

**العمومية في الضريبة على القيمة المضافة
وأثرها الاقتصادي والاجتماعي
دكتور/ حسين علي محمد منازع
أستاذ مساعد المالية العامة والضرائب
كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر - أسيوط**

بسم الله الرحمن الرحيم

تمهيد :

تتمتع الضريبة على القيمة المضافة، وبحسب ما جاء بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بمجموعة من الخصائص التي تنفرد بها عن غيرها من أنواع الضرائب غير المباشرة ، يأتي على رأسها : " عمومية الوعاء" ، مما يجعلها تتسع لتشمل جميع السلع والخدمات في كل المراحل التي تمر بها السلعة من المادة الأولية إلى المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة ، مع السماح بخصم الضريبة السابق سدادها في المراحل السابقة ، هذه العمومية التي اتصفت بها الضريبة تجعلها تأتي -في كثير من الأحيان- بحصيلة مالية وفيرة ، كما أنها تتصف في ذات الوقت وبنفس السبب بالحيادية في مواجهة مختلف الأنشطة الاقتصادية ، فضلاً عن كونها مشجعة للادخار في بعض الأحوال من خلال تقليل الاستهلاك ، ولكنها في ذات الوقت ولارتباطها بالاستهلاك تعمل على ارتفاع الأسعار ومن ثم حدوث نوع من التضخم ، كما أنها تحابي أصحاب الدخول المرتفعة على حساب الفقراء ، ومن خلال هذا البحث نحاول التعرف على أي الخصائص أرجح وأيها مرجوح ، وهل هي وسيلة تميل مفيدة للتنمية أم أنها غير ذلك .

والله الموفق

تقسيم :

- ينقسم البحث إلى : مقدمة ، وثلاثة عشر مطلباً ، وخاتمة .
- المقدمة : في الاستقرار والتوازن الاقتصاديين .
- المطلب الأول : نشأة الضريبة على القيمة المضافة ومبرراتها وطبيعتها .
- المطلب الثاني : الضريبة على القيمة المضافة والسياسة المالية والضريبية .
- المطلب الثالث : مدى مناسبة الظروف التي فرضت فيها الضريبة؟
- المطلب الرابع : العمومية في الضريبة .
- المطلب الخامس : مظاهر العمومية في الضريبة على القيمة المضافة .
- المطلب السادس : عمومية وعاء الضريبة على القيمة المضافة والعدالة الضريبية .
- المطلب السابع : عمومية وعاء الضريبة على القيمة المضافة والاستهلاك .
- المطلب الثامن : عمومية وعاء الضريبة على القيمة المضافة والعمل .
- المطلب التاسع : عمومية وعاء الضريبة على القيمة المضافة والإنتاج .
- المطلب العاشر : عمومية وعاء الضريبة على القيمة المضافة والإدخار .
- المطلب الحادي عشر : الأثر التضخمي للضريبة على القيمة المضافة .
- المطلب الثاني عشر : الحيادية في الضريبة على القيمة المضافة .
- المطلب الثالث عشر : العمومية في الضريبة على القيمة المضافة والحصيلة المالية .
- الخاتمة : النتائج والتوصيات .

مقدمة

في الاستقرار والتوازن الاقتصاديين

يتميز الاقتصاد المصري كغيره من الاقتصاديات النامية بضعف مساهمة الضرائب في الناتج الوطني الإجمالي ، وفي نفس الوقت يزداد اعتماد الدولة على الضرائب غير المباشرة كمصدر للإيرادات العامة أكثر من اعتمادها على الضرائب المباشرة ، ومرجع ذلك مجموعة من الأسباب أهمها :

١ - حاجة الدولة إلى مزيد من الإيرادات المالية العامة.

فإذا افترضنا أن الدولة ليست في حاجة إلى مزيد من الموارد المالية لوقفت عند حدود الضرائب المباشرة ، ولم تكن في حاجة إلى الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة) ولكن حاجتها إلى مزيد من الموارد المالية اضطرها إلى الضريبة على القيمة المضافة .

٢ - ضعف مستوى الدخل الفردية .

كذلك أدى ضعف مستوى الدخل الفردية (الغالب) في البلدان الفقيرة -ومنها مصر - إلى تبني هذه الدول الضرائب غير المباشرة كوسيلة سهلة للحصول على الإيرادات .

٣ - صعوبة إدارة الضرائب المباشرة .

من الأسباب التي أدت إلى اعتماد الدول الفقيرة (في الغالب) على الضرائب غير المباشرة ، أن الضرائب المباشرة تحتاج إلى إدارة واعية ومرنة وذات كفاءة عالية ، غالباً غير متوفرة بالقدر الكافي في تلك البلدان .

والوضع السائد في البلدان الفقيرة ، يفيد ، أن الأوضاع الاقتصادية والمالية في هذه البلدان ليست على درجة من الاستقرار والتوازن الذي يضمن حصول التنمية أو حتى السير نحوها .

لذا يعد من أهم المصالح العليا التي تسعى الحكومات في الدول المختلفة ومصر خاصة إلى تحقيقها واستمرارها : تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، والذي يعني إجمالاً :

- إنتاج أكبر قدر ممكن من الناتج القومي ، والذي يعني الوصول إلى أعلى مستويات استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة .

- الوصول إلى أقصى درجات التشغيل للعمالة في المجتمع أي المستوى الأمثل للتشغيل .

-المحافظة على قيمة العملة المحلية والذي يعني بدوره : منع ظهور آثار تضخمية نتيجة زيادة الطلب الكلي الناتج من تحقيق العمالة الكاملة ، ومواجهة الكساد الناتج من انخفاض حجم الطلب الكلي (١).

والاستقرار الاقتصادي بهذا المعنى يوازي معنى : التوازن الاقتصادي ، والذي بطبيعته - يتكون من مجموعة من المفردات الجزئية التي منها :

○ التوازن بين الطلب الكلي (الإنفاق الكلي) والعرض الكلي (الناتج الكلي) ، فإذا كان الإنفاق الكلي أقل من الناتج الكلي ، فمعنى ذلك زيادة العرض الكلي عن الطلب الكلي ، ومن ثم ظهور حالة انكماش اقتصادي ، ومن سماته انخفاض الأسعار وظهور البطالة ، وعلى العكس ، إذا كان الإنفاق الكلي زائداً عن الناتج الكلي ، أدى ذلك إلى ظهور زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي، ومن ثم ينتج عنه حالة من التضخم الذي هو ارتفاع في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات .

○ تعادل الاستثمار القومي مع الادخار القومي ، وإن كان كل ادخار لا يذهب إلى الاستثمار بالضرورة ، إلا أنه يفضل أن يقترب منه ، أو على الأقل يكون الادخار أمارة على وجود الاستثمار .

○ تعادل الصادرات مع الواردات (توازن ميزان المدفوعات) وهو علامة على الاستقرار الاقتصادي .

○ تعادل النفقات العامة مع الإيرادات العامة (توازن الموازنة العامة للدولة أو توازن الاقتصاد العام للدولة).

○ تعادل درجة النمو الاقتصادي مع معدل النمو السكاني .

وهذا الاستقرار (أو التوازن) الاقتصادي يمثل (في عصرنا هذا) القوة الحقيقية التي تعتمد عليها الدولة ، فإذا كانت الدول - قديماً - تسعى إلى الاستحواذ على مصادر الحياة المختلفة (من مواد أولية ومعادن نفيسة) وتتنافس في سبيل ذلك على تقوية جيوشها وتطوير أسلحتها وقوتها العسكرية ، فإنه في عصرنا هذا ، يمثل التحدي الأكبر

^١ د/عبد الله الصعيدي -النفود والبنوك وبعض المتغيرات في الاقتصادية في التحليل الكلي -دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠٠٥م ١٨٤-١٨٥ .

أمام الحكومات ، فحيث تطور سبل الاتصال والتواصل بين الدول والتقنية الحديثة في هذا المجال أدت إلى وجود منافسة شديدة فيما بين الدول لتطوير منتجاتها وكسب الأسواق العالمية ، وربما السيطرة على بعضها من أجل تنفيذ سياساتها وأهدافها على المستوى الدولي ، لأجل كل هذا تعمل الحكومات في مختلف الدول على استخدام الوسائل المالية والاقتصادية لتعويض حاجتها من الموارد المالية التي تضمن لها تحقيق هذا التوازن ، ومنها -بطبيعة الحال -الضرائب .

ولما كانت الضريبة على القيمة المضافة آخر ما توصل إليه الفكر المالي في النظم الضريبية ، فإن الحكومة المصرية أرادت للحاق بالدول الآخذ بهذه الضريبة من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية .

المطلب الأول

نشأة الضريبة على القيمة المضافة ومبرراتها وطبيعتها

أولاً : نشأة الضريبة على القيمة المضافة :

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك ، وهي امتداد للضريبة على رقم الأعمال (في اعتقادنا) مع اختلاف في عملية الخصم التي تجري في هذه الضريبة ولا تجري في الضريبة على رقم الأعمال .

وقد كان ظهور هذه الضريبة للمرة الأولى منذ نحو ٥٠ عاما ، واتسع انتشارها واعتماد حكومات الدول عليها لتحصيل إيرادات عامة وفيرة .

وفي سنة ١٩٥٤ تحديداً فرضت الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا باقتراح من (موريس لوريه) الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة ١٩٥٣ ، ومازال نظام هذه الضريبة مثيرا لاهتمام أهل السياسة وأصحاب القرار ، ولقد أثارت اهتمامهم ودارت مناقشاتهم وأحيانا مساجلاتهم حول آثار هذه الضريبة ، حتى لقد اعتقد الكثيرون أنها أفضل من قوانين ضريبة المبيعات الثابتة المنتشرة ، ومع ذلك كانت محط نزاع مع كثير من الحركات الشعبية والمنظمات الحقوقية ، لكونها عبئاً على أصحاب الدخل الصغيرة وعمال اليومية ، فضلاً عن كونها تمثل عائقاً أمام صغار المنتجين والتجار في حصر أرباحهم وإنقاصها ، في حين أن الشركات الكبيرة تستفيد من نظام هذه الضريبة ربما لقدرتها على اختصار مراحل الإنتاج .

ومع ذلك فقد انتشر تطبيق هذه الضريبة حتى وصل عدد الدول التي تطبقها حوالي مائة وخمسين دولة على مستوى العالم ، مما يعني أنها ملاذ كثير من الدول لتحقيق الأهداف المالية أولاً ثم الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إليها الدول مما يرجح -معه- القول بأن هذه الضريبة تجمع نحو ٢٥ % من الإيرادات الضريبية لدول العالم في الوقت الراهن.

ثانياً : مبررات فرض الضريبة على القيمة المضافة

سبق في تبرير الضريبة على القيمة المضافة العديد من المبررات منها :

١- توسيع القاعدة الضريبية^١.

كانت ضريبة المبيعات المفروضة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لا تفرض على بعض الخدمات ، حيث كان القانون ينص على فرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم ٢ المرافق لهذا القانون (م٢) مما كان يضيق من وعاء فرض الضريبة ، أما في القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة حيث نص القانون في المادة (٢) على فرض الضريبة على جميع السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون ، سواء كانت محلية أو مستوردة ، في كافة مراحل تداولها إلا ما استثني منها بنص خاص ، فجعل القانون الأصل خضوع جميع السلع والخدمات ، والاستثناء هو الإعفاء مما يوحى بتوسيع الوعاء الضريبي ليشمل كل الخدمات لا بعضها ، مما وسع من القاعدة الضريبية في هذه الضريبة عما كان عليه الحال في الضريبة على المبيعات .

٢- زيادة الحصيلة المالية :

أمام التحدي المتمثل في ثبات الإيرادات الحكومية وزيادة أوجه الإنفاق العام ، وأمام العجز الكلي في الميزانية العامة الذي بلغ مقداره (٣٣٩,٥ مليار جنيه) بما يمثل نسبة (١٢,٣%) في موازنة السنة المالية ٢٠١٥/٢٠١٦م من الناتج المحلي ، في مقابل ١١,٥% في العام المالي ٢٠١٤/٢٠١٥^٢ ، وبلغ معدل العجز في العام المالي ٢٠١٣/٢٠١٤ ١٢,٢% ، فلم يبقى أمام الحكومة إلا البحث عن مصادر جديدة

^١ د/إبراهيم العيسوي -الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر - معهد التخطيط القومي القاهرة -كراسات السياسات العدد ١ يناير ٢٠١٤ ، ص ٤٤.

^٢ التقرير السنوي البنك المركزي المصري ٢٠١٥/٢٠١٦.

للإيرادات ، تسهم مساهمة فعالة في تلبية الزيادة في الطلب على الإنفاق ، فكانت أولى البدائل التي توجهت إليها الدولة ، هي الضريبة على القيمة المضافة .

ومن ايجابيتها ، أن معدل العجز في ميزانية ٢٠١٦/٢٠١٧ بلغ (٣٧٩,٦ مليار جنيه) بنسبة ١٠,٩%^١ ، أي أنه أخذ في التناقص من حيث النسبة عما كان عليه الحال في ميزانية السنة السابقة ، ومع ذلك ، لا يفهم أخذه في التناقص بفعل زيادة الإيرادات ، فمجرد الأرقام لا ينبغي الاعتماد عليه كثيراً ، لأنها لا تعطي حقيقة التغير في مستوى وحجم الخدمات التي تقدمها الدولة عند قيامها بالإنفاق العام .

٣- توزيع العبء الضريبي بصورة أقرب إلى تحقيق العدالة :

تسمح الضريبة على القيمة المضافة بتوزيع العبء الضريبي توزيعاً عادلاً على مراحل إنتاج وتوزيع السلعة ومراحل تقديم الخدمة ، بما يتناسب مع القيمة المضافة في كل مرحلة ، حيث لا تفرض الضريبة في كل مرحلة إلا على القيمة التي تمت إضافتها فقط ، إذ يسمح بخصم الضريبة السابق دفعها في المراحل السابقة .

ويرى البعض^٢ ، أنها تفرض بنسب متماثلة على كل السلع الاستهلاكية ، مما يوحد المعاملة بالمثل لكل المنتجين .

ولكن يعترض على هذا القول : بأن القيم الإضافية لدى الوحدات الإنتاجية المختلفة ليست متساوية أو متماثلة ، فبعضها أعلى قيمة من البعض الآخر ، وحينئذ لا يمكن القول بتحقيق المماثلة في المعاملة الضريبية .

كذلك إن بعض المشروعات تنتج في ظروف أفضل فتتخفف لديها تكاليف الإنتاج المحدد الأساسي للقيمة المضافة ، ومن ثم يترتب على ذلك اختلاف المعاملة الضريبية للمنتجات المتماثلة وتختل بسببه قاعدة العدالة الضريبية في هذه الحالة .

٤- منع التراكم الضريبي :

كما توصف بأنها ضريبة غير تراكمية تدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية ، وهذه من أهم ميزات هذه الضريبة ، إذ تحصل وتدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، فهي ضريبة غير تراكمية لأنها تحتسب على

^١ تقرير الأداء الاقتصادي والمالي خلال النصف الأول من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ م.

^٢ أسناء إبراهيم أحمد -الضريبة على القيمة المضافة في السودان"آلية التطبيق والآثار الاقتصادية" بحث تكميلي للحصول على درجة الماجستير-معهد الإدارة والحكم الاتحادي..٢٠٠٤.ص.٣٠.

سعر البيع مجردا من قيمة الضريبة المدفوعة، وذلك حتى آخر مرحلة عند استهلاك السلعة.

وذلك كله بخلاف الضريبة العامة على المبيعات، التي تأخذ صورة التراكم بحسب تعدد المراحل التي تمر بها السلعة، فحينما تفرض الضريبة على مراحل متعددة من إنتاج وتوزيع السلعة، وهو حال الضريبة على رقم الأعمال (الضريبة العامة على المبيعات)، دون السماح بخصم الضريبة السابق دفعها في المراحل السابقة، فهذا التطبيق ينطوي على معنى التراكم الضريبي، حيث تخضع القيمة الكلية للسلعة المباعة للضريبة على الرغم من أن مستلزمات إنتاج السلعة قد خضعت لذات الضريبة في المراحل السابقة على المنتج النهائي للسلعة، وهو ما يعني تطبيقاً، فرض الضريبة على الضريبة السابق تحملها، وهذا هو معنى التراكم الضريبي، وهو إجراء يمكن تجنبه باللجوء إلى الاندماج أو التكامل الرأسي.

أما في حال الضريبة على القيمة المضافة، فبما أنها تسمح بخصم الضريبة السابق دفعها في المراحل السابقة، فإن وعاء الضريبة يتمثل في القيمة المضافة عند كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، وهو الفرق بين المدخلات المستخدمة في إنتاج السلعة وقيمة المخرجات (المنتج النهائي)، وعملياً تخصم الضريبة المسددة على المدخلات من الضريبة على المخرجات (المنتج النهائي)^١، وحينئذ لا يوجد تراكم ضريبي طبقاً لهذا المعنى، وهذا مما حدا ببعض الباحثين إلى القول بتميز الضريبة على القيمة المضافة على الضريبة على رقم الأعمال بأنها تراكمية^٢، وإن كان هذا لا يمنع عندنا من القول بأن الضريبة على القيمة المضافة هي إحدى أنواع الضريبة على رقم الأعمال^٣.

ومع ذلك تبقى هذه الضريبة في بعض الحالات تراكمية، في ظل ازدواجية الضريبة عند الاستيراد.

^١ د/إبراهيم العيسوي - مصدر سابق - ص ١٠، ١١.

^٢ أنسء إبراهيم أحمد - مصدر سابق - ص ٣١.

^٣ حسين منازع - منظور الشريعة الإسلامية للضرائب غير المباشرة - رسالة ماجستير ..كلية الشريعة والقانون القاهرة ١٩٩٢ -

تراكمية الضريبة على القيمة المضافة :

قيل عن هذه الضريبة أنها غير تراكمية ، حيث تدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية ، وكونها تعد من أهم ميزاتها ، إذ تحصل وتدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية ، وهذا حق من بعض الوجوه .
كما قيل أنها غير تراكمية لأنها أي الضريبة تحتسب على سعر البيع مجرداً من قيمة الضريبة المدفوعة ، وذلك حتى آخر مرحلة استهلاك السلعة .

هذا القول المتقدم لا يستقيم على إطلاق ، حيث تبقى هذه الضريبة في بعض الحالات تراكمية، في ظل ازدواجية الضريبة عند الاستيراد ، ليس هذا فقط ، بل إن هذه الضريبة وإن حصلت الإدارة الضريبية مجزأة عن كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة فإن المستهلك النهائي سيدفعها كاملة غير مجزأة وهو المتحمل النهائي لعبئها ، مما يضعف القول بأنها غير تراكمية ،

كما أنه وفي ضريبة الجدول رقم (ثانياً) تخضع السلع والخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) لكل من الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول ، على أن تضاف ضريبة الجدول إلى القيمة الواجب الإبلاغ عنها إلى قيمة السلعة أو الخدمة ، بالإضافة إلى الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى ، والحكم سواء بالنسبة للسلع والخدمات المحلية ، غير أنه لا توجد الفقرة الخاصة (بالإضافة إلى الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى) ^١ .

وهي تراكمية-كذلك- لأن الضريبة الجمركية المدفوعة على البضائع المستوردة ، فضلاً عن غيرها من الضرائب والرسوم. سيدخل في الوعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة ، في حال كانت السلعة المستوردة خاضعة للرسم الجمركي وللضريبة على القيمة المضافة سيكون هناك تراكمية في قيمة الضريبة) ^٢ .

وقد كان هذا الأمر واقعاً في الضريبة العامة على المبيعات ولم يكن مرضياً عنه ، بل كان من أوجه النقد الموجهة لها ، ومع ذلك فإن القانون أضاف هذه الصورة بطبيعتها إلى الضريبة على القيمة المضافة .

^١ المادة ١٠ فقرة ١٠ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

^٢ في هذا المعنى د/إبراهيم العيسوي-مصدر سابق ص١٥.

ففي الفقرة الثانية من المادة رقم من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات (...وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها "الواجب الإقرار عنها" في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلع ، وفي قانون الضريبة على القيمة المضافة جاء فيه (تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة) .

مما يوحي بأن القانون أراد التراكم الضريبي في كل من الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة ، وبهذا المعنى تكون الضريبة مشتملة على معنى التراكم الضريبي .

كما أن الضريبة الجمركية وهي إحدى وسائل فرض الضرائب النوعي على الاستهلاك ، تعد كذلك من ضرائب الاستهلاك ، والضريبة على القيمة المضافة وهي ضريبة على الاستهلاك ، الاثنان من طبيعة واحدة ، أليس هذا نوع من التراكم الضريبي ؟ إن لم يعد ازدواجاً ضريبياً ؟

٥- محاربة التهرب الضريبي :

من المبررات التي قصدها المشرع من فرض الضريبة على القيمة المضافة منع التهرب الضريبي .

عادة يحدث التهرب من الضريبة في القطاعات غير النظامية أو غير الرسمية (المشروعات الاقتصادية العشوائية) ، ولكنه أي هذا القطاع يكون مضطراً لدفع الضريبة على مشترياته من الشركات المنتجة أو المستوردة المسجلة كشركات خاضعة للضريبة ، وحينئذ لا يكون التهرب من الضريبة كاملاً ، ففي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تخضع منتجات هذه المشروعات أو الشركات للضريبة على المدخلات للضريبة ، اللهم إلا إذا استطاعت هذه المشروعات الحصول على مدخلاتها من القطاعات غير النظامية كذلك ، فليس هناك تهرب كامل من هذه الضريبة^١ إلا في هذه الحالة .

^١ د/ إبراهيم العيسوي - مصدر سابق - ص ١٣-١٤ .

ثالثاً: طبيعة الضريبة على القيمة المضافة :

تعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تصيب الاستهلاك والتي تعمل على تقليصه مؤثرة بذلك علي الادخار ومحركة نسبة معينة من الدخول والموارد كنسبة مدخرة مجانية من الضريبة .

لكن في ظل الكساد الاقتصادي تكون لها آثار سلبية لعدم مرونتها ، وغالبًا ما تنعكس هذه الآثار علي أصحاب الدخول الدنيا والذين يشكلون الأغلبية العظمى من السكان في مصر ، حيث يؤثر ذلك بدوره علي قطاع الأعمال والمنتجين والحالة الاقتصادية جميعها ، وسبب ذلك أنها ضريبة على الاستهلاك كما تقدم ، ومن ثم فإنه ينبغي عدم إخضاع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة لأي من ضرائب الاستهلاك ولو تغير المسمى كالضريبة الجمركية، كما ينصح بتجنيب السلع والخدمات الضرورية لهذه الضريبة .

المطلب الثاني

الضريبة على القيمة المضافة والسياسة المالية والضريبية

بما أن الضريبة على القيمة المضافة هي الخيار الأخير (في الوقت الحالي على الأقل) أمام الحكومة المصرية لزيادة واستقرار الحصيلة المالية (الاستقرار المالي) ، وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة التي تسعى إليها ، وبما أن هذه الضريبة تطبق في غالبية دول العالم (أكثر من مائة وخمسون دولة تأخذ بهذه الضريبة على مستوى العالم) فلا مندوحة من التعرف على بعض النواحي الفنية لهذه الضريبة (قاعدة العمومية في الضريبة على القيمة المضافة) للتعرف على حقيقتها وآثارها المختلفة في حياتنا الاجتماعية والاقتصادية .

وعلى الرغم من اعتقانا -الكامل- بأن التقييم الصحيح لأي نظام ضريبي ، ينبغي أن يكون بعد مضي فترة كافية من تطبيقه ، حتى تتاح فرصة التعرف على المزايا العيوب من خلال التطبيق الفعلي ، وليس على أساس انفعالي أو عاطفي من الممكن أن يخل بأهداف الدراسة العلمية الصحيحة ، إلا أننا في هذه الدراسة نحاول التعرف على الأهداف التي ابتغاها القانون المصري من قاعدة (العمومية) الذي أخذ بها عند فرضه لهذه الضريبة ، وأثر ذلك على الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

أولاً: السياسة المالية :

يقصد بالسياسة المالية بصفة عامة : استخدام السلطات المالية (متمثلة في وزارة المالية) النفقات العامة والإيرادات العامة (من أهمها الضرائب بأنواعها المباشرة وغير مباشرة) والموازنة العامة لتحقيق أهداف التنمية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع .

وبعبارة أخرى تتمثل السياسة المالية في استخدام الضريبة والإنفاق العام والقروض العامة والإصدار النقدي (التمويل التضخمي) للتأثير في أنشطة المجتمع الاقتصادية بالطرق المرغوبة كما تهتم بتخصيص الموارد بين القطاع العام والخاص واستخدامها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي^١.

ويمكن التعبير عنها كذلك : بأنها استخدام الدولة للأدوات المالية (الإنفاق العام والإيرادات العامة والموازنة العامة) في تنمية واستقرار الاقتصاد القومي^٢.

ويذهب البعض إلى تعريف السياسة المالية : بأنها دراسة تحليلية للنشاط المالي للقطاع العام وما يستتبع هذا النشاط من آثار بالنسبة لمختلف قطاعات الاقتصاد القومي، والتي تتضمن نكيفاً كمياً لحجم الإنفاق العام والإيرادات العامة بغية تحقيق أهداف معينة في طليعتها النهوض بالاقتصاد القومي، ودفع عجلة التنمية، وإشاعة الاستقرار في الاقتصاد القومي، وتحقيق العدالة الاجتماعية، وإتاحة الفرص المتكاملة أمام المواطنين بالتقريب بين طبقات المجتمع والإقلال من التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخل والثروات^٣.

ونميل إلى تعريف السياسة المالية بأنها : استخدام الدولة برامج الإنفاق العام والإيرادات العامة لتحقيق أهداف متعلقة بالتنمية والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي .

وأياً كان الأمر، فإن للسياسة المالية مجموعة من الأهداف نستوضحها في السطور التالية :

^١ - Dolan(EdwinG.)&Lindsey(David E)Economics the Dryden press , ١٩٩١, P.٢٥٢.

^٢ - د/السيد عطية عبد الواحد - دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، التوزيع العادل للدخل، التنمية الاجتماعية - دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٣م. ص ٢٥. = أري الله محمد - السياسة المالية ودورها في تفعيل الاستثمار - حالة الجزائر - مذكرة ماجستير - ٢٠١٠/٢٠١١م. - ص ٢، ٣.

^٣ - د/فوزي عبد المنعم، د/صادق بركات، د/يونس أحمد البطريق - المالية العامة والسياسة المالية - ط١ منشأة المعارف الإسكندرية ١٩٦٩ ص ٣٣.

أولاً: أهداف السياسة المالية:

يتبين لنا من التعريفات السابقة للسياسة المالية أنها تقصد لعدد من الأهداف التي عبر التعريف عنها إجمالاً- بتحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي :

١- تحقيق التنمية: يظل تحقيق التنمية الاقتصادية الهدف الأعلى للسياسة المالية ، بمعنى أن تسير خطوات السياسة المالية في نفس خطى مراحل ومتطلبات عملية التنمية التي ينشدها المجتمع ، فلا يكون هناك تعارض بينهما ، كأن تهدف خطوات أو برامج التنمية إلى تحقيق هدف معين ، وتعمل السياسة المالية عكس ذلك الهدف ، بل ينبغي التنسيق بينهما ، بأن تسير جميع الخطوات المتخذة في اتجاه واحد .

٢- الاستقرار المالي: ويقصد به استخدام موارد الدولة (سيادية وغير سيادية) الاستخدام الأمثل ، بحيث يتم مراعاة الوضع الاقتصادي والاجتماعي ومتطلباتهما على المستوى الحكومي والأفراد ، يلزم أن يتصف النظام الضريبي بالسمات التي تجعله ملائم لمصلحة الخزينة العامة من حيث المرونة ووفرة الحصيلة ، وملائم في ذات الوقت لمصلحة المكلفين ، من حيث العدالة في توزيع العبء الضريبي ، ومواعيد الجباية والاقتصاد في الجباية .

كما يجب أيضاً عدم استخدام القروض إلا لأغراض إنتاجية (يفضل-على الأقل هنا - فكر الطبيعيين والتقليديين) والابتعاد عن استخدام القروض العامة لتمويل أغراض غير منتجة بقدر الإمكان ، حتى لا يكون الإسراف في الاقتراض مسبباً لما يعرف بوهم المال مما يزيد من المديونية وتفاقم أزمة السداد مستقبلاً .

٣- الاستقرار الاقتصادي(حالة التوازن الاقتصادي): أي الوصول بالإنتاج إلى الحجم الأمثل ، الذي يعني التشغيل الكامل لعوامل الإنتاج في الدولة ، ومن أهمها العمالة الكاملة ، وهنا يتعين على الدولة (الحكومة) أن توازن بين نشاط القطاعين العام والخاص للوصول إلى أقصى إنتاج ممكن ، فحيث تكون المشروعات الخاصة أقدر على الإنتاج من المشروعات العامة ، وجب على الدولة وجميع مؤسساتها أن تمتنع عن التدخل المباشر ، وأن يقتصر نشاطها على توجيهه بواسطة الإعانات والضرائب إذا دعت الحاجة إلى ذلك ، ثم المراقبة الهادفة والفعالة ، وعندئذ ينبغي ألا تقل المنافع التي يحصل عليها

المجتمع من الإنفاق الحكومي عن تلك التي يمكن الحصول عليها لو ظلت الموارد في أيدي الأفراد .

وعليه يتحقق التوازن بين النشاط الحكومي والنشاط الخاص ، عندما يصل مجموع المنافع الناجمة عن المنشآت الخاصة والنفقات العامة معاً إلى أقصى حد مستطاع ، أي يتحقق هذا الاستقرار عندما يتبين أن المنافع الحدية الناتجة من النشاط الاقتصادي للحكومة يتعادل مع المنافع الحدية التي تقتطعها الحكومة بتحصيل إيراداتها من الأفراد ، وهو ما يعرف بمعيار "المنفعة الحدية المتساوية" والذي عرف "بمعيار فيزر" (١) .

خلاصة ما تقدم أن الاستقرار الاقتصادي يعني به : استغلال موارد المجتمع على أفضل وجه للوصول إلى حجم الإنتاج الأمثل .

٤- الاستقرار الاجتماعي:

ويقصد به: الوصول بالمجتمع إلى أعلى مستوى ممكن من الإشباع المادي للأفراد ، وذلك في حدود الإمكانيات المادية المتاحة في المجتمع ، مع ما تقتضيه عملية تحقيق العدالة الاجتماعية ، وبالتالي توجه السياسة المالية بحيث لا تسعى إلى زيادة حجم الإنتاج الكلي للمجتمع على حساب تحقيق العدالة الاجتماعية ، إذ ينبغي عليها -كذلك- أن تسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية ، أي أن تعمل على تحقيق التوازن (تقليل الفجوة بين الطبقات الاجتماعية) في توزيع المنتجات والمنافع على الأفراد عن طريق هذه السياسة ، وإعادة توزيع الدخل بين الأفراد توزيعاً -إن لم يكن عادلاً- فعلى الأقل أن يكون أقرب إلى العدالة ، أي أن تعمل على تخفيف حدة التفاوت بين الطبقات داخل المجتمع ، من خلال سياسة برامج الإنفاق العام والإيرادات العامة وأهمها الضرائب .

٥- الاستقرار العام: أي تحقيق التوازن بين مجموع الإنفاق القومي بشقيه العام والخاص (الاستهلاكي منه والإنتاجي) وبين مجموع الناتج القومي بالأسعار الثابتة في مستوى يسمح بتشغيل جميع عناصر الإنتاج المتاحة .

١ -د/رفعت المحجوب -المالية العامة- دار النهضة العربية ١٩٨٣م ص٢٠٧ وقد أخذ بهذا المعيار كل من "ساكس" و"فاجنز" وبعض الكتاب السويديين مثل "فيكسل" د/رفعت المحجوب -المرجع السابق ص٢٠٨-

وينبغي ملاحظة أنه قد يقوم هنالك تعارض بين تلك الأهداف فيما بينها ، وربما لا يمكن تجنب ذلك ، فالهدف الأول للسياسة المالية هو عدم قيام هذا التعارض بين أهدافها ، وإن حدث هذا التعارض فمن المفروض أن تهدف السياسة المالية إلى تجنبه عن طريق تحقيق الاستقرار العام أولاً ، ومن ثم تسعى إلى تحقيق الاستقرار الاجتماعي ثم الاستقرار الاقتصادي ، ، شريطة ألا يخل ذلك بالوصول إلى حجم الإنتاج الأمثل ، وأخيراً تعمل على تحقيق الاستقرار المالي على المدى القصير ، ولكنه ينبغي ألا يكون تحقيق الأهداف السابقة على حساب تحقيق الاستقرار المالي في المدى الطويل .

والأدوات المالية التي يمكن أن تستخدمها الدولة في هذا المجال كثيرة ومتنوعة ، أهمها : القروض العامة ، والضرائب ، والرسوم ، والإعفاءات الضريبية ، والمشاركة مع الأفراد في إقامة المشروعات الاقتصادية .

ولما كانت الضرائب أحد أدوات السياسة المالية فإنه ينبغي - إتماماً للفائدة - أن نتعرض للحديث عن السياسة الضريبية باعتبارها أحد أهم أدوات السياسة المالية ، كما أن مقصودنا في الأصل هو الحديث عن الضريبة على القيمة المضافة وهي إحدى فروع الضريبة .

من أهم أهداف السياسة المالية كما جاء في تقرير الأداء الاقتصادي والمالي (وزارة المالية المصرية) خلال النصف الأول من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ م^١ .

- خفض معدلات العجز والدين من خلال ترشيد الانفاق العام .

- زيادة الإيرادات العامة من خلال توسيع قاعدة الإيرادات الضريبية وغير الضريبية وربطها بالنشاط الاقتصادي .

ونص التقرير تحديداً على أهم الإصلاحات المالية التي اتخذت منذ العام ٢٠١٦م لتحقيق تلك الأهداف هو تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة^٢ .

ثانياً : السياسة الضريبية :

السياسة الضريبية فرع السياسة المالية ، وجزء منها ، بل هي أحد أهم أدوات السياسة المالية ، وعليه ينبغي أن ترسم أهداف السياسة الضريبية بما لا يخالف أهداف السياسة

^١ -تقرير الأداء الاقتصادي والمالي خلال النصف الأول من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨م ص٣- (وزارة المالية).

^٢ المصدر السابق ص٤ .

المالية ، وبعبارة أخرى ، يجب على السياسة الضريبية أن تكمل أهداف السياسة المالية ، فلا تتناقض هدفاً تسعى إليه ، ولا تخالف مسلماً من مسالكها ، وإنما ينبغي أن تكون مرتبطة بها في تحديد نطاقها وأهدافها .

تعريف السياسة الضريبية :

ويعرفها البعض بأنها : "مجموعة متكاملة من الأساليب في استخدام الفن الضريبي للإسهام في تحقيق أهداف معينة في كافة المجالات"^(١) . وعرفت أيضاً بأنها : مجموعة البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوب فيها من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية^٢ .

ومن جانبنا نميل إلى القبول بالتعريف الأخير .

وحتى تكتمل الفكرة عن سلبيات وإيجابيات الضريبة على القيمة المضافة في القانون رقم ٦٧ نمر سريعاً على أهداف السياسة الضريبية في البلدان النامية:

أهداف السياسة الضريبية في الدول النامية:

باعتبار أن مصر تعد من البلدان النامية (الفقيرة اقتصادياً)، وأن مقصود الدراسة هذه هو حالة الاقتصاد المصري ، فإننا نخصص هذا المطلب للتعرف على أهداف السياسة الضريبية للبلدان النامية (المتخلفة) لما للبلدان النامي أو المتخلفة خصائص أو سمات واحدة تجمع بينها ، وإن لم تكن على مستوى واحد في درجة التخلف الاقتصادي للتنوع الواسع في الموارد الاقتصادية (المادية والبشرية) وكذا ظروف كل منها الاجتماعية والسياسية والطبيعية ، إضافة إلى الاختلاف في الخطوات التي تنتهجها كل دولة لمعالجة مشاكل التخلف التي تعاني منها ، حتى أضحت أكثر تميزاً مما كان عليه الحال بعد الحرب العالمية الثانية، ومن الخصائص العامة المشتركة للدول النامية ما يلي :

^١ الموسوعة العربية - القانون المالي - السياسة المالية والضريبية .

^٢ د/مرسي السيد حجازي -النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق -الاسكندرية الدار الجامعية ١٩٩٨م =السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني -رسالة ماجستير اعداد أ/ دلال عيسى موسى مسيمي -٢٠٠٦م

أولاً- من الناحية الاقتصادية مازالت تعاني من :

- ١- انخفاض مستوى التراكم الرأسمالي .
- ٢- انتشار البطالة ، والعمالة غير المنظمة ، حيث بلغ معدل البطالة في مصر عام ٢٠١٥م حوالي ١٣% ،^١ وفي عام ٢٠١٦ بلغ معدل البطالة ١٢% ، وفي عام ٢٠١٧ حوالي ١٢%^٢ .
- ٣- التخلف الصناعي والتكنولوجي ، مما يزيد من تبعيتها لاقتصاديات الدول المتقدمة .
- ٤- الأهمية العالية للقطاع الزراعي (غير متوفرة الآن نظراً للهجرة الريفية إلى المدينة وتقلص دور الدولة في دعم الزراعة والمزارعين) والقطاع الاستخراجي مع وجود موارد مالية معطلة .
- ٥- الاختلال في هيكل التجارة الخارجية مما يزيد من عجز ميزان المدفوعات.
- ٦- عجز مشروعات البنية الأساسية ، كالطرق والموصلات والمياه والطاقة.
- ٧- تراكم الديون الداخلية والخارجية على السواء ، حيث ارتفع الدين العام (المحلي والخارجي) خلال السنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥ ليبلغ ٢٠٦٤,٧ مليار جنيه في نهاية يونيو ٢٠١٥ أي بما يمثل ٨٥% من الناتج المحلي الإجمالي^٣ .
- ٨- ضيق السوق المحلي بسبب انخفاض متوسط الدخل الفردي .
- ٩- انخفاض في مستوى الدخل القومي مع تباين كبير في الدخل الفردية ، مما يؤدي إلى الانخفاض في معدل الاستقطاع الضريبي وضعف الطاقة الضريبية .
- ١٠- هذا فضلاً عن غياب المنافسة ، أو المنافسة الناقصة على الصعيد الوطني ، نتيجة للاحتكارات المحلية للقطاع العام والخاص الذي يدعم بمستوى من الحماية الجمركية وغير الجمركية ، مما يحد -إلى درجة كبيرة- من المنافسة على الصعيد الدولي قبل فرض التوجه نحو التحرر التجاري عليها في الآونة الأخيرة.

^١ -تقرير الأداء الاقتصادي والمالي خلال النصف الأول من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ فبراير ٢٠١٨ ، ص٦ ،

التقرير السنوي البنك المركزي المصري ٢٠١٤/٢٠١٥ .

^٢ -تقرير الأداء الاقتصادي والمالي -مصدر سابق ص٦ .

^٣ البنك المركزي المصري -التقرير السنوي ٢٠١٤/٢٠١٥ .

١١- ارتفاع عجز الموازنة العامة للدولة حيث بلغ في ميزانية ٢٠١٤/٢٠١٥ حوالي ١١,٥% ، وفي عام ٢٠١٥/٢٠١٦ بلغت نسبة العجز ١٢,٥% ، وفي ٢٠١٦/٢٠١٧ حوالي ١١%^٢.

ثانياً- ومن الناحية الاجتماعية :

تعاني الدول الفقيرة من الكثير من المشاكل ، لعل أهمها :

١- التزايد السكاني المطرد دون زيادة مناسبة في الناتج الوطني لمقابلة الزيادة السكانية .

٢- نقص الخبرات التعليمية والثقافية والكفاءات الإبداعية المدربة في مجالات الإنتاج المختلفة .

٣- انخفاض المستوى العام للمعيشة ، مع ما يستتبع ذلك من انخفاض في المستوى الصحي والخدمي ، وتزايد نسبة الأمية .

٤- التفاوت الطبقي الحاد (تدني مستوى العدالة الاجتماعية) .

تلك سمات تتميز بها اقتصاديات الدول النامية وتعد في نفس الوقت مظاهر للتخلف ، وهي متداخلة ومتراصة وفيها شيء من التعقيد بحيث يصعب معرفة أي المظاهر أشد تأثيراً في بقية المظاهر من غيره ، ولا أيها له الأهمية القصوى ، وإن كان الظاهر أن الأنظمة السياسية والاقتصادية -عالمياً- في عصرنا تعطي الأهمية للمستوى المادي للحياة دون انضباط قاعدة العدالة في توزيع الدخل القومي .

وتمثل جملة السمات السابقة عقبات في وجه النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية المطلوبة في هذه البلدان ، ويلزم معالجتها كوحدة متكاملة لتصحيح مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

وعليه يكون الهدف الاقتصادي للبلدان النامية هو : علاج هذا الخلل في مستوى التوازن الاقتصادي وصولاً لتحقيق التنمية الاقتصادية ، ولهذا تحتاج إلى توافر موارد مالية محلية وكذا الموارد البشرية المدربة والمؤهلة ، وهذه الأخيرة تحتاج أول ما تحتاج إلى مستوى علمي وقيمي معين .

^١ التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٤/٢٠١٥ .

^٢ تقرير الأداء الاقتصادي والمالي فبراير ٢٠١٨ -مصدر سابق-ص٧ .

وبما أن تراكم رأس المال يعتبر المادة الأساسية التي تستخدمها الدولة لعلاج الخلل في الحياة الاقتصادية ، وعليه يعد توفير الموارد المالية من أهم محددات النمو الاقتصادي والاجتماعي ، ومن الضروري - والحال هكذا - أن يكون هو أحد المحددات الأساسية للتنمية الاقتصادية ، وذلك لعمل البنية الأساسية وإنشاء الجهاز الإنتاجي القادر على استغلال الموارد الاقتصادية بالكفاءة اللازمة ، وإحداث تغييرات هيكلية في اقتصاديات هذه الدول .

ومن هنا يكتسب هدف التكوين الرأسمالي (المادي - البشري) أهمية عالية في السياسات الضريبية في البلدان الفقيرة ، فتحقيق التنمية هو الهدف الأسمى لسياساتها الاقتصادية والاجتماعية ، ومفتاح تحقيقه يقف عند تكوين أعلى معدل - ممكن - للتراكم الرأسمالي .

وعلى هذا ، تحتل السياسة الضريبية أهمية خاصة في تلك الدول للدور الكبير الذي يمكن أن تؤديه في إحداث هذه التغييرات الشاملة في اقتصاديات تلك الدول ، ومعالجة مشاكلها التي تقف عقبة كؤود في تحقيق التنمية .

أهداف السياسة الضريبية كما تراها الدول الفقيرة :

لعل من أهداف السياسة الضريبية التي تستحوذ على درجة عالية من الأهمية :
أ - التغلب على الانخفاض في معدل التراكم الرأسمالي ، من خلال تشجيع الادخار وتقليل الاستهلاك ، ويعني ذلك تعبئة رأس المال المحلي وتوجيهه نحو الاستثمارات المرغوب فيها ودعوة الاستثمار الخارجي عند عدم تغطية الفجوة الاستثمارية اللازمة لرفع معدلات النمو نحو الاستثمارات التي تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة، وزيادة مستوى الدخل القومي..

ب - سد الفجوة بين الصادرات والواردات (التجارة الخارجية) بزيادة حجم الصادرات وتقليل الواردات ، و يقتضي ذلك تشجيع التصدير لتفادي الاختلال في الميزان التجاري وميزان المدفوعات، لتوفير العملة الأجنبية لاستيراد المستلزمات الرأسمالية اللازمة للتنمية ريثما يعمل على تصنيعها محلياً، وزيادة الأهمية النسبية لهذه الأهداف يجب ألا يكون على حساب الأهداف الأخرى، فلا يمكن للتنمية الاقتصادية أن تعطي ثمارها على المستوى الاقتصادي الكلي إلا في ظل حالة من الاستقرار الاقتصادي ، ولكي يستفيد منها كل أفراد المجتمع .

ج - التغلب على التفاوت الحاد في مستوى الدخل الفردي والمحافظة على الاستقرار الاقتصادي ، خصوصاً مع اتساع الفجوة الداخلية المرافقة لعمليات التنمية ، والأثر المتوقع للسياسات الاقتصادية الجديدة التي تبنتها المؤسسات الاقتصادية الدولية ، وهذا الهدف يحتل أهمية قصوى في البلدان الفقيرة .

ويعني ذلك أن هدف إعادة توزيع الدخل الوطني يكتسب أهمية خاصة بالدول النامية ، لما تعانيه من تفاوت كبير في توزيع الدخل فيها ، يهدد الاستقرار الاجتماعي والسياسي الذي يعد من الشروط الأساسية لتحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي .

ونخلص إلى أنه ينبغي : أن تهدف السياسة الضريبية في البلدان النامية إلى تحقيق التنمية الاقتصادية ، وعليها يقع عبء تعبئة رأس المال المحلي بالدرجة الأولى ، ثم أن تعمل الضريبة -أيضاً- على تشجيع الاستثمارات الخارجية ، وأن يقرر توزيع عبئها لمصلحة محدودي الدخل ، وعليه يتطلب الأمر ضرورة تحقيق الأهداف التالية:

أ - ضبط الاستهلاك غير الضروري .

ب - تعبئة المدخرات المحلية بزيادة معدلاتها على المستوى الفردي والحكومي .

ج - توجيه المدخرات المحلية المتاحة نحو الاستثمارات المرغوب فيها ، والمفيدة لعملية التنمية .

د - تشجيع الاستثمارات الأجنبية ، المباشرة منها وغير المباشرة ، عن طريق الحوافز الضريبية ، كما يفعل أمير المؤمنين عمر بن الخطاب حينما كان يسمح لتجار أهل الحرب أن يدخلوا بلاد الحجاز بالزيت والحنطة (السلع الضرورية) فيأخذ منه نصف العشر ، مع أن المقرر بالنسب للحربي عموماً العشر كاملاً ، كما كانوا يأخذون من تجار المسلمين (الأموال لأبي عبيد) .

هـ - إلغاء (تقليل) العجز في الميزان التجاري ، بالعمل على زيادة الصادرات وتقليل الواردات .

و - تقليل التفاوت الطبقي بإنشاء منظومة ضريبية تتسق وقاعدة العدالة ، إذ أن مدار نماء الأموال مرهون بالعدل ، ولا شيء ينمي المال ويزيده غير العدل .

ز - قد يكون الهدف من السياسة الضريبية تعويض النقص في الحصيلة الضريبية الناتج من زيادة الإعفاءات الضريبية السخية ، أو لنقص الحصيلة الجمركية نتيجة الالتزام باتفاقية تجارية مع بعض الدول لصالح جذب رؤوس الأموال الأجنبية ، خصوصاً

بالنسبة للدول النامية التي لا تتمكن من زيادة صادراتها إلى الدول المتقدمة ، عندئذ مزيد تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة جديدة أو زيادة أسعار ضريبة الدخل ، أو إلى توسيع القاعدة الضريبية في ضريبة معينة أو استبدال ضريبة بأخرى أكثر اتساعاً من حيث القاعدة الضريبية^١ ، كما حدث أن استبدلت الحكومة المصرية ضريبة المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثالث

مدى مناسبة الظروف الحالية لفرض الضريبة؟

لكل بنية اقتصادية نظام ضريبي مناسب ، كما أن لكل نظام ضريبي ظروف أو عوامل تحدد التوقيت المناسب لتطبيقه ، كما أن له أسباباً تدعو إلى العمل به ، وهو ما يعرف بقاعدة الملاءمة ، فليس صحيحاً ، سن القوانين خصوصاً الضريبية منها دون وجود السبب الداعي لها والظروف المواتية لتطبيقها ، لأنه إذا لم توجد الظروف المناسبة فليس هناك احتمال لنجاح التشريع ، ولا ننسى أن الضرائب استثناء على القاعدة .

ولقد أوصت بعض الدراسات بخصوص التوقيت الأمثل للبدء في التحول للنظام الجديد لضريبة القيمة المضافة وتطبيق قانونها الجديد ليصبح مطلع يوليو من عام ٢٠١٦ أي مع بداية العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ ، وهو التوقيت الذي صدر فيه القانون . والملاحظ أن وزارة المالية المصرية وأجهزتها المعنية قد استغرقت وقتاً طويلاً للإعداد لهذا النظام الجديد يرجع زمانه لعام ٢٠٠٨ أي منذ ما يزيد على ثماني سنوات ، كما قيل إن المناخ يبدو مهيباً خلال النصف الأول من عام ٢٠١٦ لعقد جلسات للحوار المجتمعي حول تطبيق النظام الجديد للضريبة مع المهتمين والمتخصصين والأكاديميين وجمعية الضرائب المصرية^٢ ، وربما كان التمهيد لتطبيق هذه الضريبة منذ تاريخ صدور ضريبة المبيعات في ١٩٩١م.

^١ د/رمضان صديق محمد -نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع الأنظمة الضريبية العربية- ص٣.

^٢ د/عبد المنعم لطفي -الضريبة على القيمة المضافة في مصر-المركز المصري للدراسات الاقتصادية -ورقة عمل -مارس ٢٠١٦م ص٢٣.

وقد امتد نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حتى شمل الكثير من الدول المتقدمة والنامية .

كما تعددت الدول النامية المطبقة لهذه الضريبة في آسيا وأفريقيا وأمريكا اللاتينية ، وحسب تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فإن عدد الدول المطبقة لهذه الضريبة حتى عام ٢٠١١م بلغ (١٥٤) دولة بما فيها دول (OECD) عدا الولايات المتحدة الأمريكية التي تطبق الضريبة على مبيعات التجزئة^(١).

وبالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م وفي بداية العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ تحديداً ، بعدما أخذت حقبة من الزمن تطبق فيها ضريبة المبيعات (الفترة من ١٩٩١ حتى سبتمبر ٢٠١٦ م بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م) ، ووسط جو من الآمال يصاحب الساسة ومن هم في سلطة اتخاذ القرار نحو زيادة الموارد المالية السيادية من أجل تقليل العجز الحاصل في الميزانية العامة للدولة والمتتابع منذ عدة سنوات تقريباً^٢، فضلاً عن رغبة الحكومة في الحصول على قرض من صندوق النقد الدولي ، ومع ما يستتبع هذه الرغبة من ضرورة التقدم ببرنامج للإصلاح المالي والاقتصادي ، ذلك أن صندوق النقد الدولي معروف بتحمسه الشديد للضريبة على القيمة المضافة وبأنه يميل إلى دفع الحكومات التي تطلب القرض منه إلى تضمين التحول إلى هذه الضريبة في خطابات النوايا التي تقدمها للصندوق^٣ .

وفي ظل ظروف اقتصادية حرجة ، تتمثل في جو تسوده بوادر أزمة كساد فوق أزمة متوارثة من الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٧، لعل أهم مظاهرها مايلي :

أهم مظاهر الأزمة الاقتصادية والمالية في مصر :

- ١- تعطل كثير من المشاريع الصناعية ، بسبب هجرة الكثير من رؤوس الأموال إلى الخارج ، وتعثر البعض الآخر .
- ٢- تعطل شبه كامل لقطاع السياحة إلى مصر .

^١ إبراهيم العيسوي-الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر- معهد التخطيط القومي -كراسات السياسات -العدد ١يناير ٢٠١٤م ص ١٤.

^٢ انظر ص .

^٣ د.إبراهيم العيسوي-الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر- مرجع سابق - ص ٨.

- ٣- ارتفاع مستوى الأسعار ليصل إلى حدود مفزعة في بعض الأحوال ، زاد من حدتها تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .
 - ٤- انخفاض في حجم تحويلات العاملين المصريين بالخارج .
 - ٥- نقص الاحتياطي النقدي من العملات الأجنبية "الدولار"، مما تسبب في تغير سعر الصرف في غير صالح الجنيه المصري .
 - ٦- ارتفاع مستوى البطالة لأرقام تصل إلى ١٣%^١ للأسباب المتقدمة .
 - ٧- لجوء الدولة إلى صندوق النقد الدولي للحصول على الإقراض ومن ثم تنفيذ متطلبات الصندوق ، ولعل أكثرها خطورة ، رفع الدعم عن المواد الأساسية ، وتقليل عدد العاملين في الجهاز الحكومي .
 - ٨- ارتفاع المعدل السنوي للتضخم العام ففي يونيو ٢٠١٤ وصل معدل التضخم وفقاً لأسعار المستهلكين(حضر) إلى ٨,٢ ، وفي يونيو ٢٠١٥ ارتفع إلى ١١,٤^٢ ،
 - ٩-زيادة حجم الديون المحلية والخارجية على السواء ، حيث بلغ إجمالي الدين المحلي في يونيو ٢٠١٥ (٢١١٦,٤) مليار جنيه بنسبة ٨٧,١ من الناتج المحلي الإجمالي^٣ .
- كل ذلك يعطي -في حقيقة الأمر- انطبعا سلبياً عن الاستقرار الاقتصادي في مصر بما يحمله من مفردات سبق ذكرها ، فضلاً عن عدم الاستقرار الاجتماعي ، وعليه يعد اختيار هذه الفترة تحديدا لفرص هذه الضريبة أولى سلبياتها ، بما تؤدي إليه الضريبة هذه من رفع مستوى الأسعار وزيادة حدة التضخم الحادث في الاقتصاد المصري ، حتى وصلت نسبته إلى ما يقارب ٢٨,٢٥% خلال يناير ٢٠١٧م (٤) وفي فبراير من ذات العام بلغ معدل التضخم إلى ٣٠%^٥ .
- وأثر هذه وما تقدم من مظاهر غير ايجابية ظاهر لا يخفى على ناظر ، في مستوى الأسعار الآخذ في الارتفاع بدون توقف حتى اللحظة ، وعليه إذا قدر لهذه الضريبة ألا

^١ البنك المركزي المصري -التقرير السنوي ٢٠١٤/٢٠١٥ .

^٢ البنك المركزي المصري -التقرير السنوي ٢٠١٤/٢٠١٥ .

^٣ البنك المركزي المصري -التقرير السنوي ٢٠١٤/٢٠١٥ .

^٤ - الجهاز المركزي للتعينة العامة والإحصاء .

^٥ البنك المركزي المصري -التحليل الشهري للتضخم ٢٠١٧ .

تؤتي ثمارها المرجوة ، فإن السبب الرئيس -فيما أعتقد- سيكون عدم تخيير الزمن المناسب لتطبيقها .

ربما السبب الرئيس الذي أدى بالدولة إلى هذه الضريبة - كمحاولة- لسد العجز الظاهر في الموازنة العامة للدولة ،الذي بلغ ٢٦٨,١ مليار جنيه في موازنة العام المالي ٢٠١٤/٢٠١٥ ، من أجل دعم خطط التنمية وتحسين مستوى الخدمات العامة ، وغير ذلك من الوظائف الملقاة على عاتق الدولة .

وإزاء هذه الآمال التي تملأ قلوب وعقول الساسة ورجال اتخاذ القرار ، نجد تخوفا (في المقابل) يملأ قلوب وعقول جمهور المجتمع خشية الدخول في حالة من التقشف وربط البطون جراء القرارات المتخذة من السلطات ، خاصة بعد الارتفاعات المتتالية لمستوى الأسعار، وانخفاض في مستوى الدخول الحقيقية للأفراد ، مما أدى - فعلا - إلى حالة من عدم الرضا لدى المواطن الفقير ومحدود الدخل .

بين هذه وتلك ، تنوعت الآمال والمخاوف من هذه الضريبة ، ما بين مؤيد لفرضها في مثل هذه الظروف - التي يخشى منها عدم قيام الضريبة بما تبتغيه السلطات ، من دعم الخزانة العامة للدولة ، ومن توزيع عادل للعبء الضريبي ، ومن وفرة في الحصيلة لتعويض النقص الحاصل في الموارد السيادية - وما بين مرجئ لهذا التطبيق إلى زمن وظروف تكون أحسن حالا ، وأكثر استعدادا وهيئة لمثل هذه الضريبة ، في جو مليء بمثل ما قدمنا صدر القانون رقم ٢٠١٦/٦٧م بفرض الضريبة على القيمة المضافة ، وكان لكل مؤمل أو متخوف ما يبرره من واقع نصوص قانون الضريبة وحال المجتمع الاقتصادية والاجتماعية .

فالمؤيدون ينظرون إلى أن سعة وعاء الضريبة وشموليته يوفر حصيلة مالية عالية تلبي متطلبات متخذي القرار من ناحية ، ومن ناحية ثانية ينظرون إلى قدرة الجوانب الفنية في طبيعتها على تقليل التهرب ومن ثم يساعد هذا على استقرار الحصيلة ، ثم هم ينظرون - أيضا - إلى قدرتها على تشجيع قطاع التصدير من ناحية ثالثة ، وإلى عدالتها من حيث قدرتها على إعفاء المواد الضرورية ومن حيث التسوية بين السلع

المحلية والمستوردة من ناحية رابعة في تحمل عبء الضريبة لكفيل بنجاحها في دعم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي فضلا عن الاستقرار المالي كما قدمنا^(١). والرافضون لها ينظرون إلى مجموعة من العقبات ، متمثلة - أساساً - في عموميتها وشموليتها ، وتقل عبئها - خصوصا على الفقراء ومحدودي الدخل - بالإضافة إلى متطلبات تطبيقها من حيث الكفاءة العالية المشترطة في من يقومون بتنفيذها على أرض الواقع العملي ، وكذا من حيث اشتراطها إمساك دفاتر منتظمة للخاضعين لها ، فضلا عن الوعي الضريبي لكل من الممول والإدارة الضريبية ، وهذا غير متوفر بالقدر الكافي في مجتمعنا .

وإذا أخذنا في اعتبارنا أمرا آخر - وليس أخيراً بطبيعة الحال - وهو العشوائية في النشاط الاقتصادي وانتشار الاقتصاد المعيشي وتخلف النسق الإنتاجي المتطور والمنتظم ، كل ذلك أضاف إلى المتخوفين من تطبيق هذه الضريبة نهراً آخر من التخوفات أثار عدداً من القلق لدى المستثمرين والمستهلكين في آن واحد .

المطلب الرابع

العمومية في الضريبة

الأصل أو القاعدة الأساسية في الضرائب هي "العدالة" ذلك أن أساسها الفلسفي يرجع إلى الاجتماع البشري ، والقاعدة الرئيسة في الاجتماع البشري هو "تحقيق العدالة فيهم" خصوصاً فيما يتعلق بالتكاليف الواجبة عليهم ، أو التي يوجبها المجتمع على نفسه من خلال أجهزته ، ومنها بطبيعة الحال فرض الضرائب التي تؤخذ من دخولهم وثرواتهم اللذين هما مخزون أعمالهم السابقة ، وأعمال الإنسان قسيم راحته ، فالإنسان يخصص من وقته لإشباع رغباته وحاجته ، بالقدر الذي يشبع جميع حاجاته الإشباع الذي يريده ، وما زاد على ذلك خصصه لراحته ، فإذا ما فرضت ضريبة ، فمعنى ذلك أن الضريبة اقتطعت جزءاً من الوقت الذي خصصه لإشباع حاجاته ، بمعنى أن الضريبة المفروضة أنقصت حجم الإشباع السابق ، ويتوجب عليه -والحال هكذا- إذا أراد المحافظة على مستوى الإشباع السابق أن يعمل على تغيير خطته الاقتصادية أي إدخال تعديلات على تصرفاته الخاصة بالاستهلاك والادخار والاستثمار وكذا المجهود

(١) -مصطفى محمود عبد القادر -تحليل مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة -المجلس الوطني

للتفاصيلية ...http://www.egynews.net/١٠٦٠٣٥٣/%D8%a7%D9%8٤%D8%AC%D8%BI%D9%8A...

الذي يبذله^١، فيقطع من وقت راحته لزيادة ساعات العمل لتعويض النقص الحاصل- بسبب الاقتران الضريبي- في مستوى الإشباع ،

والأصل في ذلك ينبغي أن يكون هذا الأثر متحققاً في عموم أفراد المجتمع وأموالهم ، وهو معنى العمومية الضريبية ، حتى يتحقق فيهم مبدأ العدالة كقاعدة ضرورية في الاجتماع البشري ، ويشير كتاب المالية العامة إلى أن المقصود بالعمومية الضريبية "أن تفرض الضريبة ، بحيث تتناول كافة الأموال والأشخاص الخاضعين لسلطان الدولة دون استثناء".

هذا وتتفرع العمومية الضريبية إلى العمومية المادية والعمومية الشخصية ، فأما عن العمومية المادية فيقصد بها : أن تفرض الضريبة على كافة الأموال الموجودة داخل إقليم الدولة وعلى كافة التصرفات أو الوقائع التي تتم داخل حدودها^٢.

وهذا المعنى إنما هو في الضرائب المباشرة أوضح وأظهر ، إذ أنها تعتمد في فرضها على مظاهر خارجية ثابتة ومستقرة ، ويمكن الاستدلال عليها من خلال التعرف على حقيقة دخل الممول وثروته ، ومن ثم تحديد طاقته الضريبية ، كل على حده ، بصورة أقرب إلى تحقيق العدالة .

أما في الضرائب الغير مباشرة ومنها "الضريبة على القيمة المضافة" فتحتاج إلى بيان ، ذلك أنه لا يتوافر بشأنها مثل هذه الاعتبارات المتوفرة في الضرائب المباشرة ، من حقيقة الثروة والدخل ومن ثم تحديد الطاقة الضريبية بصورة تتفق مع العدالة ، حيث تبنى على حدوث وقائع وتصرفات عرضية وغير مستقرة ، كالإنتاج والاستهلاك ومرور السلعة بحدود الدولة ، وغير ذلك من تصرفات يخضعها القانون للضريبة ، وهذه بطبيعتها وقائع غير ثابتة ولا يمكن التحكم فيها ، ومن ثم يصعب تحقيق العدالة بشأن هذا النوع من الضرائب .

ولأجل هذا يظل الاعتقاد لدى جميع الممولين للضرائب - أقصد المجتمع الضريبي - قائماً بأن الضرائب الغير مباشرة -التي تتخذ من السلع والخدمات وعاء لها ، والتي منها يقينا الضريبة على القيمة المضافة - ينبغي أن يقتصر فرضها على مجموعة مختارة من السلع والخدمات ، دون أن تأخذ بمبدأ العمومية المادية كما هو ،

^١ -د. رفعت المحجوب -المالية العامة-مرجع سابق ص-٣٤٦.

^٢ - د/زكريا محمد بيومي -مبادئ المالية لعامة -مرجع سابق ص-٢٤٦،٢٤٧.

ذلك أن الأخذ به يعمق من ثقل العبء الذي يتحمله محدودي الدخل ، وهم أولى بالرعاية من غيرهم .

وبيان ذلك :

إن الضرائب غير المباشرة عموماً تؤدي -وكما هو قصد القانون- إلى رفع مستوى الأسعار أي بالضرورة تؤدي إلى شيء من التضخم ، ذلك أن قيمة الضريبة تضاف إلى قيمة السلعة في الأصل ، وإن لم يلزم القانون الممول بذلك ، وذلك يؤدي إلى رفع قيمة السلعة أو الخدمة ، ولهذه ايجابيات وسلبيات ، وربما يكون لهذا التصرف ، وبقينا له سلبيات.

وفي هذا المجال يقول شيخ الإسلام ابن تيمية: " وهذه الوظائف الموضوعة بغير أصل شرعي ، منها ما يكون موضوعاً على البائع مثل سوق الدواب ونحوه ، فإذا باع سلعته بمال فأخذ منه بعض ذلك الثمن ، كان ذلك ظلماً له ، والمشتري اشترى بماله ، وربما يزداد عليه في الثمن لأجل الوظيفة ، وفي الحقيقة فالكلفة تقع عليهما ؛ لأن البائع إذا علم أن عليه كلفة زاد في الثمن" ^١ .

ولما كان الميل الحدي للاستهلاك للطبقات الفقيرة أعلى منه لدى الطبقات الغنية ، فمعنى ذلك اشتداد وطأة هذا النوع من الضرائب على الفقراء وأصحاب الدخل المحدودة وهو من الأمور غير المرغوب فيها اقتصادياً (هذه سلبيات).

فإذا أخذنا بقاعدة العمومية المادية للأموال والخدمات كان أثر ذلك شديداً على ما ذكرنا من الفقراء ومحدودي الدخل ، لذا كانت صفة العمومية في هذه الضريبة محل انتقاد شديد فقهاً وواقعياً - وإن قلنا بضرورة اللجوء إلى هذه الضريبة من أجل الحصيلة- ومحل الانتقاد أن الممول الفعلي لهذه الضريبة (المستهلك) -ومن أجل الحفاظ على مستوى إشباعه السابق- يعمل على التخلص منها ، سواء بما هو مشروع ولا يخالف القانون فيما يعرف بـ"تجنب الضريبة" أو بما هو غير مشروع كالتهرب بعدم دفعها ^٢ ، وسنعاود الحديث عن هاتين الطريقتين .

^١ انظر . شيخ الإسلام ابن تيمية :مجموعة فتاوى ابن تيمية - الناشر مكتبة بن تيمية ط السعودية ١٣٩٨هـ -

والمختار الإسلامي بيروت ٢ سنة ١٣٩٣هـ -

^٢ رفعت المحجوب -المالية العامة -دار النهضة العربية ص ٣٣٩

وأثر ذلك :

يرى الفقه المالي أن قاعدة العدالة في الضريبة تتضمن من بين مفرداتها صفة "العمومية والشمولية" للمادة الخاضعة للضريبة ، وكذلك كافة التصرفات أو الوقائع التي تمر السلعة^١ ، وهو ما استقر عليه الحال في القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ - من أجل ضمان التوزيع العادل للعبء الضريبي - فإن هذه العمومية قد تكون في بعض الأحيان ضد الهدف الحقيقي من الضريبة ، وذلك إذا ما أدت العمومية إلى عكس الهدف المقصود ، ومثال ذلك " في حال ما إذا كان الهدف الأساسي من الضريبة - مثلاً - الهدف المالي أعني غزارة الحصيلة ، وأدى فرض الضريبة إلى نقص في عمليات البيع والشراء أعني المبادلات وأدى من ثم - إلى إنقاص الحصيلة ، كما لو فرضت ضريبة على الاستهلاك فأدى فرضها إلى نقص الطلب ، وهو نوع من تجنب الضريبة مشروع ، وذلك كما هو مشاهد من الضريبة على الاستهلاك ، حيث تؤدي إلى تقليل الاستهلاك ولو جزئياً^٢ ، وفي حالة حدوث ذلك فإن الحصيلة حتماً ستتناقص ، وهو عكس ما أراده القانون ، هذا فضلاً عن الآثار الأخرى المتمثلة في تقليل قدرة الأفراد على التوازن المعيشي (الحرمان).

ولهذا ربما - إن لم يكن متيقناً - يحاول الممول أن يتهرب من دفعها ، وحيل ذلك متعددة وكثيرة ، وعندها يكون التصرف على غير ما قصد المشرع ، نفس الحالة السابقة ، ويفرق بينهما أن الأول مشروع والثاني غير مشروع .

خلاصة ما تقدم : أن العمومية وكما تكون وسيلة لتحقيق هدف يقصده المشرع ، تكون في ذات الوقت وسيلة لهدف لا يقصده المشرع ، بل و ضد ما يهدف إليه ، وعليه يقع العبء في اختيار الكيفية التي تستخدم بها الوسيلة لتحقيق الغاية المقصودة على عاتق مسئولو السياسة الضريبية .

^١ د/زكريا محمد بيومي - مرجع سابق - ص ٢٤٦، ٢٤٧.

^٢ رفعت المحجوب - المالية العامة - دار النهضة العربية - ص ٣٣٩.

المطلب الخامس

مظاهر العمومية في الضريبة على القيمة المضافة

نص المادة الثانية من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م على أنه (تفرض الضريبة " القيمة المضافة" على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون ، سواء كانت محلية أو مستوردة في كافة مراحل تداولها إلا ما استثني بنص خاص .

وعليه ومن منطلق نص المادة السابق يتضح لنا الآتي :

١- العمومية من حيث السلع والخدمات الخاضعة للضريبة :

جعل القانون الأصل في هذه الضريبة أنها تصيب كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة إلا ما استثني منها بنص خاص كما هو نص المادة السابق ، مما يمكن تسميته بالتوسع الأفقي للضريبة ، وهو ما كان عليه الحال في قانون ضريبة المبيعات ، حيث أخضع الخدمات إلى جانب السلع في الضريبة^١ ، ولكن في ظل قانون ضريبة المبيعات لم تكن كل الخدمات خاضعة للضريبة ، ومن ثم اتجهت إرادة المشرع إلى استصحاب الحال في قانون الضريبة على القيمة المضافة ، ومفاد ذلك أن القانون جعل الأصل "خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة والإعفاء منها استثناء على هذا الأصل"، وليس العكس .

٢- عمومية المراحل التي تفرض عندها الضريبة :

كما يستفاد أيضاً من نص المادة الثانية أن العمومية لا تقتصر على "كافة السلع والخدمات" وإنما تشمل -بالإضافة إلى ما تقدم -على مراحل فرض الضريبة ، وهو ما نصت عليه المادة صراحة بقولها " في كافة مراحل تداولها " وهذا المعنى أضاف إلى التوسع الأفقي في وعاء الضريبة ما يمكن تسميته بالتوسع الرأسي . وبالجمع بينهما يفهم أن القانون بنصه هذا أراد ألا يترك مرحلة من مراحل التداول إلا وخضعت للضريبة ، من لحظة الإنتاج حتى الاستهلاك ، تغليبا لجانب الحصيلة .

^١ - منظور الشريعة الإسلامية للضرائب غير المباشرة للباحث -رسالة ماجستير- كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر بالقاهرة ١٩٩٢م. ص

٣- عمومية الغرض من استعمال السلع المستوردة :

نصت المادة الخامسة الفقرة الثانية من القانون رقم ٦٧ على "خضوع السلع المستوردة للضريبة أياً كان الغرض من استيرادها" ، ويفهم من هذا النص أن القانون يقصد إلى فرض الضريبة على السلع المستوردة سواء كانت للبيع أو للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص ، ومقصد ذلك -كما هو واضح- التسوية بين من يستورد السلعة للبيع (للتجارة) أو للاستهلاك الشخصي أو للاستعمال الخاص ، وهذا مسلك محمود في القانون ، حتى لا يتميز المستورد من السلع لأجل الاستهلاك الشخصي عن غيره ، فضلاً عن كونه سداً لباب من أبواب التحايل على القانون ، كما أنه في حال عدم خضوع السلع المستوردة للضريبة على القيمة المضافة يضعف جانب المنافسة للمنتج المحلي ، حيث يتم اللجوء إلى الاستيراد بدلاً من المنتج المحلي ، وأثر ذلك على مجمل الحالة الاقتصادية لا يخفى ناظر .

٤- عمومية سعر الضريبة :

يعد سعر الضريبة أمراً مهماً وجديراً بأن يؤخذ في الاعتبار عند تطبيق الضريبة ، خاصة في الضرائب غير المباشرة ، نظراً لأنها تفرض على تداول السلع والخدمات ومن ثم تؤثر في أثمانها ، فإذا ما كان سعر الضريبة عالياً فإن تأثيره السلبي على الاقتصاد سيكون شديداً ، وإذا كان السعر منخفضاً فإن تأثيره السلبي يكون قليلاً بحسب مقداره ، وفي الحقيقة جاء سعر الضريبة على القيمة المضافة في القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وسطاً ، لا منخفضاً كما هو في دولة بنما (٥%) ولا هو مرتفعاً كما هو في الدنمارك (٢٢%) ، نصت المادة الثالثة من القانون رقم ٦٧ على أن (يكون سعر الضريبة على القيمة المضافة) بالنسبة للسلع والخدمات ١٣% في العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ ، على أن يكون السعر في العام المالي التالي ٢٠١٧/٢٠١٨ هو ١٤% وليس ١٣% .

وهو ما يضمن التوفيق بين مصلحة الممول (المستهلك) بعدم ارتفاع سعر السلعة أو الخدمة كثيراً ، ومصلحة الدولة (الحصيلة) بعدم تآكل الحصيلة في النفقات الإدارية . ومن الملاحظ هنا أن القانون فرض سعراً واحداً لكل من السلع والخدمات ، حيث عمم سعر الضريبة على كافة السلع والخدمات وجعله سعراً واحداً هو ١٣% ، في العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ ، و ١٤% بعد انتهاء العام المالي الأول ، وينبغي -هنا- عدم

تجاهل أن السلع والخدمات غير المعفاة من الضريبة يستهلكها أصحاب الدخل العليا (طبقة الأغنياء) كما يستهلكها محدودي الدخل (طبقة الفقراء)، وهو ما يعني أن الفقراء ومحدودي الدخل يتحملون عبئاً أشد من الأغنياء في الضريبة على القيمة المضافة^١، لأنهم يخصصون نسبة أكبر من دخولهم للإنفاق على الاستهلاك، عكس طبقة الأغنياء الذين جزءاً يسيراً من دخولهم للإنفاق على الاستهلاك، وهو ما يعبر بارتفاع الميل الحدي للاستهلاك لدى الطبقات الفقيرة عنه لدى طبقة الأغنياء^٢.

وبناء عليه يمكن القول بأن القانون أراد أن يحمل الفقراء عبئاً أشد من ذلك الذي يتحملة الأغنياء، وسواء قصد القانون ذلك أم لم يقصد، فهذا هو شأن الضرائب غير المباشرة عموماً، وليس خاصاً بالضريبة على القيمة المضافة.

وقد كان بإمكان المقتن أن يخفف من هذا الأثر با تباع سياسة تعدد أسعار الضريبة، تبعاً لاختلاف قيمة السلعة أو الخدمة، أو لمدى أهمية السلعة أو الخدمة، ويمكن عندئذ الاسترشاد بتصنيف يميز بين السلع والخدمات الكمالية الترفيهية التي يقتصر استهلاكها على طبقة الأغنياء، ويفرض عليها سعراً أعلى، وبين السلع والخدمات الضرورية التي يستهلكها الفقراء ومحدودي الدخل، ويفرض عليها سعراً أدنى، وعندئذ يكون القانون قد أخذ بمبدأ التصاعد في الضريبة على القيمة المضافة، وهي فكرة نراها جديرة بالاهتمام، خصوصاً وأن هناك من الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية التي تركز هذا الاتجاه، أقصد تباين وتعدد أسعار الضريبة على القيمة المضافة، ولتعدد أسعار الضريبة هنا اعتباران :

الأول : الاعتبارات الاجتماعية :

فنتمثل في تحقيق العدالة، فالأسعار العليا للضريبة تصيب السلع والخدمات عالية الثمن وغير الضرورية، والأسعار المخفضة تصيب السلع والخدمات الضرورية أو قليلة الثمن، حبذا لو وجد معدل ثالث للسلع والخدمات ما بين الضرورية والكمالية، وعندئذ يكون القانون قد خاطب جميع الفئات كل بما يستطيعه، وهذا هو معنى العدالة الاجتماعية، وتفسير ذلك، أن استهلاك السلع والخدمات عالية الثمن أو الغير ضرورية علامة على الدخل المرتفعة، مما يرشح صاحبه لتحمل عبئاً ضريبياً أعلى،

^١ د/إبراهيم العيسوي -مرجع سابق-ص ١٨.

^٢ درفعت المحجوب -المالية العامة-مرجع سابق ص ٢٤٠

وأن استهلاك السلع رخيصة الثمن علامة على الدخل المنخفضة أو الثابتة ، مما يرشح صاحبه لتحمل عبئاً ضريبياً أدنى .

الثاني : الاعتبارات الاقتصادية :

تتمثل الاعتبارات الاقتصادية لتعدد وتباين أسعار الضريبة على القيمة المضافة ، في الحد من الاستهلاك الترفي والكمالي ، خصوصاً في المراحل الأولى لعملية التنمية ، فإذا زاد نهم الأفراد في شراء السلع الترفيهية وطلب الخدمات ذات الأسعار العالية ، فإن الأسعار العالية للضريبة سوف تمتص القوة الشرائية بيدي الأفراد ومن ثم تقل مقدرتهم على الاستهلاك الترفي مستقبلاً^١.

لماذا لم يأخذ القانون بتعدد أسعار الضريبة ؟

الاختيار بين سعر واحد للضريبة أو أسعار متعددة :

وتمام الحديث عن سعر الضريبة على القيمة يقتضي التعرض لمسألة مدى إمكانية تعدد سعر الضريبة على القيمة المضافة ، وهل يتوجب أن تفرض بسعر واحد فتشبه الضريبة النسبية على الدخل أو الثروة ؟ أو من الممكن أن تفرض بأسعار متعددة فتشبه الضريبة التصاعدية ؟

يرى بعض الفقه أن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة ينبغي أن يقتصر على عدد محدود من الأسعار الضريبية ، تطبيقاً لما يفضله الساسة ، وتفضله كافة الإدارات الضريبية ، حيث يفضلون سعراً واحداً للضريبة ، بالإضافة لسعر الصفر على الصادرات ، وتبرير ذلك -بطبيعة الحال-التعقيدات الإدارية والإجرائية التي تجلبها الأسعار المتعددة للضريبة الواحدة ، بدءاً من إمساك الدفاتر التي تكون أكثر تعقيداً في حالة افتراض أكثر من سعر للضريبة ، ولكن يرد عليه أن ما يثار من مشاكل فيما يتعلق بتعدد أسعار الضريبة على القيمة المضافة يثار أيضاً بشأن الضرائب المباشرة وهي تفرض بأسعار متعددة ، فلم تقصرون التعدد في الأسعار على الضرائب المباشرة وتمنونه في الضرائب غير المباشرة ؟

^١ د/عبد المنعم عبد الغني على -نظرية الضريبة على القيمة المضافة -دار النهضة العربية ص ١١٠ وما بعدها .

٥- عمومية وسائل بيع وتداول السلعة أو الخدمة :

من الظاهر الدالة على عمومية الضريبة على القيمة المضافة أن القانون اعتبر أن أية وسيلة لبيع وتداول السلعة أو الخدمة ولو كانت من الوسائل الإلكترونية تستحق عليها الضريبة (مادة ٥ فقرة ١) .

وهناك مجموعة من الحالات الخاضعة للضريبة والتي تفيد في مضمونها معنى العمومية ، ومنها :

- السلع والخدمات الواردة إلى المناطق الحرة بقصد الاستهلاك المحلي (م٧فقرة ١) .
- السلع الواردة إلى المناطق الحرة إذا كانت إذا كانت بقصد الاتجار فيها (م٧فقرة ٢).
- السلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد (م٧فقرة ٣).
- الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق الحرة حال سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي (م٧فقرة ٤).

هذا من ناحية عمومية السلع والخدمات التي تخضع للضريبة ، أما ما يتعلق بعمومية القيمة المطلوب الإفصاح عنها - والتي تتخذ أساساً لحساب الضريبة - على السلع والخدمات الخاضعة لها فقد وضحتها المادة العاشرة على النحو التالي :

٦- عمومية القيمة الخاضعة للضريبة :

لم يكتف القانون بالعمومية في خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة والمراحل التي تمر بها السلعة ، بل أضاف إليها نوعاً من العمومية هو عمومية القيمة الخاضعة للضريبة .

نص المادة رقم ١٠فقرة ١ "تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لحساب الضريبة وضريبة الجدول بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر (المادة ١٠فقرة ١) .

تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها وفقاً لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة المبالغ الآتية :

- المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري أو متلقي الخدمة تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلعة أو أداء الخدمة .

- جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة ، والتغليف ، والتستيف ، والنقل ، والتأمين ، المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد .
- في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقاً لقانون السوق وظروف التعامل .
- في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .
- تتحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة وتتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .
- تتضمن القيمة -بالنسبة لمبيعات التقسيط- المتخذة أساساً لحساب الضريبة وضريبة الجدول فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سع الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع .
- تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .
- يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول للسلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن الحرة كامل قيمة السلعة شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .
- يتحدد وعاء الضريبة بالنسبة لبيع المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة بقيمة التشغيل (المصنعية) ، ويكون وعاء الضريبة للمشغولات المستوردة هو قيمة المصنعية التي تحددتها مصلحة الجمارك مضافاً إليها الضرائب الجمركية .
- أما بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون تتحدد قيمتها على النحو التالي :

- بالنسبة للسلع والخدمات المحلية تتحدد قيمة الوعاء بالقيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور مضافاً إليها ضريبة الجدول .

- أما السلع المستوردة تتحدد قيمة الوعاء بالقيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .

- الخدمات المستوردة تتحدد قيمة الوعاء بالقيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور مضافاً إليها ضريبة الجدول .

هذه جملة الأحكام التي جاء بها القانون رقم ٦٧ بشأن الضريبة على القيمة المضافة والتي من خلالها يحكم مسألة عمومية الوعاء ، وهي من كثرتها تعني أن القانون أراد ألا يترك عملية من عمليات التبادل للسلع أو الخدمات إلا وكان وأخضعها للضريبة .

المطلب السادس

عمومية وعاء الضريبة على القيمة المضافة والعدالة الضريبية

إذا علمنا أن هذه الضريبة ضريبة عينية لا تراعي الظروف الشخصية للممول ، فإنها بذلك -كغيرها من أنواع الضرائب غير المباشرة- تجابه أهم قاعدة من قواعد فرض الضريبة ألا وهي قاعدة العدالة الضريبية ، فضلا عن كونها لا تحقق المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء المالية العامة ،

هذا من جانب ، ومن الجانب الآخر، فإذا كانت فكرة العمومية في وعاء الضريبة هي فرع العدالة ، فهل العمومية بالصورة التي هي عليها في هذه الضريبة تحقق العدالة فعلاً أو حتى تقترب منها ؟ وبمعنى آخر ، إذا كان المقصود بالعدالة الضريبية توزيع العبء الضريبي بين مختلف الأفراد في المجتمع (١) ، فهل يتحقق معنى العدالة في توصيف العمومية في قانون الضريبة غير المضافة ؟

من المؤكد أن القانون الذي يسوي بيع مختلف الأفراد والفئات والطبقات في توزيع العبء الضريبي ، وهو ما فعله قانون الضريبة على القيمة المضافة ، أفضل من القانون الذي يتجاهل مبدأ التسوية ، ولكن هذا المعنى يتحقق في الضرائب المباشرة

(١) د. رياض الشيخ -المالية العامة في النظرية والتطبيق- ١٩٨٨م ص ١٨٥.

أكثر من تحققه في الضرائب غير المباشرة ، لما لها من ثقل على الطبقات ذات الميل الحدي الأعلى للاستهلاك ، وهي الطبقات الأقل غنىً أو الطبقات الفقيرة، ذلك -وكما ذكرنا قبل-أنها ضريبة عينية لا تهتم بالظروف الشخصية للممول شأن الضرائب المباشرة^١ ، وعليه وفي ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة فإنه يصدق القول بأن النظام الضريبي المصري ينقل الثروة من الأسفل إلى الأعلى، أي من الفقراء إلى الأغنياء ، وليس العكس، متعارضاً مع مفهوم العدالة الضريبية التي تقوم على إعادة توزيع الأعباء بشكل عادل على أفراد المجتمع ، ففي مصر يقع الثقل الضريبي بشكل كبير على عاتق أصحاب الدخل المنخفض والمتوسط".

إمكانية التخفيف من ثقل العبء الضريبي :

ولكن هل كان في إمكان القانون أن يخفف من مجافاته للعدالة أو من ثقل العبء الضريبي ؟

نرى أنه ولكي يخفف من الأثر السلبي -عند فرض الضرائب على القيمة المضافة - أن يتجنب القانون عمومية الوعاء -بالصورة التي جاءت بها المادة الثانية منه -وأن لا يعتبر عمومية الوعاء هي القاعدة ، والإعفاء هو الاستثناء ، وأن يعكس القاعدة بحيث يكون الإعفاء هو الأصل والخضوع هو الاستثناء ، تخفيفاً ، أو أن يخفف سعر لضريبة على الضروريات أو ما تعرف بالسلع الأساسية ، التي تشكل نسبة كبيرة لذوي الدخل المحدودة والطبقات الفقيرة^٢ حتى تلقى الضريبة قبولاً من جميع فئات المجتمع ، خصوصاً وأن مسألة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع تتطلب الأخذ بكل ما من شأنه إعادة التوزيع العادل لهذا الدخل ، وهو ما يعني انتقاء المادة الخاضعة للضريبة غير المباشرة ، بحيث تقتصر على المواد غير الضرورية على الأقل ، ولا تفرض على جميع السلع والخدمات الضرورية وغير الضرورية .

وكذلك أنه إذا علمنا أن الضرائب غير المباشرة تمارس آثارها التوزيعية بصفة رئيسة من خلال التأثير في أثمان السلع والخدمات^٣ ، فإن الطبقات ذات الدخل

^١ د/عاطف صدقي ،د/محمد الرزاز -مصدر سابق-ص٢٨٧.

^٢ د/إبراهيم العيسوي -مرجع سابق-ص١٨.

^٣ د/عاطف صدقي ،د/محمد الرزاز -مرجع سابق-ص٢٨٥.

المنخفضة والمحدودة تخصص الجزء الأكبر من الدخل للاستهلاك^١، خصوصاً الضروري منه، لذا فإن الضريبة على القيمة المضافة -وهي ضريبة على الاستهلاك- سوف تؤدي إلى تخفيض الاستهلاك بصورة أسرع من الضريبة المباشرة، لذلك فإن هذه الضرائب تكون أكثر عبئاً على هذه الطبقات، وأن التوسع في ذلك يعني إعادة توزيع الدخل في غير صالح الطبقات الفقيرة^٢.

المطلب السابع

عمومية الضريبة على القيمة المضافة والاستهلاك

سبق أن ذكرنا أن الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة الذي يضاف مقدارها على ثمن السلعة أو الخدمة، أي أنها ترفع مستوى الأسعار، ومن تعمل على خفض معدل الاستهلاك بقدر ارتفاع مستوى الأسعار، ويجري فيها نظام الإحلال، أعني أنه يمكن استبدال السلعة التي فرضت عليها الضريبة بسلعة أخرى غير خاضعة للضريبة، وهذا ينعكس على إنتاج النوعين من السلع، فبينما يزداد إنتاج السلعة التي هي خارج نطاق الضريبة يقل في المقابل إنتاج السلعة التي أخضعها القانون للضريبة، ومن ثم تزداد أرباح منتجي السلع غير الخاضعة للضريبة بينما تقل أرباح المنتجين للسلع الخاضعة للضريبة، وهكذا تحدث سلسلة من التأثيرات المتلاحقة جراء فرض الضريبة.

الأثر الأول: الأثر المباشر للضريبة وهو ارتفاع أسعار السلع التي فرضت عليه الضريبة.

الأثر الثاني: الأثر غير المباشر لفرض الضريبة وهو ارتفاع أسعار السلع التي لم تفرض عليه الضريبة نتيجة زيادة الطلب إليها عملاً بنظام الإحلال السابق الإشارة إليه. يترتب على ذلك خفض معدل الاستهلاك نتيجة ارتفاع الأسعار في كلا الحالتين، هذا إذا كانت الضريبة تفرض على بعض السلع دون البعض.

أما إذا كانت الضريبة تفرض على عموم السلع والخدمات كما هو حال القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ مع بعض الإعفاءات التي حددها القانون على سبيل الحصر، فإن

^١ المصدر السابق ص ٢٨٧.

^٢ د. حكمت الحارس-السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق-١٩٧٤م ص ٩٤.

الأثر المباشر لعموم السلع والخدمات هو -بحق- ارتفاع مستوى الأسعار ونتيجته خفض الاستهلاك عامة .

هذه الضريبة بحق تصلح حينما يكون الاستهلاك -خصوصاً- الترفي وصل إلى درجات غير مقبولة أو معيقة للتنمية ، ذلك أنه في حالة فرض ضريبة على الاستهلاك تؤدي إلى ارتفاع الأسعار ، وهذا من شأنه يؤدي إلى تجنب الاستهلاك الترفي ، أو الزائد عن الحاجة .

ذلك أنه في بعض الظروف يكون مطلب تخفيض الاستهلاك من متطلبات عمليات التنمية حتى لا يذهب الاستهلاك بكل الدخل الناتجة من استثمار سابق^١ ، فارتفاع الميل الحدي للاستهلاك في البلاد الفقيرة قد لا يترك قدراً كافياً من رؤوس الأموال اللازمة لاستمرار تمويل التنمية ، حيث من المتوقع أن كل زيادة في الدخل نتيجة زيادة معدل الاستثمار إذا توجهت للاستهلاك العاجل -وهو الغالب في بلادنا- فلن يبقى شيء ذي بال لزيادة حجم المدخرات ، وعلية يقتضي الحال تخفيض الاستهلاك^٢ ، أو يكون من الضروري كذلك .

وبما أن الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة) تصيب الدخل المتواضعة على خلاف من الضرائب المباشرة التي يؤخذ فيها بعناصر الشخصية الضريبية^٣ ويسهل التهرب منها^٤ ، فإنها أي الضريبة على القيمة المضافة تكون أكثر أثراً في تخفيض الاستهلاك من الضريبة التي تصيب الدخل المرتفعة (الضرائب المباشرة) وهو ما يتفق مع طبيعة الضرائب غير المباشرة في كونها تمارس آثارها على مختلف الكميات الاقتصادية من خلال تأثيرها في رفع أثمان المنتجات^٥ ، مما يجعل منها وعاءً أكثر اتساعاً من حيث نطاق توزيع الأعباء المالية^٦ ، وهذا بدوره يعين على تخفيض الاستهلاك .

^١ المرجع السابق ص ١٤٦ .

^٢ المرجع السابق ص ١٤٥/١٤٦ .

^٣ د/عاطف صدقي ، د/محمد الرزاز -المالية العامة- بدون سنة طبع ص ١٩٣ .

^٤ د/محمد مبار حجير -السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية -الدار القومية للطباعة والنشر - ص ١٤٥ .

^٥ د/رفعت المحجوب -المالية العمدة -دار النهضة العربية ١٩٨٣ ص ٣٩٥ ، ٣٩٦ .

^٦ د/محمد مبارك حجير -مرجع سابق ص ١٤٥ .

ولا يقتصر الأمر على ذلك ، بل يزداد الأثر الإيجابي للضريبة على القيمة المضافة -فيما يتعلق بتخفيض الاستهلاك- إلى إمكانية توجيهه بما يخدم عملية التنمية ، وبما يتفق وظروف الاقتصاد الوطني^١ ، وذلك في حالة تخفيض نوعي الاستهلاك ، كمالى أو ترفي ، أو إذا كان استهلاكاً غير مناسب صحياً أو اجتماعياً ، وفي هذه الحالة لا تكون العمومية في الضريبة هي الأصل كما هو حال القانون الحالي الذي أخذ بمبدأ العمومية بصورة جعلت من فرض الضريبة هو الأصل والاستثناء هو الإعفاء مع أن العكس هو الصحيح .

ومن الآثار الإيجابية أيضاً ، أن الضرائب غير المباشرة قد تؤدي إلى ارتفاع الأجور^٢ ، إذ من المحتمل المطالبة به من الطبقة العاملة .

وإذا حدث هذا فالأمر متوقف على سلطة اتخاذ القرار ، وليس مجرد دور للضريبة ، فعلى الرغم من حدوث ارتفاع في أثمان المنتجات جراء تطبيق ضريبة القيمة المضافة وتخفيض دعم الطاقة والوقود ، وعلى الرغم من المطالبات المتكررة بزيادة الأجور في الحالة المصرية ، والسلطات لا تستجيب ، فربما نقص الموارد هو السبب الفعال في هذه الحالة ، وإذا تحقق المطلوب وهو زيادة الأجور نتيجة ذلك ، فإن مستوى الاستهلاك ربما لا ينخفض كما معتاد ، ومن هذا الجانب تكون الضريبة وسيلة تمويل تتفق واحتياجات التنمية^٣ .

وبجانب هذا الأثر الإيجابي توجد بعض الآثار السلبية لتخفيض الاستهلاك ، يأتي أولها :

انخفاض مستوى الاستهلاك في البلدان النامية :

إن مستوى الاستهلاك في البلاد النامية منخفض بطبيعته ، سوى طبقة الأغنياء ، وهم في المجتمعات النامية طبقة محدودة العدد ، بخلاف السواد الأعظم من الطبقة الفقيرة ، وزيادة خفضه بسبب الضريبة ربما يكون سبباً في حالة من الركود ، وهو أمر غير محمود في مثل هذه الحالة ، وفي حال ارتفاع مستوى الأسعار للسلع

^١ د/علي لطفي -المالية العامة -مكتبة عين شمس -١٩٨٥/١٩٨٦ ص ١٦٢ .

^٢ د/مبارك حجير -مرجع سابق ص ١٤٧ .

^٣ المرجع السابق ص ١٤٤، ١٤٥ .

الاستهلاكية - كما علمنا - ومع افتراض بقاء الأشياء الأخرى دون تغيير فإن مستوى الاستهلاك بطبيعة الحال سيميل نحو التناقص .

وعليه لا يباح القول بمطلب تخفيض الاستهلاك إلا في الحالة التي ذكرناها من قبل ، وهي حالة ما إذا كان الاستهلاك يستحوذ على كامل الدخل المتولد من استثمار سابق أو الجزء الغالب منه ، وفي هذه الحالة يكون الادخار الحكومي هو البديل عن الادخار الخاص .

وإذا علمنا بأن الضريبة على القيمة المضافة تمارس آثارها التوزيعية (كما هو شأن الضرائب غير المباشرة عموماً) من خلال الأثمان ، وإذا أخذنا في اعتبارنا أن القانون أخذ مبدأً عمومية الوعاء بالصورة التي تم توضيحها من قبل ، وإذا رأينا أن القانون قد أخذ - كذلك - بأن الأصل هو الخضوع للضريبة والإعفاء منها استثناءً على هذا الأصل ، فمعنى كل ذلك أن مستوى الأسعار أخذ في الارتفاع بلا ريب ، وإذا ارتفع مستوى الأسعار تأثرت الدخول الحقيقية للأفراد ، ومع ثبات الدخول النقدية فإن حجم الاستهلاك حتماً سينأثر بالانخفاض ، نظراً إلى أن المحافظة على مستوى الإشباع السابق غير ممكن ما لم تكن هناك مدخرات للأفراد يمكن السحب منها لتعويض نقص الدخول الحقيقية ، وهو الأمر غير مؤكد في البلدان النامية ، حيث إن مستوى الدخول فيها ضعيف ، وتزداد فيها نسبة الفقراء ، إذ يمثلون السواد الأعظم من الشعب وذات ميل حدي للاستهلاك أعلى منه لدى الطبقات العليا من حيث الدخل ، يكاد يقترب من الواحد الصحيح ، وغالباً لا يتبقى لديهم كثير ادخار¹ ، وعندئذ يؤدي النقص الحاصل في حجم الاستهلاك إلى نقص الطلب ، ومن ثم نقص الإنتاج الذي يعني - بطريقة دائرية - نقص في الدخول يتبعه نقص متزايد في الاستهلاك ، ناهيك عن هروب الاستثمارات واندثارها ، وهكذا إلى أن يصير الأمر إلى نقص في الحصيلة الضريبية التي قصد المشرع إليها من فرض الضريبة .

¹ د. عبد الهادي مقبل - دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الأخذة في النمو - رسالة دكتوراة جامعة ص ٤٢٢، ٤٢١ .

المطلب الثامن

الضريبة على القيمة المضافة والعمل

قلنا -فيما سبق- أن الضريبة عموماً تؤدي إلى نقص في مستوى الإشباع بعد فرضها ، وهي بهذا الوصف تؤدي إلى أن يغير الفرد من خطط العمل ، وينعكس هذا الأثر على الأنشطة الاقتصادية محدثاً عدداً من ردود الفعل الاقتصادية، فإذا استطاع أن يزيد من ساعات عمله لتعويض النقص الحاصل في مستوى الإشباع فعل ، وهذا بطبيعة الحال إذا كانت فرص العمل المتاحة تسمح بذلك ، وإلا فإذا كان المجتمع يمر بحالة من الركود ونقص في فرص العمل ، فإنه من المرشح أن لا يستطيع الفرد زيادة ساعات العمل ، وفي هذه الحالة يزيد الاقتطاع الضريبي من حالة الركود في الاقتصاد وتزداد الفجوة بين مستوى الإشباع قبل فرض الضريبة وبعده ، وهنا يقول ابن خلدون (إن زيادة الجباية -يقصد الضرائب- يؤدي إلى نقص في الجباية أي نقص الإيرادات ، فيعود وبال ذلك على الدولة)¹.

فإذا لم يكن للممول قدرة على العمل أو لم يجد العمل المناسب فإن الضريبة يعود أثرها على العلاقة بين الاستهلاك والادخار ، بمعنى إن كان هناك ادخار وأراد الحفاظ على مستوى الاستهلاك السابق انتقص من الادخار وكان أثر الضريبة حينئذ قاصراً على نقص الادخار، ومن ثم ينقص القدرة على الاستهلاك في المستقبل أو ينقص الاستثمار إن كان الادخار يحول نحوه .

وإن لم يرد الحفاظ على مستوى الاستهلاك السابق على فرض الضريبة ، واكتفى بالأثر المباشر للاقتطاع الضريبي ، فإما أن يكون حد الاستهلاك السابق هو الحد الأمثل أو يزيد عليه ، فإن كان الوضع السابق هو حد الإشباع الأمثل ، ونقص بفعل الضريبة ، أدى نقص الاستهلاك عن الحد الأمثل إلى إضعاف مقدرته على العمل ومن ثم تقل إنتاجيته في المستقبل ، وإن كان وضع الاستهلاك السابق على فرض الضريبة زائداً عن الحد الأمثل (الإسراف) كان فرض الضريبة مناسباً حيث توفر الضريبة قدراً من الموارد للاستفادة به في عملية التنمية .

¹ مقدمة ابن خلدون -دار القلم -بيروت ص ٢٧٩، ٢٨١.

وإن لم يكن للممول ادخار ولم يجد العمل المناسب ونقص استهلاكه بفعل الضريبة ، كان وبال ذلك على الطبقة الدنيا من الدخول وهي الطبقة العظمى في المجتمع المصري ، وتخفض بفعل ذلك القدرة على العمل وتقل الإنتاجية .

المطلب التاسع

عمومية الضريبة على القيمة المضافة والإنتاج

مر بنا لقول على أن الضريبة على القيمة المضافة وجملة (الضرائب غير المباشرة) تؤدي إلى نقص الاستهلاك ، خصوصاً في البلدان الفقيرة التي تتميز بضعف مستوى الدخول والميل المرتفع للاستهلاك .
ومر كذلك القول بأن هذه الضريبة تؤدي إلى خفض الإنتاجية من خلال نقص القدرة على العمل لدى العامل .

وبما أن الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة) تحمل على قيمة السلعة أو الخدمة ، أي أنها ترفع تكلفة السلعة أو الخدمة فمعنى ذلك ارتفاع أسعار السلع والخدمات التي تفرض عليها مما يقلل من الطلب على السلع والخدمات أي تصاب بحالة من الكساد ، وتقل أرباح المنتجين وتتفاقم بالتالي حالة الركود وينعكس أثر ذلك على المقدر الإحصائية ومرة أخرى يقل الاستثمار ومن ثم الإنتاج .

هذا هو الأثر الفوري للضريبة ، ويبقى الأثر النهائي متوقفاً على الاتجاه الذي تسير عليه الدولة فيما تفعله بحصيلة الضريبة ، فإن استخدمت في زيادة القدرة الإنتاجية المستقبلية للمجتمع ، تغير الأثر السلبي للضريبة إلى أثر إيجابي على المدى الطويل ، والعكس كذلك صحيح إذا استخدمت الحصيلة الضريبة في الإنفاق غير الإنتاجي .

والإنفاق الحكومي إذا كان في صالح الطبقات الغنية ، فالأثر السلبي للضريبة يستمر إلى أن تتولى طبقة الأغنياء القيام بالإنفاق لصالح الطبقات الفقيرة (الطبقات العاملة) أي القيام بما من شأنه يزيد من فرص العمل والدخول للطبقات الفقيرة ، عندها من الممكن أن يتغير الأثر السلبي للضريبة إلى أثر إيجابي وتزيد الإنتاجية .

أما إذا قامت الدولة بإنفاق الحصيلة الضريبية في صالح الطبقات الفقيرة فالأثر الإيجابي من الممكن أن يتحقق بصورة أسرع في هذه الحالة ، فهؤلاء سينفقون أموالهم في إشباع حاجاتهم الضرورية التي تزيد من القدر الإنتاجية للاقتصاد عموماً .

وإذا احتفظت الدولة بهذه الحصيلة كمدخرات للمستقبل - وهذا أمر غير متوقع في الحالة المصرية- فإن الأثر الإيجابي يتأخر إلى حين إنفاق تلك الحصيلة في زيادة القدرة الإنتاجية .

المطلب العاشر

الضريبة على القيمة المضافة والادخار

توصف البلاد الفقيرة اقتصادياً (الآخذة في النمو أو التي على طريق التنمية) بأنها لا تتمتع بجهاز إنتاجي كاف لتشغيل مواردها المعطلة وترغب في تكوين هذا الجهاز ولا تملك من الموارد المالية ما يكفي لذلك ، وعليه فيمكن القول بأن من أهم المشكلات التي تعاني منها البلاد مشكلة انخفاض المدخرات القومية^١ .

والأصل أن الضرائب ينبغي ألا تفرض إلا على الادخار "القدر الزائد عن الحاجة الضرورية للإنسان" وهو ما يعرف بالطاقة الضريبية أو القدرة على تحمل الضريبة ، ولكن حاجة الدولة إلى المال ربما تجعلها لا تلتزم بهذه القاعدة أو بهذا الأصل .

يؤيد ذلك أن الاستهلاك تارة يأخذ صورة الإسراف ، ومن ثم لا يبقى من الناتج القومي ما يفي بتمويل التنمية ، وعليه يكون من الضروري استخدام الأدوات اللازمة لتوفير القدر الكافي من الناتج القومي لعملية التنمية ، ومن هذه الأدوات -بطبيعة الحال- السياسة الضريبية التي من الممكن أن تعمل على الحفاظ على مستوى الاستهلاك الآمن ، وفي نفس الوقت لا تحارب الادخار ، وذلك من خلال ضغط الاستهلاك الترفي لصالح الادخار ، وهو ما تلجأ إليه الدولة أو الحكومات في ظل أوضاع وظروف معينة (عجز الموازنة العامة للدولة ، العجز في ميزان المدفوعات ، نقص الاحتياطي النقد الأجنبي وغير ذلك) .

وينبه الفقه المالي إلى أن الضرائب غير المباشرة أبعد أثراً في تحقيق هذا الغرض (الحد من الاستهلاك) من الضرائب المباشرة^٢ ، ولا ريب أن تخفيض الاستهلاك (الترفي) من خلال الضريبة على القيمة المضافة -إذا حدث- يكون في صالح الادخار^٣، في حالة الامتناع عن الاستهلاك بسبب الضريبة .

^١ د/ رفعت المحجوب -مرجع سابق- ص ٤١٣-٤١٤ .

^٢ المصدر السابق ص ٢١٨ .

^٣ في هذا المعنى انظر د/ عبد المنعم عبد الغني -مرجع سابق- ص ٤٠ .

ومن الآثار الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة أنها تشجع (محفزة) على الادخار ، وسبب ذلك - كما هو واضح- أن الضريبة على القيمة المضافة تصيب الاستهلاك ولا تصيب الدخل كله ، مما يجعل الادخار بمنأى عن هذه الضريبة ^١ .

وعلى فرض أن المستهلك أثر شراء السلعة المفروضة عليها الضريبة فإن الأثر الإيجابي سيتحقق بطريق آخر ، من خلال تكوين الادخار الإجباري لصالح الدولة ، وذلك بناءً على القول بأن الضريبة تمثل ادخاراً إجبارياً ^٢ .

ولكن هذا الأثر الأخير يتوقف على سياسة الإنفاق العام الذي تقوم به الدولة ، فإذا تم توجيه الإنفاق نحو الاستهلاك ، فمن المرجح أن الاستهلاك لن ينخفض ولن يتحقق الادخار ، أما إذا تم توجيه الإنفاق نحو تكوين المدخرات لصالح المشروعات القومية - وهذا هو المطلوب- فمن المؤكد أن الأثر حينئذ يكون إيجابياً .

ولكن يثور هنا تساؤل مفاده ، هل من الضروري أن يتحقق الأثر الإيجابي (تكوين الادخار) جراء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ؟ أم أن الأمر يتوقف على عوامل أخرى ؟

الحقيقة أن تكوين المدخرات يلزمه في الدرجة الأولى وجود الدخل القادرة على إشباع الحاجات الأساسية ثم وجود القدر الزائد الذي من الممكن أن يوجه نحو الادخار أو الاستهلاك الترفي ، إذا وجد هذا القدر من الدخل أمكن القول بأنه من الممكن تكوين الادخار .

وعليه يكون القول بأن زيادة الادخار أمر لازم لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليس في كل الأحوال ، فقد تطبق الضريبة ولا تؤدي إلى زيادة الادخار ، كما لو سحبت المدخرات لصالح الاستهلاك .

كما أن تخفيض الاستهلاك لصالح الادخار لا يتم بالتساوي عند كل الطبقات ، فاستهلاك الطبقات ذات الميل الحدي المرتفع (الطبقات الفقيرة) لا ينخفض بسبب الضريبة إلا على حساب نقص جديد للاستهلاك ، فهذه الطبقات تعاني أصلاً نقصاً في الاستهلاك ، فإذا ما فرضت ضريبة على استهلاكهم ، فإن النقص الحاصل في

^١ د/إبراهيم العيسوي -مرجع سابق-ص ١٥.

^٢ د/حكمت الحارس-السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق-رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة ١٩٧٣ص ٨٦.

الاستهلاك لا يكون لصالح الادخار ، لأنه لا يوجد لديهم ادخار من الأساس ، أما الطبقات الغنية فغالباً يكون لديها رغبة في الحفاظ على مستوى الاستهلاك ، لأن الاستهلاك الضروري بطبيعته – لا يقبل التخفيض ، وعليه فإن فرض الضريبة على السلع الضرورية (الغذاء والأدوية) لا يصاحبه نقص لدى هذه الطبقات ، كما أن لديهم أي الأغنياء رغبة شديدة في الحفاظ على الاستهلاك الترفيهي ، أي أن الادخار الخاص لا يزيد عندهم بسبب الضريبة ، وعليه يكون الادخار الحكومي هو البديل بفعل الضريبة .

وكذا الطبقة الوسطى (بما تملكه من دخل أفضل إلى حد ما من الطبقة الفقيرة) تستطيع الحفاظ على مستوى الاستهلاك السابق على حساب الادخار لأنه لا يمكنهم خفض الاستهلاك للوصول إلى درجة استهلاك الطبقة الأدنى .

وعلى هذا ينبغي تجنّب السلع والخدمات الضرورية من فرض الضريبة ، وإلا فلن يكون فرض الضريبة على الضروريات في صالح الادخار ¹ .

أما بالنسبة للسلع والخدمات غير الضرورية والتي تتمتع بأهمية إلى حد ما – لدى الأفراد ، ففي حال فرض الضريبة عليها ينبغي أن يكون في الحدود التي لا تؤدي إلى نقص كبير في الاستهلاك لما لهذه النوعية من السلع والخدمات من أهمية لدى الجمهور ، ولأن نقص الاستهلاك الكبير سوف يقلل من الحصيلة الضريبية ، ويعتبر عاملاً طارداً للاستثمار ، وهو خلاف ما أراده القانون .

أما بالنسبة للسلع والخدمات الترفيهي والتي تتميز بكون أصحاب الدخل الدنيا لا يقبلون عليها كثيراً لعجزهم عن استهلاكها ، ويقتصر استهلاكها على الطبقات الغنية وقليل من الطبقة المتوسطة ، فهذه النوعية هي المجال الخصب لفرض الضريبة على القيمة المضافة .

وعلى افتراض حصول نقص الادخار فإن نقص الاستثمار وارد كذلك ، ونقص الاستثمار يعني نقص الدخل ونقص الدخل فيه نقص الاستهلاك والادخار بالتبعية ، ومن هنا لا يبقى أمام الحكومات إلا تقليص الضريبة لصالح الدخل الفردية ، فهو السبيل لتعظيم الحصيلة المالية في المستقبل .

¹ د/إبراهيم العيسوي -مرجع سابق ص-١٥.

المطلب الحادي عشر

الأثر التضخمي للضريبة على القيمة المضافة

تؤدي الضريبة إلى تغيير في مستوى الأسعار، أي إحداث حالة من الارتباك في الأسعار، في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة، وبما أن الضريبة على القيمة المضافة ذات مراحل متعددة فإنها تسبب أثراً متصاعداً على الأسعار لا يتوقف عند مستوى واحد، أي أن مستوى الأسعار - عند كل مرحلة من مراحل الضريبة - يتصاعد بحسب ما يتم إضافته من قيم عند كل مرحلة، وسيكون أثر ذلك على الناتج القومي الإجمالي والدخل القومي، حيث يتطلب الأمر تحديد مستوى مختلف لمستوى الأسعار، خاصة وأنه قد تزامن قانون الضريبة على القيمة المضافة مع مرور المجتمع المصري بحالة من ارتفاع الأسعار نتيجة رفع الدعم عن بعض السلع الأساسية (الطاقة) فضلاً عن تعويم العملة في مقابل العملات الأجنبية.

وفي الحالة المصرية، نجد أن منظومة الضرائب المصرية تحتوي بالفعل على نظام للضريبة على المبيعات والتي حلت ضريبة القيمة المضافة محلها بتوسيع نطاق الضريبة العامة على المبيعات ليشمل عدداً أكبر من الخدمات في الضريبة على القيمة المضافة، مع الأخذ في الاعتبار، أن الخدمات الأساسية تقع في نطاق قانون الضريبة على المبيعات في مصر، بالإضافة إلى ذلك نجد أن الخدمات الجديدة التي تم خضوعها للقانون الجديد كخدمات المحاماة والمحاسبة ووسائل النقل الفاخرة، وزنها في مؤشر أسعار المستهلكين في مصر غير ذي تأثير كبير، ومن ثم فإن إخضاعها للضريبة فإن تأثيرها سيكون محدوداً^١.

هذا ويرجح البعض أن يكون الأثر التضخمي لقانون ضريبة القيمة المضافة الجديد في مصر محدوداً، ويتوقع أن يكون لمرة واحدة فقط خلال العام المالي الأول لتطبيق النظام الجديد وسرعان ما ينتهي ذلك الأثر بنهاية ذلك العام^٢. أي أن هذا الرأي يرى أن من شأن إخضاع بعض الخدمات الجديدة للضريبة لن يكون له تأثير كبير في زيادة التضخم.

^١ د/عبد المنعم لطفي - الضريبة على القيمة المضافة - المركز المصري للدراسات الاقتصادية - ورقة عمل مارس

٢٠١٦ - مصدر سابق - ص ٢٤.

^٢ د/عبد المنعم لطفي - مصدر سابق - ص ٢٤.

وهذا كلام محل نظر فالحكم فيه ليس لمجرد النظر وإنما حكم الواقع الحادث بفرض الضريبة ، وما يشاهد من ارتفاع الأسعار هو خير دليل على تأثير الضريبة في إحداث التضخم ، حيث سجل المعدل السنوي للتضخم العام ٢٥,٣٠ % في فبراير ٢٠١٧ مقابل ٢٨,١٤ % يناير^١ ، وسجل معدل التضخم في مصر أعلى مستوياته في أبريل ٢٠١٧م ، وبلغ ٣٢,٩ % ، مقارنة بـ ٣٢,٥ % في مارس ٢٠١٧^٢ ، ولم تشهد مصر هذا المستوى من التضخم منذ عقود .

وبلغ المعدل السنوي للتضخم العام ١/ والتضخم الأساسي ٢/ للحضر للشهر الخامس على التوالي في ديسمبر ٢٠١٧ ليسجل ٢١,٩ ، و ١٩,٩ % مقابل ٢٦,٠ % و ٢٥,٥ % في نوفمبر ٢٠١٧ ، على الترتيب ، وذلك بعد أن بلغ المعدل السنوي للتضخم العام والأساسي ذروته في يوليو عند مستوي ٣٣,٠ % و ٣٥,٣ %، علي الترتيب، بسبب إجراءات إصلاح المالية العامة للدولة ، ولم يسجل المعدل السنوي للتضخم العام والتضخم الأساسي في ديسمبر ٢٠١٧ أدنى مستوى له منذ نوفمبر وأكتوبر ٢٠١٦ ، على الترتيب^٣ .

كما أن القول بأن الخدمات التي أضافها قانون الضريبة على القيمة المضافة كخدمة المحاماة والمحاسبة ليست بذى تأثير كبير في المجتمع المصري ، كلام غير حقيقي ، فتكاليف المحاماة والمحاسبة تضاف إلى أثمان المنتجات ، ومن ثم فارتفاع أثمان هذه الخدمات بسبب الضريبة سيؤدي حتماً إلى مزيد من ارتفاع الأسعار لمختلف السلع والخدمات .

ويرى البعض من الشراح مبرراً للضريبة على القيمة المضافة أن تأثيرها على ارتفاع الأسعار وإحداث حالة تضخمية ليس مقصوراً على الضريبة على القيمة المضافة ، وإنما يشمل كل الضرائب غير المباشرة ، وسبب ذلك كما يرى صاحبه العينية التي تتميز بها الضرائب غير المباشرة ، وربما يقلل من أثر ذلك إعفاء السلع والخدمات الضرورية من الخضوع للضريبة كما يرى البعض^٤ .

^١ التعبئة العامة والإحصاء والبنك المركزي المصري .

^٢ التعبئة العامة والإحصاء .

^٣ -البنك المركزي المصري التحليل الشهري للتضخم -معدل التضخم العام والأساسي ديسمبر ٢٠١٧.

^٤ - د/عبد المنعم عبد الغني -مرجع سابق-ص٤١ .

ويرى البعض أنه في حالة حدوث أثر تضخمي جراء فرض الضريبة على القيمة المضافة ، فإنه يتوزع على مدى زمني وربما يتم استيعاب جزء منه من خلال الانخفاض في هوامش ربح المنتجين والموزعين^١ .

ولكن هذا احتمال غير منطقي إذ لا يمكن الاعتماد عليه في فرض الضريبة ، كأنه يطلب من المنتجين أن يتحملوا عبئاً ضريبياً ، فلسفته في القانون أن يتحملة المستهلك ، وإلا -في حالة الاعتماد على هذا النحو يكون القانون قد أخذ بمبدأ التحايل في تطبيقه . وفي احتمال آخر ، فإن هذه الضريبة (على المدى الطويل) قد تحد من الأثر التضخمي لما لها جانب محفز على الادخار (في حالة وجود الإسراف في الاستهلاك) ونعتقد أن هذا أثر محدود ، لا يلغي الأثر الحقيقي للضريبة .

وربما يرجع هذا الأثر التضخمي إلى أن بعض الدول طبقت هذه الضريبة في أوقات كانت اقتصادياتها تشهد حالة من التضخم بالفعل مما أدى إلى عدم القدرة على فصل الأثر السعري للضريبة وتحديد حجمه بدقة^٢ .

وهذا صحيح ، إذا أمكن تثبيت الأسعار وكبح جماحها ولم تكن هناك من أسباب أخرى لدفع حالة التضخم إلى الاستمرار كالحالة التي تعيشها مصر الآن ، إذ توجد حالة غير مستقرة للأسعار في السوق المصري لا يعرف الأثر الحقيقي للضريبة على القيمة المضافة فيها ، هل هو رفع الدعم عن بعض السلع أو انخفاض قيمة العملة المحلية ، أو ارتفاع تكاليف الإنتاج ، أم كل هذه الأسباب ؟

كما أن الاحتجاج بإعفاء السلع والخدمات الضرورية يقلل من التضخم ، فهو لا يمنع التضخم كلية وإنما يحد من آثاره فقط .

وعليه ينصح بتجنب تطبيق هذه النوعية من الضرائب في حالة مرور المجتمع بحالة التضخم .

^١ د/إبراهيم العيسوي -مصدر سابق-ص ٢٠.

^٢ د/إبراهيم العيسوي -مرجع سابق-ص ٢٠-٢١.

المطلب الثاني عشر

الحيادية في الضريبة على القيمة المضافة

ربما يرى البعض أن الضريبة على القيمة المضافة أكثر حيادية من غيرها من الضرائب غير المباشرة ، لكونها تفرض على جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة عدا السلع والخدمات الضرورية ، حتى يعدون ذلك من ايجابيات الضريبة على القيمة المضافة أنها تعمل على توزيع العبء الضريبي على المراحل الاقتصادية المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة الاقتصادية التي أضافتها كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو الخدمة وتداولها ، ولكن ليس هذا هو المقصود الوحيد في معنى الحيادية التي هي في حقيقتها تعني العدالة ، وإنما المقصود هو مدى مناسبة العبء الذي يتحملة الممول الفعلي ، وعليه فإذا كانت الضريبة على القيمة المضافة تمكن من توزيع للعبء الضريبي توزيعاً عادلاً حسب المراحل الاقتصادية -كما مر- إلا أنه من ناحية أخرى لا توصف بهذا الوصف حينما تستقر على المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة .

لذلك نرى أنه إذا صح وصف الضريبة هذه بالحيادية فيما يتعلق بهذا الجانب ، إلا أنها من جانب آخر تكون على حساب العدالة ، ذلك أنها تحمل طبقة الفقراء ومحدودي الدخل بعبء ضريبي يفوق العبء الذي يتحملة الأغنياء ، خصوصاً إذا أدخلنا في اعتبارنا تناقص المنفعة الحدية للدخول الكبيرة بالقياس إلى منفعة الدخل الصغيرة أو المحدودة التي تزداد فيها منفعة الوحدات الأخيرة عن مثيلاتها في الدخل الكبيرة ، ومن ثم يكون وصف الضريبة بكونها حيادية غير مناسب من جميع الوجوه .

المطلب الثالث عشر

عمومية الضريبة على القيمة المضافة والحصيلة المالية

مقدمة : يعد الهدف المالي هو الهدف الأساسي للضريبة عموماً ، وإن كان هذا بطبيعة الحال لا يلغي أن يكون للضريبة أهداف أخرى غير مالية (اقتصادية واجتماعية وربما -كذلك- سياسية) بشرط أن لا تتعارض هذه الأهداف مع الهدف المالي .
والناظر في جملة الأحكام التي جاء بها القانون ليدرك أن الغاية التي قصدها المشرع من وراء كل ذلك هو تغليب جانب الحصيلة المالية للضريبة ، وهو ما يتمشى مع رأي من يقول بأن الهدف المالي للضريبة ينبغي أن تكون له الأولوية عند تعارض الأهداف

، فمع التسليم بأن للضرائب أهداف أخرى غير الهدف المالي (الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وغيرها) إلا أنه -عند- تعارض الهدف المالي مع الهدف الاقتصادي - مثلاً- فإن الأولوية تكون للهدف المالي ، ذلك أن الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية يمكن للدولة أن تحققها من خلال أدوات سياسية أخرى خلاف الضريبة ، أما بالنسبة للهدف المالي فإن الدولة لا تجد بديلاً مناسباً غير الضرائب لتمويل الإنفاق العام¹.

وعليه يكون الهدف المالي لقانون الضريبة على القيمة المضافة هو الهدف الغالب في نظر القانون ، من أجل غزارة الحصيلة ، وقد يتحقق هذا الهدف وتحصل الدولة من خلال الضريبة على ما تريد من الموارد المالية . ولكن إذا علمنا بأن هذه الضرائب تمارس آثارها التوزيعية من خلال الأثمان ، فمعنى ذلك أن الاستقرار الاقتصادي القائم قبل فرض الضريبة سوف يتغير إلى حالة أخرى ، بدءاً من ارتفاع مستوى الأسعار وانتهاءً بالمستوى العام للاقتصاد القومي ، وهو ما سنتعرف عليه في المطالب التالية .

مناسبة الضريبة على القيمة المضافة عند الحاجة للموارد المالية :

يعتقد أن الضريبة على القيمة المضافة تأتي بوفرة في الحصيلة الضريبية ، وهذا مناسب إذا كانت الدولة في حاجة إلى غزارة الحصيلة الضريبة لتمويل عمليات التنمية ، ولهذا يلجأ المقتن إلى الأخذ بعمومية الضريبة حتى تصيب كل السلع والخدمات بما في ذلك التي ينتجها الممول لمصلحة نفسه ، ولا يتصور -حينئذ- تحقيق الكسب أو طلب الربح .

ولكن -وكما سبق القول- ربما يؤدي ذلك العموم في وعاء الضريبة إلى نتيجة عكسية تتمثل في نقص الحصيلة المالية ، كما لو أدت الضريبة إلى وجود حالة من الركود في الأسواق ، وقد تقدم القول بأن هذه الضريبة تؤدي إلى نقص في حجم الاستهلاك أي نقص في المبيعات ، ومن ثم الإنتاج... الخ ، إلى أن يعود وبال ذلك على الحصيلة التي هي الهدف الرئيس للضريبة .

¹-باهر محمد عتلم -المالية العامة- الطبعة الثالثة -ص ١٤٣، ١٤٤ ، -موسوعة الشروق- دار الشروق -١٩٩٤م ص ١٨٧ .

ولذلك يؤكد البعض^١، على أن الضريبة على القيمة المضافة تعد مورداً مالياً ضخماً يمد خزانة الدولة بحصيلة مالية كبيرة، ويبرر صاحب هذا الاتجاه قوله بأن الدول التسع الأقدم في المجموعة الأوروبية المشتركة حصلت سنة ١٩٨٢م على مبلغ ١٥٧,٧ بليون جنيه إسترليني قيمة الضريبة على القيمة المضافة، أي ما يعادل ١٦% من الدخل الإجمالي للمجموعة^٢، حيث تحتل الضريبة على القيمة المضافة الأهمية الأولى في ترتيب الإيرادات الضريبية في دول الإتحاد الأوروبي^٣.

وفي رأيي مقابل، أن حصيلة الضريبة على القيمة المضافة ليست حتمية، فبعض الدول لم تزد فيها حصيلة الضريبة كما كان متوقفاً لها^٤.

وعندنا نلاحظ أن التغيرات التي حدثت في حصيلة الضريبة في الفترة الماضية بعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كانت على الوجه التالي:

فكان أداء الضريبة على المبيعات في العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٥، وكانت الحصيلة في ضريبة المبيعات (سلع) فيه حوالي ٥٧,٥ مليار جنيه زادت في العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٦ - هو العام الذي استبدلت في الربع الثاني منه الضريبة على المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة - إلى ٩٤,٣٨٤ مليار جنيه، وكانت الضريبة على القيمة المضافة على السلع المحلية والمستوردة في النصف الأول من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٦ حوالي ٣٧ مليار جنيه مقابل في العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ حوالي ٦١ مليار جنيه أي بنسبة ٦١% تقريباً.

وبالنسبة للضريبة على الخدمات بلغت الحصيلة في العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٥ و١٤,٠٧٢ مليار جنيه، زادت في العام المالي التالي إلى ١٨,١٣٩ مليار جنيه، في حين بلغت حصيلة الضريبة على القيمة المضافة (الخدمات) في النصف الأول من العام

(١) د. عبد المنعم عبد الغني علي - نظرية الضريبة على القيمة المضافة - دار النهضة العربية ص ٣٩.

٢ - Spellman, James = David; "Should U.S. Consider value added tax." the law review, vol: ٣٩. No ٤. pp: ٤٧٢-٤٣٥.

انظر كذلك د. عبد المنعم عبد الغني - مرجع سلق - ص ٣٩.

٣ د/إسراء المغازي - الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات الأطر القانونية والكفاءة والفاعلية الاقتصادية في الممارسات الدولية - دار النهضة العربية ٢٠١٦ ص ٣٢٩.

٤ د. إبراهيم العيسوي - الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر - معهد التخطيط القومي - كراسات السياسات العدد ١ يناير ٢٠١٤م ص ١٤.

المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ حوالي ٧,١٩٦ مليار جنيه ، وفي نفس المدة من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ بلغت حوالي ١٣,٨٤٩ مليار ، أي بنسبة ٥٢% تقريباً.

وبلغت الحصيلة من ضريبة الجدول (سبع محلية) في العام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦ أي قبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ٤٨,١٢٥ مليار جنيه زادت إلى ٧٠,٥٨٣ مليار جنيه وبلغت في النصف الأول من العام نفس ٢١,٤٨١ مليار جنيه في العام ٢٠١٦ / ٢٠١٧ ، زادت في العام التالي إلى ٤٥,٢٤٣ مليار جنيه .

وبلغت الحصيلة من ضريبة الجدول (سبع مستوردة) في العام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦ حوالي ٣٩٦ مليون جنيه ، وفي العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ حوالي ٤١٥ مليون جنيه وبلغت في النصف الأول من العام ٢٠١٧/٢٠١٧ إلى ٢٥٦ مليون جنيه في حين بلغت الحصيلة في نفس الفترة من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ حوالي ٧٥٣ مليون جنيه^١.

هذه التغيرات في الحصيلة المالية تشير إلى أداء متميز لهذه الضريبة عن ضريبة المبيعات التي كانت سارية من قبل ، مما يعد وجهاً لتحسين صورة الأداء في الاقتصاد المصري على الأقل أمام المؤسسات الاقتصادية الدولية ، وبالفعل يقال عن هذه الضريبة أنها توفر حصيلة مالية كبيرة بفضل اتساع قاعدتها وتعدد مراحل تحصيلها^٢ ، حتى يقول عنها أحد الخبراء الدوليين في الضرائب على القيمة المضافة^٣ ، يقول : فإنه على الرغم من استمرار الجدل حول بعض جوانب هذه الضريبة إلا أن الأمر الذي لا شك فيه أن هذه الضريبة تتمتع بقدرة تحصيلية عالية ، وأنه كقاعدة عامة ومع ثبات العوامل الأخرى تحصل الدول التي تطبق هذه الضريبة على إيرادات ضريبية أكبر نسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي من الدول التي لا تطبق هذه الضريبة^٤.

^١ المصدر : الأرقام من ملاحق تقرير الأداء الاقتصادي في النصف الأول من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ -

جدول (٢) أداء الإيرادات العامة ص ٣٥- البنك المركزي المصري

^٢ -د/إسراء المغازي- الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات -مرجع سابق- ص ٢٩٧ وما بعدها.

^٣ مايكل كين -مدير قسم الشؤون المالية العامة بصندوق النقد الدولي .

^٤ - M. Keen, and B. Lockwood, the value Added tax ;its Causes and consequences, IMF Working Papers ,no ١٨٣, July ٢٠٠٧, and M. Keen, Taxation and Development, IMP Working Papers, no. ٢٢٠, Sept. ٢٠١٢, p.١١.

ولعل القدرة العالية على ضخ الإيرادات هو ما دعا بعض معارضي الضريبة على القيمة المضافة إلى وصفها بأنها ماكينة لضخ النقود وأنها لهذا السبب تشجع على تضخم الحكومة وهو ما لا يرحبون به^١

ومما يزيد من القدرة التحصيلية للضريبة على القيمة المضافة قدرتها على الحد من فقدان جزء من إيراداتها ، يساعد على ذلك تحصيل الضريبة في كل مرحلة من مراحل إنتاج وتداول السلعة فإذا فقدت الضريبة في مرحلة من المراحل فإنها تحصل في المراحل التالية ، كذلك فإنه في حالة تعرض الضريبة على القيمة المضافة للفقدان فإن الجزء المعرض للفقد هو جزء من الضريبة وليس كل الضريبة .

كذا يساعد على زيادة الحصيلة للضريبة على القيمة المضافة قدرتها-على ما سبق توضيحه قبل- على تقليل فرص التهرب من أدائها ، ذلك أنه لكي يستفيد البائع من فرص الخصم لما سبق سداده من ضرائب على مدخلاته يلزمه أن يحصل هذه الضريبة على مبيعاته^٢ .

ولكن الزيادة في حصيلة الضريبة -كما في الحالة المصرية والمشار إليها أعلاه- لا يمكن اعتبارها زيادة حقيقية في الإيراد الضريبي بقدر ما هي زيادة في الأرقام ، بسبب الزيادة التي حدثت في الأسعار نتيجة تعويم العملة الذي حصل في نفس التوقيت ، فتضخم الأسعار نتيجة التعويم أدى إلى ارتفاع مبلغ الضريبة الواجبة ، وليس زيادة حقيقية في الإيراد ، ومن ثم لا يمكن أخذ الزيادة على الحقيقة .

ولا ريب أن المقدره التحصيلية العالية للضريبة على القيمة المضافة تعمل على تحقيق الاستقرار المالي للحكومة وبخاصة استقرار وانتظام المصروفات نتيجة استقرار وانتظام الإيرادات^٣ .

ولكن يظل اعتقادنا على أن هذا القدرة التحصيلية العالية تكون على حساب إهدار قاعدة العدالة الضريبية .

^١ The Economist, the VAT of the land, The Economist, ٣ May ٢٠١٢, www.Economist.com

^٢ د/عبد المنعم عبد الغني -مرجع سابق- ٣٨. كذا موسوعة الشروق -دار الشروق- ١٩٩٤م ص ١٨٨.

^٣ د. إبراهيم العيسوي-مرجع سابق ص ١٦.

الخاتمة :

النتائج :

١- نجاح هذه الضريبة في توفير الحصيلة المالية وتحقيق بقية أغراضها يحتاج إلى وعي عال بالسياسة المالية والاقتصادية للدولة تتوافر فيه المصداقية والشفافية والعدالة الاجتماعية ، التي يجب أن يظهر فيها دور الدولة واضحاً .

٢- عند فرض هذه الضريبة ينبغي إعادة النظر في مستوى الأجور ، لأنه مع ثبات الأجور وفرض الضريبة ستتضرر طبقة العاملين كثيراً ويقل استهلاكها ومن ثم قدرتها على العمل والإنتاج .

٣- الضرائب غير المباشرة عموماً ومنها الضريبة على القيمة المضافة أداة تحدث شيئاً من ارتفاع مستوى الأسعار .

٤- مبدأ العمومية الذي أخذ به القانون في وعاء الضريبة معيب ، وينبغي عدم تقليد المجتمعات التي تريد الحصول على الموارد المالية ولو على حساب العدالة .

٥- تكون الضريبة على القيمة المضافة مناسبة للتنمية في حالة وفرة الحصيلة وخفض الاستهلاك الكمالي والترفي وزيادة فرص العمل وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي وتشجيع الاستثمار وتوجيهه الأنشطة المرغوبة وتنفق وحاجة المجتمع .

٦- تعد الضريبة على القيمة المضافة وسيلة تمويل ناجحة إلا أنها تجافي العدالة الضريبية .

٧- الضريبة على القيمة المضافة أداة فعالة من أدوات السياسة المالية ، تملك الدولة استخدامها في تحقيق العديد من الأغراض المالية والاقتصادية وغيرها .

٨- يمكن استخدام الضريبة على القيمة المضافة في زيادة الادخار الفردي والحكومي في آن واحد ، وهي بهذه الصفة تعد وسيلة مزدوجة الأغراض .

٩- تستطيع الضريبة على القيمة المضافة أن تؤدي دوراً حياً في مختلف الأنشطة الاقتصادية إذا كانت قوانين الإنتاج في مختلف المؤسسات تسير وفق قاعدة واحدة ، أعني عدم وجود تميز في العمليات الإنتاجية .

التوصيات :

١ - يقترح البحث أن يعاد النظر في مسألة عمومية الوعاء التي أخذ بها القانون ، وأن تعكس القاعدة بحيث يكون الأصل هو عدم الخضوع للضريبة ، ومن ثم يتم اختيار

المادة الخاضعة للضريبة بعيداً عن المواد الضرورية التي يعتمد عليها محدودي الدخل والفقراء .

٢- -حبذا لو أخذ القانون بتعدد الأسعار بدلاً من سعر واحد ،أخذاً بمبدأ التصاعد في الضريبة ، كما هو الحال في الضرائب المباشرة ، فجعل سعراً أدنى للسلع شائعة الاستعمال ، وسعراً للكُماليات وأدوات الترفيه .

٣ -تجنب فرض الضريبة على السلع والخدمات الضرورية ،ولا يحتج بأن هذه الضريبة ضرورية للمحافظة على تحقيق الخدمات الضرورية ،لأن فرض الضريبة هذه لهذا الغرض شيء واستخدامها لتمويل النمو الاقتصادي شيء آخر . أ.ه.ه.

المصادر:

- ١- شيخ الإسلام ابن تيمية :مجموعة فتاوى ابن تيمية - الناشر مكتبة بن تيمية ط السعودية ١٣٩٨هـ والمختار الإسلامي بيروت ٢ سنة ١٣٩٣هـ
- ٢-إسراء المغازي-الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات .
- ٣-د/إبراهيم العيسوي -الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر-معهد التخطيط القومي القاهرة -كراسات السياسات العدد١يناير ٢٠١٤ .
- ٤- د.باهر محمد عتلم -المالية العامة- الطبعة الثالثة .
- ٥- أ.سناء إبراهيم أحمد -الضريبة على القيمة المضافة في السودان"آلية التطبيق والآثار الاقتصادية" بحث تكميلي للحصول على درجة الماجستير-معهد الإدارة والحكم الاتحادي..٢٠٠٤
- ٦- عبد الله الصعيدي -النقود والبنوك وبعض المتغيرات في الاقتصادية في التحليل الكلي - دار النهضة العربية ، القاهرة .
- ٧-د/السيد عطية عبد الواحد -دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية ،التوزيع العادل للدخول ، التنمية الاجتماعية-دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٣م
- ٨-اري الله محمد -السياسة المالية ودورها في تفعيل الاستثمار-حالة الجزائر - مذكرة ماجستير-٢٠١٠/٢٠١١م-
- ٩- د.حكمت الحارس-السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق-رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة ١٩٧٣
- ١٠- منظور الشريعة الإسلامية للضرائب غير المباشرة للباحث -رسالة ماجستير- كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر بالقاهرة ١٩٩٢م.
- ١١-رفعت المحجوب -المالية العامة-دار النهضة العربية ١٩٨٣ م .
- ١٢- أ/دلال عيسى موسى مسيمي -٢٠٠٦م " السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني" -رسالة ماجستير .
- ١٣- د. رياض الشيخ -المالية العامة في النظرية والتطبيق- ١٩٨٨ م .
- ١٤-د/رمضان صديق محمد -نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع الأنظمة الضريبية العربية .
- ١٥-د/عاطف صدقي ، د/محمد الرزاز-المالية العامة--بدون سنة طبع .

- ١٦- /علي لطفي -المالية العامة -مكتبة عين شمس -١٩٨٥/١٩٨٦ .
- ١٧-د.عبد المنعم عبد الغني على - نظرية الضريبة على القيمة المضافة -دار النهضة العربية .
- ١٨-د.مصطفى محمود عبد القادر -تحليل مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة - المجلس السوطني للتنافسية- منشور على موقع <http://www.egynews.net/١٠٦٠٣٥٣/%D٨%a٧%D٩%٨٤%D٨%AC%D٨%BI%D٩%٨A...>
- ١٩-د/فوزي عبد المنعم ، د/صادق بركات ،د/يونس أحمد البطريق -المالية العامة والسياسة المالية - ط١ منشأة العارف الاسكندرية ١٩٦٩ .
- ٢٠-د/عبد المنعم لطفي -الضريبة على القيمة المضافة في مصر-المركز المصري للدراسات الاقتصادية -ورقة عمل -مارس ٢٠١٦م .
- ٢١-د.عبد الهادي مقبل -دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو-رسالة دكتوراة جامعة .
- ٢٢-مقدمة ابن خلدون -دار القلم -بيروت .
- ٢٣-د-محمد مبار حجير -السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية -الدار القومية للنشر .
- ٢٤-د/مرسي السيد حجازي -النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق -الاسكندرية الدار الجامعية ١٩٩٨م .
- ٢٥-موسوعة الشروق -دار الشروق-١٩٩٤م
- ٢٦-الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء -يونيو ٢٠١٤ .
- ٢٧-البنك المركزي المصري -التقرير الشهري للتضخم -فبراير ، ديسمبر ٢٠١٧ .
- ٢٨- البنك المركزي المصري - التقرير السنوي ٢٠١٥/٢٠١٦ .
- ٢٩- وزارة المالية :تقرير الأداء الاقتصادي والمالي خلال النصف الأول من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ م .
- ٣٠-قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية .
- ٣١-Spellman ,James= David;"Shoud U.s. Consider value added tax."the law review ,vol:٣٩.No ٤:٤٣٥-٤٧٢.

Dolan(EdwinG.)&Lindsey(David E)Economics the Dryden press
,١٩٩١,P.٢٥٢٣٢-

٣٣-M. Keen, and B. Lockwood, the value Added tax ;its Causes and
consequences, IMF Working Papers ,no ١٨٣, July ٢٠٠٧,and M. Keen,
Taxation and Development, IMP Working Papers, no. ٢٢٠,Sept. ٢٠١٢,
p.١١.

٣٤- The Economist, the VAT of the land, The Economist,٣May ٢٠١٢,
www.Economist.com ...