار الاقتصادية المتوقعة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟



### أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في تناوله لموضوع غاية في الأهمية وهو "الضريبة على القيمة المضافة"، والاستعدادات التي تقوم بها وزارة المالية في الوقت الراهن لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات، كجزء من الإصلاحات المالية التي تقوم بها الحكومة، وطرح مشروع الضريبة على القيمة المضافة على مجلس النواب خلال هذه الفترة لمناقشته ومن ثم تطبيقه في مصر.

كما تتضح أهمية البحث من الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة على القيمة المضافة في زيادة الإيرادات الضريبية ومعالجة العجز ولو جزئياً في الموازنة العامة للدولة.

### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى:

1. إلقاء الضوء على مفهوم وأنواع ومبادئ الضريبة على القيمة المضافة.
2. أستعراض مزايا ومساوئ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر.
3. إجراء مقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات.
4. دراسة وتحليل الآثار الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

### فروض البحث:

يسعى البحث للتحقق من صحة الفروض التالية:

1. هناك ضرورة ملحة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات.



٢. يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى تلافي العديد من المشكلات التي صاحبت تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.
٣. لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة آثار اقتصادية ايجابية وأخرى سلبية على الاقتصاد القومي.

### منهجية البحث:

يتطلب تحقيق أهداف البحث استخدام المنهج الاستقرائي من خلال تحليل الجزئيات للوصول إلى حكم عام عن اقتصاديات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، والدراسة النظرية للعديد من المراجع والرسائل العلمية والمؤتمرات والدوريات المحكمة والبحث في شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت) في موضوع البحث.

أيضاً تم استخدام المنهج الاستنباطي من خلال الربط بين المقدمات والنتائج على أساس من المنطق والتحليل للبيانات المتاحة لمعرفة دور وأهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

### خطة البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه وأهميته والمنهجية المستخدمة في اختبار وتحقيق فروض البحث، بالإضافة إلى الهوامش والمراجع العلمية في نهاية البحث، سوف يتم تناول هذا البحث من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول:** الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة.

**المبحث الثاني:** دراسة ومقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات.

**المبحث الثالث:** الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة في مصر.

**المبحث الرابع:** النتائج والتوصيات.

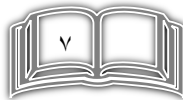
## المبحث الأول

### الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة

الضريبة على القيمة المضافة (Value added tax (VAT هي ضريبة حديثة نسبياً، فقبل استخدامها كانت الضرائب غير المباشرة تفرض على سلع معينة (مثل السجائر والمشروبات الروحية) والضرائب على مبيعات التجزئة، وبالرغم من أن تطبيقها لم يبدأ إلا من نحو ٦٠ عاماً، إلا أن هذه الضريبة أصبحت مصدراً رئيسياً للإيرادات في غالبية دول العالم، حيث طبقت الضريبة على القيمة المضافة في أكثر من ١٥٠ دولة في العالم، وتبلغ إيراداتها أكثر من ٢٠% من إجمالي الإيرادات الضريبية في العالم<sup>(٥)</sup>.

وترجع الفكرة الأساسية للضريبة على القيمة المضافة إلى العشرينيات من القرن العشرين من خلال كتابات رجل الأعمال الألماني "فون سيمنز" و"موريس لوريه" في فرنسا التي تعد أول دولة تتبنى الضريبة على القيمة المضافة، فقد قامت فرنسا في البداية بتطبيقها على أساس الناتج المحلي الإجمالي، ثم قامت بعد ذلك باستبدالها بـضريبة القيمة المضافة على الإستهلاك في عام ١٩٥٤<sup>(٦)</sup>.

وجدير بالذكر، أن إسرائيل قامت بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في يناير ١٩٧٦ بسعر ٨%، ثم أرتفعت إلى ١٥% في يوليو ١٩٨٥، وإلى ١٨% في يناير ١٩٩١<sup>(٧)</sup>، وهناك العديد من الدول النامية التي سارعت في أوائل القرن الحادي والعشرين بتطبيق تلك الضريبة، لما لها من آثار إيجابية على الاقتصاد القومي، فقد قامت الهند بإعتماد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة على المبيعات في عام ٢٠٠٢ في سبع ولايات فقط، ثم طبقت بعد ذلك في عام ٢٠٠٥ في جميع الولايات في الهند<sup>(٨)</sup>.



ويوضح الجدول رقم (١) بعض الدول العربية والدول غير العربية التي قامت بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة وسعر تلك الضريبة في هذه الدول.

### جدول رقم (١)

سعر الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول

الدولة	سعر الضريبة	الدولة	سعر الضريبة
الهند	١٢%-١٥%	المغرب	٢٠%
الصين	٦%-١١%	تونس	١٨%
المملكة المتحدة	٢٠%	الجزائر	١٧%
فرنسا	٢٠%	الاردن	١٦%
ألمانيا	١٩%	السودان	١٧%
سويسرا	٨%	جزر القمر	١٠%
روسيا	١٨%	موريتانيا	١٤%

Source: [www.vatlive.com](http://www.vatlive.com)

ومما سبق يتبين أهمية الضريبة على القيمة المضافة التي انتشر تطبيقها في معظم دول العالم، لذلك سوف يتناول هذا المبحث النقاط التالية:

- أولاً: مفهوم وطبيعة الضريبة على القيمة المضافة.
- ثانياً: المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة وأنواعها.
- ثالثاً: مزايا ومساوئ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

### أولاً: مفهوم وطبيعة الضريبة على القيمة المضافة:

الضريبة على القيمة المضافة هي "ضريبة غير مباشرة على السلع والخدمات ويتحمل عبئها المستهلك النهائي، وهي تتخذ القيمة المضافة للسلعة أو



الخدمة المقدمة وعاءاً لها"، ويتمثل وعاء الضريبة في القيمة المضافة في مراحلها المختلفة من بداية أن تكون السلعة في حالة المادة الخام حتى وصولها للمستهلك النهائي، فهي تفرض على القيمة المضافة للسلعة بعد ما كانت مادة أولية، ثم على القيمة المضافة على السلع بعد إنتاجها، ثم القيمة المضافة على السلع وهي في مرحلة وصولها لتاجر الجملة، وكذلك القيمة المضافة على السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، وأيضاً من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي<sup>(٩)</sup>.

بمعنى آخر الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على المستهلك، حيث يتم تقييمها على كل مرحلة من المراحل، ويقع عبء الضريبة في النهاية على المستهلك النهائي في شكل ارتفاع في سعر السلعة بمقدار كامل الضريبة<sup>(١٠)</sup>.

وعادة ما يهتم الاقتصادي بقياس القيمة المضافة بهدف مساعدة متخذي القرار في الأجهزة المالية والتخطيطية في رسم السياسات المالية والاقتصادية على مستوى الاقتصاد القومي الكلي، حيث يركز اهتمامه على التحليل الكلي بدءاً من مستوى الشركة إلى الصناعة إلى القطاع إلى الاقتصاد القومي ككل لقياس الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي والإنفاق القومي، بإعتبار أن منهج القيمة المضافة هو أحد المناهج التي تقيس هذه المفاهيم بدون حدوث عملية الازدواج الحسابي<sup>(١١)</sup>.

ثانياً: المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة وأنواعها:

١- المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة<sup>(١٢)</sup>:

**(أ) مبدأ الخصم الضريبي:** بمقتضى هذا المبدأ يحق للمكلف استرداد مبلغ الضريبة التي سبق له دفعها عند قيامه بشراء السلع والخدمات والتي قام ببيعها بعد ذلك، ويؤدي هذا المبدأ في النهاية إلى أن عبء الضريبة لا يقع على المكلف ولكن على المستهلك النهائي.

**(ب) مبدأ الوجهة:** يقرر هذا المبدأ أن الضريبة تستحق وتحصل في السوق المحلية التي يتم فيها استهلاك السلعة أو الخدمة، ولا تفرض الضريبة على



القيمة المضافة على الصادرات، لأن الإستهلاك لتلك الصادرات يتم خارج حدود الدولة، ومن ثم تخضع الصادرات لمعدل الضريبة صفر.

**(ج) مبدأ التقدير الذاتي:** حيث يقوم المكلف بنفسه بإحتساب الضريبة على القيمة المضافة باستخدام نظام المستندات والفواتير.

**(د) مبدأ الإلتزام الطوعي:** تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة وإدارتها على هذا المبدأ، والذي يعني أن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من ألتزامات ضريبية أساسية، في ظل تدخل محدود فقط من جانب الموظفين.

## ٢- أنواع الضريبة على القيمة المضافة:

هناك ثلاثة أنواع رئيسية للضريبة على القيمة المضافة تتمثل فيما يلي:

**(أ) ضريبة القيمة المضافة على إجمالي الناتج القومي (VAT) GNP:** تفترض

هذه الضريبة أن كل السلع والخدمات قد تم إنتاجها وبيعها خلال فترة زمنية معينة، ومن ثم تفرض الضريبة على إجمالي الناتج القومي، أي على كل من السلع الإستهلاكية والسلع الرأسمالية، وتتمثل القيمة المضافة في هذا النوع في إجمالي إيرادات المبيعات مطروحاً منه تكلفة شراء مستلزمات الإنتاج (المنتجات الوسيطة) من المنتج السابق في خط الإنتاج<sup>(١٣)</sup>.

**(ب) ضريبة القيمة المضافة على الدخل (Income VAT):** تفرض الضريبة

في هذا النوع على صافي الناتج القومي الذي يساوي إجمالي الناتج القومي مطروحاً منه الإهلاك، أي أن هذه الضريبة تفرض في شكل مراحل متعددة على صافي القيمة المضافة بواسطة كل شركة، ولا تسمح هذه الضريبة بخضم ثمن شراء السلع الرأسمالية من قيمة المبيعات، ولكن بدلاً من ذلك تسمح بخضم مقابل أهلاك تلك السلع خلال عمرها الإنتاجي حيث يمكن الحصول على صافي القيمة المضافة من خلال المعادلة التالية<sup>(١٤)</sup>:

صافي القيمة المضافة = إجمالي الإيرادات – (مستلزمات الإنتاج + الأهلاك)



وقد تم استخدام هذا النوع من الضريبة على القيمة في كل من الأرجنتين وبيرو، كما تم استخدامها في تركيا في عام ١٩٨٥، حيث يسمح المشرع الضريبي في تركيا بخصم قيمة الأصول الرأسمالية على أساس القسط الثابت ولمدة خمس سنوات<sup>(١٥)</sup>.

### **(ج) ضريبة القيمة المضافة على الإستهلاك (Consumption (VAT):** تسمح

هذه الضريبة بخصم ثمن شراء السلع الرأسمالية من قيمة المبيعات، أي أن وعاء الضريبة على القيمة المضافة الإستهلاكية يكون مساوياً لقيمة المبيعات مخصوماً منها السلع الوسيطة الداخلة في الإنتاج سواء كانت في صورة أصول متداولة أو ثابتة<sup>(١٦)</sup>. وجدير بالذكر، أن بعض الدراسات تقرر أن أنسب أنواع ضريبة القيمة المضافة للتطبيق في مصر هي ضريبة القيمة المضافة على الإستهلاك حيث يمكن استخدام إحدى الطريقتين التاليتين لتحديد القيمة المضافة وهما<sup>(١٧)</sup>:

#### **الطريقة الأولى:**

ويطلق عليها Accounts method، ويقوم فيها المكلف بدفع الضريبة على أساس قيمة المبيعات مطروحاً منها قيمة المشتريات من السلع الوسيطة والسلع الرأسمالية.

#### **الطريقة الثانية:**

ويطلق عليها Invoice method، ويقوم فيها المكلف بحساب إجمالي الضريبة، من خلال ضرب معدل الضريبة X إجمالي قيمة المبيعات ثم يقوم بخصم مبلغ مساوي لتلك الضريبة التي سبق وأن قام موردي السلع الوسيطة بدفعها.

ثالثاً: مزايا ومساوئ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

١. مزايا تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي: وذلك من خلال إزالة المعوقات والثغرات الحالية في قانون الضريبة العامة على المبيعات والتي نشأت من إتخاذ وعاء ضريبي ضيق، حيث ان نظام الخصم الضريبي لا يتناول الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة في مراحل سابقة في بعض الحالات<sup>(١٨)</sup>.

زيادة الطاقة الضريبية: فهي توفر حصيلة وفيرة للخرينة العامة، وذلك لزيادة عدد الممولين الخاضعين لها مع تضيق فرص التهرب الضريبي، كما أنها تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج، مما يجعل تحصيل الإيرادات الضريبية مضمونة<sup>(١٩)</sup>.

سهولة وسرعة التحصيل والجبائية: حيث تسدد من قبل المكلف مباشرة، ويتم توريدها إلى الخزينة العامة بعد مدة قصيرة من إستحقاقها أو حدوث الواقعة المنشئة للضريبة<sup>(٢٠)</sup>، والحقيقة أن طريقة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة تضمن جبايتها بشكل فعال وفي فترة زمنية وجيزة، بالإضافة إلى إنخفاض تكلفة جبايتها بالمقارنة بالأنواع الأخرى من الضرائب مع سهولة حسابها حيث تفرض بنسبة ثابتة.

المرونة والمحايدة: المرونة لأنها تزيد مع النشاط الاقتصادي ولا تتناقص الحصيلة كثيراً في حالة الركود الاقتصادي، حيث لا يتم سداد غير الجزء الأخير المتعلق بتجارة الجملة، ومحايدة لأنها لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج<sup>(٢١)</sup>.



**تشجيع الصناعات الصغيرة:** يؤدي رفع حد التسجيل إلى مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه إلى تخفيف العبء الضريبي على أرباب الحرف الصغيرة والمتوسطة وأصحاب المشروعات الصغيرة الناشئة<sup>(٢٢)</sup>.

**العدالة:** لأن العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساوياً للعبء الذي تتحمله الواردات.

**تشجيع الصادرات:** حيث تعفى الصادرات في ظل هذه الضريبة، مما يؤدي إلى تدعيم المركز التنافسي الذي تتمتع به المنتجات المصدرة في الأسواق الخارجية.

**أداة رقابية:** تعد الضريبة على القيمة المضافة أداة رقابية على ضرائب الدخل، لأنها تحقق تدقيق مزدوج بينها وبين ضرائب الدخل عن طريق مقارنة البيانات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بضرائب الدخل.

**حافز للقطاع غير الرسمي:** يمكن أن تشكل الضريبة على القيمة المضافة التي يستردها المنتج على المدخلات حافزاً للقطاع غير الرسمي للانضمام للقطاع الرسمي عن طريق تقنين أوضاعه<sup>(٢٣)</sup>.

## ٢. مساوئ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى ارتفاع الأسعار، وظهور موجات من التضخم في الاقتصاد في بداية فرض الضريبة، مما يؤدي إلى خفض الاستهلاك خاصة من أصحاب الدخل المحدودة، ومن ثم انخفاض الطلب الكلي وهو ما يصيب الاقتصاد بحالة من الركود<sup>(٢٤)</sup>.



أسلوب معاملة السلع الرأسمالية، ففي معظم دول العالم يتم إرجاع الضريبة على السلع الرأسمالية للمؤسسة، وذلك لتشجيع الاستثمار في رأس المال، ولأن الإنفاق على السلع الاستثمارية لا يعتبر استهلاكاً، كما أن هناك دولاً مثل الصين والبرازيل لا تقوم برد هذا النوع من الضرائب، ودول أخرى تقوم برد هذه الضريبة بشكل تدريجي ومساوى لقيمة أهلاك رأس المال<sup>(٢٥)</sup>.

يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وجود تشريع ضريبي واضح لتلافي التعديلات الكثيرة بعد إصداره، كما حدث في قانون الضريبة العامة على المبيعات.

أيضاً يتطلب هذا القانون ضرورة إصلاح الإدارة الضريبية لأن النظام الضريبي الذي يقوم بتنفيذه ما هو إلا انعكاس للسياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة كجزء من السياسة المالية، ويمكننا القول بأنه حينما تفنقر الإدارة الضريبية إلى كفاءة تستطيع أن تحول أفضل النظم والتشريعات الضريبية إلى أسوأها.

يرى بعض الباحثين أن الضريبة على القيمة المضافة تحابي الواردات لأنها تفرض ضريبة واحدة عليها، وتتحيز ضد الصناعة المحلية لأنها تخضعها للضريبة عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

أخيراً فإن تلك الضريبة قد تؤدي إلى قيام التكامل الرأسي والأفقي في الصناعات بغرض التهرب من الضريبة، مما يؤدي إلى عدم الكفاءة في الإنتاج وربما الإحتكار.

## المبحث الثاني

### دراسة ومقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات

كما سبق القول، أن هناك العديد من أوجه القصور والمشكلات التي شابته تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، مما أدى إلى ظهور توجهات لدى الدولة صوب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سعياً وراء تلافي تلك المشكلات، لذلك سوف يتم في هذا المبحث استعراض بعض تلك المشكلات، وكذلك إيضاح أسباب رغبة الدولة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بالإضافة إجراء مقارنة بين الضريبة المطبقة والضريبة المنشودة تطبيقها، وذلك من خلال تناول النقاط التالية:

أولاً: بعض مشكلات تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات.

ثانياً: أسباب الحاجة إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

ثالثاً: مقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات.

أولاً: بعض مشكلات تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات:

هناك العديد من أوجه القصور والمشكلات التي نتجت من التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات ولائحته التنفيذية، ويمكن استعراض أهم تلك المشكلات فيما يلي:

١. **الخصم الضريبي:** يقتصر في ظل هذا القانون أعمال قواعد الخصم الضريبي على مدخلات السلع المباعة الخاضعة للضريبة (المشتريات بغرض الإتجار، مردودات للضريبة)، حيث أن المشرع لا يسمح بخصم الضريبة المسددة على السلع والخدمات الواردة بالجدولين (١)، (٢) المرافقين للقانون، مما يؤدي إلى التفرقة في المعاملة الضريبية بين السلع



- والخدمات وعدم تحقيق العدالة بين تلك المنشآت، ونتيجة لذلك قد يظهر سعرين لنفس السلعة، ومن ثم يؤدي الانتقال إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى معالجة هذه المشكلة وكذلك تجنب الإزدواج الضريبي.
٢. **تعدد فئات الضريبة:** تتمثل تلك المشكلة في تعدد فئات أو أسعار الضريبة العامة على المبيعات والتي تمثل نسبة (٥%، ١٠%، ٢٥%، ٤٥%)، وهو ما يؤدي إلى خلط لدى المسجلين عند احتساب وتطبيق فئة الضريبة الصحيحة نظراً لتعدد فئاتها.
٣. **عدم الخضوع الضريبي الكامل للخدمات أسوة بالسلع:** حيث تخضع السلع الصناعية بالكامل للضريبة، بينما تخضع نحو ١٧ خدمة فقط للضريبة.
٤. **خدمات التشغيل للغير:** حيث جاءت عبارة خدمات التشغيل للغير في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لعام ١٩٩١ والمعدل بالقانون (١) لعام ١٩٩٧ فمفادها دون وضوح أو تحديد لماهية تلك الخدمات بألفاظ قاطعة حاسمة، مما جعلها تحمل في معناها الكثير دون تحديد إطار محدد لها، وما يتبع ذلك من مشكلات ومنازعات ضريبية. وقد تمثلت المشكلة الأساسية في خدمات التشغيل التي حددت بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون، والتي تمثلت في عدم خصم الضريبة على مدخلات تلك الخدمات مثل خدمات الفنادق والمطاعم السياحية وخدمات شركات النقل السياحي وغيرها.
٥. **تباين حد التسجيل:** حيث قرر القانون حد التسجيل للمنتج ومؤدي الخدمة بمبلغ (٥٤) ألف جنيه مصري، بينما قرر حد التسجيل لتاجر الجملة وتاجر التجزئة بمبلغ (١٥٠) ألف جنيه مصري، وأخضع المستورد للتسجيل أيًا كان حجم أعماله، مما يؤدي إلى اللبس والغموض لدى الأفراد والمنشآت وتعقيد شروط التسجيل خاصة في حالة قيام المنشأة بالإتجار وتأدية الخدمات في وقت واحد.





٦. **سهولة التهرب الضريبي:** في ظل نظام الضريبة العامة على المبيعات، يحدث ما يسمى بتراكم أو ازدواجية الضريبة Cascading tax، وقد ينتج عن ذلك اتجاه الشركات الكبيرة إلى التكامل الرأسي في أنشطتها من أجل استبعاد المراحل الخاضعة للضريبة، وذلك على حساب الشركات الصغيرة فيؤدي في النهاية إلى الإحتكار<sup>(٢٦)</sup>.
٧. **كثرة التعديلات التي أجريت على الضريبة على المبيعات:** حتى ان أول تعديل صدر في اليوم التالي لصدور القانون نفسه، حيث صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات في ٢ مايو ١٩٩٢، وصدّر تعديل آخر بقرار رئيس الجمهورية رقم (١٨٠) في ٣ مايو ١٩٩٢، وتوالت التعديلات الكثيرة خلال الخمسة وعشرون سنة الماضية<sup>(٢٧)</sup>.

### ثانياً: أسباب الحاجة إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

#### ١- ارتفاع عجز الموازنة العامة للدولة:

تحرص العديد من الدول النامية ومنها مصر على مواجهة مشكلة عجز الموازنة للدولة في إطار إصلاحات اقتصادية مستمرة، وتعد السياسة المالية من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لتخفيض العجز في الموازنة العامة، سواء من خلال ترشيد الإنفاق العام أو زيادة الإيرادات العامة<sup>(٢٨)</sup>.

ويتضح من الجدول رقم (٢)، أن هناك تزايداً مستمراً في عجز الموازنة العامة في مصر خلال الفترة من عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ إلى عام ٢٠١٤/٢٠١٥، حيث بلغ نحو ٤٥.٢٦٨ مليار جنيه في عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥، ثم ارتفع إلى أكثر من الضعف في عام ٢٠٠٩/٢٠١٠ مسجلاً نحو ٩٨.٨٨٦ مليار جنيه، وواصل ارتفاعه إلى نحو ٢٣٩.٩٧٢ مليار جنيه في عام ٢٠١٤/٢٠١٥.

كما يتبين من نفس الجدول، أن الإيرادات الضريبية الكلية مثلت نسبة تتراوح ما بين ٥٠-٧٢% من الإيرادات العامة خلال الفترة من ٢٠٠٤/٢٠٠٥ إلى ٢٠١٤/٢٠١٥، ومن ثم فإنها تمثل مورداً رئيسياً من إيرادات الموازنة



العامة، ونخلص من ذلك إلى أن الإيرادات المتوقعة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يمكنها إحتواء العجز المتزايد في الموازنة العامة جزئياً.

### جدول رقم (٢)

مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة لمصر

خلال الفترة ٢٠٠٤/٢٠٠٥ : ٢٠١٤/٢٠١٥

(القيمة بالمليار جنيه)

نسبة إيرادات الضرائب إلى الإيرادات العامة	إجمالي الإيرادات الضريبية	إجمالي الإيرادات العامة	عجز الموازنة كنسبة من GDP	عجز الموازنة العامة	السنة
٦٨.٣%	٧٥.٧٥٩	١١٠.٨٦٤	٨.٤%	٤٥.٢٦٨	٢٠٠٤ ٢٠٠٥
٦٥.٦%	٩٨.٠٣٠	١٤٩.٥٢١	٨.٩%	٥٥.٢٢١	٢٠٠٥ ٢٠٠٦
٥٥.٦%	١١٤.٣٠٠	٢٠٥.٦٠٠	٧.٧%	٥٦.٢٠٠	٢٠٠٦ ٢٠٠٧
٥٥.١%	١٣٨.٢٠٠	٢٤٨.٨	٦.٨%	٦٧.٦٠٠	٢٠٠٧ ٢٠٠٨
٥٧.٨%	١٦٣.٢٢٢	٢٨٢.٥٠٥	٦.٩%	٧٢.٣٧٩	٢٠٠٨ ٢٠٠٩
٦٣.٦%	١٧٠.٤٩٤	٢٠٨.١١٤	٨.٢%	٩٨.٨٨٦	٢٠٠٩ ٢٠١٠
٧٢.٤%	١٩٢.٠٧٢	٢٦٥.٢٨٦	٩.٨%	١٣٤.١٣٨	٢٠١٠ ٢٠١١
٦٨.٣%	٢٠٧.٤١٠	٣٠٣.٦٢٢	١٠.٧%	١٦٥.٦٨٩	٢٠١١ ٢٠١٢
٧١.٧%	٢٥١.١١٨	٣٥٠.٣٢٢	١٤.١%	٢٤٦.٨٥٣	٢٠١٢ ٢٠١٣

٢٠١٣/٢٠١٤	٢٥٤.٧٠٠	١٢.٨%	٥١٩.٤٠٠	٢٦٠.٣٠٠	٥٠.١%
٢٠١٤/٢٠١٥	٢٣٩.٩٧٢	١٠%	٥٤٨.٦٣٢	٣٦٤.٢٩٠	٦٦.٤%

المصدر: ١- البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، أعداد مختلفة.  
٢- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، أعداد مختلفة.

## ٢- تذبذب نسبة مساهمة الضريبة العامة على المبيعات في إجمالي الإيرادات الضريبية:

يلاحظ من الجدول رقم (٣)، أنه بالرغم من أن إيرادات الضريبة العامة على المبيعات قد ارتفعت من نحو ٢٥ مليار جنيه في عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ إلى نحو ١١٨ مليار جنيه في عام ٢٠١٤/٢٠١٥، إلا أن نسبة مساهمة الضريبة العامة على المبيعات في إيرادات الضرائب الكلية تذبذبت من سنة لآخرى ولم تحقق أى زيادة ملموسة.

### جدول رقم (٣)

تطور نسبة مساهمة إيرادات الضريبة العامة على المبيعات في إجمالي الإيرادات الضريبية خلال الفترة ٢٠٠٤/٢٠٠٥ : ٢٠١٤/٢٠١٥ (القيمة بالمليار جنيه)

السنة	إيرادات الضريبة العامة على المبيعات	إجمالي الإيرادات الضريبية	نسبة مساهمة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات الضريبية
٢٠٠٥/٢٠٠٤	٢٤.٧٢٧	٧٥.٧٥٩	٣٢.٦%
٢٠٠٦/٢٠٠٥	٢٧.٤٥٧	٩٨.٠٣٠	٢٨.٠%



٢٦.٧%	١١٤.٣٠٠	٣٠.٥٧٢	٢٠٠٧/٢٠٠٦
٢٦.٠%	١٣٨.٢٠٠	٣٥.٧٣٩	٢٠٠٨/٢٠٠٧
٣٠.٥%	١٦٣.٢٢٢	٤٩.٧٢٨	٢٠٠٩/٢٠٠٨
٢٩.٤%	١٧٠.٤٩٤	٥٠.١٠٩	٢٠١٠/٢٠٠٩
٣٣.٥%	١٩٢.٠٧٢	٦٤.٤٤٠	٢٠١١/٢٠١٠
٣٤.٩%	٢٠٧.٤١٠	٧٢.٣٧٠	٢٠١٢/٢٠١١
٣١.٨%	٢٥١.١١٨	٧٩.٧٩٣	٢٠١٣/٢٠١٢
٣٥.٤%	٢٦٠.٣٠٠	٩٢.٠١٧	٢٠١٤/٢٠١٣
٣٢.٥%	٣٦٤.٢٩٠	١١٨.٤٨٧	٢٠١٥/٢٠١٤

المصدر: وزارة المالية، البيان المالي للموازنة العامة، أعداد مختلفة.

### ٣- توسعة الوعاء الضريبي:

الحاجة الملحة لدى الدولة لزيادة الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية من خلال زيادة سعة الوعاء الضريبي، وذلك عن طريق زيادة قاعدة الممولين وزيادة عدد الخدمات التي يفرض عليها الضريبة، فهي تفرض على جميع السلع والخدمات ما عدا الاستثناءات على عكس الحال في الضريبة العامة على المبيعات.

### ٤- تعزيز الكفاءة الإنتاجية:

حيث لا تفرض ضريبة القيمة المضافة على المدخلات اللازمة للعملية الإنتاجية، ومن ثم لا يضطر المنتج إلى اللجوء " للتكامل الرأسي " لتجنب سداد الضرائب على مدخلات العملية الإنتاجية<sup>(٢٩)</sup>.

### ٥- الحد من التهرب الضريبي:

حيث يتم التوزيع المتوازن لعبء هذه الضريبة غير المباشرة على أطراف سلسلة التوريد Supply Chain للسلع والخدمات، بما يحقق وضع أفضل من الوضع الحالي في الضريبة العامة على المبيعات<sup>(٣٠)</sup>.

ثالثاً: مقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات: يتضح من توجهات الدولة نحو إجراء إصلاحات في البيئة الضريبية من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بصورة تتسم بالعدالة والشفافية بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات، أنه لا بد من إلقاء النظر على كلتا الضريبتين من خلال إجراء المقارنة التالية:

وجه المقارنة	الضريبة على القيمة المضافة	الضريبة العامة على المبيعات
مفهوم الضريبة	هي ضريبة تفرض على الاستهلاك، حيث تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتوزيعها، أي يتم جبايتها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية <sup>(٣١)</sup> .	هي ضريبة تفرض على رقم الأعمال المتمثل في القيمة النهائية لمبيعات السلع والخدمات، سواء كانت تلك السلع والخدمات أولية أو وسيطة، حيث يقوم البائع بإضافتها إلى قيمة الفاتورة وتحصيلها من المشتري أو المنتفع، ومن ثم تكون السلع الصناعية المنتجة بمعرفة المنتج الصناعي المكلف لا يسدد عنها ضريبة المبيعات حتى يتم بيعها <sup>(٣٢)</sup> .
حد التسجيل	في هذه الضريبة يقرر المشرع التوحيد حد التسجيل بين المكلفين لتحقيق المساواة بينهم، ورفع حد التسجيل.	قرر المشرع حدان للتسجيل، الأول حد التسجيل للمنتج ومؤدي الخدمة مقداره ٥٤ ألف جنيه، والآخر حد التسجيل لتاجر الجملة وتاجر التجزئة مقداره ١٥٠ ألف جنيه.
مراحل	تفرض في كل مرحلة من	تفرض في مرحلة واحدة، وذلك عند



<p>عملية بيع السلع المصنعة للمستهلك النهائي، بمعنى آخر أن الضريبة العامة على المبيعات تصيب السلعة بعبء واحد بغض النظر عن تعدد مراحل الإنتاج أو التوزيع<sup>(٣٣)</sup>.</p>	<p>مراحل الإنتاج أو التوزيع أستناداً إلى الفواتير الخاصة بكل معاملة، أي أنها تفرض على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة عند كل مرحلة من المراحل.</p>	<p>فرض الضريبة</p>
<p>الضريبة العامة على المبيعات تأخذ بنظام الخصم الضريبي على المدخلات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج في مجال السلع فقط، حيث لا يسري نظام الخصم على الخدمات الخاضعة لهذه الضريبة، لذلك وصفت بأنها ضريبة تراكمية<sup>(٣٥)</sup>.</p>	<p>الضريبة على القيمة المضافة تأخذ بنظام الخصم الضريبي، بمعنى أنه يتم فرض الضريبة فقط على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع<sup>(٣٤)</sup>.</p>	<p>نظام الخصم</p>
<p>في هذا القانون تتعدد الفئات أو معدلات فرض الضريبة فهي على سبيل المثال ٥%، ١٠%، ٢٥%، ٣٠%، ٤٥%<sup>(٣٦)</sup>.</p>	<p>يفترض في مسودة قانون الضريبة على القيمة المضافة تطبيقها أو فرضها بفئة أو معدل واحد (توحيد سعر الضريبة).</p>	<p>فئات الضريبة</p>
<p>تؤدي إلى سهولة التهرب الضريبي لأن الضريبة يتم تحصيلها في مرحلة واحدة، كما أن ارتفاع سعر الضريبة يؤدي إلى محاولة التهرب منها.</p>	<p>تعمل على الحد من التهرب الضريبي نظراً لأنه يتم فرضها وتحصيلها في عدة مراحل، كما أن استخدام نظام الفواتير في المعاملات يساعد على مراجعة الحسابات والتحقق منها.</p>	<p>التهرب الضريبي</p>

<p>لا يسمح المشرع بخضم ضريبة المبيعات السابق سدادها لمصلحة الضرائب بشكل مطلق وإنما يسمح بخضم جزئي<sup>(٣٧)</sup>.</p>	<p>يتمكن المصدر من خلالها استرداد أي ضريبة سبق وأن دفعها على قيمة مدخلاته حيث لا يتم فرض ضريبة على الصادرات أي يتم تطبيق المعدل الصفري عليها.</p>	<p>الضريبة على الصادرات</p>
---	---	-----------------------------

### المبحث الثالث

#### الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة في مصر

لقد كان الكلاسيك يرون أن الهدف الأساسي للضريبة هو توفير الأموال من أجل تغطية النفقات العامة للدولة، ويعتبرون الآثار الاقتصادية للضريبة مسألة ثانوية تترتب بطريقة لإرادية، في حين يرى أنصار النظرية المالية الحديثة في الضريبة الوسيلة والأداة التي يمكن استخدامها في التأثير على المجالات الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى دورها التقليدي المعروف وهو الدور المالي<sup>(٣٨)</sup>.

ويمكن القول بأن الدول الصناعية المتقدمة التي يتمتع أفرادها بمستويات مرتفعة من الدخل، يعتمد نظامها الضريبي على الضرائب المباشرة خاصة ضرائب الدخل، أما الدول النامية أو المتخلفة اقتصادياً التي يتقاضى أفرادها دخولاً متوسطة أو محدودة، فإنها تركز في نظامها الضريبي على الضرائب غير المباشرة مثل الضريبة على الاستهلاك، وتتميز الضرائب غير المباشرة بأنها تؤدي إلى جانب وظيفتها المالية – وظيفة اقتصادية- على جانب كبير من الأهمية، تتمثل في تحقيق التوازن بين العرض والطلب لكل فروع الإنتاج<sup>(٣٩)</sup>.



بطبيعة الحال، فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات يؤثر على العديد من المتغيرات الاقتصادية الكلية، والتي سوف يتم تناولها في هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

أولاً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستثمار.

ثانياً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك والإدخار.

ثالثاً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على التوزيع.

رابعاً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على ميزان المدفوعات.

#### أولاً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاسعار:

من المتوقع في ظل اقتصاد يعاني من التضخم الركودى مثل معظم الدول النامية، أن يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى أثر مباشر وأثر غير مباشر على الأسعار حيث أن الأثر المباشر يتركز على ارتفاع أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، أما الأثر غير المباشر فينتج من ارتفاع أسعار السلع البديلة بسبب زيادة الطلب عليها، وأيضاً بسبب ردود الفعل السلوكية في أسعار السوق لتأثر بعضها ببعض، وكذلك يؤدي ارتفاع أسعار بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إلى ارتفاع أسعار سلع وخدمات أخرى لا تعتبر موضعاً للضريبة، ويحدث ذلك عادة في ظل تطبيق سياسة للتحرير الاقتصادي، وعدم الرقابة على الأسعار في الدول النامية<sup>(٤٠)</sup>.

#### ثانياً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستثمار:

يعتبر التكوين الرأسمالي من أهم محددات الطاقة الإنتاجية، ومن ثم يعد من أهم محددات النمو الاقتصادي، ويتكون رأس المال في أي مجتمع من ثلاث عناصر رئيسية وهي: معدل المدخرات المحلية ومعدل تدفقات رأس المال الأجنبي وفرص الاستثمار المتاحة، ويمكن للضرائب أن تساهم في تكوين رأس المال، وبالتالي تؤثر في النمو الاقتصادي من خلال تأثيرها في معدلات الإدخار والاستثمار<sup>(٤١)</sup>.





يعد الاستثمار عنصراً رئيسياً ومحوراً هاماً من محاور التنمية الاقتصادية، حيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على كمية الاستثمارات وتوزيعها على القطاعات الاقتصادية المختلفة، ويهدف المستثمر من القيام بالاستثمارات إلى تحقيق الأرباح، ويأتي تأثير النظام الضريبي على الاستثمار من خلال تأثيره على معدل الأرباح، فالتشريع الضريبي له أثر كبير على الاستثمار، حيث تعد الضريبة أداة فعالة تستخدمها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي نحو القطاعات التي ترغب وتشجع الاستثمار فيها<sup>(٤٢)</sup>.

من جانب آخر، تعد الضريبة على القيمة المضافة أداة لزيادة أو توسيع الطاقة الإنتاجية، وزيادة فرص الاستثمار باعتبار أن من يدفعها هو المستهلك، ويعفى منها المنتج فعبء هذه الضريبة ينتقل من المصنع وحلقات التوزيع ليستقر في النهاية على المستهلك النهائي، لذلك فمن المفترض أن لا تؤثر الضريبة على النشاط الإنتاجي أو الفنون الإنتاجية<sup>(٤٣)</sup>.

جدير بالذكر، أن الضريبة على القيمة المضافة قد لا تكون لها أي آثار سلبية على الاستثمار في حالة إحلالها محل الضريبة العامة على المبيعات التي تحدث بعض التشوهات على سلوك الاستثمار، خاصةً إذا كانت السلع الرأسمالية تعفى من الضريبة في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على عكس الحال في الضريبة العامة على المبيعات.

### ثالثاً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك والإدخار:

من المعلوم أن الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب الغير مباشرة، التي يتحمل عبئها أصحاب الدخل المنخفضة، ويكون تأثيرها كبير على الاستهلاك ويرجع ذلك لسببين، الأول: أن الميل الحدي للاستهلاك لهذه الطبقة كبير، والثاني: أن أصحاب الدخل المنخفضة يمثلون الغالبية العظمى من السكان.



أن فرض ضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك، سوف يعمل على تقليل حجم الدخل الشخصي المتاح، وبما أن الدخل الشخصي ينقسم إلى جزئين هما: الاستهلاك الشخصي والإدخار، فإن فرض الضريبة سيؤدي إلى تقليل حجم الاستهلاك، وكذلك الإدخار الذي يقوم به الأفراد، إلا أن مقدار الإنخفاض في الاستهلاك والإدخار لا يكون بنفس الدرجة بالنسبة لجميع الأفراد، فإذا فرضت الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي للمكلف ذو الدخل المحدود، فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض حجم استهلاكه من السلع التي يتسم الطلب عليها بعدم المرونة، أما ذوي الدخل المرتفع، فإن فرض الضريبة لن يؤثر على نشاطهم الاستهلاكي لأنهم سيحافظون على مستوى معيشتهم فيزداد ميلهم الحدي للاستهلاك، بينما ينقص ميلهم الحدي للإدخار<sup>(٤٤)</sup>.

#### رابعاً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على التوزيع:

سبق القول ان الدولة تستخدم الضرائب كأداة من أدوات السياسات المالية لإعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية في المجتمع، ويؤدي الضرائب غير المباشرة مثل الضريبة على القيمة المضافة أن فرضت على استهلاك الأغنياء إلى تقليل الفوارق بين الأغنياء والفقراء، أما إذا أصابت تلك الضريبة الأغنياء والفقراء على حد سواء، فإنها تؤدي إلى سوء توزيع الدخل والثروات<sup>(٤٥)</sup>.

#### خامساً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على ميزان المدفوعات:

تلعب الضريبة على القيمة المضافة دوراً هاماً في تحفيز وتشجيع الصادرات، وذلك من خلال عدم تحميلها بأي أعباء ضريبية غير مباشرة، مما يؤدي إلى تقليل التكلفة النهائية للسلعة، ومن ثم يكسبها ذلك ميزة سعرية في مواجهة السلع المشابهة في السوق العالمية، وذلك من خلال فرض الضريبة بسعر

صفر، وباعتبار أن الصادرات تمثل بنداً هاماً في الميزان التجاري والجاري، فإن دعم الصادرات سوف ينتج عنه آثار إيجابية على ميزان المدفوعات. خلافاً لبعض الأنواع الأخرى من الضرائب، تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب التي تحقق مزايا لميزان التجارة للدولة، حيث تسمح أحكام الإتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة (GATT) بخصم الضرائب الغير مباشرة (مثل الضريبة على القيمة المضافة) من الصادرات، ولكنها لا تسمح بأي تأثير للضرائب المباشرة على الصادرات<sup>(٤٦)</sup>.

#### المبحث الرابع النتائج والتوصيات

##### أولاً: النتائج:

- (١) ازدياد أهمية الإصلاح الضريبي وضرورته في مصر، وتعد الضريبة على القيمة المضافة أهم الخيارات المطروحة.
- (٢) الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة، يتم تطبيقها في معظم دول العالم وبصفة خاصة في الدول المتقدمة، وتسعى مصر لتطبيقها لتحقيق عدة أهداف منها العدالة الضريبية وعدم ازدواجية الضريبة وزيادة إيراداتها ورفع القدرة التنافسية لصادراتها في الأسواق الخارجية.
- (٣) سيؤدي تطبيق ضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات إلى زيادة حصيلة الضرائب الكلية، من خلال توسعة الوعاء الضريبي لأنه سوف يشمل كلا من السلع والخدمات (ماعدا ماتم استثناءه منها)، ومن ثم المساهمة في عملية التنمية الاقتصادية.
- (٤) إن ظهور العديد من المشكلات وأوجه القصور التي صاحبت تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) عام ١٩٩١ ولائحته التنفيذية، أدى إلى سعي الدولة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.



- ٥) من الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو تقنين أوضاع القطاع غير الرسمي الذي يشكل نحو ٣٠% من الاقتصاد المصري وإدماجه في القطاع الرسمي.
- ٦) ان اسلوب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة (الذي يتطلب علاقة مباشرة ومصادقية في التعامل) سوف يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف ومصالح الضرائب، الأمر الذي يؤدي إلى آثار إيجابية تتمثل في زيادة الإيرادات الضريبية.
- ٧) الضريبة على القيمة المضافة قد لا تكون لها أي آثار سلبية على الاستثمار خاصة في حالة إحلالها محل الضريبة العامة على المبيعات التي تحدث بعض التشوهات على سلوك الاستثمار، حيث أن المستهلك النهائي هو الذي سيتحمل عبئها.
- ٨) تعمل الضريبة على القيمة المضافة على تحفيز وتشجيع الصادرات، حيث تفرص هذه الضريبة على الصادرات بسعر صفر.

#### ثانياً: التوصيات:

- ١) ضرورة توافر إدارة ضريبية جيدة ومدربة وعلى درجة عالية من الكفاءة، لضمان التطبيق السليم للضريبة على القيمة المضافة، وذلك بالإهتمام بتوفير كوادر بشرية مؤهلة علمياً وتقنياً تكون قادرة على إدارة الضريبة.
- ٢) ضرورة الإعلان عن الضريبة على القيمة المضافة قبل تطبيقها بوقت كافي، والتدرج في تطبيق مراحلها المختلفة حتي يتقبلها المكلفين، مع ضرورة حثهم على دفع الضريبة طوعاً.
- ٣) نشر الوعي الضريبي سواء للمستهلك أو للتاجر، حيث يساهم ذلك في الحد من أي آثار سلبية تكون مصاحبة لتطبيق الضريبة.

- (٤) ضرورة أن تكون الصياغة النهائية لنصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة واضحة ومحددة وغير قابلة للتفسيرات المتضاربة، حتى يسهل تطبيقها بدون اجتهادات من الإدارة الضريبية في إصدار تعليمات مفسرة للقانون.
- (٥) توسيع قاعدة المجتمع الضريبي، وذلك بدمج شرائح جديدة من القطاع غير الرسمي في النشاط الاقتصادي.
- (٦) وأخيرا ضرورة ان يعمل قانون الضريبة على القيمة المضافة على سد الثغرات التي يمكن ان ينفذ منها التهرب الضريبي، وردع مرتكبي تلك الجرائم.

### مراجع البحث

١. د. سليمان محمد مصطفى وصلاح الدين عبد العليم إبراهيم: دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر، في المؤتمر العلمي لجمعية خريجي كلية التجارة، جامعة بنها بالاشتراك مع الغرفة التجارية بالقليوبية، جامعة بنها، ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان "تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والضرورات والمحاذير"، ١٧ مايو، ٢٠١٤. ص ٥
٢. د. رمضان عبد الحميد الميهي: الضريبة على القيمة المضافة كأداة لتحقيق العدالة الضريبية في مصر (نظرة محاسبية)، جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة، السنة العاشرة، العدد الأول، يناير، ١٩٩٨. ص ٩٦
٣. د. أمنية حلمي: ضريبة القيمة المضافة وجدوى تطبيقها في مصر، حلقة نقاشية بالمركز المصري للدراسات الاقتصادية، ١٨ نوفمبر، ٢٠١٣. ص ٥
٤. د. سليمان محمد مصطفى وصلاح الدين عبد العليم إبراهيم: مرجع سابق. ص ج
5. **Micheal Keen & Ben Lockwood:** the value added tax: its causes and consequences, international monetary fund, working paper, No. (138), 2007. p3
6. **Tuan Minh Le:** value added taxation: mechanism, design, and policy tissue, the World Bank course on practical issues of tax policy in developing countries, Washington D.C., 2003. p2
7. **Dr. David Gliksberg:** Israel's value added tax law, Law faculty at Bar-Ilan University and Hebrew University of Jerusalem, international bureau of fiscal documentation, 1992. P6
8. **Shashank S. Dhond:** impact of sales tax, VAT & GST on the profitability of organizations, PhD thesis, Patil University, department of business management, Mumbai, India, June, 2010. p141.
٩. **أيمن عبد الفتاح محمد أنور الحكيم:** دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١١. ص ٣ ص ٤



10. **Lyubomir P. Zabow:** value added tax and sales tax (comparative overview), University of Pittsburgh, school of law, 2006/2007. p3

١١. د. رمضان عبد الحميد الميهي: مرجع سابق. ص ١١٠ ص ١١١

١٢. أنظر كل من:

- د. عابد فضلية: آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٦)، العدد الثاني، ٢٠١٠. ص ١٦٩ ص ١٧٠

- ناديا خالد نعمان ثابت: الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سوريا، رسالة ماجستير، الجمهورية العربية السورية، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٥/٢٠٠٦. ص ٧٨

١٣. د. هاني الغنيمي: الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه قصور الضريبة على المبيعات، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، سبتمبر، ١٩٩٦. ص ٢٠٢

١٤. د. هاني الغنيمي: المرجع السابق. ص ٢٠٢

١٥. د. محمد عبد العزيز خليفة: التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة، في مؤتمر "الضريبة القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر"، دار الضيافة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥. ص ١٠

١٦. رشا سعيد عبد المنعم: الجدوى الاقتصادية لإحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات في مصر (دراسة مقارنة) رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠١٠. ص ١١

١٧. د. هاني الغنيمي: مرجع سابق. ص ٢٠٥



١٨. د. جلال الشافعي: الضريبة على القيمة المضافة وآليات تطبيقها بصورة شاملة في مصر في ظل الظروف الحالية، في مؤتمر "الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر"، دار الضيافة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥. ص ٧
١٩. د. هاني الغنيمي: مرجع سابق. ص ٢٠٩
٢٠. د. عابد فضلية: مرجع سابق. ص ١٧١ ص ١٧٢
٢١. أنظر كلامن:
- دار الخليج الاقتصادي الإلكترونية: ضريبة القيمة المضافة .. مزاياها وسلبياتها وعقبات تطبيقها، ٢٠٠٤/٥/١٧.
- د. عابد فضلية: مرجع سابق. ص ١٧٣
٢٢. مبروك محمد السيد نصير: تقييم مشروع التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة لإضفاء ثقة المجتمع الضريبي نحوها، في مؤتمر "الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر"، دار الضيافة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥. ص ٥
٢٣. د. أمنية حلمي: مرجع سابق. ص ٢١
٢٤. د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم: الضريبة على القيمة المضافة (التنظيم الفني – آليات التطبيق – معوقات ومقترحات)، في مؤتمر "الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر"، دار الضيافة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥. ص ٣
٢٥. د. محمد حلو داوود الخرسان: دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق، المعهد التقني بالناصرية، العراق، ديسمبر، ٢٠٠٩. ص ٥

26. **Arvind Ashta:** strategic aspects of value added tax (VAT), burgundy school of business, November, 2007. p4 electronic copy available at <http://ssrn.com/abstract=1031187>

٢٧. نصر أبو العباس أحمد: مقترحات تعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات ليصبح قانون الضريبة على القيمة المضافة والملائمة الاقتصادية، في مؤتمر "الضريبة على





القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر"، دار الضيافة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥.

ص ٤

٢٨. البنك الأهلي المصري: تطور عجز الموازنة العامة للدولة (الأسباب – الآثار – الحلول)،

النشرة الاقتصادية، العدد الثالث، المجلد التاسع والخمسون، القاهرة، ٢٠٠٦. ص ١٦

٢٩. د. محمود السيد الناغى: اتجاهات وتحديات وآليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

في مصر، في مؤتمر "الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر"، دار

الضيافة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥. ص ٣

30. **Omneia Helmy & Mamdouh Omar:** the merits of a value added tax in Egypt, the Egyptian center for economic studies (ECES), November, 2013. p9

٣١. د. محمد الحلو داوود خرسان: مرجع سابق. ص ٣

٣٢. د. سليمان محمد مصطفى وصلاح الدين عبد العليم إبراهيم: مرجع سابق. ص ٩

33. **Shashank S. Dhond:** Op. Cit. p121

٣٤. أيمن محمد عبد الفتاح محمد أنور الحكيم: مرجع سابق. ص ٤

٣٥. تامر سعيد عبد المنعم: إطار مقترح للمحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة في مصر

(دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩. ص ١٣٩

٣٦. عبد الله عبد اللطيف عبد الله وآخرون: مدى جدوى تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الوقت

الراهن (إطار مقترح لتطبيقها في مصر)، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية

الإدارية، وزارة المالية، بدون تاريخ. ص ٣

٣٧. أيمن محمد عبد الفتاح محمد أنور الحكيم: مرجع سابق. ص ١١٥

٣٨. د. علي لطفى: أصول المالية العامة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بدون ناشر،

٢٠٠٧/٢٠٠٨. ص ١١١

٣٩. محمد عبد الفتاح حسين صالح: العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٧. ص ٣٠ ص ٣١

٤٠. سناء إبراهيم أحمد: الضريبة على القيمة المضافة في السودان (آلية التطبيق والآثار الاقتصادية)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الخرطوم، السودان، ٢٠٠٤. ص ٩٩

٤١. محمد عبد الفتاح حسين صالح: المرجع السابق. ٣٢

٤٢. د. محمد خالد المهاني: دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، مجلة جامعة دمشق، المجلد (١٩)، العدد الثاني، ٢٠٠٣. ص ٢٦٣

٤٣. أيمن محمد عبد الفتاح محمد أنور الحكيم: مرجع سابق. ص ١٢٢

٤٤. محمود جمام محمود: إستراتيجية الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، ٢٠٠٩/٢٠١٠. ص ٦٤

٤٥. عمرو عبد العزيز محمود موسي: ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضرريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦. ص ٦٠

46. **Charlotte E. Ruebling:** a value added tax and factors affecting its economic impact, federal reserve bank of St. Louis, September, 1973.

p18