



تقييم دور ضريبة القيمة المضافة في تعزيز أهداف عملية الإصلاح الضريبي

إعداد

د. حمدي أحمد علي الهنداوي

أستاذ مساعد- قسم الاقتصاد

كلية التجارة- جامعة المنصورة

al_hendawy_h@mans.edu.eg

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد الخامس والأربعين - العدد الثالث يوليه 2023

رابط المجلة: <https://zcom.journals.ekb.eg/>

ملخص البحث

في ظل التطبيق المتزايد عالمياً لضريبة القيمة المضافة يحاول هذا البحث تقييم آثار هذه الضريبة، للتعرف على مدى إمكانية استخدامها كجزء من عملية الإصلاح الضريبي. وقد تعرض البحث بالدراسة للتأثيرات الإيجابية والسلبية لضريبة القيمة المضافة؛ وخلص إلى أن هذه الضريبة يمكنها أن تحقق بعضاً من أهداف الإصلاح الضريبي في حالة ما إذا تم فرضها بشكلها المثالي: بأن تكون شاملة، متسعة القاعدة، وموحدة السعر، فعندئذ ستنتسج ببساطة إدارتها، وحياديتها، وانخفاض أثارها التشويهية على كفاءة تخصيص الموارد، إلا أنها في هذه الحالة ستكون ضريبة تنازلية تضر باعتبار العدالة. وفي سبيل علاج تنازلية هذه الضريبة وتعزيز هدف العدالة يفضل عدم الاعتماد على الإعفاءات والأسعار الصفرية والأسعار التفضيلية وإنما أن يتم العلاج من خلال رؤية شاملة لحزمة الضرائب والإنفاق الحكومي؛ تعمل على تحقيق العدالة من خلال ركيزتين: الأولى هي الإنفاق العام، وذلك بالتوسع في برامج المدفوعات التحويلية للفئات منخفضة الدخل، والثانية تتمثل في زيادة تصاعدية الضرائب على الدخل، مع تخفيف أعبائها على الفئات الأقل دخلاً. كما خلص البحث إلى أن الضريبة على القيمة المضافة ستكون أكثر حيادية وأقل إضراراً بالكفاءة إذا تم تحديد وعائها بناءً على أسلوب الاستهلاك القومي، وتم حسابها باستخدام طريقة الائتمان الضريبي، وتم فرضها على السلع والخدمات وفق مبدأ الوجهة.

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، الإصلاح الضريبي، الكفاءة، العدالة، الحيادية.

مقدمة:

يصف Richard M. Bird الضريبة على القيمة المضافة بأنها أحد أكثر الاختراعات المالية نجاحا منذ منتصف القرن العشرين. ويرى أن أسباب نجاحها وانتشارها في أغلب الدول تتمثل في كونها واحدة من أكثر الأساليب قدرة على تحقيق إيرادات ضريبية وفيرة، بالإضافة إلى أنها أقل صور الضرائب خلقا للآثار التشويهية، كما أنه يمكن إدارتها بمستوى مرتفع من الكفاءة، كل ذلك مع إدراك أن طرق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليست متماثلة، وأنه لا توجد ضريبة بلا عيوب.¹

وقد ظهرت ضريبة القيمة المضافة للمرة الأولى عندما طبقتها فرنسا عام 1954، ثم انتشرت في دول مختلفة بلغ عددها 40 دولة في عقد الثمانينيات.² وخلال العقود الثلاثة الأخيرة استمر انتشار الضريبة على القيمة المضافة في الدول المختلفة: المتقدمة منها والنامية، ليصل عدد الدول المطبقة لها إلى أكثر من 170 دولة في الوقت الحالي، بما فيها كافة دول الاتحاد الأوروبي.³

وتساهم الضريبة على القيمة المضافة بنسبة هامة من الحصيلة الضريبية في معظم دول العالم، وتتزايد هذه النسبة بمرور الوقت. ففي عام 1965 مثلت حصيلة الضريبة على القيمة المضافة 3% فقط من إجمالي الحصيلة الضريبية في مجموعة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، إلا أن نسبتها استمرت في التزايد لتبلغ نحو 20% من إجمالي الحصيلة في عام 2015،⁴ واستمرت في الحفاظ على هذه النسبة مع زيادة طفيفة حتى عام 2020. وتوضح هذه الأرقام أن الضرائب على الاستهلاك (والتي تولد نحو ثلث الحصيلة الضريبية في دول المنظمة) قد أصبحت تعتمد بشكل متزايد على الضريبة على القيمة المضافة.⁵ ولا يقتصر هذا الاتجاه على دول المنظمة فقط، بل تزداد درجة الاعتماد على ضرائب الاستهلاك (خصوصا ضريبة القيمة المضافة) في المجموعات الأخرى من دول العالم، خاصة الدول الأقل تطورا، حيث مثلت حصيلتها في عام 2020 على سبيل المثال أكثر من 40% من إجمالي حصيلة الضرائب في كل من الصين وجنوب أفريقيا والمغرب وتركيا، ونحو 50% في المتوسط في دول أمريكا اللاتينية، وقد حققت باكستان

¹ - United Kingdom, Institute for Fiscal Studies, (2013), "Value Added Tax and Excises", 2010, p. 363.

² - Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils, and Eduardo Lora. (eds), "More than Revenue: Taxation as a Development Tool", Palgrave Macmillan, New York, p. 159.

³ - OECD (2022), *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>.

⁴ - OECD (2017), "Revenue Statistics 2017; Tax revenue trends in the OECD", p. 10.

⁵ - OECD (2022), *Consumption Tax Trends 2022*, op. cit.

أحد أعلى النسب وهي 66.7% من إجمالي الحصيلة، في حين بلغت نسبة هذه الضريبة في مصر نحو 45% من إجمالي الحصيلة الضريبية في العام نفسه.⁶

مشكلة الدراسة:

في ظل هذا الاعتماد الواضح للنظم الضريبية المعاصرة على الضرائب على الاستهلاك⁷ كمصدر للإيرادات العامة، بدا واضحا توجه تلك النظم الضريبية للتوسع في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، على حساب الصور الأخرى من الضرائب على الاستهلاك، بل وإحلالها جزئيا محل جانب من الضرائب على الدخل أو أرباح الشركات في بعض تجارب الإصلاح الضريبي. وفي سياق هذا التوجه حدث تطور في هيكل الضرائب على الاستهلاك اتسم بالتحول نحو إحلال الضريبة على القيمة المضافة محل الضرائب السلعية الأخرى في أكثر من 170 دولة، مما زاد من الاهتمام بدراسة هذه الضريبة، للوقوف على أهم خصائصها، ومميزاتها، وعيوبها كذلك. وتجد الضرائب على القيمة المضافة تبريرها الأساسي في أنها - في شكلها المثالي- تتسم بوفرة الحصيلة، والحيادية، وأن هذه الحيادية تقلل من درجة تأثير الضريبة في قرارات المستهلكين أو المنتجين، ومن ثم تنخفض أو تنعدم آثارها التشويهية على الكفاءة الاقتصادية، فتدعم بالتالي الهدفين المالي والاقتصادي للإصلاح الضريبي. وفي مقابل هاتين الميزتين تعد ضريبة القيمة المضافة ضريبة تنازلية؛ تضر بشكل واضح باعتبارات العدالة؛ أحد أهم الأهداف الاجتماعية للإصلاح الضريبي. وبناء على ذلك تتمثل مشكلة الدراسة في تقييم آثار الضريبة على القيمة المضافة، وتحرى حقيقة تعزيزها لهدفي وفرة الحصيلة والحيادية؛ وصولا للتعرف على كيفية تصميم وتوظيف الضريبة على القيمة المضافة داخل النظام الضريبي بشكل يقلل من تأثيرها السلبي على العدالة، أو يلغي هذا التأثير، ويحقق بالتالي الهدف الاجتماعي له، وهو ما من شأنه -حال تحققه- أن يجعل من هذه الضريبة أداة جيدة لإنجاز بعض أهداف عمليات الإصلاح في النظم الضريبية المعاصرة.

⁶ - OECD, tax revenue data, published at: [Global Revenue Statistics Database | Compare your country](https://www1.compareyourcountry.org/tax-revenues-global/en/1/all/default/all/419+OECD+AFRIC)
⁷ - حيث تمثل حصيلة هذه الضرائب نحو ثلث الحصيلة الإجمالية للضرائب في أغلب الدول المتقدمة، وتتراوح بين نصف وثلثي الحصيلة في أغلب دول أفريقيا وآسيا وأمريكا اللاتينية (OECD, <https://www1.compareyourcountry.org/tax-revenues-global/en/1/all/default/all/419+OECD+AFRIC>)

أهداف الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة ما يلي:

- 1- التعرف على ضريبة القيمة المضافة: خصائصها، أنواعها وطرق حسابها.
- 2- تقييم آثار الضريبة على القيمة المضافة للتعرف على التصميم الكفاء لها؛ الذي يجعلها أوفر حصيلة وأكثر حيادية وعدالة وأقل إضراراً بالكفاءة الاقتصادية.

منهجية الدراسة:

يعتمد التحليل الاقتصادي في هذا البحث على الأسلوبين الاستنباطي والاستقرائي، لتحليل خصائص الضريبة على القيمة المضافة، من خلال مراجعة المساهمات الاقتصادية النظرية والتطبيقية في هذا الموضوع، وتحليل آرائها ونتائجها؛ في محاولة للوصول إلى تصور واضح حول مدى كفاءة تلك الضريبة وقدرتها على دعم عملية الإصلاح الضريبي.

خطة الدراسة:

سوف يتناول البحث موضوع الدراسة من خلال التقسيم التالي:

- 1- الإطار النظري للدراسة.
- 2- تصميم الضريبة على القيمة المضافة.
- 3- تقييم آثار الضريبة على القيمة المضافة من منظور أهداف الإصلاح الضريبي.

أولاً: الإطار النظري للدراسة:

لا يخفى على أحد أن وظائف الدولة قد تطورت في العصر الحديث؛ لتضم وظائف اقتصادية واجتماعية إلى جانب وظيفتها الأساسية كدولة حارسة. وقد أدى هذا التطور إلى تزايد دور وتأثير النظام الضريبي؛ الذي أصبح مُطالباً بتمكين الدولة من القيام بوظائفها المتعددة؛ من خلال تعبئة قدر متزايد من الحصيلة الضريبية، مع مراعاة اعتبارات العدالة والكفاءة، والاعتبارات الاقتصادية الأخرى، وهي اعتبارات قد تكون متعارضة في بعض الأحيان، مما يُعقّد من مهمة النظام الضريبي، وربما يجعله عاجزاً عن تحقيق كافة الاعتبارات بنفس الدرجة من الكفاءة.

وفي هذا السياق تتطور النظم الضريبية بشكل مستمر لتحقيق الأهداف المختلفة لها، والتكيف مع المستجدات الحديثة. وتتعدد في الحقيقة الاتجاهات التي تسير فيها عملية التطوير المعاصرة لهذه النظم، ويمثل تخفيض معدلات الضريبة على الدخل الشخصي وعلى أرباح الشركات (بسبب

آثارهما التشويهية)، مع توسيع القاعدة الضريبية لهما أحد اتجاهات الإصلاح الضريبي الحالية، التي يتم تبنيها على نطاق ملحوظ بين دول العالم. وليس يخفى على أحد أن هذا الاتجاه في إصلاح النظام الضريبي سيتسبب في الغالب في خفض الإيرادات الضريبية، وهو أمر غير مقبول، لذلك اتجهت معظم الدول التي سارت في هذا الاتجاه إلى تعويض النقص المتوقع في الإيرادات من خلال مسارين: المسار الأول هو إعادة بناء الهيكل الضريبي بما يؤدي إلى تزايد الاعتماد على أنواع أخرى من الضرائب؛ كالضريبة على القيمة المضافة والرسوم والضرائب على الملكية والضرائب البيئية، والتي لا تعد ضارة بالنمو الاقتصادي مثل الضرائب المباشرة، أما المسار الثاني فيتمثل في توسيع القاعدة الضريبية؛ وذلك من خلال إلغاء أغلب الإعفاءات ونظم المعاملة التفضيلية، وكذلك من خلال السعي للوصول إلى فئات الممولين العاملين في القطاع غير الرسمي؛ غير الخاضعين للضرائب.⁸

وفي ظل هذين المسارين تتعدد الاتجاهات التي تسلكها عملية الإصلاح الضريبي، والتي يتم عادة تصميمها ضمن برنامج اقتصادي أشمل، يسعى - بالإضافة إلى تحقيق العدالة والكفاءة والبساطة للنظام الضريبي- إلى تحقيق هدف أو أكثر من أهداف الاقتصاد الكلي المتعددة، كتحفيز النمو، وتعزيز الاستدامة المالية والاستقرار الاقتصادي وتحسين مناخ الاستثمار في القطاع الخاص، بالإضافة إلى تحسين تنافسية الصادرات الوطنية، وتعزيز عملية الحوكمة والشفافية في إدارة الموارد العامة.⁹

وفي هذا السياق فقد لوحظ خلال العقود الثلاثة الأخيرة أن النظم الضريبية المعاصرة في كثير من دول العالم قد باتت تعتمد بشكل متزايد على الضرائب غير المباشرة؛ كمصدر هام للإيرادات الضريبية، يتزايد فيها بشكل واضح استخدام ضريبة القيمة المضافة، حيث أصبح هناك حالياً أكثر من 170 دولة تطبق شكلاً ما من أشكال هذه الضريبة، سواء في ذلك الدول المتقدمة أو الدول النامية. ويأتي التوسع في تطبيق الضرائب غير المباشرة؛ خصوصاً ضريبة القيمة المضافة مدعوماً بعدد من المبررات، نذكر منها ما يلي:¹⁰

⁸- World Bank Group (2018), Paying Taxes 2018, a report published at: <https://www.pwc.com/payingtaxes>, p. 41.

⁹ - World Bank Group, "Tax Revenue Mobilization: Lessons from World Bank Group Support for Tax Reform", *World Bank Publications*, Washington, 2017, p. 9.

¹⁰- Raffaele Petruzzi and Karoline Spies (Eds), "Tax Policy Challenges in the 21st Century", *International Tax law*, Vienna, 2014, pp. 5.

- ارتفاع قدرة هذه الضرائب على زيادة الإيرادات العامة،
- ارتفاع قدرتها على استهداف قاعدة ضريبية متسعة،
- سهولة امتثال الممولين لها،
- قناعة جانب كبير من التحليل الاقتصادي بأن الضرائب على الاستهلاك - خاصة إذا تم تصميمها بطريقة تضمن اتساع قاعدتها- ستحفز النمو الاقتصادي، وذلك على العكس من الضرائب على الدخل،
- الضرائب غير المباشرة تقدم إطارا لا توفره الضرائب المباشرة، حيث يمكنها معالجة قضايا متعددة كالتلوث والآثار الخارجية على سبيل المثال. ورغم أن هذه الضرائب لا تدعم اعتبارات العدالة؛ إلا أنها إذا فرضت بأسعار منخفضة على السلع الأساسية وبأسعار مرتفعة على السلع الكمالية يمكنها أن تؤدي إلى تقليل الأثر السلبي للنظام الضريبي على العدالة وعلى حوافز العمل.¹¹
- الضرائب على الدخل الشخصي ليست فعالة بالنسبة لأولئك الذي يعملون لحسابهم في الاقتصاد غير الرسمي، حيث يصعب الوصول إليهم أو تحديد دخولهم. لذلك فإن فرض ضرائب غير مباشرة على السلع سيكون أداة فعالة للوصول إلى دخول جميع دافعي الضرائب، بما في ذلك الفئات التي يصعب الوصول إليها. وهكذا يرى الاقتصاديون بأنه إذا تمكن جزء من دخول أفراد المجتمع من الهروب من تحمل عبء الضرائب المباشرة فيكون من المناسب فرض ضرائب سلعية، حتى لو لم يكن هناك سبب آخر يدعو لذلك، ورغم أن الضرائب غير المباشرة لا تتسم في ذاتها بالعدالة إلا أن فرضها لهذا الغرض يحقق جانبا من جوانب العدالة.¹²
- ما تفرضه منظمة التجارة العالمية على الدول الأعضاء بها من تخفيضات جمركية، أدت إلى انخفاض في حجم الإيرادات الجمركية وبالتالي الحصيلة الكلية للضرائب. وفي سعي الدول الأعضاء لتعويض هذا النقص تبني معظمها برامج لزيادة معدلات الضرائب على الاستهلاك،

¹¹ -Institute for Fiscal Studies (2010), Dimensions of tax design, *The Mirrlees Review*, Oxford University Press Inc., New York, p. 276.

¹²- Ibid., p. 282.

أو فرض ضرائب على القيمة المضافة. وقد نجح هذا التوجه فعليا في عشرات الدول النامية والناشئة التي تبنته في تعويض جانب كبير من النقص في حصيللة الضرائب.¹³

- أصبح قطاع الأعمال في جزء متزايد منه افتراضيا أكثر من ذي قبل، بسبب انتشار التكنولوجيا والاقتصاد الرقمي. هذا الوضع يزيد من صعوبة تحديد حجم أرباح الشركات والأفراد العاملين في هذا القطاع ومصدرها والموقع الجغرافي لتحقيقها، ومن ثم فهناك اتجاه متنامٍ للتحويل إلى الضرائب الأخرى على الثروة، أو الملكية أو الضرائب على السلع، وهي جميعا أوعية ضريبية يسهل تحديدها على أساس جغرافي.¹⁴

وفي ظل هذه المبررات تنامي الاتجاه لإحلال الضرائب غير المباشرة محل جانب من ضرائب الدخل، مما يثير تساؤلا حول المدى الذي يمكن أن تذهب إليه الدول في عملية الإحلال تلك؛ وذلك بسبب ما تتسم به الضرائب على السلع من تغليب للهدف المالي على اعتبارات العدالة بشكل عام. وبدراسة هذا التساؤل يلاحظ أن أغلب الدراسات الاقتصادية تتفق على أن أي إصلاح ضريبي لا يمكنه أن يدعم اعتبارات العدالة والكفاءة والحصيللة في آن واحد في الأجل القصير، ومع هذا يظل هذا الإصلاح مقبولا سياسيا واقتصاديا رغم عدم مراعاته لبعض الاعتبارات المذكورة.¹⁵

وفي هذا السياق يثور الجدل حول الضريبة على القيمة المضافة، وإدراك طبيعة ذلك الجدل ينبغي بدايةً التعرف على ماهية الضريبة على القيمة المضافة وعلى أهم خصائصها.

ماهية الضريبة على القيمة المضافة.

عادة ما ينظر إلى الضريبة على القيمة المضافة على أنها ضريبة على الاستهلاك، مثل الضريبة على المبيعات، وذلك لأنها تصمم على أساس أن المستهلك النهائي هو من يتحمل عبئها. ولكن ما يميز الضريبة على القيمة المضافة هو أن عملية تحصيلها تتوزع على أكثر من مرحلة؛ حيث يتم فرض وتحصيل الضريبة في كل مرحلة من مراحل إنتاج أو توزيع السلع أو الخدمات

¹³- Thiess Buettner, Boryana Madzharova (2010), WTO membership and the shift to consumption taxes, *World Development*, 108, p. 197.

¹⁴ - World Bank Group, *Paying Taxes 2018*, op. cit., p. 41

¹⁵- Matteo Morini , Simone Pellegrino, "Personal income tax reforms: A genetic algorithm approach", *European Journal of Operational Research*, 264, 2018, p. 994.

الخاضعة لها، وكما هو واضح من اسمها فهي تفرض على القيمة المضافة؛ أي على الفرق بين قيمة مبيعات المنشأة وقيمة مدخلات الإنتاج المستخدمة فيها.¹⁶

ورغم أن جوهر ضريبة القيمة المضافة هو أنها ضريبة على الاستهلاك النهائي، بمعنى أن الضريبة تفرض على كامل قيمة المنتج النهائي، ويتحملها المستهلك بالكامل، إلا أن قيمتها تحصل من المنتجين على دفعات صغيرة منفصلة في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإنتاج. ولأنها تفرض على الاستهلاك فهي من ثم تتجنب تشويه قرارات الإنتاج، وتسمح للمنتجين أو البائعين المسجلين بخصم الضريبة التي فرضت على مدخلاتهم من إجمالي مبلغ الضريبة التي يقومون بدفعها.¹⁷

خصائص الضريبة على القيمة المضافة

تميزت الضريبة على القيمة المضافة بوفرة الحصيلة والحيادية وسهولة الإدارة. ورغم هذه المزايا لم تخل الضريبة من بعض العيوب؛ خاصة ما يتعلق بقضية العدالة، أو بارتفاع تكلفة إدارتها في حالة وجود إعفاءات أو أسعار تفضيلية لبعض السلع أو الخدمات.¹⁸

وفي الحقيقة تزرخ الأدبيات الاقتصادية بمناقشات عديدة حول مزايا وعيوب كل من الضرائب على الدخل والضرائب على الاستهلاك، ومدى أفضلية أحد النوعين على الآخر، ومع هذا فأغلب دول العالم تطبق كلا النوعين من الضرائب، لكن مسألة المفاضلة بين الضريبة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة ما زالت محل جدل؛ خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية؛ التي تعد الدولة المتقدمة الوحيدة التي لم تطبق بعد الضريبة على القيمة المضافة. وينبع الجدل حول الضريبتين من إدراك الاقتصاديين أنه إذا عملت الضريبتان بكفاءة فإنهما يصيبان الاستهلاك النهائي ويحققان نفس الأهداف. المشكلة عندما تُفقد الكفاءة؛ ويختلف التزام الممولين بالضريبة، فعندئذ تختلف النتائج. افترض على سبيل المثال أن أحد تجار التجزئة في ظل الضريبة على المبيعات لم يسدد التزاماته الضريبية؛ عندئذ لن تجمع أي ضريبة على الإطلاق. أما في ظل الضريبة على القيمة المضافة إذا لم يسدد تاجر التجزئة التزاماته الضريبية فقد سدد المنتجون

¹⁶ - U.S. Chamber of Commerce, An Introduction to the Value Added tax (VAT), White Paper no. 1, no publishing date, p 3.
https://www.uschamber.com/sites/default/files/legacy/issues/econtax/files/vat_paper_4_25_2010.pdf

¹⁷ - United Kingdom (2011), Institute for Fiscal Studies, "Tax by design", p. 168.

¹⁸ - Ana Corbacho, et al, (eds), op. cit., p. 159.

والموزعون في المراحل السابقة التزاماتهم، ولم تخسر حصيللة الضريبة سوى ذلك المبلغ المفروض على القيمة المضافة في المرحلة الأخيرة فقط.¹⁹

وفي ظل هذا الجدل القائم دائما حول مزايا وعيوب كل نوع من أنواع الضرائب يمكن القول بشكل عام أن تصميم الضرائب على القيمة المضافة بشكل جيد يجعلها تتميز بعدد من الخصائص المرغوبة؛ والتي مثلت عمليا دافعا لتحول كثير من دول العالم من الضرائب على المبيعات إلى الضرائب على القيمة المضافة خلال العقود الأخيرة.²⁰

وتتمثل أهم الخصائص المميزة للضريبة على القيمة المضافة فيما يلي:²¹

- 1- يمكن فرضها على قاعدة ضريبية متسعة، تضم كل السلع والخدمات.
- 2- أنها ضريبة حيادية في تأثيرها على التجارة الخارجية، قادرة على تصحيح الضرائب عبر الحدود بشكل كفاء، حيث إنها لا تميز ضد الواردات.
- 3- أنها حيادية فيما يتعلق بالأسلوب الفني للإنتاج، حيث لا يختلف عبؤها باختلاف الأسلوب الفني المستخدم، فالعبء واحد سواء استخدمت المنشأة أساليب إنتاج كثيفة رأس المال أو كثيفة العمل.
- 4- بسبب حياديتها فهي أكثر مراعاة لاعتبارات الكفاءة الاقتصادية؛ (خاصة إذا فرضت على قاعدة واسعة وبسعر موحد) حيث إن احتمالات تشويهها للسلوك الاقتصادي للمستهلكين أو المنتجين تكون أقل من احتمالات تشويه الضرائب الأخرى له، سواء ما يتعلق بقرارات الاستهلاك أو الادخار أو الاستثمار.
- 5- تمثل مصدرا مستقرا للإيرادات الحكومية.
- 6- تتسم بالمرونة النسبية، ومرجع ذلك أن تقلبات الاستهلاك غالبا ما تكون محدودة.
- 7- فيما يتعلق بالإدارة الضريبية تتميز الضريبة على القيمة المضافة بقدرتها على مكافحة التهرب الضريبي، وذلك لعدة أسباب، منها أنها:²²
- تخلق حوافز لدى المنشآت الخاضعة للضريبة لطلب الفواتير مشترياتها من الموردين.

¹⁹ - Ruud de Mooij and Michael Keen (2012), "Fiscal Devaluation" and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times, *International Monetary Fund, Working Paper 12/85*, p. 24..

²⁰ - Yoonseok Choi, Hideaki Hirata and Sunghyun Henry Kim (2017), "Tax reform in Japan: Is it welfare-enhancing?" *Japan and the World Economy*, 42, p. 12.

²¹ - Odd-Helge Fjeldstad (1995), "Value-Added Taxation in Tanzania?" Chr. Michelsen Institute; *Development Studies and Human Rights*, Working Paper 5, Norway, p. 3.

²² - M. Baldassarri et al. (eds.) (1994), "Fiscal Problems in the Single-Market Europe", Servizio Italiano Pubblicazioni Internazionali, Italy, p. 252.

- تلقي جزء من عبء إثبات الضريبة وحسابها على دافع الضريبة. وبذلك فهي:
 - توفر آلية للالتزام الذاتي من قبل المسجلين.
 - تمكن السلطة الضريبية من الفحص متعدد المصادر للمنشآت المختلفة، حيث يمكنها تنفيذ الفحص الضريبي لمنشأة ما اعتمادا على الفواتير والمستندات المتاحة من قبل منشآت أخرى. كما يمكن الاعتماد على تلك المستندات لتقدير الضريبة على أرباح تلك المنشآت.
- ويتطلب تحقق المزايا المذكورة للضريبة على القيمة المضافة أن يتم تصميمها وفقا للنموذج المثالي لها. ويقتضي هذا النموذج أو الشكل المثالي أن تكون الضريبة على القيمة المضافة شاملة؛ ذات قاعدة ضريبية واسعة، وأن تفرض بسعر موحد على كافة السلع والخدمات، وأن يتم حسابها على أساس طريقة الائتمان الضريبي. وعندئذ تحقق الضريبة على القيمة المضافة الحيادية والمزايا السابقة بشكل أكبر مما تحققه غيرها من الضرائب الأخرى كالضرائب على الدخل الشخصي ودخل الشركات وضرائب المبيعات.
- ومن الجدير بالذكر أنه في مواجهة المزايا المذكورة لضريبة القيمة المضافة ذات التصميم المثالي، يسوق الفكر الاقتصادي اعتراضين أساسيين هما:
- **أولاً: عدم عدالة الضريبة على القيمة المضافة:** توصف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة "تتازلية"، حيث إن فرض الضريبة بسعر موحد على كل السلع الاستهلاكية يؤدي إلى ارتفاع أسعارها، ولأن الفقراء يشترون هذه السلع بنفس الأسعار التي يشتريها بها الأغنياء فإنهم يتحملون عبء ضريبي أعلى، حيث يدفعون نسبة من دخولهم كضريبة على القيمة المضافة أكبر من تلك النسبة التي يدفعها الأغنياء؛ الأمر الذي يضرب مسألة عدالة التوزيع وعدالة تحمل الأعباء الضريبية.²³
 - **ثانياً: الإضرار بالكفاءة:** تؤدي الضريبة على القيمة المضافة إلى رفع أسعار السلع والخدمات، ومن ثم إلى انخفاض طلب المستهلكين عليها، مما يؤدي إلى انخفاض في الإنتاج يعتمد على مقدار الانخفاض الحادث في الطلب. ويترتب على انخفاض الطلب تكلفة اجتماعية تتمثل في انخفاض كفاءة تخصيص الموارد، وانخفاض الرفاهية وانخفاض الإيرادات الضريبية أيضاً. وتكون هذه التكلفة كبيرة إذا أدت الضريبة إلى انخفاض كبير في مشتريات الأفراد من السلع،

²³ - Ana Corbacho, et al, (eds), op. cit., p. 169

وهو ما يحدث إذا كان الطلب على السلع مرناً. ولأن مرونة السلع تختلف، ومن ثم يختلف تأثير الضريبة على الطلب على كل منها، فإن المعدلات المثلى للضريبة على السلع لا بد أن تختلف من سلعة لأخرى تبعاً لاختلاف مرونة الطلب عليها. ويمثل هذا التحليل استدلالاً رئيسياً لفكرة أن الكفاءة تتحقق بشكل أفضل من خلال معدلات متفاوتة للضريبة، وليس من خلال سعر موحد لها. ومع هذا فالتحليل المذكور يتعارض مع اعتبارات العدالة، فهو يقتضي مثلاً فرض ضرائب بسعر مرتفع على السلع ذات الطلب ضعيف المرونة، مثل السلع الضرورية كالغذاء والدواء، ما يلقي بأعباء أكبر على الفئات الفقيرة.²⁴

وفي ظل هذا الجدل الدائر حول مزايا الضريبة على القيمة المضافة وعيوبها، تظل مسألة تصميم تلك الضريبة هي الفيصل في كيفية تحقيق أكبر قدر من مزايا الضريبة وتدنية عيوبها إلى أقل مستوى ممكن، الأمر الذي يسعى البحث لمناقشته في الجزئية التالية.

ثانياً: تصميم الضريبة على القيمة المضافة.

عند الحديث عن تصميم الضريبة على القيمة المضافة ينبغي التعرض لثلاثة قضايا: الأولى تتعلق بدراسة أنواع هذه الضريبة، والتي تتحدد من خلال الأوعية المختلفة التي تحسب عليها الضريبة، وهي ثلاثة أوعية. أما القضية الثانية فتتعلق بطرق حساب تلك الضريبة وهي أيضاً ثلاث طرق. أما القضية الثالثة فتتعلق بالأدوات الضريبية التي تصاحب فرض الضريبة على القيمة المضافة، ويتحدد بناء عليها ما إذا كانت الضريبة تفرض بشكلها المثالي أم يدمج معها أدوات ضريبية أخرى كالإعفاءات تعمل على التخفيف من تنازلية الضريبة. وفيما يلي استعراض لهذه القضايا الثلاث.

أ- أنواع الضريبة على القيمة المضافة.²⁵

تتحدد أنواع ضريبة القيمة المضافة من خلال القاعدة أو الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة. ويمثل الناتج المحلي الإجمالي بداية جيدة لتوضيح هذه الأنواع، فالناتج المحلي الإجمالي يعبر عن المجموع الكلي للقيم المضافة من السلع والخدمات المنتجة محلياً، ومن ثم فهو يمثل الوعاء الرئيسي

²⁴- United Kingdom, Institute for Fiscal Studies (2010), "Value Added Tax and Excises", p. 155.

²⁵- look at:

- Odd-Helge Fjeldstad, op. cit., pp. 4- 5.

- Jing Cai, and Ann E. Harrison (2011), "The Value-Added Tax Reform Puzzle", Policy Research working paper; no. WPS 5788. World Bank, p. 5- 6.

لضريبة القيمة المضافة. وانطلاقاً من الناتج المحلي الإجمالي يمكن تحديد ثلاثة أنواع للضريبة على القيمة المضافة تختلف باختلاف الوعاء المستخدم في تقديرها، وهذه الأنواع هي ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي Gross Product VAT، وضريبة القيمة المضافة على الدخل القومي Income VAT، وضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك القومي Consumption VAT. ونستعرضها فيما يلي:

1- ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي:

يوفر هذا النوع لضريبة القيمة المضافة أوسع قاعدة للضريبة، حيث تفرض فيه الضريبة على كامل قيمة الناتج المحلي الإجمالي. وقد تفرض الضريبة على المنتجات وفق مبدأ المنشأ Origin Principle (فتفرض على كل المنتجات المحلية)، أو تفرض عليها وفق مبدأ الوجهة Destination Principle (أي على المنتجات المحلية والواردات مع إعفاء الصادرات). ووفقاً لهذا النوع تحسب الضريبة على القيمة المضافة بطرح قيمة مشتريات المنشأة من السلع أو المدخلات الجارية من قيمة مبيعاتها، أما مشترياتها من الآلات والسلع الرأسمالية فلا تطرح. ولعل هذه الجزئية هي السبب في محدودية استخدام الناتج المحلي كوعاء لحساب الضريبة على القيمة المضافة، حيث إن استخدامه يتضمن تمييزاً ضد السلع الرأسمالية ومن ثم يؤثر سلباً على الاستثمار.

2- ضريبة القيمة المضافة على الدخل القومي:

وفقاً لهذا النوع تتمثل قاعدة الضريبة في الدخل القومي؛ حيث يتم استبعاد مخصصات إهلاك رأس المال من الناتج المحلي الإجمالي، وتستخدم هذه الطريقة لتحديد وعاء الضريبة في عدد قليل من الدول مثل الأرجنتين وبيرو.

3- ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك:

وهذا هو النوع الأكثر شيوعاً، وفيه تفرض ضريبة القيمة المضافة على القيمة الكلية لمبيعات المنشأة في كل مراحل الإنتاج المختلفة، مع السماح بخصم أي ضريبة قيمة مضافة سبق دفعها على أي من مدخلات الإنتاج. وتؤدي هذه الطريقة في تحديد وعاء الضريبة إلى عدم خضوع مخصصات الإهلاك والإنفاق على السلع الرأسمالية لضريبة القيمة المضافة، وهكذا يُستبعد الإنفاق الاستثماري الكلي من قاعدة الضريبة.

وبهذا الشكل يعد استخدام الاستهلاك كوعاء لضريبة القيمة المضافة هو الصورة الأكثر حيادية للضريبة؛ حيث لا تخلق عندئذ تشوهات في عملية الإنتاج بين السلع الرأسمالية وبقية المدخلات. وبسبب استبعاد الإنفاق الاستثماري تعد قاعدة الضريبة في هذا النوع أقل من مثيلتها في النوعين الآخرين، لذلك يتطلب الأمر فرض الضريبة بسعر أعلى، وذلك بهدف تحقيق نفس الحصيلة.

ب- طرق حساب الضريبة على القيمة المضافة.

يمكن حساب الضريبة على القيمة المضافة بإحدى ثلاث طرق:²⁶

طريقة الإضافة: وفقا لهذه الطريقة تحسب القيمة المضافة في أي مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع من خلال تجميع كافة عوائد عوامل الإنتاج، مثل الأجور والريع والفائدة وكذلك الربح، ثم ضرب القيمة المضافة في سعر الضريبة لتحديد مبلغها. وهذه الطريقة غير مستخدمة حاليا في أي دولة من الدول المطبقة للضريبة.

الطريقتان الأكثر استخداما في العالم هما طريقتا الطرح والائتمان الضريبي. ورغم أن كلا الطريقتين تتفقان على أن القيمة المضافة هي الفرق بين مبيعات المنشأة ومشترياتها، إلا أنهما تختلفان في تحديد البيانات المستخدمة لحساب الضريبة.

طريقة الائتمان الضريبي (الفاتورة الضريبية) - Credit-Invoice Method: هي الطريقة الأكثر شيوعا، والمطبقة في جميع الدول المطبقة للضريبة ما عدا اليابان. ولتطبيق هذه الطريقة لابد من امتلاك المنشأة لفواتير بقيمة المدخلات التي اشترتها من الغير وفواتير بقيمة مبيعاتها للغير؛ يتحدد في كل منها سعر السلعة ومبلغ الضريبة على القيمة المضافة. وفي نهاية كل فترة ضريبية تقوم المنشأة بحساب التزاماتها الضريبية وذلك بطرح مبالغ ضريبة القيمة المضافة المتراكمة

²⁶- look at

- Itai Grinberg (2006), "Implementing a Progressive Consumption Tax: Advantages of Adopting the VAT Credit-Method System", *National Tax Journal*, Vol. LIX, No. 4, pp. 932-938.

- U.S. Chamber of Commerce, op. cit., pp. 3- 8.

- United States, General Accounting Office (1989), "Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value-Added Tax", p. 13.

المسجلة في فواتير مشترياتها من مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المحدد في فواتير البيع الخاصة بها.

طريقة الطرح - Subtraction Method: من نحو 170 دولة تطبق الضريبة على القيمة المضافة تستخدم اليابان وحدها هذه الطريقة. ووفقا لها يتم حساب مبلغ الضريبة من خلال طرح قيمة مشتريات المنشأة من المدخلات المختلفة من قيمة مبيعاتها، والذي يمثل القيمة المضافة التي تولدها المنشأة. وفي نهاية كل فترة ضريبية يتم ضرب تلك القيمة المضافة في سعر الضريبة عليها ليحدد بذلك مبلغ الضريبة على القيمة المضافة الذي تلتزم المنشأة بدفعه. وتقوم هذه الطريقة على أساس محاسبي، حيث تحسب الضريبة من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة، ولا تظهر قيمتها في فواتير البيع أو الشراء. وتتسم طريقة الطرح بالبساطة إلا أنها قد لا تتوافق مع بعض متطلبات التصميم الجيد للضريبة؛ اللازم لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، مثل الإعفاءات والأسعار التفضيلية لبعض السلع.

المثال التالي يوضح كيفية حساب عبء ضريبة القيمة المضافة وفقا لطريقتي الائتمان الضريبي والطرح، باعتبار ان سعر الضريبة هو 30%، وأن سلسلة الإنتاج تتكون من ثلاث مراحل.

جدول رقم (1)
طرق حساب ضريبة القيمة المضافة

النشاط	القطن	المنسوجات	الملابس	
1- المبيعات	30	70	100	
2- المشتريات	0	30	70	
3- القيمة المضافة	30	40	30	100
طريقة الائتمان الضريبي				
4- الضريبة على قيمة المبيعات (30%) * (الصف رقم 1)	9	21	30	
5- الضريبة على المدخلات (30%) * (الصف رقم 2)	0	9	21	
- صافي الالتزام الضريبي (4-5)	9	12	9	30
طريقة الطرح				
قيمة الضريبة (30%) * (الصف رقم 3)	9	12	9	30

يتضح من الجدول رقم (1) تشابها لأثر الاقتصادي للطريقتين، حيث تتساوي الحصيلة الضريبية لكل منهما، ويتحقق ذلك التساوي إذا استخدمت الطريقتان سعرا ضريبيا واحدا واستهدفتنا قاعدة ضريبية شاملة. وفي الواقع تختلف الطريقتان في مدى إمكانية تصميمهما بشكل قادر على تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، حيث تتميز طريقة الائتمان الضريبي عن طريقة الطرح بعدد من المزايا، تعتمد على الاعتبارات المستندية والمحاسبية، واعتبارات الحصيلة، واعتبارات التكيف مع التجارة الدولية.

1- الاعتبارات المستندية والمحاسبية: يتطلب تطبيق هذه الطريقة إعداد المنشآت في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع لتقارير وفواتير بكل معاملاتها، بحيث تمثل إثباتا مستنديا لكل صفقة؛ يتضمن قيمة الإلتزام الضريبي المترتب عليها، ويزيد من القدرة على تحديد الخصم المستحق للمنشأة وذلك عن طريق تتبع الخصم في المراحل السابقة من خلال الفواتير الضريبية.

ويجعل توافر المستندات طريقة الائتمان الضريبي أكثر مرونة وأكثر شفافية وأكثر قابلية للتكيف بشكل جيد مع بعض الأدوات المستخدمة لتحقيق بعض الأهداف الضريبية؛ مثل إعفاء بعض السلع من الضريبة أو وجود أسعار تفضيلية لبعض السلع، وذلك مقارنة بطريقة الطرح التي يصعب فيها تطبيق هذه الأدوات بسبب عدم وجود المستندات الكافية لتطبيقها بكفاءة.

2- اعتبارات حصيلة الضريبة: توفر طريقة الائتمان الضريبي إيرادات ضريبية أكثر استقرارا، يمكن الاعتماد عليها، وذلك لامتلاكها آلية للالتزام الذاتي من قبل المسجلين؛ تقلل من احتمالات التهرب منها.

3- اعتبارات التكيف مع التجارة العابرة للحدود: وفقا لطريقة الائتمان الضريبي يمكن فرض ضريبة القيمة المضافة (على أساس الوجهة) كضريبة على الاستهلاك المحلي، وليس على الإنتاج المحلي، ومن ثم تكون أكثر كفاءة من طريقة الطرح في التعامل مع التجارة العابرة للحدود. ووفقا لهذه الطريقة تفرض الضريبة على السلع المستهلكة محليا بما في ذلك الواردات (حيث تفرض على كامل قيمة السلع المستوردة)، بينما تفرض على الصادرات بسعر صفر، ومن ثم تصبح السلع والخدمات الوطنية أكثر قدرة على المنافسة في أي مكان تستهلك فيه في الخارج. وتمكن المستندات المحتفظ بها في ظل هذه الطريقة من تتبع الضريبة على القيمة المضافة، وخصمها، وتتبع حركة السلع، ومعرفة حقيقة ما تم تصديره منها (ومن ثم يعامل بالسعر صفر). أما نقص المستندات في طريقة الطرح فيجعل تحديد مبلغ ضريبة القيمة المضافة على السلع

المصدرة الواجب تنزيله أمرا أكثر صعوبة. وبناء على ذلك يمكن القول بأن طريقة الائتمان الضريبي تتفق مع أهداف اتفاقية الجات، حيث إنها لا تميز ضد الواردات، كما لا تقدم خصما ضريبيا مبالغيا فيه للصادرات.

ج- أدوات الضريبة على القيمة المضافة.

سبق أن علمنا أن المزايا التي تتمتع بها ضريبة القيمة المضافة تعتمد إلى حد كبير على الطريقة التي تصمم بها الضريبة، وأن مزايا مثل وفرة الحصيلة الضريبية والحيادية والكفاءة وبساطة إدارة الضريبة هي جميعها مزايا ترتبط بتصميم ضريبة القيمة المضافة وفق النموذج المثالي لها. ورغم وصفه بأنه نموذج مثالي إلا أنه يعاني من عيب رئيسي يتمثل في إضراره بمبدأ العدالة، حيث تعد ضريبة القيمة المضافة (المثالية) ضريبة تنازلية، تضر بعدالة توزيع الدخل بين فئات المجتمع المختلفة.

ورغم المزايا التي يتمتع بها الشكل المثالي للضريبة على القيمة المضافة إلا أنه يصعب في الحقيقة تبنيه لأنه يجعل الضريبة تنازلية فيُخَلُّ من ثم بمبدأ العدالة كما سبق القول. ولتقليل حدة تنازلية الضريبة تقوم معظم الدول باستخدام أدوات ضريبية ضمن تصميم ضريبة القيمة المضافة بهدف تخفيف عبء الضريبة على الفئات منخفضة الدخل، من هذه الأدوات إعفاء السلع الأساسية كالغذاء مثلا، وفرض أسعار تفضيلية منخفضة لبعض السلع ومرتفعة على سلع أخرى كالسلع الكمالية، ومعاملة بعض السلع بالسعر صفر. وتمثل هذه الأدوات الضريبية انحرافات عن النموذج المثالي للضريبة، تستهدف تخفيف تنازليتها، إلا أن ذلك يحدث على حساب انخفاض حياديتها وكفاءتها.

ومن الجدير بالذكر أن الإعفاءات تسمح للمنشأة المعفاة بعدم التسجيل لدى الإدارة الضريبية، وتجعلها بالتالي خارج نظام الضريبة على القيمة المضافة، وهذا قد لا يكون مفيدا لها بالضرورة. فعلى الرغم من أن المنشأة المعفاة لن تتحمل أية تكاليف للالتزام بالضريبة إلا أنها أيضا لن تتمكن من استعادة أي ضريبة على القيمة المضافة سبق أن فرضت على مشترياتها من المنشآت الأخرى.²⁷ ويختلف أثر "الإعفاء من الضريبة" عن أثر خضوع المنشأة للضريبة بالسعر صفر، فالسعر صفر يسمح باستمرار المنشأة مسجلة داخل النظام الضريبي، كما يمكن المنشأة من استرداد الضريبة على القيمة المضافة السابق دفعها في المراحل السابقة، وهو مفيد في حالة الصادرات.²⁸

²⁷- United States, General Accounting Office, op. cit., p. 16.

²⁸- Ibid, p. 19.

وفي ختام هذه الجزئية يمكن القول بأن التصميم الكفء لضريبة القيمة المضافة يقتضي أن تكون الضريبة على القيمة المضافة شاملة؛ ذات قاعدة ضريبية واسعة، وسعر موحد على كافة السلع والخدمات، وأن يتم فرضها على الاستهلاك المحلي، ووفق مبدأ "الوجهة"، وأن يتم حسابها وفق طريقة " الائتمان الضريبي".

ثالثاً: تقييم آثار الضريبة على القيمة المضافة

تتعدد خصائص الضريبة على القيمة المضافة، بعض هذه الخصائص يعكس مزايا هذه الضريبة، والتي تؤثر من خلالها الضريبة إيجابياً على أهداف السياسة الضريبية، وبعضها يمثل عيوباً تؤثر سلباً على أهداف تلك السياسة. وفي الحقيقة ما تزال خصائص وآثار ضريبة القيمة المضافة تثير مناقشات عديدة حول ما إذا كانت تلك الضريبة مفيدة أو ضارة. وتدور أغلب تلك المناقشات حول الآثار أو الأهداف الضريبية التالية:²⁹

- وفرة الحصيلة (هدف مالي).
- الحيادية والكفاءة الاقتصادية (هدف اقتصادي).
- إشكالية العدالة (هدف اجتماعي).
- بساطة إدارة الضريبة (هدف اداري).

وفي ظل هذا النقاش يستهدف البحث تقييم مدى قدرة ضريبة القيمة المضافة على تعزيز مبادئ وأهداف النظام الضريبي الكفء، ومن ثم مدى إمكانية الاعتماد عليها كجزء من عمليات إصلاح ذلك النظام. وفيما يلي نناقش القضايا المذكورة بقليل من التفصيل.

أ- وفرة الحصيلة.

تنتم الضرائب غير المباشرة بشكل عام بقدرتها على تحقيق حصيلة ضريبية وفيرة، وفي هذا الخصوص تعد ضريبة القيمة المضافة هي أكثر صور الضرائب غير المباشرة قدرة على تحقيق إيرادات ضريبية مرتفعة. ففي دول منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي عندما بلغت الضرائب على الاستهلاك 32.1% في المتوسط من إجمالي الحصيلة الضريبية عام 2020، مثلت حصيلة الضريبة على القيمة المضافة الجانب الأكبر منها، بنحو 20.2%. ومن الجدير بالملاحظة في هذا السياق أن هذه النسبة الأخيرة كانت أكثر ارتفاعاً في نيوزيلندا؛ حيث بلغت 30.6%، وتفسير ذلك أن نيوزيلندا تقترب من التصميم المثالي للضريبة، الذي لا يطبق إعفاءات أو أسعار تفضيلية لها. وقد

²⁹ - U.S. Chamber of Commerce, op. cit., p 8.

جاءت حصيللة الضريبة على القيمة المضافة في المرتبة الثالثة في دول المنظمة بعد اشتراكات الضمان الاجتماعي (26.6%) ، والضريبة على الدخل (24%) في السنة ذاتها.³⁰ ورغم أن الضرائب على الدخل تحقق حصيللة ضريبية أعلى، إلا أنه من المحتمل أن يرتفع معامل كفاءة الضريبة على القيمة المضافة عن نظيره الخاص بالضرائب على الدخل، وأن تحقق الضريبة على القيمة المضافة الحصيللة الضريبية المتوقعة منها بشكل أفضل مقارنة بدرجة تحقيق الضرائب على الدخل للحصيللة المتوقعة منها، وذلك لأن الأفراد قد لا يلتزمون بتقديم إقرارات سليمة عن دخولهم، بالإضافة إلى انتشار حالات الخداع والتهرب والتجنب الضريبي، وانتشار الاقتصاد غير الرسمي، وفي المقابل فإن نفس هؤلاء الأفراد مضطرون للالتزام الكامل بالضرائب على القيمة المضافة. وهناك في الغالب ثلاثة أسباب لتلك الأفضلية:³¹

- بساطة الضرائب على القيمة المضافة في مقابل الضرائب على الدخل التي تتطلب من الحكومة توفير بيانات دقيقة عن الممولين، بينما الضرائب على القيمة المضافة هي ضرائب غير شخصية لا تحتاج لمثل هذه البيانات.
- تمتلك الضرائب على القيمة المضافة آلية للالتزام الذاتي.
- سهولة التطبيق، حيث توجد نقاط تحصيل محددة للضريبة.

كذلك من المتوقع أن تكون الضريبة على القيمة المضافة أغزر حصيللة من ضريبة المبيعات. ومن الجدير بالذكر أن الضريبتين إذا فرضتا بنفس السعر، وخضعت لهما نفس السلع والخدمات فسوف تحققان نفس الحصيللة الضريبية. لكن اختلاف تصميم كل منهما واختلاف طريقة إدارتهما، يجعل الأفضلية للضريبة على القيمة المضافة؛ وذلك بسبب قدرتها على مكافحة التهرب الضريبي، وتقليل حجمه إن وجد، وامتلاكها آلية للالتزام الذاتي؛ تقوم على وجود فائدة للمنتجين في إثبات قيامهم بدفع الضريبة على المدخلات، ومن ثم حرصهم على الحصول على الفواتير المثبتة لذلك، وتقديمها إلى الإدارة الضريبية، لتنزيلها من عبئهم الضريبي. وعلى العكس من ذلك؛ في ضريبة المبيعات، يقع عبء تحصيل الضريبة كلية على البائع النهائي للسلعة، فإذا نجح في تجنب الضريبة ولم يقم بسدادها فسيفقد النظام الضريبي كل الضريبة على القيمة المضافة.

³⁰ - OECD (2022), Consumption Tax Trends 2022: op. cit.

³¹- Jason Huang and Juan Rios (2016), "Optimal tax mix with income tax non-compliance", Journal of Public Economics, 144, p. 52.

ب- الحيادية والكفاءة الاقتصادية:

يتصف الشكل المثالي لضريبة القيمة المضافة بالحيادية، ومن ثم تتدنى آثاره التشويهية فلا يضرب الكفاءة الاقتصادية، مقارنة بالضرائب الأخرى كالضرائب على الدخل الشخصي ودخل الشركات. ويقضي هذا الشكل المثالي أن تكون الضريبة على القيمة المضافة شاملة؛ ذات قاعدة ضريبية واسعة، وأن تفرض بسعر موحد على كافة السلع والخدمات. ولأنها ضريبة على الاستهلاك فإن ضريبة القيمة المضافة لا تتدخل في/أو تشوه قرارات الأفراد في أن يعملوا أو لا يعملوا، يستهلكوا أو يدخروا، يشتروا منتجا ما أو منتجا غيره، كما لا تتدخل في/أو تشوه قرارات المنتجين المتعلقة باختيار السلع التي ينتجونها أو باختيار الأسلوب الفني للإنتاج، ومن هنا فهي على الأرجح ضريبة محايدة لا تضر باعتبارات الكفاءة الاقتصادية، ومن ثم تتميز هنا على غيرها من صور الضرائب الأخرى.³²

ومع هذا فغالبا ما تكون هناك انحرافات عن الشكل المثالي لضريبة القيمة المضافة بسبب مراعاة أهداف أخرى اقتصادية أو اجتماعية، كالعدالة، التي يتطلب تحسينها تقرير إعفاءات ضريبية لبعض السلع أو الخدمات (خاصة الأساسية منها)، أو تقديم معاملات تفضيلية لبعض السلع أو الخدمات الأخرى، أو تقرير أسعار ضريبية منخفضة ... إلخ. كما تستبعد بعض السلع والخدمات من ضريبة القيمة المضافة بسبب صعوبة قياس حجمها، أو قياس قيمتها المضافة، أو تحديد واقعة استهلاكها، أو ارتفاع تكلفتها مقارنة بالإيرادات المتوقعة منها. وبشكل عام فإن تقديم ضريبة القيمة المضافة مع هذه الأدوات الهادفة لتعزيز العدالة يؤثر سلبا على حياديتها ووفرة حصيلتها وعلى اعتبارات الكفاءة الاقتصادية، كما يزيد من تعقيد إدارة الضريبة ويضعف الالتزام بها. وبالإضافة لما سبق هناك من يرى الشكل المثالي لضريبة القيمة المضافة مفيدا للكفاءة من ناحية؛ بالشكل الذي سبق بيانه، وضارا بها من ناحية أخرى. فقد سبق القول بأن ضريبة القيمة المضافة تؤدي إلى رفع أسعار السلع، ومن ثم انخفاض طلب المستهلكين عليها. وينترب على ذلك انخفاض الكفاءة يعتمد على مقدار الانخفاض الحادث في الطلب؛ مما يخلق تكلفة اجتماعية تتمثل في انخفاض كفاءة تخصيص الموارد وانخفاض الرفاهية وانخفاض الإيرادات الضريبية. وترتبط هذه التكلفة بمرونة الطلب على المنتجات، وتكون كبيرة إذا أدت الضريبة إلى انخفاض كبير في مشتريات الأفراد من السلع، وهو ما يحدث إذا كان الطلب على السلعة مرنا.³³

³²- U.S. Chamber of Commerce, op. cit., p. 8.

³³ - United Kingdom, Institute for Fiscal Studies, "Tax by design", op. cit., P. 155.

ج- إشكالية العدالة:

عادة ما توصف الضريبة على القيمة المضافة في شكلها المثالي بأنها ضريبة تنازلية غير عادلة، سبب تنازليتها أن فرض ضريبة قيمة مضافة موحدة السعر على كل السلع الاستهلاكية سيؤدي إلى دفع الفقراء نسبة من دخولهم كضريبة على القيمة المضافة أكبر من تلك النسبة التي يدفعها الأغنياء، ومن ثم يتحملون بعبء ضريبي نسبي أعلى.

وهناك في الحقيقة عدة خيارات تلجأ إليها أغلب الدول لتخفيض درجة تنازلية ضريبة القيمة المضافة وزيادة تصاعديتها، تتضمن هذه الخيارات إمكانية استرداد الضريبة من خلال نظام الضرائب على الدخل، وزيادة المدفوعات الحكومية التحويلية للأفراد ذوي الدخل المنخفض، وتعديل معدلات الضرائب على الدخل لتكون أقل بالنسبة للفئات منخفضة ومتوسطة الدخل، بالإضافة إلى إعفاء السلع والخدمات الضرورية كالغذاء، والدواء والصحة والتعليم.. إلخ. كما تحاول بعض نظم الضريبة على القيمة المضافة زيادة درجة تصاعديتها من خلال فرضها بمعدلات مرتفعة على السلع الكمالية؛ التي يتم شراؤها بشكل مكثف من قبل الأثرياء.³⁴

وفي إطار تطبيق هذه الخيارات تسير محاولات تعزيز اعتبارات العدالة في ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة في أحد اتجاهين:

- الأول: تعديل تصميم ضريبة القيمة المضافة ذاتها وذلك بإقرار إعفاءات للسلع الأساسية أو أسعار تفضيلية منخفضة لسلع معينة، أو مرتفعة لسلع أخرى، أو صفرية لسلع ثالثة.
- الثاني: تعديل تصميم الضرائب على الدخل، لتخفيف عبئها على الفئات منخفضة الدخل، وزيادة درجة تصاعديتها، مع الإبقاء على ضريبة القيمة المضافة شاملة لكل السلع وموحدة السعر، واستخدام جانب من الزيادة في حصيلة ضرائب الدخل التصاعدية وضريبة القيمة المضافة موحدة السعر في تصميم برامج للمدفوعات التحويلية الحكومية لتعويض الفئات المتضررة من الضريبة على القيمة المضافة.

ووفقاً للاتجاه الأول يتم إقرار إعفاءات للسلع الأساسية وأسعار تفضيلية لمجموعات سلعية معينة... إلخ، وهي إجراءات تحسن اعتبارات العدالة، لكنها تضر بحيادية الضريبة وكفاءتها، كما تزيد من تعقيد عملية إدارة الضريبة وترفع من تكلفتها. ومع هذا فإن هذا الاتجاه في علاج تنازلية الضريبة على القيمة المضافة هو الاتجاه الأكثر شيوعاً في النظم الضريبية المعاصرة.

³⁴- U.S. Chamber of Commerce, op. cit., p. 10.

أما الاتجاه الثاني الأقل شيوعاً فإنه ينطلق من التشكك في مدى قدرة الإعفاءات والأسعار التفضيلية على تحقيق العدالة، ومن ثم يفضل عدم استخدام تلك الأدوات، والإبقاء على ضريبة القيمة المضافة موحدة السعر متسعة القاعدة. ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه من غير المرجح حل مشكلة تنازلية ضريبة القيمة المضافة بشكل جيد من خلال الإعفاءات أو الأسعار التفضيلية للسلع الأساسية، وذلك لأنه – فيما عدا سلع قليلة جداً- تستهلك الفئات الأكثر غنى في المجتمع كميات أكبر من كل السلع مقارنة بما تستهلكه الفئات الفقيرة. ومن ثم فإن الإعفاءات أو المعدلات الضريبية المنخفضة تؤدي إلى توجه الجانب الأكبر من الفوائد النقدية لهذا الإجراء للأغنياء، الذين ينفقون قيمة مطلقة على الغذاء مثلاً أكبر بكثير مما ينفقه الفقراء، وإن كانت تمثل نسبة صغيرة من دخولهم.

وفي ظل هذه القناعة بأن الإعفاءات والأسعار التفضيلية لا تحقق العدالة، وأن الأغنياء يستفيدون منها بشكل أكبر مما يستفيد به الفقراء، يؤكد أصحاب هذا الاتجاه على أن الحكومات يجب أن تأخذ في اعتبارها أن الأهداف المباشرة للضريبة ليست توزيع الدخل، ولكن تحصيل وزيادة الإيرادات الضريبية، وأن النفقات الحكومية هي التي يمكنها القيام بالدور التوزيعي بشكل أفضل. وبناء على ذلك يجب التركيز على الاستفادة الكاملة من مزايا الضريبة على القيمة المضافة (الحيادية، البساطة، وفرة الحصيلة)، بدلاً من الاستمرار في تقديم الإعفاءات أو تقليل معدلات الضريبة،³⁵ وترك مسألة العدالة لتتحقق من خلال النظام الضريبي ككل وسياسة الإنفاق الحكومي.³⁶ ويعتمد تحليل أنصار الاتجاه الثاني على عدم النظر إلى ضريبة القيمة المضافة بشكل منعزل، وإنما كجزء من النظام الضريبي الذي يضم حزمة من الضرائب المتنوعة يكمل بعضها بعضاً. وبناء على ذلك فإن تنازلية ضريبة القيمة المضافة يمكن علاجها باستخدام الضرائب على الدخل، من خلال تخفيف أعبائها على الفئات منخفضة ومتوسطة الدخل، وفرضها بأسعار أكثر تصاعدياً على الفئات الغنية، على أن يكون ذلك مصحوباً بالتوسع في برامج المدفوعات التحويلية الحكومية للفئات منخفضة الدخل. وتؤدي هذه الحزمة من الضرائب على القيمة المضافة موحدة السعر متسعة القاعدة مع ضرائب دخل أكثر تصاعدياً بالإضافة إلى التوسع في المدفوعات الحكومية التحويلية إلى جعل النظام الضريبي ككل أكثر عدالة، مع تحقيق حصيلة ضريبية وفيرة.

ومع هذا يضيف أنصار هذا الاتجاه أنه إذا عجزت الدولة عن تنفيذ الضرائب التصاعديّة على الدخل وتوفير خدمات وتحويلات اجتماعية كافية فلا مفر عندئذ من تطبيق الضرائب على القيمة

³⁵- Ana Corbacho, et al, (eds), op. cit., p. 170.

³⁶- United Kingdom, Institute for Fiscal Studies, "Tax by design", op. cit., p. 155.

المضافة بشكل تمييزي، بحيث تكون منخفضة السعر على السلع الضرورية كالغذاء؛ والتي تتمتع بطلب غير مرن، وهو ما يؤدي لمواجهة الدولة تعارضا بين هدفي الكفاءة والعدالة؛ حيث تتحدد معدلات ضريبية منخفضة على السلع الضرورية ذات الطلب غير المرن، والتي يمكنها أن تحقق الكفاءة ووفرة الحويلة إذا فرضت عليها الضرائب بمعدلات أعلى.³⁷

وهكذا يتبين أن الاتجاه الثاني يتميز بقدرته على الحفاظ على حيادية الضريبة، وكذلك على بساطتها الإدارية وحصيلتها الوفيرة، وذلك على العكس من الاتجاه الأول القائم على تقديم الإعفاءات والمعاملات التفضيلية. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى من المرجح أن يتفادى الاتجاه الثاني التأثير السلبي لسعر الضريبة الموحد على الكفاءة، والمتمثل في انخفاض الطلب على السلع بدرجات تختلف باختلاف مرونة الطلب عليها؛ حيث إن تعويض الفئات المتضررة من الضريبة سيتمكنها على الأرجح من الحفاظ على مستوى طلبها على السلع المختلفة دون تغيير كبير.

د- بساطة إدارة الضريبة.

يتضح من التحليل السابق لقضية العدالة أن بساطة الضريبة على القيمة المضافة تقتضي أن تفرض بشكلها المثالي، بأن تكون شاملة متسعة القاعدة وموحدة السعر. وأما علاج تنازلية هذه الضريبة وتحسين اعتبارات العدالة بها فيجب أن يتم من خلال حزمة كاملة للضرائب – الإنفاق الحكومي، على الشكل السابق بيانه، وألا يتم اللجوء إلى الإعفاءات والمعاملات التفضيلية لأن هذا الخيار الأخير يفقد ضريبة القيمة المضافة بساطتها، ويزيد من تعقدها ومن تكلفة إدارتها، وكذلك من احتمالات التهرب منها.

النتائج:

خلص البحث إلى أن الضريبة على القيمة المضافة يمكنها أن تمارس دورا جيدا في تحقيق عدد من أهداف ومبادئ عملية الإصلاح الضريبي، خاصة الأهداف المالية والاقتصادية. فهي في شكلها المثالي وفيرة الحويلة، محايدة، لا تشوه القرارات الاقتصادية، ومن ثم لا تضر بكفاءة تخصيص الموارد، كما أنها محفزة للنمو الاقتصادي. ويضاف إلى ذلك أنها تقدم إطارا لا توفره الضرائب المباشرة، حيث يمكنها معالجة قضايا متعددة كالتلوث والآثار الخارجية، وهي أيضا تتسم بقدرتها على استهداف دخول أولئك العاملين في الاقتصاد غير الرسمي، الذين يفتون من تحمل

³⁷ - Ibid, p. 155.

أعبائهم الضريبية، ومن هذا المنظور فهي تحقق أحد جوانب العدالة. المشكلة الأساسية في ضريبة القيمة المضافة هي أنها تنازلية تضر بالأهداف الاجتماعية للنظام الضريبي.

التوصيات:

بشكل عام؛ ومع أخذ مشكلة تنازلية الضريبة على القيمة المضافة في الاعتبار خلص البحث إلى أنه لكي تقوم هذه الضريبة بتحقيق دور جيد في تعزيز أهداف الإصلاح الضريبي؛ بما في ذلك هدف العدالة، ينبغي أن تراعى فيها الأمور التالية:

- أن يتم تحديد وعائها بناء على قاعدة الاستهلاك القومي، وأن يتم حسابها باستخدام طريقة الائتمان الضريبي، وأن تفرض على السلع والخدمات وفق مبدأ الوجهة.
- أن يتم فرضها بسعر موحد، وعلى قاعدة ضريبية واسعة تشمل كافة السلع والخدمات.
- عند محاولة علاج تنازلية الضريبة على القيمة المضافة ينبغي عدم اللجوء إلى الإعفاءات والأسعار الصفرية والأسعار التفضيلية، لأن هذه الأدوات وإن خففت من تنازلية الضريبة وحسنت من عدالتها، إلا أنها تضر بحياديتها وحصيلتها.
- عند التصدي لمسألة علاج تنازلية الضريبة على القيمة المضافة يجب عدم النظر إليها بشكل منعزل عن بقية مكونات النظام الضريبي، ولا عن سياسة الإنفاق الحكومي. وبناءً على ذلك فلا مانع من تصميم ضريبة القيمة المضافة بشكلها المثالي (موحدة السعر، متسعة القاعدة)، مع العمل على تحقيق العدالة من خلال ركيزتين: الأولى هي الإنفاق العام، حيث يمكن التوسع في برامج المدفوعات التحويلية للفئات منخفضة الدخل، والثانية تتمثل في زيادة تصاعدية الضرائب على الدخل، مع تخفيف أعبائها على الفئات الأقل دخلاً. وعندئذ تحتفظ ضريبة القيمة المضافة بحياديتها وبساطتها، مع تحقيق النظام الضريبي ككل للعدالة ووفرة الحصيلة.
- إذا عجزت الدولة عن زيادة تصاعدية الضرائب على الدخل والتوسع في برامج المدفوعات التحويلية فلا مفر أمامها من تقديم الإعفاءات والأسعار التفضيلية، وعندئذ تتحسن عدالة الضريبة، لكن على حساب تراجع اعتبارات الحيادية والكفاءة والبساطة.

References

1. Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils, and Eduardo Lora. (eds), (2013), “More than Revenue: Taxation as a Development Tool”, Palgrave Macmillan, New York.
2. Institute for Fiscal Studies, (2010), Dimensions of tax design, The Mirrlees Review, Oxford University Press Inc., New York.
3. Itai Grinberg, (2006), “Implementing a Progressive Consumption Tax: Advantages of Adopting the VAT Credit-Method System”, *National Tax Journal*, Vol. LIX, No. 4.
4. Jason Huang and Juan Rios, (2016), “Optimal tax mix with income tax non-compliance”, *Journal of Public Economics*, 144.
5. Jing Cai, and Ann E. Harrison, (2011), “The Value-Added Tax Reform Puzzle”, Policy Research working paper; no. WPS 5788. World Bank.
6. Jorge Martinez-Vazquez and Richard M. Bird, (2010), “Value Added Tax: Onward and Upward?” International Studies Program, Working Paper 10-26, Georgia State University, United States of America.
7. M. Baldassarri et al. (eds.), (1994), “Fiscal Problems in the Single-Market Europe”, Servizio Italiano Pubblicazioni Internazionali, Italy.
8. Matteo Morini , Simone Pellegrino, (2018), “Personal income tax reforms: A genetic algorithm approach”, *European Journal of Operational Research*, 264.
9. Musonda Kabinga, BA, (2016), “Principles of Taxation”, Paper 5 of the Introduction to the Project *Tax Justice & Poverty*”.
10. Odd-Helge Fjeldstad, (1995), “Value-Added Taxation in Tanzania?” Chr. Michelsen Institute; *Development Studies and Human Rights*, Working Paper 5, Norway.
11. OECD (2022), *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>.
12. OECD, (2017), “Revenue Statistics; Tax revenue trends in the OECD”.

13. OECD, tax revenue data, published at: [Global Revenue Statistics Database](#)
| [Compare your country](#)
14. Raffaele Petruzzi and Karoline Spies (Eds), (2014) “Tax Policy Challenges in the 21st Century”, International Tax law, Vienna.
15. Ruud de Mooij and Michael Keen, (2012), “Fiscal Devaluation” and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times, *International Monetary Fund, Working Paper* 12/85.
16. Scottish Government, (2013), “Principles for a Modern and Efficient Tax System in an Independent Scotland”, Edinburgh.
17. Thiess Buettner, Boryana Madzharova,(2018), WTO membership and the shift to consumption taxes, *World Development*, 108.
18. U.S. Chamber of Commerce, An Introduction to the Value Added tax (VAT), White Paper no. 1, no publishing date.
https://www.uschamber.com/sites/default/files/legacy/issues/econtax/files/vat_paper_4_25_2010.pdf
19. United Kingdom, Institute for Fiscal Studies, (2010), “Value Added Tax and Excises”.
20. United Kingdom, Institute for Fiscal Studies, “Tax by design”, 2011.
21. United States, General Accounting Office,(1989) “Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value-Added Tax”.
22. World Bank Group,(2017), “Tax Revenue Mobilization: Lessons from World Bank Group Support for Tax Reform”, *World Bank Publications*, Washington.
23. World Bank Group, Paying Taxes (2018), a report published at:
<https://www.pwc.com/payingtaxes>.
24. Yoonseok Choi, Hideaki Hirata and Sunghyun Henry Kim, (2017), “Tax reform in Japan: Is it welfare-enhancing?” *Japan and the World Economy*, 42.

Evaluating the role of the value-added tax in strengthening the objectives of the tax reform process

Abstract

Considering the increasing application of value added tax globally, this research attempts to evaluate the value-added tax effects, to identify the extent to which it can be used as part of the tax reform process. The research examined the positive and negative effects of value-added tax. It concluded that this tax could achieve some of the goals of tax reform if it is designed in an ideal way: by being comprehensive, broad-based tax, with unified price, then it will be characterized by simplicity of management, neutrality, and having low distortion effects on resource allocation, but it would be a regressive tax. To treat this problem and promote the goal of justice, it is preferred not to rely on exemptions, zero prices, or preferential prices, but to do that through a comprehensive perspective of the taxes package and government spending. According to this perspective, justice will be achieved through two pillars: the first is public spending; by expanding transfer payments programs for low-income groups, and the second is to increase the progression of taxes on income, while alleviating its burdens on the lower-income groups. The research also concluded that the value-added tax would be more neutral and less harmful to efficiency if its base was determined according to the national consumption method, calculated using the tax credit method, and imposed on goods and services according to the destination principle.

Keywords: value added tax, tax reform, efficiency, justice, neutrality.