



جامعة المنصورة

كلية الحقوق

الدراسات العليا

قسم الاقتصاد السياسي والتشريعات الاقتصادية

أثر الضريبة على القيمة المضافة

على الاقتصاد غير الرسمي في مصر

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور / إبراهيم عبد الله عبد الرؤوف محمد

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد السياسي والتشريعات الاقتصادية

ووكيل كلية الحقوق للدراسات العليا والبحوث - جامعة المنصورة

إعداد الباحثة

سهيلة نبيل درويش

٢٠٢٥/١٤٤٧

أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاقتصاد غير الرسمي في مصر

المقدمة

الضرائب هي موارد من صنع البشر لمواجهة تحديات وأزمات المجتمع^(١).

تعد الضريبة مورداً مهماً من موارد الدولة اللازمة لتمويل نفقاتها، ومع اتساع نطاق وأنواع الضرائب ظهرت مشكلة التهرب الضريبي والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول وتعرقلها في تحقيق أهدافها التنموية، ولذلك تسعى كافة الدول لاستغلال طاقتها لمعالجة هذه المشكلة الخطيرة، والتعرف على الأسباب والدوافع الحقيقية لظهورها، ووضع تشريعات قوية كفيلة للحد من هذه المشكلة^(٢).

تلعب السياسة الضريبية دوراً مهماً في النشاط الاقتصادي، وذلك بإعتبار أن الضرائب من أهم المصادر الإيرادية للحصول على الموارد السيادية للدولة، مما يؤدي إلى تخفيض العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة وتقليل اللجوء إلى الإصدار النقدي لمواجهة هذا العجز، وما يصاحب ذلك من ضغوط تضخمية.

كما تعتبر الضرائب من الوسائل المهمة في تنشيط وتحفيز الاستثمارات الخاصة، سواء كانت محلية أو أجنبية بغرض زيادة الإنتاج، ومن ثم مواجهة الضغوط التضخمية وما يترتب على ذلك من امتصاص البطالة، فهي تلعب دوراً مؤثراً في تحديد قرار الاستثمار، إذ إن المستثمر حين يقرر اختيار دولة ما للاستثمار، فإن

(١) محمد عدروس عباس دسوقي، مستقبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر: دراسة مقارنة بين الشريعة والقانون، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، جامعة بنها - كلية الحقوق، السنة ١٣، العدد ٣، سبتمبر ٢٠٢٣، ص ١.

(٢) سوزان جلال عبدالشافى الكنانى، التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنصورة - كلية الحقوق، العدد ٧٨، ديسمبر ٢٠٢١، ص ٧٤٢.

استفساره الأول بجانب استفسارات أخرى يكون عن المعاملة الضريبية التي يمكن أن يخضع لها، سواء من ناحية أرباحه أو الضرائب المقررة على منتجاته أو على دخله. تأسيساً على ذلك، تحرص العديد من التشريعات المقارنة على التركيز على هذه النقاط، لتضع أمام المستثمر مزايا وإعفاءات مشجعة على الاستثمار، بالإضافة إلى تسهيل كافة إجراءات تحصيل الضريبة إلى أقصى الحدود.

وفي نطاق السعي لجذب الاستثمارات تتم دراسة الجدوى الاقتصادية للضرائب، سواء للمستثمر أو للدولة، باعتبار أن تقرير ضريبة ما له جدوى اقتصادية، تتمثل في مقدار النفع الاقتصادي للمجتمع من تقرير الضريبة ومدى تأثيرها الجاذب أو الطارد للاستثمار.

وهو ما يمكن معه القول: إن النظام الضريبي يحتل مكانة محورية في صميم العقد الاجتماعي، ويمثل أداة قوية لإعادة توزيع الثروة والدخل على مختلف الفئات الاجتماعية، ومن ثم الحد من التفاوتات؛ حيث إنه يتحكم في الفوارق الاجتماعية والاقتصادية من خلال توفير الخدمات الاجتماعية، وتأمين فرص عادلة اقتصادياً من خلال الإنفاق العام.

ترتيباً على ذلك، توفر الضرائب أصولاً مالية تدعم خزانة الدولة، التي تستفيد بدورها من العائدات الضريبية لتنفيذ المشاريع التنموية والاجتماعية وتأمين الخدمات العامة للمواطنين.

وهكذا يساهم المواطنون في النفقات الحكومية كل بحسب قدرته النسبية، من خلال تقديم جزء من مداخيلهم، تحت رعاية الحكومة وحمايتها. يحدد الفريق التقني المعني بتمويل التنمية والتابع للأمم المتحدة أن الضرائب تشكل مورداً هاماً وأساسياً في تمويل نفقات الدولة تجاه الخدمات الاجتماعية، ويستتبع تمويل مستوى كافٍ من النفقات العامة،

بما في ذلك شبكات الأمان الاجتماعي، مع الحد من أوجه العجز في الميزانية، وتحصيل إيرادات كبيرة من الضرائب، وينبغي أن تكون الإيرادات الضريبية - التي تكملها المساعدة الخارجية في البلدان المنخفضة الدخل - كافية حتى يتسنى تمويل النفقات من دون اللجوء إلى فرض ضريبة التضخم، التي تقع على كاهل الفقراء بصورة غير متناسبة، أو إلى خفض استثمارات القطاع الخاص، وسوف يكون على العديد من البلدان النامية إجراء إصلاحات ضريبية لرفع الإيرادات الضريبية إلى المستويات المطلوبة، وقد اعتبرت ضريبة القيمة المضافة مفيدة في العديد من البلدان؛ لأنها توزع العبء الضريبي على قاعدة ضريبية واسعة، رغم أنه قد تكون هناك حاجة إلى توخي الحرص للحيلولة دون وقوع النصيب الأعظم من هذا العبء على كاهل الفقراء.

وفي سبيل ذلك، بينت التجربة أن الهيكل الضريبي مهما كان جذاباً على الورق، لن تكون له قيمة تذكر إذا طبق بطريقة تعوزها الكفاءة أو يشوبها الفساد، ويشير ذلك إلى ضرورة تبسيط النظام الضريبي، حيثما كان ذلك ممكناً، وأهمية بناء إدارة ضريبية تتسم بالشفافية وتخضع للمساءلة وتكون خالية من الفساد، فضلاً عن الحد من نطاق التهرب الضريبي وتجنب الضرائب المفروضة على مصادر الدخل التي تنطوي على عنصر عبر وطني، وسيسمح هذا بتوسيع القاعدة الضريبية، ومن ثم تخفيض المعدلات الضريبية الحدية، مما يساعد على الحد من الآثار المثبطة مع زيادة الطابع التدريجي للضرائب.

وهذا الاتجاه الذي حدده فريق الأمم المتحدة حول فرض الضرائب غير المباشرة يتضارب مع آخر توصيات صندوق النقد الدولي - الذي غير الاتجاه أخيراً - موصياً بفرض ضرائب على الثروات لمرة واحدة فقط وضريبة دورية على الملكيات العقارية من

أجل تصحيح الاختلال الاقتصادي وزيادة النمو، وزيادة إيرادات الدولة وتجاوز أزمة الديون السيادية.

ثانياً - أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الدور الذي تلعبه الضرائب في الاقتصاد المصري؛ حيث تعتبر حصيلتها مورداً أساسياً لمواجهة المصروفات العامة وتمويل خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ونظراً لأن الاقتصاد المصري يعتمد إلى حد كبير على الضرائب، باعتبارها أهم الإيرادات العادية اللازمة لتمويل النفقات العامة، لاسيما ونحن في أشد الحاجة إلى زيادة حصيلة الضرائب، خاصة بعد أن بلغ عجز الموازنة العامة للدولة ما يقرب من ٢٠٠ مليار جنيه بعد ثورتي ٢٥ يناير، و ٣٠ يونيو ٢٠١٣، فإن الأمر يتطلب في ظل برنامج الإصلاح الاقتصادي دراسة النظام الضريبي، من حيث تطوره، والتعرف على أبعاده، وإصلاح أوجه القصور به.

ثالثاً - إشكالية الدراسة:

تتمحور إشكالية الدراسة، من خلال بيان الآثار التي تترتب على مستقبل النظام الضريبي في مصر، ومدى قدرة هذا النظام في تجاوز عقبات الأزمة الاقتصادية التي يشهدها العالم المعاصر على وجه العموم والدولة المصرية بوجه خاص؛ حيث تفاوتت الدراسة الآراء حول ماهية السياسة الضريبية الملائمة لطبيعة المناخ القومي في مصر، والذي صدر بشأنه العديد من التشريعات الضريبية، ومع اضطراب الميل نحو الأخذ بنظام ضريبي جديد يتواءم مع الوضع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدولة في ظل الأزمات

التي تمر بها، كان لابد من التعرض لأهم الإيجابيات والسلبيات التي واجهت النظام الضريبي الحالي، وإبراز أهم المعوقات في مجال التطبيق العملي لإصلاحها في المستقبل.

وتبدو إشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي الآتي: ما هو أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاقتصاد غير الرسمي في مصر؟

ويتفرع من هذا التساؤل عدة تساؤلات فرعية سيجاب عنها في هذه الدراسة.

رابعاً - منهج الدراسة:

تعتمد الباحثة على المنهج التطبيقي والمنهج الوصفي والمنهج المقارن، وذلك لاستنباط البعد الاقتصادي للنظام الضريبي في مصر، ودوره في دعم الاقتصاد المصري وبناء الأمن الاجتماعي، ومن ثم تحقيق أمن واستقرار المجتمع.

خامساً - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- (١) التعرف على بعض المشكلات التي تواجه سياسات الإصلاح الضريبي في مصر.
- (٢) تناول بعض المشكلات وعمل مقارنة بين التشريعات الضريبية الحالية والتشريعات السابقة لها، بهدف عدم تكرار تلك المشكلات.
- (٣) طرح مجموعة من الأسئلة لا تجد إجابات في مشروع القانون للوصول الى إجابات تساهم في حل المشكلات القائمة والتي منها الإزدواج الضريبي وضبط العلاقة بين أطرافها.

(٤) بيان أهمية هذا الموضوع؛ حيث إنه من الموضوعات المطروحة لتحديد تلك الآثار للمشكلات الحالية.

(٥) بناء الثقة بين الممولين والادارة الضريبية لتحقيق الربط الذاتي للضريبة.

سادساً - فرضية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على فرضية أساسية، وهو: أن الضريبة تساهم في الحد من العديد من مشكلات الدراسة، من أهمها تحقيق سياسات الإصلاح الضريبي، لما لها من آثار في تعزيز المالية العامة في مصر، وحل الإشكاليات الناتجة عن الازدواج الضريبي والضريبة على الخدمات وضريبة القيمة المضافة، ومن ثم تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين.

خطة البحث

ترتيباً على ما تقدم، فقد ارتأينا تقسيم هذه الدراسة، إلى مبحثين، وخاتمة، وذلك على النحو الآتي:

المبحث الأول: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأهميتها،

المطلب الأول: مراحل فرض الضريبة.

المطلب الثاني: أساليب فرض الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثالث: صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الرابع: الإعفاء من الضريبة.

المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة في مصر.

المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على النمو الاقتصادي.
المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الادخار في مصر.
المطلب الثالث: أثر الضريبة على القيمة المضافة على توزيع الدخل والأسعار والاستهلاك.

المطلب الرابع: أثر الضريبة على القيمة المضافة على حركة الاستثمار.

المبحث الأول

التعريف بضريبة القيمة المضافة

تمهيد وتقسيم:

الضريبة على القيمة المضافة، هي ضريبة تفرض على بيع السلع أو أداء الخدمات، مثل خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، ويقوم بدفعها كل من المنتج والتاجر إلى الإدارة الضريبية، ويقوم كل منهم بتحصيلها مضافة إلى ثمن شراء السلعة أو أداء الخدمة، وتعد الضريبة مسئولية كل منهم، بينما يتحمل المشتري (المستهلك) بعبء الضريبة على القيمة المضافة ، وذلك بدفعها على ثمن شراؤه للسلعة أو الخدمة⁽³⁾، فالضريبة العامة على القيمة المضافة تفرض على السلع والخدمات التامة الصنع، والتي يتحمل بها المستهلك في نهاية الأمر، فأياً ما كانت المراحل التي تمر بها السلعة، منذ بداية العملية الإنتاجية، وحتى أن تصبح السلعة نهائية الصنع في مرحلة الاستهلاك، فإن المستهدف بدفع الضريبة عليها هو المستهلك الذي يقوم باستهلاكها، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم الضرائب في كثير من الدول المتقدمة، وتعتبر من أهم المصادر الرئيسية لدخل

(3) Alan Le Bovidge "Aguid to sales and use tax" Massachusetts department of revenue, 2004, p: 4.

الحكومات، وهي من الأنواع الأكثر شيوعاً فيها، حيث تفرض كنسبة مئوية (حصة) على سعر بيع المنتجات (القيمة المضافة) (٤).

وفي هذا المبحث سوف نتناول الضريبة على القيمة المضافة، من خلال التعرض لبعض ملامحها الأساسية، وذلك من خلال أربعة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: مراحل فرض الضريبة.

المطلب الثاني: أساليب فرض الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثالث: صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الرابع: الإعفاء من الضريبة.

المطلب الأول

مراحل فرض الضريبة

تفرض الضريبة العامة على القيمة المضافة من خلال ثلاث مراحل (٥):

المرحلة الأولى: ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها.

المرحلة الثانية: يضاف فيها إلى المكلفين السابقين تاجر الجملة.

المرحلة الثالثة: ويضاف فيها إلى جانب ما سبق تاجر التجزئة.

الواقعة المنشئة للضريبة: تنشأ واقعة الضريبة ببيع السلعة أو أداء الخدمة، وتتحقق

هذه الحادثة بأي من الآتي:

- إصدار الفاتورة.

(4) James M. Buchanan "Public finance an introductory" Irwin Dorsey limited georgette own, Ontario (Virginia state 1980), p.445.

(٥) المادة (١) من قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (١١) لسنة ١٩٩١.

- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.

- أداء الثمن كلياً أو جزئياً أو بالأجل أو بأي صورة من الصور.

ويعتبر في حكم البيع (أي يعتبر واقعة منشئة للضريبة) الاستعمال الشخصي من قبل المكلف للسلعة أو الاستفادة الشخصية من الخدمة، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية، مثل الإهداء أو المنح أو غيرها من التصرفات.

كما تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية^(٦)، وتوجد واقعتان منشئتان

للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة:

أ- الواقعة الأولى: عند الإفراج الجمركي.

ب- الواقعة الثانية: عند البيع الأول للمستورد.

سعر الضريبة: تفرض الضريبة على جميع السلع المصنعة محلياً والمستوردة بسعر ١٠%، عدا السلع المبينة بالجدول رقم (١) المرافق لقانون ضريبة القيمة المضافة ، فيكون السعر على النحو الموضح قرين كل منها، وكذلك الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون السابق، حيث يكون سعر الضريبة عليها على النحو المبين قرين كل منها، أما غيرها من الخدمات فلا تخضع لضريبة القيمة المضافة ، كما يجوز بقرار من رئيس الجمهورية تعديل سعر الضريبة على بعض السلع، كما يجوز له تعديل الجدولين رقمين (١)، (٢) المرافقين للقانون، ويكون فرض الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتخذ سعر الضريبة أحد شكلين:

(٦) المادة (٦) من القانون السابق.

(١) **السعر القيمي:** وهو السعر الذي يتحدد بنسبة مئوية من سعر السلعة، وتوجد ثلاثة أسعار قيمية نوضحها على النحو التالي:

السعر العام: ويبلغ ١٠% من القيمة، ويسرى على الحالات التي لا ينص فيها على سعر معين.

السعر المنخفض: ويبلغ ٥% من القيمة، ويسري على بعض السلع الغذائية والشائعة الاستعمال، وعلى بعض الخدمات، وفي بعض الدول يكون هذا السعر ٦%، والسلع والخدمات التي تخضع لهذا السعر هي سلع ضرورية، مثل المواد الغذائية بأنواعها والسلع الطبية والسلع الثقافية، والسلع والخدمات المخصصة لقطاع الزراعة، وبعض الخدمات كنقل المسافرين والإسكان الفندقية^(٧).

السعر المرتفع: ويبلغ ٢٥%، وتخضع له بعض السلع المعمرة، مثل أجهزة التليفزيون الملون أكثر من ١٦ بوصة، والثلاجات ذات السعة أكثر من ١٢ قدم، والديب فريزر وأجهزة التسجيل وإذاعة الصوت، وأجهزة الفيديو، ومستحضرات التجميل، وشرائط الفيديو.

(٢) **السعر النوعي:** وهو السعر الذي يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (الطن - الكيلو جرام - المتر - اللتر وغيره) بغض النظر عن قيمتها.

القيمة المتخذة لحساب الضريبة: القاعدة الأساسية هي أن القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة، هي القيمة المدفوعة فعلاً للبائع من مشتر مستقل عنه، وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر، ويعني هذا أن ضريبة القيمة المضافة المصرية تعترف بالتنزيلات السعرية (التخفيضات) التي تقدم في الأوكازيونات، أو عند الدفع الفوري للثمن، وغيرها

(7) Gim Topen and Androw gons "Value added tax in 21 countries" London 1991, p.421.

ما دامت هن التنزيلات حقيقية، ومتعارف عليها، وإذا تعذر التعرف على تلك القيمة أو إذا كانت القيمة الواردة في الفاتورة موضع شك، بسبب وجود دلائل على أنها أقل من الواقع، فيقدر ثمن السلعة أو الخدمة حسب السعر أو المقابل السائد في السوق، في الظروف العادية وقت حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، وقد أعطى المشرع لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص سلطة إصدار قوائم بقيم بعض السلع والخدمات، تعتبر أساساً لربط الضريبة.

أما بالنسبة للسلع المستوردة، فتقدر قيمتها على أساس القيمة (CIF)، وهي قيمة السلعة وقت الاستيراد من الدولة المصدرة، دون فرض أية ضرائب أو رسوم داخل الدولة المستوردة مضافاً إليها الرسوم الجمركية، وأية رسوم أو ضرائب أخرى تفرض على السلعة عند الاستيراد، وتسمى هذه القيمة بالقيمة الشاملة، وهذه القيمة هي أساس فرض الضريبة أو وعائها في جميع دول العالم التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة، وقد أعطى المشرع للمصلحة حق تعديل القيمة، في حالة عدم اقتناعها بأن البيانات الواردة في إقرار المسجل صادقة، كما أعطى للمسجل حق التظلم من تقدير المصلحة، وأجاز المشرع تعديل قيمة العقود يسمح بأداء الضريبة، دون غبن على أي من أطراف التعاقد، وذلك وقت فرض الضريبة، أو عند تعديل فئاتها، وعلى ذلك فقد شهدت المنظومة الضريبية العديد من التعديلات^(٨).

المطلب الثاني

(٨) أحمد عاطف عبدالرحمن، تطورات التشريعات الضريبية والحاجة إلى إعادة الترتيب، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، العدد ٦١٨، أكتوبر ٢٠٢٣، ص ٢.

أساليب فرض الضريبة على القيمة المضافة

يوجد ثلاثة أساليب لفرض الضريبة على القيمة المضافة ، وذلك على النحو التالي^(٩):

- أسلوب الضريبة الشاملة المتتابعة: وطبقاً لهذا الأسلوب يتم سريان الضريبة العامة على القيمة المضافة على السلع عند تداولها من شخص لآخر، من وقت إنتاجها في مراحلها المتتابعة، منذ أن تكون مادة خام، حتى وصولها للمستهلك الأخير، ويعاب على هذا الأسلوب تكرار فرض الضريبة، وصعوبة عمليات الرقابة والحصر لكثرة التعاملات وغيرها من العيوب، ويمتاز هذا الأسلوب بجمع الكثير من المال، ولذلك توجد بعض الدول من الصعب فيها الاستغناء عن مثل هذه الضريبة، مثال ذلك شيلي^(١٠)

- أسلوب الضريبة العامة الواحدة: طبقاً لهذا الأسلوب يتم فرض الضريبة على كافة التعاملات على السلع والخدمات عند مرحلة واحدة من التداول التي تمر بها السلعة، وهي في طريقها للمستهلك.

- أسلوب الضريبة على القيمة المضافة^(١١): وهي التي تفرض على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها، عند انتقالها من المنتج حتى تصل إلى

(٩) د. أبو زيد كامل السيد، تقييم قانون الضريبة العامة على القيمة المضافة بمعيار أهدافه ومشكلات تطبيقه، مجلة البحوث التجارية، السنة الثامنة عشر، المجلد ١٨، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦، ص ٤١٣.

(10) A.R. Prest "Public finance in developing countries" English language book society and weiden feld and Nicolson (London 1980) p.77.

(١١) د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة ، بدون دار طبع، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠٠، ص ١١.

المستهلك الأخير، فهي تسري على الإضافات المتتالية بقيمة السلعة، وليس على قيمتها الكلية في مختلف مراحلها، كما هو الحال بالنسبة لأسلوب الضريبة المتتابة.

من هو الخاضع للضريبة؟: يخضع للضريبة ما يلي:

- السلع الصناعية غير الواردة بجدول الإعفاءات، والتي يبيعها منتج مسجل.
 - الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢)، والتي يبيعها مؤدي الخدمة المسجل.
 - الواردات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.
 - السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة
- بالفئات الواردة قرين كل منها.

هذا ولا تخضع للضريبة السلع الزراعية، ومنتجات الأرض، والخامات بحالتها الخام، كمنتجات المناجم قبل دخول أية عملية تصنيع عليها، هذا ويحتوي القانون على تعريف للتصنيع، وهو تعريف متعارف عليه دولياً.

خصم الضريبة وردّها: الخصم هو استنزال الضريبة المحملة على المدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات، منعاً للتراكم الضريبي، وما يخصم في مصر هو الضريبة المحملة على الخامات والسلع الوسيطة، بالإضافة للضريبة السابق تحميلها على مردودات القيمة المضافة، وهذا الخصم يتمتع به بيع السلع دون الخدمات، فالخدمات المحملة بالضريبة إذا كانت مدخلات لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة لا تستحق الخصم، والخدمات نفسها لا تتمتع بحق الخصم على أي من مدخلاتها، والسلع الرأسمالية لا يتم خصم الضريبة المحملة بها، بل يتم فقط تقسيطها على عدة سنوات.

ويعتبر الخصم الضريبي من أهم المزايا التي انفرد بها قانون الضريبة العامة على القيمة المضافة في مصر^(١٢)، وقد تحقق هذا إدارياً بالسماح لكل مرحلة بخصم الضريبة المدفوعة في المراحل السابقة، كما هو موضح بفواتير مموليتها^(١٣)، علاوة على ذلك فإن الخصم يعد في نفس الوقت من أهم أساليب الرقابة الذاتية في مجال الضريبة على القيمة المضافة ، حيث سمح للمسجل بتحميل كافة مبيعاته بالضريبة، ويكون من حقه أن يقوم بخصم الضريبة التي سبق له أن سددها على مدخلات الإنتاج من الضريبة المستحقة على مبيعاته، ويقوم بتوريد الفرق بينهما لمصلحة الضرائب، وفق الإقرار الشهري عن أشهر المحاسبة، أي أنه يقوم بخصم الضريبة المدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات.

وترد الضريبة في حالتين، هما الضريبة السابق تحميلها على الصادرات بما في ذلك الضريبة المحصلة على الخدمات وسلع الجدول رقم (١)، وأيضاً ترد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ، ويتسم نظام استرداد الضريبة بأنه يلزم مصلحة الضرائب برد الضريبة للمسجل في موعد لا يتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم الطلب، بينما نظام الخصم يتبع له إجراء المقاصة بين الضريبة واجبة الخصم، والضريبة المستحقة على مبيعاته خلال أشهر المحاسبة^(١٤).

(١٢) د. سيد محمد عبد الوهاب، سياسة الخصم والإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة ومشاكل التطبيق، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الخامس - كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩١.

(13) **Graham Charles Hockley** "Public finance an introduction" Routledge Kegal Paul (London 1979), p: 236.

(١٤) د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق، ص ٨٥ وما بعدها.

التزامات الإدارة: يلتزم المكلف بالضريبة بمجموعة من الالتزامات الإدارية،

أهمها:

- الالتزام بالتسجيل: حيث ينقسم التسجيل إلى نوعين، تسجيل إجباري وتسجيل اختياري، ويلتزم بالأول كل منتج صناعي لسلع خاضعة للضريبة لم ترد في جدول الإعفاءات، بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل ٥٤ ألف جنيه أو تجاوزته، وذلك في السنة السابقة على تطبيق القانون أو أثناء العمل به، وكذلك مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة، الذي بلغ أو جاوز مقابل خدماته الحد المذكور، وكل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، بصرف النظر عن رقم أعماله السنوي، أيضاً كل منتج أو مستورد لسلعة من سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون، بصرف النظر عن رقم أعماله السنوي، وكل وكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين، مهما كان حجم مبيعاتهم، أيضاً يلتزم بالتسجيل كل من تاجر الجملة وتاجر التجزئة الذي بلغ رقم أعماله السنوي ١٥٠,٠٠٠ جنيه أو يزيد.

بينما يجوز اختياريًا التسجيل بمصلحة الضرائب لكل شخص طبيعي أو معنوي لم يبلغ حد التسجيل، ويسمى هذا التسجيل بالتسجيل التطوعي، وهو شائع في بعض الدول المتقدمة^(١٥).

- تحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة: حيث يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة، وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في الموعد المحدد لذلك.

- إصدار فاتورة ضريبة عن كل صفقة محملة بالضريبة، وذلك عند كل لسلعة أو أداء لخدمة خاضعة للضريبة، وعلى المكلف في حالات البيع لغير المسجل أن يحرر تلك الفاتورة، موضحاً بها إجمالي قيمة السلعة أو الخدمة المباعة شاملة الضريبة.

(15) Gim Topen and Androw gons "Value added tax in 21 Countries" op. cit. p: 525.

- إمساك السجلات والدفاتر المحاسبية اللازمة لتسجيل وقيد صفقاته، ليسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها.

- أن يقدم المكلف للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لذلك، موضحاً به إجمالي مبيعاته خلال الفترة الضريبية، ويجب أن يكون الإقرار الشهري مصحوباً بسداد الضريبة المستحقة، وذلك خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة.

وفي جميع الأحوال يجب عليه الاحتفاظ بصور الفواتير والدفاتر والسجلات لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي تم فيها القيد بالسجلات، كما يلتزم المكلف بإخطار المصلحة بأية تغييرات تحدث على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال ٢١ يوماً من حدوث تلك التغييرات^(١٦).

المطلب الثالث

صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة

التهرب الضريبي هو إعلان عدم دفع الضريبة، أو الإبلاغ بالإعفاء غير الصحيح من قبل المكلفين^(١٧)، أو هو امتناع المكلف عن دفع الضريبة المقررة عليه أو دفع جزء منها فقط، من خلال استخدامه لطرق احتيالية غير مشروعة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها، وما يترتب على ذلك من عدم حصول الدولة على حقها من الضريبة،

(١٦) أحمد فيصل خواص،

دور الاقتصاد الرقمي في تطوير النظام الضريبي المصري: دراسة حالة مصلحة الضرائب العقارية، رسالة ماجستير، معهد الدراسات الإسلامية، القاهرة، ٢٠٢٣، ص ١٧.

(17) Bernard Gau "Shifting tax burdens through exemptions and evasion an empirical investigation of Uganda" The World bank, December 2001, p.6.

كما يعد صورة من صور الجرائم الاقتصادية، والتي تمثل اعتداءً على النظام الاقتصادي، وعلى الخزانة العامة للدولة، والتهرب الضريبي من أهم المشكلات التي تعاني منها الدول الآن في الحقل الضريبي، حيث أنه من شأنه التأثير السلبي على حصيلة الضريبة الواردة إلى الخزينة العامة، كما أنه يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين^(١٨).

فيما يلي سوف نتعرض بشيء من الإيجاز لصور التهرب من ضريبة القيمة المضافة ، وأسباب هذا التهرب، وذلك على النحو التالي:

(١) صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة : يوجد العديد من الصور والأشكال للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة ، ويأخذ التهرب من الضريبة الصور التالية^(١٩):

- عدم قيام الممول بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب.
- المطالبة باستقطاع مبالغ مغالاً فيها عن طريق ضرائب سبق دفعها.
- البيع النقدي بدون فواتير، وبدون تسجيل.
- السلع المهربة الخاضعة للضريبة.
- بيع السلعة أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة المستحقة.
- خصم الضريبة كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.

(١٨) عاطف حسن النقلي، مبادي الاقتصاد العام اقتصاديات النفقات والإيرادات العامة، كلية الحقوق جامعة الزقازيق، بدون دار نشر، ٢٠٠١، ص ٢١٧ وما بعدها.

(19) Matthew N. Murray "Would tax evasion and tax avoidance undermine a National retail sales tax?" National tax Journal No. (50), 1997, p.69.

- استرداد الضريبة أو محاولة استردادها كلها أو بعضها دون وجه حق.
- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها.
- تقديم بيانات خاطئة عن القيمة المضافة ، إذا ظهرت فيها زيادة تجاوز ١٠% عما ورد بالإقرار.
- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة تجاوز ١٠%.
- عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة.
- عدم إقرار المسجل عن السلع أو الخدمات التي استعملها، أو استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية.
- انقضاء ثلاثين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة، دون الإقرار عنها وسدادها.
- ويعاقب على التهرب من الضريبة أو الشروع فيها بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه، ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم على الفاعلين والشركاء متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية، وتعويض لا يجاوز ثلاثة أمثال الضريبة، وإذا تعذر تقدير الضريبة قدرت المحكمة التعويض، بما لا يجاوز خمسين ألف جنيه، وفي حالة العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض، وتقدر الضريبة الإضافية بواقع ٥،٠% من قيمة الضريبة المستحقة التي تأخر سدادها عن كل أسبوع أو جزءاً منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد.

أما بالنسبة للسلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة ، يضاف إلى العقوبات السابقة عقوبة المصادرة للسلع موضوع التهرب، أو ما يعادل قيمتها، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد المستعملة في التهريب، أما بالنسبة للسلع المستوردة التي لم تخرج من دائرة الإفراج الجمركي، فيطبق عليها أحكام التهرب المنصوص عليها في قانون الجمارك، ويلاحظ على العقوبات السابقة ما يلي(٢٠):

- أن المشرع لم يفرق بين من تهرب فعلاً، ومن يشرع في التهرب أو يحاول التهرب، فالعقوبة موحدة بالنسبة لكل منهم.
- تسري العقوبة على الشركاء في جريمة التهرب في حالة تعددهم، وذلك بالتضامن في دفع الضريبة والضريبة الإضافية.
- تستطيع المحكمة التي تبحث موضوع التهرب مضاعفة العقوبة، والتعويض في حالة العودة مرة أخرى للتهرب من دفع الضريبة.
- يقضى القانون بضرورة سرعة البت في قضايا التهرب من الضريبة، وذلك حتى لا يترتب على تأخير الفصل فيها مزيد من التهرب.
- يلاحظ أيضاً زيادة العقوبة بالنسبة للسلع الواردة بالجدول رقم (١)، حيث يضاف للعقوبات الواردة بمصادرة السلع موضوع التهرب، أو ما يعادل قيمتها، وكذلك الأدوات التي استخدمت في النقل، أو المساعدة على التهريب.

(٢٠) د. أبو زيد كامل السيد، تقييم قانون الضريبة العامة على القيمة المضافة بمعيار أهدافه ومشكلات تطبيقه، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

(٢) أسباب التهرب من الضريبة على القيمة المضافة : تنصدر قضية التهرب الضريبي أهم القضايا الضريبية، والتي تصدر بسببها القوانين واللوائح في محاولة لمكافحتها بشتى الطرق، وبإلقاء نظرة على حجم التهرب الضريبي في مصر، نجد أن ذلك الحجم قد بلغ حوالي ٣٠ مليار جنيه في نهاية عام ٢٠٠٦، فالأرقام القياسية تكشف عن حقائق مفرعة، منها أن نسبة من يسددون ضريبة الدخل لا يزيدون عن ٥% من جملة مستحقي سداد ضريبة الدخل، والبالغ عددهم ٦ ملايين مواطن، ومن هؤلاء ١,٧% فقط يسددون الضريبة بشكل حقيقي، أي يسددون الضريبة المستحقة فعلاً على دخولهم الحقيقية، أما الباقون ونسبتهم ٩٨,٣% فإما يتهربون أساساً من سداد الضرائب، أو يقدمون إقرارات ضريبية تقل كثيراً عن دخولهم الحقيقية^(٢١).

إن المشكلة ليست في قلة عدد من يسددون الضرائب بشكل حقيقي فقط، ولكن المشكلة الحقيقية أن عدد من يتقدمون بإقراراتهم الضريبية لا يزيد على ستة ملايين (وهذا هو المفترض)، بينما يجب أن يكونوا ضعف هذا الرقم، فحسب الأرقام الرسمية فإن ٢٠% من مواطني مصر يحصلون سنوياً على ٤٦% من الدخل القومي الإجمالي في مصر، والذي يتجاوز مبلغ ٤٥٠ مليار جنيه عام ٢٠٠٦، ومعنى هذا أن حوالي ١٤ مليون مواطن مصري يحصل كل منهم في المتوسط على أكثر من ١٥ ألف جنيه سنوياً، وطبقاً للقانون فإن كل من يتجاوز دخله السنوي خمسة آلاف جنيه عليه سداد الضرائب، ومعنى ذلك أن الذين يتجاوزون فعلاً حد استحقاق الضريبة يجب أن يزيد

(٢١) محمود رجب أحمد، دور الضرائب على الدخل في التمويل والتنمية - مع التطبيق على مصر، رسالة

دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، ٢٠١٨، ص ١٢٩.

عددهم على ١٥ مليون مواطن، والمشكلة أن هذا الرقم لا يزيد على ٦ ملايين مواطن، والمشكلة الأكبر أن غالبية المتهربين من سداد الضرائب هم الأغنياء.

والتهرب الضريبي يعد من أهم آفات المجتمع الضريبي، التي يتعين العمل على معالجتها ومواجهتها بشتى الطرق، وكما يكتنف التهرب الضريبي الضرائب على الدخل، فهو أيضاً يشكل جزءاً لا يستهان به في الضريبة على القيمة المضافة، وحتى يمكن مواجهة التهرب الضريبي ومعالجته، لابد من إتباع أولى خطوات العلاج، وهي معرفة الأسباب المؤدية لنمو هذه الظاهرة داخل تلك الضريبة، وفيما يلي نتعرض لبعض هذه الأسباب بشيء من الإيجاز، وذلك على النحو التالي^(٢٢):

(أ) **ثقل العبء الضريبي وارتفاع أسعارها:** بقياس آثار معدلات الضريبة على التهرب الضريبي، وعلى الرغم من أن ظاهرة التهرب الضريبي يصعب رصدها بحكم طبيعتها، إلا أنه يتضح أن ارتفاع تلك المعدلات هي من أهم الأسباب الرئيسية في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي^(٢٣)، فقد أظهرت بعض الدراسات أن معدلات الضرائب المرتفعة تؤدي إلى تفاقم سوء الأخلاق الضريبية، التي تؤدي إلى عدم رغبة الأفراد في الوفاء بالتزاماتهم الضريبية بشكل صحيح، ويجعل هؤلاء الأفراد أكثر

(٢٢) د. أبو زيد كامل السيد، تقييم قانون الضريبة العامة على القيمة المضافة بمعيار أهدافه ومشكلات تطبيقه، مرجع سابق، ص 434.

(23) Raymond Fisman & Shang-Jin Wei "Tax rates and tax evasion: Evidence from Missing Imports "in China" Columbia business school and NBER, Brooking Institution, IMF- Forthcoming, Journal of political Economy, 2003, p: 1.

استعداداً للتهرب من الضرائب^(٢٤)، ويعد عبء الضريبة العامة على القيمة المضافة مرتفعاً إلى حد ما، وخصوصاً مع ارتفاع أسعار السلع الذي يحدث في الآونة الأخيرة، مما يترتب عليه ارتفاع قيمة الضريبة مع ارتفاع سعر السلعة، ومن ثم يمكن القضاء على هذا السبب من أسباب التهرب من الضريبة عن طريق العمل على تخفيض العبء الضريبي عن المكلفين، بتخفيض أسعار الضريبة إلى الحد الذي يجعل المكلف لا يفكر في التهرب، ولا يبتكر طرقاً للتهرب، حيث أن ارتفاع سعر الضريبة يؤدي إلى تحفيز الخاضعين للضريبة على التهرب منها، الأمر الذي يؤدي إلى نقص الحصيلة^(٢٥).

(ب) إحساس الممول أو المكلف بعدم عدالة الضريبة التي يتهرب منها: من الطبيعي أن إحساس الممول، وعلى وجه الخصوص الفقير أو الذي يكون رقم أعماله منخفض إلى حد ما، بأنه هو الذي يتحمل بالعبء الضريبي، أو بالجزء الأكبر منه، وأن غيره من الممولين الأغنياء لا يتحملون ذلك العبء الذي يتحمله هو في الوفاء بالتزاماته نحو الإدارة الضريبية، سوف يجعله يتهرب من أداء التزاماته الضريبية، إيماناً منه بعدم عدالة تلك الضريبة التي يتهرب منها، ولكي يتم علاج هذا السبب، يجب تحري العدالة عند صياغة القانون، كما يجب مراعاة اختيار الأسعار المناسبة لكل سلعة من السلع، حسب درجة الحاجة إليها، على أن تفرض أسعار أقل على السلع الضرورية،

(24) Boamah D. Byran and C. Maxwell "Examining the impact of taxation on income distribution in, Research department, Central bank of Barbados Barbados, Draft Paper, 2002, pp:4-5.

(٢٥) د. عبد الستار عبد الحميد سامي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد التاسع عشر، السنة العاشرة، إبريل ٢٠٠١، كلية الحقوق جامعة المنوفية، ص ٢٩٨.

كذلك يمكن القضاء على هذا السبب عن طريق العمل على دقة الحصر للمجتمع الضريبي، والعمل على عدم تمييز فئات من المكلفين على باقي الفئات.

(ج) **قلة الوعي الضريبي:** ترجع أسباب تدني المشاركة في فاعلية النظام الضريبي إلى عدم الوعي الضريبي للشركات والمؤسسات، فالمشاركة في النظام الضريبي يترتب عليها العديد من الحوافز الضريبية المقدمة لتلك الشركات والمؤسسات، أهمها الإعفاءات الضريبية، وعلى وجه الخصوص بالنسبة للشركات والمؤسسات صغيرة الحجم^(٢٦)، ومن ثم فإن عدم معرفة المكلفين بحقيقة أنشطة ومهام النظام الضريبي، سوف يترتب عليه المزيد من المشاركة في التهرب الضريبي الذي يعد أحد الجرائم الاقتصادية في المجتمع، وبالتالي العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بسداد الضريبة، عن طريق الإعلام بالوسائل المختلفة عن أهداف الضرائب، والعقوبات التي يخضع لها المكلف عند التهرب من الضريبة، وأن أداء هذه الضريبة هو واجب سوف يعود على المجتمع بالخير، بالإضافة لاطمئنان الأفراد بأن إيرادات الضرائب تستخدم في مكانها الصحيح دون إسراف أو تبذير^(٢٧)، في المقابل نجد أن لتفشي الأمية، وعدم الوعي الضريبي، بالإضافة لعدم تطور الجهاز الضريبي، الدور الأساسي في زيادة التهرب الضريبي.

(د) **ضعف الصياغة القانونية للنظام الضريبي وضعف نظم الرقابة بها:** بمعنى أنه يجب ألا تكون صياغة نصوص القانون معقدة وغير مفهومة من جانب المكلفين

(26) (WOTC) Work Opportunity Tax Credit Tax Credit “Tax incentives for hiring People with disabilities” Employment development department, California, 2007, p: 1.

(٢٧) عاطف حسن النقلي، مبادي الاقتصاد العام اقتصاديات النفقات والإيرادات العامة، مرجع سابق، ص ٣٠٢ وما بعدها.

والمنفذين له، كذلك يجب أن تقل التعليمات التفسيرية حول القانون، بمعنى أنه يجب أن يمتاز بالبساطة والوضوح، والتقليل من الإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة وحسابها، وبالتالي يجب إعادة صياغة قانون الضريبة العامة على القيمة المضافة، حتى تتحسن الصورة عن هذا القانون، ويقل اللبس حوله، ولذلك يعد تعقد القوانين الضريبية هو أحد المشاكل الرئيسية الحديثة في النظم الضريبية، فقوانين الضرائب المعقدة التي لا يستطيع دافعي الضرائب فهمها، كما تكون الإدارات الضريبية لديها صعوبة في تنفيذها، سوف يتبعها مشاكل أكثر تعقيداً، نتيجة انتشار المزيد من أشكال التهرب الضريبي بناءً عليها^(٢٨).

ترتيباً على ما تقدم، ترى الباحثة: أنه يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين القانونيين واضحة المعالم، بحيث يعرف الخاضع لها، مقدار الوعاء، ومعدل الضريبة وتاريخ سداد الضريبة، وكذا الجزاءات والعقوبات التي تترتب عن التهرب والغش الضريبيين، فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان تحصيلها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية بحيث تؤدي في النهاية إلى التهرب والغش، وعليه لا يجب دفعها.

ولقد أخذت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين وأولتهما اهتماماً كبيراً، بحيث أصبحت الضريبة واضحة ومحددة من جانب مكوناتها.

(هـ) ضعف الإدارة المسئولة عن تنفيذ النظام الضريبي: تحتاج المجتمعات الديمقراطية الحديثة إلى إدارة ضريبية ديمقراطية حديثة أيضاً، وتلك الإدارة

(28) Owens, J. and Whitehouse, E. "Tax reform for 21st Century" IBFD, Bulletin 50 (11-12), 1996, pp: 538-548.

يجب أن تخضع بشكل مستمر للتعديل والهيكلية، وأن تتصف بالفاعلية والكفاءة، كذلك يجب أن تتصف بالعدالة والإنصاف، فالإدارة الضريبية الفاسدة وغير الكفاء، سوف تجعل الإيرادات الضريبية في تناقص من عام لآخر، نتيجة تحميلهم دافعي الضرائب وطأة فسادهم الإداري، من خلال تحميلهم مزيد من الأعباء التي لا تتصف بالعدالة^(٢٩)، ومن هنا يجب الارتفاع بمستوى المسؤولين بمصلحة الضرائب على القيمة المضافة، عن طريق التدريب المستمر لجميع فئات المنفذين للنظام الضريبي، والتدريب على كيفية التعامل مع المكلفين، دون أدنى تعنت قد يعقد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

(و) ضعف الثقة في النظام الذي يتولى تخصيص الموارد السيادية على بنود غير ضرورية من وجهة نظر المكلفين: لابد أن يكون للأجهزة الرقابية دور فعال في الإشراف والرقابة على الموارد المالية المتحصلة من الضرائب^(٣٠)، لذلك فإن ضعف تلك الرقابة على الأموال المتحصلة من الضرائب، سوف يؤدي إلى ضعف الثقة في ذلك النظام الذي يتولى تخصيص الموارد السيادية على بنود إنفاق غير ضرورية، فهذه مشكلة قومية يمكن علاجها عن طريق العمل الفعلي الجاد للحكومة، وذلك بتخصيص تلك الموارد المالية المتحصلة من الضرائب، وغيرها من الموارد السيادية للأولويات القومية، كذلك تحديد هذه الأولويات (الضروريات) لكافة فئات الشعب، وليس للفئة الحاكمة فقط، عن طريق تحديد الخدمات الحكومية المؤداة سنوياً، وتكلفة كل بند من هذه البنود، وعرض معدلات الإنجاز للأعمال التي تتم فعلاً على أفراد الشعب، نظراً لأن إحساس المكلف بأن الموارد السيادية المتحصلة من الضرائب تنفق على أبواباً غير

(29) Katarina Ott "Tax Administration reform in Transition: Cas of Croatia" Institute of public finance, Occasional Paper No. (5), April 1998, p.5.

(30) Katarina Ott "Tax Administration reform in Transition: Cas of Croatia" op. cit. p: 10.

ضرورية، أو لتحقيق أغراضاً خاصة، فإن ذلك سوف يكون عاملاً من ضمن عوامل التهرب من دفع الضريبة.

(ن) عدم القيام بتسويق الخدمات الحكومية المؤداة على أكمل وجه: يعد تسويق الخدمات الحكومية من الأمور التي تحتل مكانة كبيرة في النظم الاقتصادية في الدول المتقدمة، فتسويق الخدمات والمنتجات يساعد على النمو الاقتصادي للمنشآت، وعلى وجه الخصوص الصغيرة منها⁽³¹⁾، فعدم القيام بتسويق تلك الخدمات يعد من ضمن الأسباب الرئيسية المؤدية للتهرب الضريبي، ولذلك فإن هذا السبب يعتبر من الأسباب الجوهرية التي ينبغي النظر إليها بعين الاعتبار، عن طريق قيام الحكومة بتحديد الخدمات الحكومية التي يتم إنجازها في كل عام، وإعداد برامج لتسويق هذه الخدمات، ويرى الباحث أن قيام الحكومة بهذا العمل سوف يدفع الأفراد إلى عدم التهرب من الضريبة، نظراً لإحساسهم بوجود خدمات فعلية تقدم لهم، كمقابل لما يدفعونه من ضرائب.

المطلب الرابع

الإعفاء من الضريبة

الإعفاء في ظل قانون ضريبة القيمة المضافة هو إعفاء بدون خصم الضريبة على المدخلات، فالإعفاء يقتصر على الضريبة على المخرجات، فهو ليس من قبيل تطبيق سعر الصفر على السلعة أو الخدمة المعفاة، والإعفاءات في مصر يشملها الجدول رقم (ج) المرافق لقانون الضريبة رقم (١١) لسنة ١٩٩١، ومنها منتجات صناعة الألبان، والزيتون

(31) John Butze and Nathan Berseth "Government marketing services" 118 Broadway Suite 521 Fargo, ND. 58102" Opening Opportunities for Small Businesses, 2007, p.1.

النباتية المدعومة للطعام، ومنتجات المطاحن، عدا الدقيق الفاخر المستورد، وبعض الأطعمة المعلبة أو المحفوظة من اللحوم والأسماك والخضر والفاكهة، والوجبات التي تقدم في المطاعم غير السياحية، والخبز المسعر والغاز الطبيعي والبوتاجاز، وأطعمة الحيوانات، عدا أطعمة حيوانات الزينة، والكساء الشعبي وورق الصحف والكتب، والمذكرات الجامعية والصحف والمجلات.

أيضاً هناك إعفاءات أخرى ينظمها القانون، مثل الإعفاءات الدبلوماسية للسفارات والقنصليات والدبلوماسيين، بشرط المعاملة بالمثل، هذا فضلاً عن ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب، بقصد المجاملة الدولية، من ناحية أخرى تعفى العينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية، كما تعفى النياشين والميداليات والجوائز وما شابهها، كذلك تعفى الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج، كما تعفى السلع والمعدات والأجهزة لأغراض الدفاع والتسليح والأمن القومي، كما يجوز إعفاء الواردات للأغراض العلمية والتعليمية والثقافية، والتي تستوردها المعاهد العلمية والتعليمية، ومعاهد البحث العلمي، وأيضاً الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة، وإذا أضفنا لذلك الإعفاءات بموجب الاتفاقيات الدولية بين الحكومة المصرية، والحكومات والمنظمات الدولية والإقليمية، والاتفاقيات البترولية والتعدينية تتضح لنا أهم ملامح الإعفاءات من الضريبة العامة على القيمة المضافة .

المبحث الثاني

الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة في مصر

تمهيد وتقسيم:

تعد الضريبة على القيمة المضافة أحد أضلاع النظام الضريبي في مصر، فمنذ أن صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ مصحوباً بمرحلة الإصلاح الاقتصادي، كان الهدف من تلك الضريبة أن تكون خطوة من خطوات هذا الإصلاح، أو أداة من أدواته، وما زالت الضريبة على القيمة المضافة تعد خطوة وأداة من أدوات الإصلاح الاقتصادي في العديد من دول العالم، أهمها الولايات المتحدة^(٣٢)، إلا أن هناك العديد من دول العالم، المتقدم منه والنامي، قد هجرت العمل بتلك الضريبة متجهة إلى العمل بالضريبة على القيمة المضافة، ومنها دول الاتحاد الأوروبي، والعديد من دول آسيا وأفريقيا، وعلى الرغم من ذلك تعد ضريبة القيمة المضافة كما أشرنا سابقاً من أهم أدوات السياسة المالية داخل إطار السياسة الاقتصادية في مصر ودول العالم.

وتمثل الضريبة على القيمة المضافة خطوة كبيرة على طريق فرض ضريبة عامة على استهلاك السلع والخدمات، ذات قاعدة تقوم على مبدأ عمومية الضريبة، بدلاً من الأسلوب الانتقائي، وتمهد الطريق إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وقد راعى قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري تلافي كافة العيوب والمشاكل التي شابت تطبيق الضريبة على الاستهلاك، وتؤكد النتائج أن ضريبة القيمة المضافة تعد من أكثر

(32) Gregg A. Esenwein and Jan G. Gravelle "The Flat tax, Value-Added tax and National Retail Sales tax: Overview of the issues" CRS report for Congress Recived Through The CRS Web Congressional research service, The Library of Congress, September 2004, p.24.

الضرائب فاعلية في النشاط الاقتصادي عن غيرها من أشكال الضرائب الأخرى^(٣٣)، لذلك وعلى مر السنين أصبحت ضريبة القيمة المضافة من أهم وسائل التنمية الاقتصادية في العالم، وعلى وجه الخصوص في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد أصبحت بمثابة العمود الفقري لأنشطة الاستثمار فيها، كما أصبحت وسيلة لإيجاد المزيد من فرص العمل^(٣٤)، وأشار Vito Tanzi إلى أن تلك الضرائب هي من أهم الوسائل العملية لزيادة الإيرادات، لتمويل الإنفاق الحكومي على السلع والخدمات للدول النامية التي تريد الاندماج في الاقتصاد الدولي^(٣٥)،

ومن ثم يؤثر الوضع السياسي والاجتماعي والاقتصادي، بشكل كبير على الوضع المالي، ومن ثم بضرورة توسيع القاعدة الضريبية وتخفيض معدلات الضرائب^(٣٦).

وفيما يلي نتناول أهم الآثار الاقتصادية لتلك الضريبة، وآثارها على الاقتصاد غير المنظم، وذلك من خلال أربعة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على النمو الاقتصادي.

(33) T. Bayoumi & V. Klyuev and R. Luzio "Regional dimensions of the Canadian economy" Canada selected Issues, IMF, Country reported No. (06/229), International Monetary Fund, Washington D.C. April 2006, p.18.

(34) Bill R. "The taxes economic development sales tax: A primer for local officials" recent changes to the economic development sales tax, U.S.A. Texas, 2005, p.3.

(35) Vito Tanzi and Howell Zee "Tax policy for developing countries" International Monetary Fund Washington D.C. March 2001, p.3.

(٣٦) شعبان رأفت محمد، النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع إشارة خاصة إلى النظام الضريبي المصري، مجلة القانون والاقتصاد، جامعة القاهرة - كلية الحقوق، ملحق، ٢٠١٩، ص ٢٩٩.

المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الادخار في مصر.
المطلب الثالث: أثر الضريبة على القيمة المضافة على توزيع الدخل والأسعار
والاستهلاك.

المطلب الرابع: أثر الضريبة على القيمة المضافة على حركة الاستثمار.

المطلب الأول

أثر الضريبة على القيمة المضافة على النمو الاقتصادي

يقصد بالنمو الاقتصادي توسيع نطاق الإنتاج، بما يترتب عليه زيادة متوسط نصيب الفرد في المجتمع من الناتج القومي، ولا يقتصر الأمر على ذلك، بل يمتد إلى تحسين جودة ونوعية السلع والخدمات التي يشملها نطاق الإنتاج، ومن ثم رفع مستوى المعيشة والرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع، فالعمل على رفع رصيد رأس المال في المجتمع، بما يترتب عليه زيادة معدل الإنتاجية، ومن ثم زيادة الأجور الحقيقية، يعد من المكاسب الهامة على صعيد الاقتصاد الكلي والجزئي في المجتمع، الأمر الذي يترتب عليه زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للأسر ذات الدخل المنخفض، والأسر ذات الدخل المتوسط، والأسر ذات الدخل المرتفع، نظراً لزيادة معدل نمو الإنتاجية، وانخفاض تكاليف تحصيل الناتج المحلي الإجمالي^(٣٧).

(37) See:

– **Jean Godrey** “Is the concept of economic growth Autistic?” From post-autistic economics newsletter: Issue No.(11), France, January 30, 2002, p.9.

– **Kotlikoff Lourence J. and Sabine Jokisch** “Simulating the dynamic Macroeconomic and Microeconomic effects of the fair tax” National bureau of economic research, Working Paper No.(11858), December 2005, p: 1.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو، ما تأثير الضريبة على القيمة المضافة على النمو الاقتصادي في المجتمع، وما هي انعكاسات ذلك على أنشطة الاقتصاد غير المنظم في مصر؟، إن الإجابة على ذلك التساؤل سوف تجيب عنها تلك العلاقة التي تجمع بين الضريبة على القيمة المضافة، والنمو الاقتصادي في الدولة، فالضريبة على القيمة المضافة لها اتصال وثيق بالنمو الاقتصادي من جانبيين، الأول منهما جانب الإيرادات، والثاني جانب الإنتاج، فمن المعروف أن النمو الاقتصادي يرتبط بنصيب الفرد من الإنتاج القومي، ومن هنا فإننا سوف نتناول تأثير تلك الضريبة على النمو الاقتصادي من خلال هذين الجانبين، أما بالنسبة لجانب الإيرادات، فمن المعروف أيضاً أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة عامة تفرض على نطاق واسع على جميع أو معظم عمليات الإنفاق، سواءً كان إنفاقاً شخصياً أو إنفاقاً حكومياً^(٣٨)، الأمر الذي يترتب عليه تضخم الخزنة العامة للدولة من الموارد المالية طوال السنة، من بدايتها حتى نهايتها، وهو ما كان السبب الرئيسي الذي كان يدعو العديد من الدول المتقدمة، وأهمها الولايات المتحدة الأمريكية إلى استبدالها بالضرائب على الدخل هناك، حيث تمثل عائدات تلك الضريبة ما يقرب من ٥٠% من إجمالي الإيرادات الضريبية للحكومة الاتحادية^(٣٩)، وقد تصاعد ذلك الاتجاه نحو

– **Arduin Laffer & Moor econometrics** “A macroeconomic analysis of the fair tax proposal” Americans for fair taxation research monograph, December 2005, p.3.

(38) **Paul Bachman & Jonathan Haughton and Others** “Taxing sales under the fair tax: What rate works?” Working Paper No.(12732), National Bureau of Economic research 1050 Massachusetts Avenue Cambrdig, December 2006, p.17.

(39) **Jim DeMint** “The effects of replacing most Federal taxes with a National sales tax A State-by-State distributional analysis” Institute on taxation and economy policy, Washington D.C. September 2004.

تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، بدلاً من فرض ضرائب على دخول الشركات، الذي يعوق عمليات الاستثمار، وذلك في سبيل البحث عن مزيد من الموارد المالية للعديد من الدول المتقدمة^(٤٠).

إذن يتضح لنا أن الجانب الإيجابي في العلاقة بين الضرائب على القيمة المضافة والنمو الاقتصادي، يتمثل في جانب الإيرادات المالية المتحصلة من تلك الضريبة، ويوضح الجدول التالي تطور حصيلة الإيرادات المالية للضريبة على القيمة المضافة في مصر، خلال الفترة من عام ١٩٩٦، حتى عام ٢٠٠٧، ومدى مساهمتها في تطور الناتج المحلي الإجمالي، ومن ثم زيادة معدلات النمو الاقتصادي، وذلك على النحو التالي:

جدول (١)

تطور حصيلة ضريبة القيمة المضافة وأثرها على النمو الاقتصادي في مصر خلال

الفترة ٢٠١٣ - ٢٠٢٤ (القيمة بالمليون جنيه)

السنوات	حصيلة ضريبة القيمة المضافة	الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج (أسعار جارية)	معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي	معدل نمو حصيلة ضريبة القيمة المضافة	الفرد بالجنيه من الناتج المحلي الإجمالي (***)
٢٠١٣/٢٠١٤	١١,٥٠٠	٢٤٠,٣٥٩	٥,٣ (*)	٩,٥ (**)	٤٣١٥
٢٠١٤/٢٠١٥	١٣,٢٠٠	٢٥٩,٧٢٣	٤,١	١٤,٨	٤٧٣٥

(40) Andrew Chamberlain & Patrick Fleenor "Tax pyramiding: The economic consequences of gross receipts taxes" special report, No. (147), (ISSN 1068-0306) Is Published at Least times yearly by the tax Foundation, an Independent Organization chartered in district of Columbia, December 2006, p.12.

٤٩٦١	١٤,٠	٤,٥	٢٨٢,٣٥٥	١٤,٨١٢	٢٠١٦/٢٠١٥
٥٣٧٣	١٣,٢	٥,٩	٣١٦,٤٠٤	١٦,٥٢٥	٢٠١٧/٢٠١٦
٥٥٤٤	٣,٣	٣,٤	٣٣٨,٦٠٠	١٧,٠٧١	٢٠١٨/٢٠١٧
٥٧٤١	٢,٥	٣,٢	٣٦٣,١٤٤	١٧,٥٠٠	٢٠١٩/٢٠١٨
٦٢٠٤	١١,٤	٣,٢	٣٨٨,٥٠٤	١٩,٥٠٠	٢٠٢٠/٢٠١٩
٧٠٤٧	٣٠,٢	٤,٣	٤٥٥,٨٨١	٢٥,٧٥٧	٢٠٢١/٢٠٢٠
٧٦٦٦	١٨,٨	٥,٣	٥٢٦,٠٥٦	٣٠,٣٣٦	٢٠٢٣/٢٠٢١
٨٦٦٣	٧,٠	٦,١	٢٩٤,١٠٨	٣٢,٣٥٩	٢٠٢٤/٢٠٢٣

المصادر:- وزارة المالية (مصلحة الضرائب على القيمة المضافة).

معدل النمو المشار إليه تم حسابه بناءً على إجمالي الناتج المحلي عام ٩٥/٩٦، والذي قدر بحوالي ١٥٣,٣٦٩ مليون جنيه.

تم حساب معدل النمو المشار إليه بناءً على إجمالي حصيلة ضريبة القيمة المضافة عام ٩٥/٩٦، والتي قدرت بحوالي ١٠,٥ مليار جنيه.

متوسط نصيب الفرد محسوب على أساس قسمة الناتج المحلي بالسعر الجارية على عدد السكان بالداخل.

ومن خلال الجدول السابق يتضح لنا تطور حصيلة الضريبة على القيمة المضافة المصرية خلال الفترة من ٩٦/٩٧ حتى ٢٠٠٦/٢٠٠٧، والتي قدرت حوالي ١١٥٠٠ مليون جنيه في بداية الفترة، واستمرت في الارتفاع حتى بلغت ٣٦٩١٤ مليون جنيه في نهاية الفترة عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧، فالضريبة تعد من وسائل نمو الناتج المحلي الإجمالي في مصر، فالزيادة في الموارد المتحصلة من تلك الضريبة، لا شك تؤدي إلى زيادة مماثلة في الناتج المحلي، الأمر الذي ينعكس في النهاية على زيادة متوسط نصيب

الفرد المصري من ذلك الناتج، وهو ما اتضح لنا خلال سنوات الفترة، فقد بدأ هذا المتوسط بحوالي ٤٣١٥ جنيه للفرد عام ٩٦/٩٧، وانتهى بحوالي أكثر من ضعف هذا المبلغ تقريباً عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧، والذي قدر بحوالي ١٠٠٥٨ جنيه، وبالتالي يتضح لنا من ذلك أن الضريبة على القيمة المضافة (بالإضافة لغيرها من الإيرادات تعد من وسائل زيادة النمو الاقتصادي في الدولة.

وبإيضاح العلاقة بين ذلك الدور الذي تلعبه ضريبة القيمة المضافة في زيادة معدلات النمو الاقتصادي، وبين نشأة وانتشار أنشطة الاقتصاد غير المنظم، يمكننا أن نقول أن الأفراد عادةً (وهو الغالب) ما يلجأون إلى ممارسة الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة، عندما تنخفض لديهم الموارد المالية اللازمة لتوفير الحد الأدنى من المعيشة، فغلاء الأسعار الذي تشهده مصر خلال السنوات الأخيرة يكاد يقضي على كل محاولة من جانب تلك الموارد المالية لاحتواء تلك الأنشطة غير المنظمة، إلا أن ما يمكن أن نعترف به أن الضريبة على القيمة المضافة على الرغم من ذلك تعد من الوسائل التي تعمل على زيادة الإيرادات المالية، بما يكفل توفير مستوى ملائم من المعيشة للأفراد، يجعلهم يناون بأنفسهم عن المشاركة في الاقتصاد الخفي، على مختلف أنشطته، سواء كانت شرعية أم غير شرعية، مما يحول بينهم وبين الانزلاق تحت طائلة القانون والعقاب، إذا كانت تلك الأنشطة مما يحرمها الشرع والقانون، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق منها بقطاع الجريمة، وقد اتضح لنا من خلال الجدول السابق مدى نمو حصيلة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة، بشكل مطرد منذ بداية الفترة حتى نهايتها، فلا شك أن توفير المزيد من تلك الموارد المالية يصب في مصلحة الخزنة العامة، ويغني الدولة عن أية حاجة للاقتراض، سواء الداخلي أو الخارجي، ومن ثم مكافحة العجز في الموازنة العامة وميزان

المدفوعات، وبالتالي توجيه تلك الموارد للعمل على زيادة متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي، الأمر الذي يبتعد به عن ممارسة أنشطة بئر السلم، فلا شك أن تلك الضريبة ستعمل على توفير المزيد من خيارات التنمية الاقتصادية أمام الحكومات عن طريق عائداتها الوفيرة^(٤١).

هذا عن الجانب الإيجابي للضريبة على القيمة المضافة ، أما عن الجانب السلبي لها، والمتعلق بالنمو الاقتصادي، فنجد أن الضريبة على القيمة المضافة المصرية محفزة لنمو أنشطة الاقتصاد غير المنظم، فمن المعروف أن قانون الضريبة العامة على القيمة المضافة المصري قد تناول فيه المشرع الضريبي فرض تلك الضريبة على عدة مراحل، منها مرحلة إنتاج السلعة، وبالتالي فتطبيق الضريبة على مرحلة الإنتاج يعد معوقاً لنمو الأنشطة الاستثمارية، ولتحليل ذلك نجد أن المشرع الضريبي المصري قد وضع حداً أدنى لقيمة مبيعات المنتج من السلع التي يقوم بتصنيعها، والذي يلتزم بموجبه (هذا الحد) بالتسجيل والتكليف لدى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة ، فمن خلال مطالعة قانون الضريبة نجد أن هذا الحد الأدنى يقدر بـ ٥٤٠٠ جنيه مصري، وهذا الحد منخفض كثيراً بالمقارنة بباقي مراحل الضريبة على القيمة المضافة ، والتي تطبق على تاجري الجملة والتجزئة، وهذا معناه أن هذه الضريبة سوف تمتد لتشمل معظم المشروعات الإنتاجية، إن لم يكن كلها، فمن المستحيل أن تقل قيمة استثمارات مشروع ما، سواء كان محلياً أو أجنبياً عن هذا المبلغ، الأمر التي تعتبر معه تلك الضريبة معوقاً للاستثمارات في مصر، علاوة على أن معدلات تلك الضريبة مرتفعة نسبياً، وعلى وجه الخصوص بالنسبة لبعض

(41) Susaw Combs "Economic development sales tax" Window on State Government, Espanol, October 2005, p:4.

المنتجات الإلكترونية، والتي تركز عليها معظم الاستثمارات، وعلى وجه الخصوص الأجنبية منها، وفي الدول المتقدمة وعلى رأسها الولايات المتحدة تتمتع مرحلة الإنتاج الصناعي بالإعفاء من الخضوع لضريبة القيمة المضافة ، حيث تفرض تلك الضريبة على التجار فقط^(٤٢).

ففرص الضريبة على هؤلاء المنتجين يرفع من تكلفة المواد والأجهزة والمعدات التي يستخدمونها في الإنتاج^(٤٣)، مما يدفع هؤلاء المنتجين إلى البعد عن ممارسة تلك الأنشطة الاستثمارية مرتفعة التكاليف، أو التهرب من تلك الضرائب في حالة ممارستهم للأنشطة الإنتاجية، مما يترتب عليه في كلتا الحالتين تأثيراً سلبياً جراء فرض هذه الضريبة على المشروعات الإنتاجية، ينطوي تلقائياً على التأثير بالسلب على النمو الاقتصادي في مصر، جراء عدم توافر الموارد المالية، نتيجة لتهرب المستثمرين وتحايلهم على قوانين الضرائب من ناحية، ومساهمة هؤلاء المنتجين ودخولهم في إطار أنشطة الاقتصاد غير المنظم من ناحية أخرى، وعلى وجه الخصوص وأن دخولهم التي سوف يحصلون عليها من ممارسة الأنشطة الاستثمارية ستكون بعيدة عن عيون القائمين على الحسابات القومية في الدولة، ومن ثم بعيدة عن الدخل القومي، الذي يعد المصدر الرئيسي لمسيرة النمو الاقتصادي المصري.

المطلب الثاني

أثر الضريبة على القيمة المضافة على الادخار في مصر

(42) Jerom A. Geis and Morgan P.A. "Guidance provided on industrial production exemption from sales tax "National bank Bldg, Minnesota, U.S.A. 1996.

(43) William J. Shultz "Economic effects of a General sales tax" Staff Memo, Division of tax research, U.S. Treasury department Washington D.C. September 1942, p.4.

مما لا شك فيه أن الضريبة على القيمة المضافة تعد إحدى أدوات السياسة الاقتصادية، التي تدفع الأفراد وتحفزهم على الادخار، فالادخار يتمثل في ذلك الجزء غير المستهلك من الدخل^(٤٤)، ولا يمكن أن يتم ذلك الادخار في ظل زيادة الاستهلاك، ومن ثم لابد من العمل على كبح جماح الاستهلاك، حتى تتوافر البيئة الملائمة للادخار، ولكن كيف تؤثر الضريبة على القيمة المضافة على حفز الادخارات، فمما لا شك فيه أن تلك الضريبة تعمل على زيادة أسعار السلع والخدمات بمقدار الضريبة، مما يحد من الزيادة في الإنفاق الاستهلاكي، ويتمثل ذلك الأثر في الطرق التالية^(٤٥):

أ- امتصاص القوة الشرائية المتوافرة لدى الأفراد، والتي كانت سوف تتجه في الأساس، إما إلى الاستهلاك أو الادخار، وبالتالي العمل على الإقلال من الإنفاق الاستهلاكي، حتى وإن أراد الفرد أن ينفق الأموال المتوافرة لديه (دون ادخارها) فإن ارتفاع سعر الضريبة سوف يمنعه من استهلاكها، لعدم توافر القوة الشرائية لديه، ويصبح في تلك الحالة مجبراً على الادخار، ومن ثم فقد عملت ضريبة القيمة المضافة على امتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد.

ب- اعتبار تلك الضريبة بمثابة عقاب الفرد على قيامه بالإنفاق الاستهلاكي، وعلى وجه الخصوص الترفي منه، بينما يعمل هذا الإنفاق على الإحباط الفوري لعمليات الادخار.

(44) Brian W. Cashell "The economic effects of raising National saving" CRS, Report for Congress, quantitative Economics Government and Finance Division, Congressional research service, The Library of Congress, Washington D.C. October 2005, p.12.

(45) William J. Shultz "Economic effects of a General sales tax" op. cit. p.10.

لذلك فإن أي زيادة في معدلات تلك الضرائب التي تفرض على الأفراد والمؤسسات التجارية، سوف تؤدي إلى تفاقم ضعف الإنفاق الاستهلاكي^(٤٦)، مما يؤدي إلى إتاحة الفرصة لتوجيه المزيد من الأموال صوب الأوعية الادخارية المختلفة، وذلك لتلبية العديد من الأهداف التي يسعى إليها الفرد من وراء هذا الادخار^(٤٧)، فالضريبة تعمل على تخفيض الاستهلاك بصفة عامة، ولكن الطلب لا ينقص بنسبة واحدة، بل يتفاوت من سلعة لأخرى، تبعاً لدرجة مرونة الطلب عليها، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها بخضوعها للضريبة، أكثر من تأثر السلع ذات الطلب غير المرن، لأن الأخيرة لن يتأثر استهلاكها بالنقصان بعد فرض الضريبة، بل يظل استهلاكها بنفس الكمية، أو بكمية مقاربة لما كانت عليه قبل فرضها^(٤٨)، وهنا يشير البعض^(٤٩) إلى أن الضرائب غير المباشرة بصفة عامة، وضريبة القيمة المضافة على وجه الخصوص، تعد أكثر فاعلية وأشد أثراً من الضرائب المباشرة في الحد من الاستهلاك، الذي تكون الأقطار المتخلفة بأمس الحاجة لضغطه، وإعادة توزيع الدخل القومي، لإتاحة المزيد من الاستثمارات التي يتطلبها تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية أيًا كانت طبيعة النظام الاقتصادي الذي تعتقه الدولة^(٥٠).

(46) **Jem Saxton** "Tax increases would damage the economy" Ranking republican member.

(47) **Paul L. Posner & Susan J. Lrving** "National saving: Answers to key questions "United States general accounting office, GAO, June 2001, p.22.

(٤٨) محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٦٣، ص٢٤٨.

(٤٩) **عاطف صدقي؛ د محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري "الضرائب العقارية، قانون الضريبة على الدخل**

الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص٣٣٣.

(٥٠) وثمة من يعترض على ذلك القول، بأن أثر الضريبة في الحد من الاستهلاك يضعف، عندما يكون الادخار بقصد الاستهلاك في المستقبل، إذا ما توقع المدخر دوام الضريبة واستمرارها، راجع في ذلك:

Due J. "Tax policy and economic development" London, 1985, p: 193.

هذا فضلاً عن غيرها من الموارد السيادية التي تحصلها الدولة، وما نود أن نشير إليه هنا هو أن تلك الحصيلة الوفيرة من ضريبة القيمة المضافة ، سوف يكون لها انعكاساتها الإيجابية على الاقتصاد المصري، بما تتيحه من توفير القدر اللازم من الموارد، فبالإضافة لما تستخدمه الدولة من هذه الموارد في استخدامات الإنفاق العام، سوف يكون هناك فائض من تلك الموارد المضطردة يوجه الجزء الأكبر منه للادخار، الذي سيكون المصدر الرئيسي لمزيد من الاستثمارات، التي يمكن أن ترفع من معدلات الإنتاج القومي، وبالتالي زيادة النمو الاقتصادي، ورفع مستوى المعيشة للأفراد، من خلال توفير القدر اللازم لهم من المعرفة والمهارات، والعمل على زيادة مساهمتهم في العملية الإنتاجية^(٥١)، ومن ثم توفير المزيد من فرص العمل للشباب أصحاب الطاقات الإنتاجية المعطلة والمهدرة، من خلال إنشاء المشروعات الاستثمارية، المتولدة نتيجة فائض المدخرات المتوافرة لدى الحكومة من المصادر الإيرادية المختلفة، ومنها ضريبة القيمة المضافة ، فالضريبة على القيمة المضافة تتميز بأن من أهم فوائدها زيادة الدخل القومي^(٥٢)، الأمر الذي يساعد على استهلاك القوى العاملة المعطلة داخل إطار الاقتصاد المنظم، بعيداً عن الدخول تحت مظلة الأنشطة الاقتصادية غير الشرعية وغير المنظمة، فضلاً عن محاولة التيسير في الاشتراطات الضريبية بالنسبة لتلك المشروعات التي تستوعب هذه العمالة، من ناحية تخفيض الضرائب إلى الحد الذي لا يجعلهم يبتدعون الطرق في محاولة التهرب من الضرائب، الأمر الذي ينجم عنه وجود دخول غير مسجلة داخل الحسابات القومية، ونشأة

(51) Paul L. Posner & Susan J. Lrving "National saving: Answers to key questions" op. cit. p.13.

(52) Richard K. Vedder "The economic impact of an Oregon sales tax" Cascade policy Institute, U.S.A. Fiscal Insight, No. (7), October 1993. pp:6-10.

المزيد من أنشطة الاقتصاد غير المنظم، وبذلك يتضح لنا أن الضريبة على القيمة المضافة تعد محفزاً للادخار، الذي يستخدم في الاستثمار، ومن ثم القضاء على أنشطة الاقتصاد غير المنظم، وفي الجدول التالي نوضح تطور حجم الادخار المحلي في مصر، في ظل تزايد حصيلة الضريبة على القيمة المضافة ، والناتج المحلي الإجمالي، خلال الفترة من ١٩٩٦ حتى ٢٠٠٧:

جدول رقم (٢)

تطور الادخار المحلي في مقابل حصيلة ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة ٢٠١٣ - ٢٠٢٤ (القيمة بالمليون جنيه)

السنوات	الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج (أسعار جارية)	حصيلة ضريبة القيمة المضافة	الادخار المحلي	معدل نمو الادخار المحلي إلى الناتج المحلي
٢٠١٣/٢٠١٤	٢٤٠٣٥٩	١١٥٠٠	٣٧٠٠٠	١٤,٥
٢٠١٤/٢٠١٥	٢٥٩٧٢٣	١٣٢٠٠	٤٤٠٠٠	١٥,٧
٢٠١٥/٢٠١٦	٢٨٢٣٥٥	١٤٨١٢	٤١٠٠٠	١٣,٤
٢٠١٦/٢٠١٧	٣١٦٤٠٤	١٦٥٢٥	٤٤٠٠٠	١٢,٩
٢٠١٧/٢٠١٨	٣٣٨٦٠٠	١٧٠٧١	٤٨٠٠٠	١٣,٤
٢٠١٨/٢٠١٩	٣٦٣١٤٤	١٧٥٠٠	٥٣٠٠٠	١٣,٩
٢٠١٩/٢٠٢٠	٣٨٨٥٠٤	١٩٥٠٠	٦٠٠٠٠	١٤,٥
٢٠٢٠/٢٠٢١	٤٥٥٨٨١	٢٥٧٥٧	٧٣٠٠٠	١٥,٤
٢٠٢١/٢٠٢٢	٥٢٦٠٥٦	٣٠٣٣٦	٨٤٦٠٠	١٥,٧

٢٠٢٣/٢٠٢٢	٥٩٤١٠٨	٣٢٣٥٩	١٠٠٦٠	١٦,٣
٢٠٢٤/٢٠٢٣	٦٧٤٥٧٣	٣٦٩١٤	١٣٢٧٠	١٨,٢

المصادر: وزارة المالية (مصلحة الضرائب على القيمة المضافة).

ومن خلال الجدول السابق يتضح لنا مدى تطور حصيلة الضريبة العامة على القيمة المضافة في مصر، يصحبها تطور الادخار المحلي، الذي يتزايد من عام لآخر، ففي بداية الفترة قدر حجم هذا الادخار وهو ما صاحبه في نفس الوقت زيادة معدل حصيلة ضريبة القيمة المضافة، على النحو الموضح بالجدول، أما بالنسبة لمعدل نمو الادخار المحلي إلى الناتج، فقد كان مذبذباً، كما هو مشار إليه بالجدول، ولا يرجع ذلك لانخفاض في حجم الادخار المحلي، بل يرجع إلى الزيادة المضطردة في حجم الناتج المحلي الإجمالي، الأمر الذي يساهم في مكافحة أنشطة الاقتصاد غير المنظم في مصر.

المطلب الثالث

أثر الضريبة على القيمة المضافة على توزيع الدخل والأسعار والاستهلاك

مما لا شك فيه أن العدالة الاجتماعية في توزيع العبء الضريبي بمقتضى المساواة في معاملة الأفراد اللذين يكونون في أوضاع متساوية، دون تمييز حسب استعمالات الدخل أو موارده، وهذه هي العدالة الأفقية، ثم إخضاع الأفراد اللذين يكونون في أوضاع غير متساوية الضرائب معتدلة متدرجة، وهذه هي العدالة الرأسية⁽⁵³⁾، ويسود الاعتقاد لدى

(53) **Richard A. Musgrave** "Growth with Equity" American economic review, Vol. III, No. (2), 1963, p.327.

كثير من علماء الاقتصاد أن الضرائب المباشرة يقع عبؤها على المكلف بها قانوناً، فتساعد بذلك على إمكان إعادة توزيع الدخل، عن طريق خفض الدخل النقدية، وأن الضرائب غير المباشرة، وعلى وجه الخصوص ضرائب القيمة المضافة يقع عبؤها على المستهلكين^(٥٤)، عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات، ولما كانت أكثر السلع تقبلاً لزيادة السعر هي السلع الضرورية أو الجارية ذات الطلب غير المرن، وأن الإنفاق لدى أصحاب الدخل المنخفضة يتجه أساساً لإشباع الحاجات الضرورية، بذلك يكون هؤلاء هم أكثر الفئات تحملاً لعبء هذه الضرائب^(٥٥).

ونظراً لأن الطبقات ذات الدخل المنخفض (الفقراء) هم أكثر استهلاكاً للسلع الضرورية، من الطبقات ذات الدخل المرتفع (نقصد هنا نسبة الدخل المنفق على السلع الضرورية إلى إجمالي الدخل)، ومن ثم يقع العبء الأكبر للضريبة على القيمة المضافة على الفئة الأولى من أصحاب الدخل المنخفضة، حتى وإن تساوت نسبة استهلاك كلا من الطبقتين من السلع الضرورية، بالتالي يحدث تساوي بينهم في تحمل العبء الضريبي، إلا أن ذلك ينتفي ومبدأ العدالة الرأسية في تحمل العبء الضريبي، والذي يقتضي إخضاع

– **Lowell Harriss** "The daptation of the Tap system to the needs of contemporary societies
"Public finance, The Hague, No. (2), 1970, pp: 121-123.

– **Richard A. Musgrave** "The theory of public finance" Tosho printing Co, Ltd, Tokyo, Japan, 1959, p.182.

(54) **Tibor Barana** "Redistribution of income through public finance in 1937" The economic History review, Vol. 16, No. (2), 1946, p. 14.

(٥٥) د. إبراهيم محمد إبراهيم، أثر الضريبة في توزيع الدخل، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق = جامعة القاهرة، ١٩٧٨، ص ٨١.

الأفراد الذين يكونون في أوضاع غير متساوية لضرائب معتدلة متدرجة، كما أن الأدلة واضحة على أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة ارتدادية أو عكسية، حيث تثقل كاهل الفقراء أكثر من الأغنياء، فلقد أكد الاقتصاديون أن ضريبة القيمة المضافة تنتهك أيضاً مبدأ العدالة الأفقية، فبالنظر إلى شخصين متطابقين في الظروف الاقتصادية، وعلى وجه الخصوص من ناحية الدخل، نجد أن أحد هذين الشخصين ينفق الجزء الأكبر من دخله على السلع الضرورية، كالملابس والغذاء والأجهزة المنزلية الضرورية في نفس الوقت نجد أن الشخص الآخر ينفق الجزء الأكبر من دخله على السلع الكمالية الترفيهية، الأمر الذي يترتب عليه أن الشخص الأول سيدفع ضريبة أكثر من الثاني^(٥٦)، وهذا هو ما يتنافى مع قواعد العدالة الاجتماعية التي تقضي بأن يدفع كل فرد من الضرائب حسب قدرته التكاليفية.

والذي يؤكد ذلك أننا لو قسمنا الدخل إلى عشرة أجزاء متساوية، لوجدنا أن العشر الأخير من دخل شخص فقير يستخدم في الحصول على سلع ضرورية، قد لا يمكنه الاستغناء عنها بسهولة، في حين أن العشر الأخير من دخل شخص غني سوف يستخدم إما في الادخار، أو في الحصول على سلع كمالية يمكنه الاستغناء عنها، دون أن يتحمل تضحية تذكر^(٥٧)، وبذلك فالضريبة على القيمة المضافة لها أثر مشوه على استخدام الموارد^(٥٨)، وبالتالي فإن الضريبة بذلك سوف تساعد على القضاء على أكبر جزء يمكن

(56) **Richard K. Vedder** "The economic impact of an Oregon sales tax Cascade policy Institute Fiscal Insight No. (7), U.S.A. October 1993, p3.

(٥٧) د. كامل عباس الحلواني، الضرائب على الاستهلاك والادخار في الدول النامية، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، السنة الحادية عشر، العدد الأول، كلية الحقوق جامعة عين شمس، ١٩٦٩، ص ٤٠١.

(58) **Richard K. Vedder** "The economic impact of an Oregon sales tax op. cit. p: 3.

القضاء عليه من الدخل، ومن ثم يجد الفرد نفسه عاجزاً عن توفير الحد الأدنى من الموارد المالية اللازمة له لكي يحيا حياة كريمة، ونظراً لأنه لا يستطيع التهرب من تلك الضريبة، لأنها تصيب المال الخاص به عند إنفاقه، فلا يجد له من سبيل إلا المشاركة في عمل إضافي، يستطيع من خلاله تعويض النقص والعجز الذي حدث في دخله، نتيجة فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع التي يستهلكها، والتي في الغالب تتمثل في السلع الاستهلاكية، وغالباً ما يكون هذا العمل الإضافي في مشروعات القطاع غير المنظم، وعلى وجه الخصوص إذا كان هذا الفرد يعمل أساساً في الحكومة أو القطاع الخاص، ويحصل منه على دخل رسمي، إن لم يكن عمله الأساسي في القطاع غير المنظم، وبالتالي ساعدت ضريبة القيمة المضافة على مزيد من المشاركة في أنشطة الاقتصاد غير المنظم.

وغير خاف أن قدراً من استعمالات الدخل قد يوجه إلى الادخار، إلا أن قدراً هاماً يوجه بالضرورة إلى الاستهلاك، أي إلى الحصول على السلع والخدمات، فإذا ما فرضت ضريبة على تلك السلع أو هذه الخدمات، مس ذلك بطريق غير مباشر القدر المخصص لاستعمالات الدخل في هذه الأغراض، ولذلك يطلق على ضريبة القيمة المضافة الضرائب على الاستهلاك، أو الضرائب على الإنفاق أو الضرائب على السلع، كما يسميها بعض الكتاب بالضرائب التي تزيد الأسعار، فإذا ما فرضت ضريبة على أي سلعة، في أي وقت أثناء إنتاجها، فإن هذه الضريبة تنتقل عادة كجزء من سعر السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، ثم إلى تاجر التجزئة، ليتحملها المستهلك كاملة في نهاية الأمر⁽⁵⁹⁾، وفي هذه الحالة

(59) Sir Roy Harrod "Reassessment of keynersis views on Money" Journal of political economy, The University of Chicago Press, Vol.(78), No.(4), Part. I, July/August 1970, p.624.

لا يستطيع المستهلك أن يتهرب من تلك الضريبة، لأن سعر السلعة أو الخدمة يكون محملاً بها، وبالتالي أثر ذلك سلباً على الجزء المتاح له من الدخل، ولا سبيل له في ذلك إلا أن يبحث عن عمل إضافي في مشروعات الاقتصاد غير المنتظم، حتى يعوض نقص الدخل الذي أحدثته الضريبة، وعلى العكس من ذلك فإن خفض أسعار الضريبة على القيمة المضافة (أو حتى عدم فرضها من الأساس) سوف يكون له أثر اقتصادي هام على جانب طلب السلع والخدمات، حيث أن خفض الضريبة على القيمة المضافة مثلها مثل باقي الضرائب، سواء المباشرة أو غير المباشرة، من شأنه زيادة الجزء المتاح من الدخل، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق على الاستهلاك^(٦٠)، وربما توجيه جزءاً من الدخل صوب قنوات الادخار، فإنفاق أصحاب الدخل المنخفضة يتجه جله، إن لم يكن كله إلى استهلاك السلع الضرورية، بينما تقل نسبة الإنفاق على هذه السلع كلما ارتفع مستوى الدخل، فمن هنا كانت ضريبة القيمة المضافة أشد وطأة على أصحاب الدخل المنخفضة، منها على أصحاب الدخل المرتفعة، وعلى الأخص إذا وقعت هذه الضريبة على المواد الغذائية، إذ أنه من بين أسوأها وأكثرها إضراراً بالضرائب على الأطعمة، لأنها تزيد من تكاليف المعيشة، وتقع بعنفوان قوتها على الفقير، الذي عليه أن ينفق جزءاً أكبر من دخله على الطعام عن غيره ممن هم في مستوى أفضل منه، ومن ثم فإن أكثر من يضار من تلك الضريبة هم الفقراء وأبناؤهم^(٦١).

نستخلص مما سبق أن الضريبة العامة على القيمة المضافة في مصر (مثلها مثل أي مكان في العالم) تعد ذات أثر مشوه على الأسعار، فمن حيث عدالة توزيع الدخل، فهي

(60) Lowell E. Gallaway and Richard K. Vedder "Tax reduction and economic welfare"

Joint economic committee study, Washington D.C, April 1999, pp: 2-8.

(61) James Dumas White "Nature's budget" London, 1936, p.99.

على العكس تصيب دخول الفقراء، أصحاب الدخل المنخفضة أكثر من أصحاب الدخل المرتفعة، الأمر الذي يعمل على إعادة توزيع الدخل لصالح الأغنياء وليس الفقراء، ومن ثم تزيد من مساهمة هؤلاء الأفراد في أنشطة الاقتصاد غير المنظم، لتأمين حد أدنى من مستوى المعيشة يعوض فاقد الضريبة، ومن هنا كانت الضريبة على القيمة المضافة إحدى الأعباء الضريبية التي يمكن أن تعد سبباً من أسباب نمو الاقتصاد غير المنظم^(٦٢)، كذلك تؤثر الضريبة على القيمة المضافة من خلال تأثيرها على رفع أسعار السلع بمقدار تلك الضريبة، وربما بالغ المكلف برفع الأسعار زيادة على مقدار الضريبة، وبالتالي يمكن في هذه الحالة انتشار ظاهرة السوق السوداء، نتيجة ارتفاع أسعار السلع وقلتها، الأمر الذي يصيب استهلاك الأفراد، وعلى وجه الخصوص محدودي الدخل، ويجعلهم يلجأون إلى شراء سلعهم من السوق السوداء، والتي غالباً ما يتم إنتاجها بواسطة مشروعات الاقتصاد غير المنظم، حيث يكون مستوى السلعة رديئاً إلى حد ما.

(62) See :

– **Ivo Bicanic & Katarina Ott** “The Unofficial economy in Croatia: Causes, Size and Consequences” Occasional Paper No. (3), **Institute of public Finance, Croatia**, November 1997, p:5.

– Friedrich Schneider “The size and development of the Shadow economies and Shadow economy labor force of 21 OECD countries: What do we really Know?” department of economics, Johannes Kepler University, Austria, April 2002, p.22.

– **David E.A. Giles and Patrick J. Caragata** “The learning path of the Hidden economy: The tax burden and tax evasion in New Zealand” Reference number EC/96461, Revised, May 1999, p.7.

المطلب الرابع

أثر الضريبة على القيمة المضافة على حركة الاستثمار

مما لا شك فيه أن قطاع الاستثمار والصناعة يعد أكبر القطاع المكونة للاقتصاد الدولة، فالنمو الاقتصادي يعتمد بشكل كبير على أداء وحركة الاستثمار والصناعة^(٦٣)، ومن ثم فإن فرض الضريبة على القيمة المضافة على تلك المشروعات الاستثمارية يعمل على خفض معدلات عائد الاستثمار، وبالتالي العمل على تخفيض الأرباح، فالضريبة على القيمة المضافة بهذا الشكل سوف تعد ضريبة على الإنتاج وليست ضريبة على المستهلك، الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع تكلفة رأس المال المنتج، ويثبط من عزيمة هجرة رؤوس الأموال الأجنبية إلى الاقتصاد الوطني، وبمفهوم المخالفة سوف يساعد ذلك على هجرة رؤوس الأموال الوطنية للعمل في أي مكان آخر بالخارج^(٦٤)، كما يساعد فرض تلك الضريبة على السلع الرأسمالية على محاولة تفاديها، بالتهرب من تلك الضريبة، بعدم دفعها من الأساس، أو بتخفيض حجم الأعمال حتى لا تصل إلى الحد المقرر للتكليف بضريبة القيمة المضافة ، وبالتالي المساهمة بأي شكل من الأشكال في أنشطة الاقتصاد غير المنظم، كما يمكن تفاديها أيضاً من خلال هجرة رؤوس الأموال المستثمرة إلى الخارج، حيث لا تكون بيئة الاستثمار في مصر مواتية للقيام بتلك العمليات الإنتاجية، كما أن الائتمان الضريبي الذي تطبقه العديد من الدول على تلك السلع الرأسمالية

(63) **Ross C. Devol & Armen Bedroussian & Perry Wong** "The economic impact of a sales tax reduction on manufacturing equipment" California Manufacturers & Technology association Milken Institute, june 2002, p.2.

(64) **Richard K. Vedder** "The economic impact of an Oregon sales tax" Cascade policy Institute, U.S.A. Fiscal Insight, No.(7), October 1993 p. 10.

الإنتاجية، وعلى وجه الخصوص المستوردة، قد لا يفيد في هذا المجال في محاولة جذب الاستثمارات، وعلى وجه الخصوص وأن تلك السلع يتم سداد الضريبة عليها خلال عدد من السنوات في شكل أقساط، وفي نفس الوقت يشترط عدم بيع تلك السلع الرأسمالية خلال فترة الائتمان الضريبي^(٦٥)، ومن ثم أصبحت تلك الضريبة قيداً وعبئاً على المستثمرين ومعوقاً لعمليات الاستثمار، ولذلك فقد طالب البعض بعدم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على السلع الرأسمالية الاستثمارية، بحيث يقتصر تطبيقها على سلع وخدمات المستهلك^(٦٦). وفي محاولة منها لتنشيط قطاع الاستثمار قامت بعض الدول المتقدمة، منها الولايات المتحدة الأمريكية، بتخفيض الضريبة على السلع الرأسمالية التي تستخدم في تصنيع معدات الاتصالات السلكية واللاسلكية من ٥% إلى ٢%، فالسماح بإزالة أو تخفيض ضريبة القيمة المضافة على السلع الرأسمالية من شأنه تخفيض التكاليف الرأسمالية الاستثمارية، بما يسمح للمنتجين بشراء الآلات الرأسمالية، والتوسع في المشروعات الاستثمارية، والأهم من ذلك أن هذه التدابير من شأنها توفير فرص العمل، وزيادة الأداء الإجمالي لاقتصاد الدولة، ولا شك أن ذلك يعد حافزاً من قبل الدولة في سبيل دعم المشروعات الاستثمارية، من خلال توفير الموارد المالية اللازمة لها لتكوين أرصدة رأس المال اللازمة لتلك المشروعات، الأمر الذي سيجلب عليه زيادة الموارد المالية للدولة، من

(65) Gist A. "Value Added tax (VAT)" Federation of Automobile Dealers associations" White Paper, India, 2007, p.2.

(66) Richard K. Vedder "The economic impact of an Oregon sales tax" op. cit., p.11.

خلال ضرائب الدخل على الشركات، وهذا سوف يتجاوز أي خسائر في إيرادات ضريبة القيمة المضافة (٦٧).

وعلى العكس من ذلك فإن فرض ضريبة القيمة المضافة على تلك المشروعات الاستثمارية، وعلى وجه الخصوص على سلعها الرأسمالية اللازمة للإنتاج، يمكن أن يكون معوقاً لانتشار مشروعات الاستثمار المختلفة، بما يترتب عليه المزيد من التشوهات الاقتصادية، الناتجة عن انتشار البطالة، فضلاً عن التهرب الضريبي، الأمر الذي يترتب عليه المزيد من أنشطة الاقتصاد غير المنظم، فكما أشرنا من قبل أن تلك المشروعات في حالة فرض الضريبة عليها سوف تعتمد إلى تخفيض رقم أعمالها، حتى لا تكلف بالضريبة على القيمة المضافة، أو تعتمد إلى التهرب وتخفيض قيمة منتجاتها المفروض عليها الضريبة عن القيمة الحقيقية لها، وفي كلتا الحالتين سوف يترتب عليهما أضرار بالغة بالاقتصاد القومي، على الجانب الآخر فإن نجاح تلك المشروعات الاستثمارية في مكافحة الاقتصاد غير المنظم مرتبط بشكل كبير بتحقيق العدالة الضريبية، فالعدالة الضريبية تساعد على تحقيق زيادة كبيرة في مستويات الاستثمار، كما أن ذلك الاستثمار مهم بالنسبة لجميع العاملين بالأجر، بسبب العلاقة القائمة بين معدلات الأجور الحقيقية، ومستوى الاستثمار الرأسمالي، وفي الواقع فإن من أهم العوامل التي تسهم في تحقيق مستوى أعلى من الأجور الحقيقية، هي تحقيق أعلى مستوى من الاستثمار الرأسمالي، فعلى سبيل المثال يكون العامل أكثر إنتاجية إذا توافرت له المعدات، لاسيما المعدات الجديدة، والتي تتضمن

(67) Ross C. Devol & Armen Bedroussian & Perry Wong "The economic impact of a sales tax reduction on manufacturing equipment op. cit. p.2.

أحدث الابتكارات التكنولوجية، وارتفاع الإنتاجية سوف يؤدي إلى ارتفاع الأجور الحقيقية^(٦٨).

الأمر الذي يترتب عليه تحقيق شكل من أشكال الرخاء الاقتصادي العامل ولصاحب العمل، فالأول يتوافر لديه بذلك الحد الأدنى (بل وأكثر) اللازم لكي يعيش حياة كريمة، تغنيه عن اللجوء لعمل إضافي من ناحية، وعدم مساهمته في أنشطة الاقتصاد غير المنظم من ناحية أخرى، وعلى وجه الخصوص وأن الدخل الذي سوف يحصل عليه من ذلك العمل الإضافي سوف يكون دخلاً سرياً وخفياً بعيداً عن إحصاءات الدخل القومي في مصر، أما بالنسبة للثاني فسوف لا يبتدع الطرق للحيلولة بينه وبين دفع الضرائب، وعلى وجه الخصوص في ظل الحوافز الاستثمارية التي تقدم له، حتى يستطيع توسيع أنشطته الاستثمارية، ومن ثم يظل تحت أعين الحسابات القومية للدولة.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الضريبة على القيمة المضافة في مصر بالوضع الحالي، يمكن أن تعد من معوقات الاستثمار في مصر، وبهذا الشكل سوف يتسع دورها في مكافحة الاستثمارات، سواء المصرية أو الأجنبية، أيضاً سوف يتسع دورها في انتشار أنشطة الاقتصاد غير المنظم، على النحو الذي أشرنا إليه، سواء من ناحية المستثمرين أو العاملين، ولذلك فإنه من الممكن إزالة هذه التشوهات الاقتصادية، والتي يترتب عليها انتشار الكثير من الأنشطة غير المشروعة، عن طريق تخفيف العبء الضريبي عن المستثمرين بقدر الإمكان، حيث أن ارتفاع العبء الضريبي للضريبة العامة على القيمة

(68) Robbins Gary and Aldona "The truth about falling wages" Institute for policy Innovation, Tax Action analysis, Economic Scorecard, Third quarter, 1995, p.5.

المضافة سوف يعنى انخفاض الوظائف، وانخفاض حجم الاستثمارات^(٦٩)، كما أن استمرار المستثمرين في الإنتاج رغم ارتفاع أسعار السلع في الأسواق بفرض تلك الضريبة، سوف يترتب عليه حدوث حالة من الكساد، نتيجة انخفاض القوة الشرائية في أيدي الأفراد، وبالتالي انخفاض الطلب، مما يترتب عليه المزيد من الكوارث الاقتصادية، لعل أهمها تشريد العمال، وبالتالي انتشار المزيد من حالات البطالة، ومن ثم انتشار العمالة غير المنظمة في المشروعات السرية، والتي تنافس تلك المشروعات الاستثمارية المسجلة داخل إطار الحسابات والإحصاءات القومية للدولة، علاوة عن إمكانية إغلاق تلك المشروعات الأخيرة نتيجة عدم وجود أماكن لسلعها في الأسواق، وهذا كله ناتج عن الآثار الخطيرة لتلك الضرائب على قرارات الاستثمار^(٧٠).

الخاتمة

أتت هذه الدراسة في مقدمة بينا فيها أهمية الموضوع وإشكالياته، وأهداف الدراسة وفرضياتها والمنهج المتبع، ثم جاءت الدراسة في مبحثين، تناولنا في المبحث الأول: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأهميتها، وأثر هذه الضريبة على الاقتصاد غير الرسمي في مصر، وتناولنا في المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية ضريبة على القيمة المضافة في مصر. وخاتمة تضمنت أهم النتائج والتوصيات، وذلك على النحو الآتي:

(69) **David G. Tuerck** "Higher sales tax means fewer Jobs, Less Investment for Ohio"

Document Economic growth, Economic method applied to current Issues, The Beacon Hill Institute at Suffolk University, U.S.A. February 1998, p.٣

(70) **Sumru Altug & Fanny S. Demers & Michel Demers** "The impact of the tax risk and persistence on investment decisions" Economics Bulletin, Vol.5, No. (1), 2001, p.5.

أولاً - النتائج:

(١) بينت الدراسة حتمية الإصلاح الضريبي على كافة المستويات التشريعية والفنية والإدارية، حتى يحقق النظام الضريبي أهدافه كمورد من موارد الدولة الرئيسية.

(٢) يكمن مستقبل النظام الضريبي المصري، في الإصلاحات الضريبية المتتالية وفقاً للمراحل المقررة لها.

(٣) أن الإصلاحات تؤدي إلى استقرار التشريع الضريبي، ومن ثم المصادقية في تطبيق القوانين الضريبية، ووضوح القوانين وسهولة الإجراءات في الحصول على التراخيص والموافقات اللازمة.

(٤) إن الإصلاح الضريبي يدخل في كافة أنواع الضرائب، كالضريبة على الدخل وضريبة القيمة المضافة وضريبة التركات، وغيرها من بنود التشريع الضريبي.

(٥) إن الضريبة العامة على القيمة المضافة عموماً، من أهم عناصر ومكونات النظام الضريبي في أي دولة في العالم، وفي مجال الإصلاح الضريبي في دولة ما، لابد وأن يتناول إصلاح النظام الضريبي فيها إصلاح الضريبة العامة على القيمة المضافة، إذ لا معنى لذلك الإصلاح إذا اقتصر الأخير على إصلاح أية ضرائب دون الضرائب العامة على القيمة المضافة.

تشكل الضرائب العامة على القيمة المضافة أهمية كبرى داخل اقتصاديات النظام الضريبي في الدول، ففي الدول المتقدمة مثلاً يتم الاعتماد بشكل كبير على ضرائب

الضرائب العامة على القيمة المضافة في توليد الموارد المالية وتمويل الخزانة العامة منها.

(٦) إن مجرد محاولة الإصلاح المالي والضريبي للقوانين واللوائح المعمول بها في المجتمع المصري، هي الخطوة الأولى والجديرة بالتشجيع والمساندة من قبل كافة الدارسين والباحثين على وجه الخصوص، وبوجه عام جميع المهتمين بالأمر في الدولة المصرية، حتى وإن كان مسار الإصلاح يتم بشيء من البطء.

ثانياً - التوصيات:

ترتيباً على النتائج المتقدمة، نوصي بالآتي:

(١) يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين القانونيين واضحة المعالم، بحيث يعرف الخاضع لها، مقدار الوعاء، ومعدل الضريبة وتاريخ سداد الضريبة، وكذا الجزاءات والعقوبات التي تترتب عن التهرب والغش الضريبيين، فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان تحصيلها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية بحيث تؤدي في النهاية إلى التهرب والغش، وعليه لا يجب دفعها.

(٢) إنشاء مركز آخر لكبار الممولين، يتم من خلاله التخفيف عن المركز الضريبي الحالي، حتى يتم فحص ملفات كبار الممولين بصورة سنوية دون تراكم.

(٣) إنشاء إدارة مستقلة للتوجيه والمتابعة والرقابة على أداء العاملين بمركز كبار الممولين خارج المركز، لأن الأداء الجيد يتطلب فصل الرقابة عن الوحدة ذاتها محل المراقبة، فلا يمكن أن يكون الشخص هو الخصم والحكم في ذات الوقت.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً - الكتب:

- حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة ، بدون دار طبع، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠٠.
 - سيد محمد عبد الوهاب، سياسة الخصم والإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة ومشاكل التطبيق، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الخامس - كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩١.
 - عاطف حسن النقلي، مبادي الاقتصاد العام اقتصاديات النفقات والإيرادات العامة، كلية الحقوق جامعة الزقازيق، بدون دار نشر، ٢٠٠١.
 - عاطف صدقي؛ د محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري "الضرائب العقارية، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
 - محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٦٣.
- ثانياً - رسائل الدكتوراه والماجستير:
- محمود رجب أحمد، دور الضرائب على الدخل في التمويل والتنمية - مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، ٢٠١٨.
 - إبراهيم محمد إبراهيم، أثر الضريبة في توزيع الدخل، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، ١٩٧٨.
 - محمود رجب أحمد، دور الضرائب على الدخل في التمويل والتنمية - مع التطبيق على أحمد فيصل خواص، دور الاقتصاد الرقمي في تطوير النظام الضريبي المصري: دراسة حالة مصلحة الضرائب العقارية، رسالة ماجستير، معهد الدراسات الإسلامية، القاهرة، ٢٠٢٣.

ثالثاً - المجلات والمقالات العلمية:

- أبو زيد كامل السيد، تقييم قانون الضريبة العامة على القيمة المضافة بمعيار أهدافه ومشكلات تطبيقه، مجلة البحوث التجارية، السنة الثامنة عشر، المجلد ١٨، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦.
- أحمد عاطف عبدالرحمن، تطورات التشريعات الضريبية والحاجة إلى إعادة الترتيب، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، العدد ٦١٨، أكتوبر ٢٠٢٣.
- سوزان جلال عبدالشافى الكنانى، التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنصورة - كلية الحقوق، العدد ٧٨، ديسمبر ٢٠٢١.
- شعبان رأفت محمد، النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع إشارة خاصة إلى النظام الضريبي المصري، مجلة القانون والاقتصاد، جامعة القاهرة - كلية الحقوق، ملحق، ٢٠١٩.
- عبد الستار عبد الحميد سامي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد التاسع عشر، السنة العاشرة، إبريل ٢٠٠١، كلية الحقوق جامعة المنوفية
- كامل عباس الحلواني، الضرائب على الاستهلاك والادخار في الدول النامية، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، السنة الحادية عشر، العدد الأول، كلية الحقوق جامعة عين شمس، ١٩٦٩.
- محمد عدروس عباس دسوقي، مستقبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر: دراسة مقارنة بين الشريعة والقانون، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، جامعة بنها - كلية الحقوق، السنة ١٣، العدد ٣، سبتمبر ٢٠٢٣.

➤ المراجع الإنجليزية:

- A.R. Prest. Public Finance in Developing Countries. English Language Book Society and Weidenfeld & Nicolson, London, 1980.
- Alan Le Bovidge. A Guide to Sales and Use Tax. Massachusetts Department of Revenue, 2004.
- Andrew Chamberlain & Patrick Fleenor. Tax Pyramiding: The Economic Consequences of Gross Receipts Taxes. Special Report No. 147, Tax Foundation, Washington, D.C., December 2006.
- Arduin, Laffer & Moore Econometrics. A Macroeconomic Analysis of the Fair Tax Proposal. Americans for Fair Taxation Research Monograph, December 2005.
- Bernard Gau. Shifting Tax Burdens through Exemptions and Evasion: An Empirical Investigation of Uganda. The World Bank, December 2000.
- Bill R. The Taxes Economic Development Sales Tax: A Primer for Local Officials. Texas, U.S.A., 2005.
- Boamah D. Bryan and C. Maxwell. Examining the Impact of Taxation on Income Distribution. Research Department, Central Bank of Barbados, Draft Paper, 2002.

- Brian W. Cashell. The Economic Effects of Raising National Saving. CRS Report for Congress, Library of Congress, Washington, D.C., October 2005.
- David E.A. Giles and Patrick J. Caragata. The Learning Path of the Hidden Economy: The Tax Burden and Tax Evasion in New Zealand. Reference No. EC/96461, Revised, May 1999.
- David G. Tuerck. Higher Sales Tax Means Fewer Jobs, Less Investment for Ohio. The Beacon Hill Institute at Suffolk University, U.S.A., February 1998.
- Due, John. Tax Policy and Economic Development. London, 1985.
- Fellows, James A. Consumption Taxes: A View of Future Tax Reform in America. The CPA Journal, Florida, April 1994.
- Friedrich Schneider. The Size and Development of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force of 21 OECD Countries: What Do We Really Know? Department of Economics, Johannes Kepler University, Austria, April 2002.
- Gim Topen and Androw Gons. Value Added Tax in 21 Countries. London, 1991.
- Gist, A. Value Added Tax (VAT). White Paper. Federation of Automobile Dealers Associations, India, 2007.

- Graham Charles Hockley. Public Finance: An Introduction. Routledge Kegan Paul, London, 1979.
- Gregg A. Esenwein & Jan G. Gravelle. The Flat Tax, Value-Added Tax, and National Retail Sales Tax: Overview of the Issues. CRS Report for Congress, Library of Congress, September 2004.
- Ivo Bicanic & Katarina Ott. The Unofficial Economy in Croatia: Causes, Size, and Consequences. Institute of Public Finance, Occasional Paper No. 3, November 1997.
- James M. Buchanan. Public Finance: An Introductory. Irwin Dorsey Limited, Ontario (Virginia), 1980.
- Jim DeMint. The Effects of Replacing Most Federal Taxes with a National Sales Tax: A State-by-State Distributional Analysis. Institute on Taxation and Economy Policy, Washington, D.C., September 2004.
- Katarina Ott. Tax Administration Reform in Transition: Case of Croatia. Institute of Public Finance, Occasional Paper No. 5, April 1998.
- Kotlikoff, Laurence J., & Sabine Jokisch. Simulating the Dynamic Macroeconomic and Microeconomic Effects of the Fair Tax. National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 11858, December 2005.

- Lowell E. Gallaway & Richard K. Vedder. Tax Reduction and Economic Welfare. Joint Economic Committee Study, Washington, D.C., April 1999.
- Matthew N. Murray. Would Tax Evasion and Tax Avoidance Undermine a National Retail Sales Tax? National Tax Journal, No. 50, 1997.
- Paul Bachman, Jonathan Haughton, et al. Taxing Sales under the Fair Tax: What Rate Works? National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 12732, December 2006.
- Raymond Fisman & Shang-Jin Wei. Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from Missing Imports in China. Journal of Political Economy, Forthcoming, 2003.
- Richard A. Musgrave. Growth with Equity. American Economic Review, Vol. III, No. 2, 1963.
- Richard A. Musgrave. The Theory of Public Finance. Tosho Printing Co., Ltd, Tokyo, Japan, 1959.
- Ross C. Devol, Armen Bedroussian & Perry Wong. The Economic Impact of a Sales Tax Reduction on Manufacturing Equipment. California Manufacturers & Technology Association, Milken Institute, June 2002.

- Sir Roy Harrod. Reassessment of Keynes' Views on Money. Journal of Political Economy, University of Chicago Press, Vol. 78, No. 4, Part 1, July/August 1970.

ثانياً: المراجع الفرنسية

- Jean Godfrey. Is the Concept of Economic Growth Autistic? From Post-Autistic Economics Newsletter: Issue No. 11, France, January 30, 2002

فهرس الموشوعات

المقدمة.....	١.....
المبحث الأول: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأهميتها.....	٥.....
المطلب الأول: مراحل فرض الضريبة.....	٦.....
المطلب الثاني: أساليب فرض الضريبة على القيمة المضافة.....	٨.....
المطلب الثالث: صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة.....	١١.....

المطلب	الرابع:	الإعفاء	من
الضريبة.....	١٨.....		
المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة في			
مصر.....	١٩.....		
المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على النمو			
الاقتصادي.....	٢٠.....		
المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الادخار في			
مصر.....	٢٥.....		
المطلب الثالث: أثر الضريبة على القيمة المضافة على توزيع الدخل والأسعار			
والاستهلاك.....			
.....	٢٨.....		
المطلب الرابع: أثر الضريبة على القيمة المضافة على حركة			
الاستثمار.....	٣٢.....		
الخاتمة.....			
.....	٣٥.....		
قائمة			المصادر
والمراجع.....	٣٦.....		
فهرس			
الموضوعات.....			
٤١.			

