



مجلة التجارة والتمويل

[/https://caf.journals.ekb.eg](https://caf.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الثالث

سبتمبر 2023

الجزء الثاني

إشكاليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر وسبل

معالجتها في ضوء التجارب الدولية

د. حمدي أحمد علي الهنداوي

أستاذ مساعد بقسم الاقتصاد

كلية التجارة

جامعة المنصورة

The issues associated with value added tax implementation in Egypt, and the methods of addressing them in the light of international experiences.

Dr. Hamdy Ahmad Aly Al-Hendawy

Assistant professor in Economic Department

faculty of Commerce

Mansoura University

الملخص:

يستهدف هذا البحث دراسة إشكاليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر وفي بعض التجارب الدولية الأخرى، بهدف التعرف على الأساليب التي اتبعتها الدول المختلفة لمواجهة مشكلات التطبيق، للاستفادة من خبراتهم في تطوير منظومة الضريبة في مصر. وقد تعرض البحث بدراسة تحليلية لإشكاليات الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بتصميم الضريبة والتهرب منها وكفاءة الضريبة وتنازليتها وبساطة إدارتها. وفي هذا السياق تم استعراض عدد من التجارب والدراسات الدولية التي رجحت أن تصميم الضريبة الذي يضمن كفاءة أعلى ومشكلات أقل هو الذي يتم وفق ما يسمى بالنموذج النيوزيلندي. وبدراسة الضريبة على القيمة المضافة في مصر وُجِدَ أنها قد صممت وفق النموذج الأوروبي، الذي يُعَلِّب اعتبارات العدالة، ولكن على حساب الكفاءة والبساطة الإدارية، ومن ثم اتسم تصميم الضريبة في مصر بالتعقد، والانخفاض النسبي لحصيلته، والتحيز ضد الإنفاق الاستثماري في بداية التطبيق، وقد نتج عن هذه الخصائص انخفاض كفاءة الضريبة في مصر مقارنة بالعديد من الدول، أو مقارنة بـضريبة المبيعات التي كانت مطبقة في مصر سابقاً. وقد خلص البحث أيضاً إلى أنه لا توجد دولة تطبق ضريبة القيمة المضافة بتصميمها المثالي، لكن تطوير تصميم الضريبة في مصر يقتضي مزيداً من التوجه نحو النموذج النيوزيلندي الأعلى كفاءة، كما يقتضي التوسع في استخدام التقنيات الحديثة في إدارة الضريبة، والاستفادة من التجارب الدولية في مواجهة إشكالياتها.

كلمات مفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، تصميم الضريبة، التهرب الضريبي، الكفاءة، العدالة.

Abstract

This research aims to study the issues associated with the implementation of the value-added tax in Egypt and in some other international experiences, with the purpose of identifying the methods used by different countries to address these issues, in order to make use of them to develop the VAT design in Egypt. The research discussed analytically several value-added tax issues, which are tax design, tax evasion, tax efficiency, tax regressiveness, and simplicity of tax management. In this context, the research reviewed several international experiences and studies which concluded that the value added tax system which guarantees higher efficiency is the one designed according to what is called New Zealand model. By studying this tax system in Egypt, the research concluded that it was designed according to the European model, which prevails considerations of justice, but at the expense of efficiency and simplicity, and then the design of this tax in Egypt was characterized by complexity, relatively low yields, and biasing against investment spending in the beginning. These Characteristics resulted in Low tax efficiency in Egypt compared to many countries, or compared to the sales tax that was previously applied in Egypt. The research also concluded that there is no country applying value-added tax with its ideal design, but developing the design of this tax in Egypt requires more orientation towards the most efficient New Zealand model, as well as expanding the use of technology in tax administration, and benefiting from international experiences in addressing tax problems.

Keywords: value added tax, tax design, tax evasion, efficiency, justice.

١- مقدمة:

يثير تطبيق الضرائب بشكل عام عددا من الإشكاليات التي تتطلب سعيا دائما من الإدارة الضريبية لمعالجتها، بهدف تعظيم العائد من الضرائب، وتقليل الآثار السلبية لها. ويقصد الباحث بإشكاليات الضرائب المشكلات التي تواجهها أو تنتج عن تطبيقها، بالإضافة إلى القضايا الجدلية التي ترتبط بالضريبة، كالهيكلة الأمثل للضريبة ودرجة حياديتها أو عدالتها.. إلخ. وبناء على ذلك فإن قضايا كالتنظيم الفني للضريبة والتهرب والتجنب الضريبي والكفاءة والعدالة والبساطة الإدارية تمثل بعضا من أهم تلك الإشكاليات. وقد أخذت مصر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة عام ٢٠١٦، بدلا من الضريبة على المبيعات، وكلاهما ضربيتان غير مباشرتين؛ تفرضان على الاستهلاك وتتمتعان بمزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة المختلفة، لكن ضريبة القيمة المضافة تتميز عن غيرها من ضرائب الاستهلاك بأنها تحقق حصيلة ضريبية أعلى، وذلك حال تصميمها بشكل جيد وكفاء. وفي هذا السياق يتماشى تطبيق مصر لضريبة القيمة المضافة مع التوجه العالمي نحو التوسع في تطبيق هذه الضريبة، حيث يطبقها الآن نحو ١٧٠ دولة من دول العالم (OECD, 2022). وبالإضافة لقدرة الضريبة على القيمة المضافة على تحقيق الهدف المالي المتمثل في وفرة الحصيلة بشكل جيد، فإنها تتميز أيضا بإمكانية إدارتها بكفاءة، وانخفاض آثارها التشويهية مقارنة بغيرها من الضرائب، إلا أنها رغم ذلك ضريبة تنازلية؛ تضر باعتبارات العدالة، كما أنها قد تؤثر سلبا على الكفاءة بدرجة ترتبط بكيفية تصميمها وتطبيقها. ويتطلب تحقق المزايا المذكورة للضريبة على القيمة المضافة أن يتم تصميمها وفقا للنموذج المثالي لها؛ إلا أن هذا التصميم المثالي لضريبة القيمة المضافة قلما يتحقق على أرض الواقع في النظم الضريبية المختلفة، الأمر الذي قد يقلل - مع بعض مشكلات التطبيق الأخرى - من المزايا التي يفترض أن تتمتع بها هذه الضريبة، وهو ما يسعى هذا البحث للتعرض له بالدراسة والتحليل، خاصة فيما يتعلق بمصر.

١-١ - مشكلة الدراسة:

أسفر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العديد من التجارب الدولية عن مجموعة من الإشكاليات التي تقلل من مزاياها المذكورة في الفكر الاقتصادي، وقد تباينت تلك الإشكاليات؛ بسبب تباين تصميم الضريبة من دولة لأخرى، فاختلقت بالتالي النتائج والمشكلات الحادثة في كل منها، وتعددت بطبيعة الحال وسائل مواجهة هذه المشكلات. وتتمثل أبرز الإشكاليات التي تواجه

ضريبة القيمة المضافة في التهرب الضريبي والإعفاءات الضريبية والمعاملات التفضيلية؛ وهي إشكاليات تقلل من الميزة المالية للضريبة المتمثلة في وفرة الحصيلة، كما تثير الشكوك حول بساطة إدارة الضريبة، ومدى حياديتها، ومن ثم حقيقة تأثيرها المحايد على الكفاءة الاقتصادية. وفي هذا الإطار تعاني التجربة المصرية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة من عدد من هذه الإشكاليات يجعلها بعيدة عن الشكل المثالي للضريبة، ويقلل من ثم من مزاياها. وبناء على ذلك سوف تتركز مشكلة البحث في استعراض جانب من تجارب الدول المختلفة في مواجهة إشكاليات الضريبة على القيمة المضافة، في محاولة لتحديد السبل والوسائل التي اتبعتها تلك الدول لمواجهة تلك الإشكاليات، والاستفادة من النتائج والخبرات التي اكتسبتها؛ في تقويم تجربة ضريبة القيمة المضافة في مصر، سعياً لتطويرها، وجعلها أكثر حصيلة وكفاءة وعدالة.

١-٢- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الأهمية التي تنالها ضريبة القيمة المضافة في النظم الضريبية المعاصرة، سواء في الدول النامية أو المتقدمة؛ حيث تطبق نحو ١٧٠ دولة هذه الضريبة. فقد أشار تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (2017) "Revenue Statistics OECD"، إلى أن هذه الضريبة باتت تحقق حصيلة تبلغ ٢١٪ في المتوسط من إجمالي الحصيلة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي، وتتزايد نسبتها في الدول النامية، وتصل وفقاً لدراسة (Xu Ya, 2011) إلى ٤٥٪ في الصين. وفي مصر؛ حيث تعاني الدولة من عجز مزمن وكبير في موازنتها العامة تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في عام ٢٠١٦ للاستفادة -بشكل أساسي- من قدرتها على توليد حصيلة ضريبية مرتفعة، ومن ثم الاستفادة من قدرتها على زيادة الإيرادات العامة وتخفيض حجم العجز في الموازنة العامة. ومن الناحية النظرية يتطلب تحقيق ضريبة القيمة المضافة لهذا الهدف أن يتم تصميمها وفق معايير معينة تحقق الشكل المثالي لها. ومن هنا يهتم البحث بتقييم مدى استيفاء التصميم المصري لمعايير التصميم المثالي للضريبة، بهدف الوصول إلى الجوانب الإيجابية أو السلبية في هذا التصميم، وتحديد حجم الإشكاليات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، وقد تقلل من كفاءتها، والتعرف على الحلول المختلفة التي طبقت في التجارب الدولية الأخرى، كل ذلك من أجل تقديم مقترحات لصانع القرار في مصر حول السبل المختلفة التي يمكن تبنيها لتطوير تصميم هذه الضريبة من أجل تحقيق الاستفادة المثلى منها، وزيادة كفاءتها وفعاليتها.

١-٣- أهداف الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة ما يلي:

- التعرف على الإشكاليات المصاحبة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في التجارب الدولية المختلفة وطرق معالجتها ومواجهتها.
- التعرف على التصميم المصري لضريبة القيمة المضافة، وإشكالياته، ومدى تحقيقه لمزايا هذه الضريبة وتلافيه لعيوبها.
- تقويم تصميم ضريبة القيمة المضافة في مصر في ضوء الخبرات المحلية والدولية.

١-٤- الدراسات السابقة

حظي تطبيق ضريبة القيمة المضافة على اهتمام الباحثين الاقتصاديين، لما باتت تلعبه هذه الضريبة من دور هام وامتزاج في توليد الإيرادات الضريبية، وتحقيق عدد من الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية. وتختلف قدرة ضريبة القيمة المضافة على تحقيق الأهداف المرجوة منها بحسب اختلاف طريقة تصميم هذه الضريبة، وتشير دراسة (Alain Charlet, et al. (2010 إلى أن تصميم ضريبة القيمة المضافة يتم وفق أحد نموذجين، النموذج الأوروبي الذي يغلب اعتبارات العدالة؛ على الاعتبارات الأخرى، والنموذج النيوزيلندي الذي يغلب اعتبارات وفرة الحصيد، ويحقق هدف العدالة من خلال أدوات أخرى. ويتبنى النموذج الأوروبي الذي يعزى إلى فرنسا -كونها أول من تبنت هذه الضريبة- سعرا مرتفعا نسبيا للضريبة مع تعدد الإعفاءات والأسعار التفضيلية، بينما يستخدم النموذج النيوزيلندي سعرا للضريبة أقل نسبيا مع اتساع القاعدة الضريبية، وعدم وجود إعفاءات أو محدوديتها بشكل كبير. ويثير تصميم الضريبة على القيمة المضافة عددا من الإشكاليات التي تقلل من مزاياها، ففيما يتعلق بالدول التي تطبق النموذج الأوروبي تشير دراسة (Athena Kalyva, et. al. (2016 إلى اتسام نظمها بالتعقد، والانخفاض النسبي لحصيد الضريبة، بسبب كثرة الإعفاءات وتعدد أسعار الضريبة، كما هو الحال في فرنسا والعديد من دول الاتحاد الأوروبي. أما دراسة Xu Ya, (2011) عن الصين فتشير أيضا إلى تعقد نظام الضريبة فيها، وانحيازه في بداية التطبيق ضد الإنفاق الرأسمالي، وفي ذات السياق أيدت دراسة حاتم عبد المحسن (٢٠٢٣) هذه النتائج.

ولا يختلف الأمر بالنسبة للدول النامية، بل تزداد مشكلاتها، حيث تشير دراسة Andrew M C Smith et. al. (2011) عن بنجلاديش التي تبنت الضريبة عام ١٩٩١ إلى اتسام تصميم الضريبة فيها بالتعقد وانخفاض عدد المسجلين به. أما دراسة Laura Abramovsky, et al. (2015) حول المكسيك فتشير إلى انخفاض مستوى كفاءة الضريبة فيها، وارتفاع مستوى التهرب منها. بينما تشير دراسة George O. Assibey-Mensah (1999) عن غانا إلى تعرض تجربة الضريبة على القيمة المضافة التي طبقت فيها عام ١٩٩٥ للفشل لعدة أسباب أهمها ارتفاع سعر الضريبة والتوسع في الإعفاءات.

أما النموذج النيوزيلندي الذي تنبته نيوزيلندا عام ١٩٨٦ فتشير دراسة Alain Charlet et al. (2010) , إلى تحقيقه لحصيلة ضريبية أكثر وفرة من النموذج الأوروبي، وإن كان ذلك على حساب العدالة، إلا أن نيوزيلندا تمكنت من خلال الحصيلة الوفيرة للضريبة من تمويل برامج إعادة توزيع الدخل لصالح الفئات الأفقر. وتشير الدراسة إلى تحقيق تجربة جنوب أفريقيا وسنغافورة وأستراليا ذات النتائج، وإن اختلف فيها مستوى الإعفاءات إلا أنه كان محدودا بشكل عام.

وفي مواجهة إشكالية التهرب الضريبي توصلت دراسة Francois Gerard et. al. (2018) إلى أن هذه الظاهرة تتراد في مرحلة بيع التجزئة في الدول النامية، وأن هناك عدة طرق استخدمت فعليا لمواجهتها؛ منها نظام الفاتورة الإلكترونية الذي حقق نتائج إيجابية في خفض مستوى التهرب في رواندا، ونظام تعزيز رقابة المستهلكين على البائعين الذي حقق نتائج إيجابية أيضا في البرازيل، أما آلية حجب ضريبة القيمة المضافة التي طبقت في عدد من دول أفريقيا وأمريكا اللاتينية فقد أدت إلى زيادة حصيلة الضريبة لكن مع زيادة تكاليف الإدارة الضريبية، وخلق ضغوط نقدية على المنشآت الخاضعة للضريبة.

وفيما يتعلق بإشكالية تنازلية الضريبة على القيمة المضافة فقد خلصت دراسات مثل دراسة Laura Abramovsky, et al. (2015) ودراسة Simon James et. al (2018) ودراسة Ana Corbacho, et al, (2013) إلى عدم فاعلية نظم الإعفاءات والأسعار التفضيلية في علاج تلك المشكلة، وأن من الأفضل علاجها من خلال أدوات أخرى، وهي نتائج تتفق مع النموذج النيوزيلندي، وتقترب من التصميم المثالي للضريبة. وقد أشارت دراسة Ruud de

Mooijjn and Michael Keen, (2012) إلى جدوى آلية "ضريبة القيمة المضافة الرقمية" التي طبقتها كل من اليابان وكندا؛ لعلاج تنازلية الضريبة، وكذلك آلية التعويض التي اتبعتها نيوزيلندا.

وقد تعرض العديد من الدراسات لضريبة القيمة المضافة في مصر، مثل دراسة مريم برسوم (٢٠٢١) والتي أكدت على التأثير الإيجابي للضريبة على الإيرادات الضريبية، كما أشارت دراسة إبراهيم عبد العزيز النجار (٢٠١٨) إلى أهمية ترشيد الأسعار المتعددة لضريبة القيمة المضافة في مصر، أيضا أكدت دراسة أحمد عبد الصبور (٢١٠٥) على مزايا الضريبة على القيمة المضافة الخاصة بالهدف المالي والأهداف الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، لكنها أقرت بوجود بعض التحديات خاصة ما يترتب عليها من ارتفاع في الأسعار، وبعض التعقيدات الإدارية، وأشارت إلى حاجة تصميم الضريبة المستمر للتطوير وتحسين الكفاءة في ضوء التطبيق الفعلي لها.

وفي ضوء تلك الدراسات يمكن القول بوجود فجوة بحثية تتعلق بتحديد طبيعة التصميم المصري لضريبة القيمة المضافة، وتقييم مدى استيفاءه لمعايير التصميم المثالي لهذه الضريبة. وتؤدي تغطية هذه الفجوة إلى الوقوف على مدى جودة التصميم المصري لضريبة القيمة المضافة، وكفاءة هذه الضريبة، وتحديد طبيعة وحجم الإشكاليات التي تواجهها، وذلك لتحديد مدى إمكانية الاستفادة من التجارب الدولية الأخرى في تطوير وتقييم تصميم ضريبة القيمة المضافة في مصر.

١-٥ -فروض الدراسة.

يقوم هذا البحث باختبار فرضيتين هما:

- أن ضريبة القيمة المضافة تحقق -عند فرضها بشكلها المثالي- عددا من الأهداف الضريبية المعتبرة؛ كوفرة الحصيلة والحيادية، إلا أن الإشكاليات التي تبرز مع تطبيقها تبعدها عن الشكل المثالي، وتقلل من قدرتها على تحقيق هذه الأهداف.
- تستطيع مصر ان تعظم من مزايا ضريبة القيمة المضافة إذا طورت تصميم الضريبة فيها بما يتفق مع معايير التصميم المثالي لها.

٦-١ - منهجية الدراسة:

يستخدم هذا البحث المنهج الوصفي المقارن في دراسة التجارب المختلفة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة. ويعتمد التحليل الاقتصادي فيه على المنهج الاستنباطي عند التحليل النظري لضريبة القيمة المضافة من أجل التعرف على طبيعتها ومزاياها وآثارها، كما يستخدم المنهج الاستقرائي عند دراسة واقع التجارب الدولية المختلفة التي طبقت الضريبة؛ بما فيها التجربة المصرية للوصول إلى حقيقة التطبيق الفعلي، ومدى انفاقه مع معايير التصميم المثالي للضريبة، والتعرف على طبيعة وحجم المشكلات التي واجهت تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وما يترتب على ذلك من نتائج وآثار، وما لهذه النتائج الواقعية من دلالات تسهم في تكوين تصور علمي وعملي عن الضريبة؛ يمكن الاعتماد عليه لتطوير ورفع كفاءة تلك الضريبة في التجربة المصرية.

٧-١ - خطة الدراسة:

في هذا السياق يسعى البحث لاستعراض أهم الإشكاليات التي صاحبت تطبيق القيمة المضافة؛ دولياً ومحلياً، وذلك من خلال دراسة الموضوعات التالية:

- الإطار النظري لضريبة القيمة المضافة.
- إشكاليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة: خبرات دولية.
- تقويم إشكاليات ضريبة القيمة المضافة في مصر.

٢- الإطار النظري لضريبة القيمة المضافة.

يضم النظام الضريبي مجموعة متنوعة من الضرائب، تحقق في مجموعها الأهداف المختلفة لهذا النظام. وبشكل عام تطورت أهداف النظم الضريبية إلى أن أصبحت تغطي العديد من المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية. وتشير (Scottish Government) (2013) إلى أن أهم أهداف النظام الضريبي في الاقتصادات المعاصرة يتمثل فيما يلي:

- الهدف المالي: المتمثل في تحصيل الإيرادات الضريبية، وهو الهدف الرئيسي للنظام الضريبي.

- الهدف الاجتماعي: المتمثل في سعي الضريبة لتحقيق العدالة في تحمل الأعباء الضريبية، ومن ثم العدالة في توزيع الدخل والثروات، وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع.

- هدف الكفاءة الاقتصادية: ويتعلق بتقليل الآثار التشويهية للضرائب على عملية تخصيص الموارد إلى أدنى حد ممكن، وعادة ما يسمى هذا الهدف بهدف الكفاءة التخصيصية.
- هدف دعم النمو وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويشير (European Union 2016) إلى أنه رغم تبني الكثير من دول العالم المعاصر-المتقدمة والنامية- منظومات للضرائب تستهدف - نظريا- تحقيق توازن جيد بين الأهداف المذكورة، مع تبسيط النظام الضريبي، وزيادة درجة امتثال الممولين له، بالإضافة إلى جعله مقبولا سياسيا؛ إلا أن واقع هذه النظم الضريبية قد لا يحقق بالضرورة هذه الاعتبارات. في هذا السياق يأتي دور الضريبة على القيمة المضافة التي يزداد الاعتماد عليه في النظم الضريبية المعاصرة، بدعوى إمكانية تصميمها بشكل يعزز تحقيق العديد من أهداف النظام الضريبي.

٢-١ - مفهوم ضريبة القيمة المضافة

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، ولكن ما يميزها 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 الخاضعة لها، وكما هو واضح من اسمها فهي تفرض على القيمة المضافة؛ أي على الفرق بين قيمة مبيعات المنشأة وقيمة مدخلات الإنتاج المستخدمة فيها.

2-2 - معايير تصميم نظام مثالي كفاء لضريبة القيمة المضافة.

في دراسة لصندوق النقد الدولي حدد (Ine Lejeune 2011) المعايير اللازمة لتصميم نظام مثالي كفاء لضريبة القيمة المضافة، يحقق الأهداف السابقة، هذه المعايير هي:

- استخدام سعر موحد للضريبة.
- تقرير حد تسجيل وحيد مرتفع نسبيا.
- فرض الضريبة على قاعدة متسعة من السلع والخدمات، مع حد أدنى من الإعفاءات، لتدنية الآثار التشويهية، وضمان الشفافية.
- استخدام مبدأ "الوجهة" حيث تخضع الواردات للضريبة بينما تعامل الصادرات بالسعر صفر.
- استخدام نظام الخصم أو الائتمان الضريبي.
- أن يتم خصم الضريبة فوراً بالنسبة لمشتريات المنشأة من السلع الرأسمالية.

ويضيف (Robert Carling et al, 2015) مجموعة أخرى من المعايير العامة التي يتوجب على الحكومات المختلفة الالتزام بها عند فرض الضرائب بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة، من أجل الوصول إلى نتائج جيدة، يتمثل أهمها في الآتي:

- ١- أن تقيد الحصيلة الضريبية بنسبة من الناتج المحلي، بغض النظر عن معدلاتها.
- ٢- أن تعالج مسألة عدالة التوزيع من خلال عملية تخصيص النفقات الحكومية وليس من خلال النظام الضريبي فقط.
- ٣- أن يتسم النظام الضريبي بالاستقرار، والاستدامة، وإمكانية التنبؤ بحصيلته.

٣-٢ - مزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

تتميز ضريبة القيمة المضافة -نظرياً- بقدرتها على تحقيق جانب من المبادئ الضريبية المذكورة سابقاً، خاصة قدرتها على توليد حصيلة ضريبية وفيرة، وانخفاض آثارها التشويهية مقارنة بغيرها من الضرائب؛ وذلك في حال تصميمها بشكل مثالي، إلا أنها تواجه في التطبيق عدداً من الإشكاليات التي قد تقلل من قدرتها على تحقيق تلك المبادئ والأهداف. وتظهر هذه الإشكاليات عند تصميم الضريبة ذاتها -الذي لا يكون مثالياً في كثير من الأحيان- حيث يختلف تصميم الضريبة من نظام ضريبي لآخر، وهو إن ركز على الهدف المالي مثلاً أضر بهدف العدالة، وإن سعى لمعالجة تنازلية الضريبة من خلال الإعفاءات والأسعار التفضيلية والصفورية أضر بالهدف المالي وببساطة نظام الضريبة وحياديتها (Ana Corbacho, et al, 2013). كما تواجه الضريبة على القيمة المضافة إشكاليات أخرى تحول بينها وبين تحقيق أهدافها بشكل جيد، مثل مشاكل التهرب والتجنب الضريبي ومشكلات التجارة الإلكترونية وانتشار نطاق الاقتصاد الرقمي (World Bank Group, 2018). وفي ذات السياق يشير (Devilal Sharma 2014) إلى عدد من التحديات التي قد تقلل من كفاءة ضريبة القيمة المضافة، والتي تتعلق بتطبيق الضريبة، ويعاني منها الكثير من الدول خاصة الدول النامية؛ مثل ضعف كفاءة الإدارة الضريبية، وانتشار الفساد، وعدم الاستقرار السياسي، وعدم أمانة الممولين، وضعف مستوى الالتزام بإصدار الفواتير.. إلخ، مما اضطر الحكومات لابتكار آليات وتقنيات للرقابة والتدقيق في محاولة منها لمواجهة تلك التحديات.

٣- إشكاليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة: خبرات دولية.

تتجر الأدبيات الاقتصادية بمناقشات عديدة حول مزايا وعيوب الضرائب على القيمة المضافة، إلا أن اكتمال فهم حقيقة هذه المزايا أو العيوب يتطلب التعرف على التجارب الفعلية للضريبة، وعلى النتائج التي حققتها في الدول المختلفة. في هذا السياق سوف يقوم الباحث بمناقشة أهم الإشكاليات التي واجهتها ضريبة القيمة المضافة، وهي الخمس التالية:

- إشكالية تصميم ضريبة القيمة المضافة.

- إشكالية التهرب الضريبي.

- إشكالية تنازلية الضريبة على القيمة المضافة وعدم العدالة.

- إشكالية ارتفاع التكاليف الإدارية وتكاليف الامتثال للضريبة.

- إشكالية كفاءة الضريبة على القيمة المضافة

٣-١ - إشكالية تصميم ضريبة القيمة المضافة:

يتناول تصميم الضريبة عددا من المحاور، أهمها تحديد الممولين الخاضعين للضريبة، وتحديد هيكل أسعار الضريبة، ثم تحديد وعاء الضريبة، وطريقة حسابها وتحصيلها. وتطبق أغلب دول العالم نموذجين أساسيين لضريبة القيمة المضافة، النموذج الأوروبي، والذي يسمى أحيانا بالنموذج الفرنسي؛ كون فرنسا أول من تبنت الضريبة، وكون نظامها للضريبة ممثلا لواقع الضريبة في الاتحاد الأوروبي، وتطبق هذا النموذج غالبية دول العالم المتقدمة والنامية. أما النموذج الثاني فيسمى بالنموذج النيوزيلندي، كون نيوزيلندا أول من بادر إلى تبنيه عام ١٩٨٦، ويطبقه عدد محدود من الدول (Alain Charlet , et al. 2010).

٣-١-١ - النموذج الأوروبي

يشير (Ine Lejeune (2011 إلى أن تصميم ضريبة القيمة المضافة وفق النموذج الأوروبي يتسم بضيق قاعدة الضريبة، وذلك بسبب التوسع في تقديم الإعفاءات لبعض السلع والخدمات؛ خاصة الأساسية منها، كما يتسم بوجود أسعار متعددة للضريبة؛ حيث تطبق أسعار منخفضة أو صفرية لبعض السلع، وأسعار مرتفعة لسلع أخرى؛ خاصة السلع الكمالية أو الضارة بيئيا أو صحيا. وقد حدد الاتحاد الأوروبي في عام ٢٠٠٦ سعرا معياريا للضريبة على القيمة المضافة لا يقل عن ١٥٪ ولا يزيد عن ٢٥٪، كما أقر وجود معدلين تفضيليين على

الأكثر لا يقل أي منهما عن ٥٪. وينتشر هذا النموذج في أغلب دول الاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)، وكذلك الدول النامية منخفضة ومتوسطة الدخل. وتبرر هذه الدول تبنيها لهذا النموذج بقدرته على تخفيف عبء الضريبة على الفئات الفقيرة من خلال تقديمه معاملة تفضيلية للسلع والخدمات الأساسية. ورغم ما يتيح تعدد أسعار الضريبة من فرص لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، إلا أنه يخلق مشاكل أخرى كارتفاع تكلفة الإدارة الضريبية وتكلفة الامتثال للضريبة (Odd-Helge Fjeldstad, 1995)

وتمثل فرنسا أولى الدول التي تبنت ضريبة القيمة المضافة، وهي تمتلك هيكلًا معقدًا لأسعار الضريبة يحتوي على أربعة أسعار مختلفة، مثلها في ذلك مثل سبعة دول أخرى من دول الاتحاد الأوروبي، منها بلجيكا ولوكسمبورج، بينما هناك إحدى عشرة دولة تطبق هيكلًا من ثلاثة أسعار، وثمانية دول أخرى تطبق سعرين فقط للضريبة منها ألمانيا. ويبلغ سعر الضريبة المعياري في فرنسا ٢٠٪، ويخضع له نحو ٥٥٪ من الاستهلاك، كما تطبق فرنسا سعرين منخفضين للضريبة يبلغان ٥.٥٪ و ١٠٪، بالإضافة إلى سعر منخفض جدًا يبلغ ٢.١٪ (أقل مما يسمح به الاتحاد الأوروبي) يفرض على الصحف والأدوية، في حين تخضع الأغذية للسعر ٥.٥٪. وتفرض بلغاريا أعلى سعر لضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي يبلغ (٢٧٪)، بينما تفرض لوكسمبورج أقل سعر له وهو ١٧٪ (Athena Kalyva, et. al. 2016).

الصين أيضا طبقت ضريبة القيمة المضافة في عام ١٩٩٤ بتصميم مشابه لضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي في كثير من جوانبه؛ وذلك ضمن حزمة ضريبية شملت ضريبة على الأعمال وضريبة على الاستهلاك. ورغم اعتماده على النموذج الأوروبي إلا أن تصميم نظام الضريبة على القيمة المضافة في الصين اختلف عنه في بعض العناصر؛ يعد أهمها تحديد قاعدة الضريبة أو وعاؤها بالنتائج وليس الاستهلاك، حيث لم يسمح نظام الضريبة في الصين حينها بخصم قيمة المدخلات الرأسمالية من وعاء الضريبة (Xu Yan, 2011). وفي الحقيقة تعددت الدول المتبعة للنموذج الأوروبي، مثل بنجلاديش التي فرضت الضريبة عام ١٩٩١، (Andrew M C Smith et. Al. 2011) . وكذلك نيجريا التي تم فيها تسجيل أقل سعر لضريبة القيمة المضافة في العالم وه ٥٪. (Godwin Emmanuel Oyedokun 2016).

٣-١-٢- النموذج النيوزيلندي:

هو النموذج الثاني لضريبة القيمة المضافة والذي ينتشر في عدد محدود من الدول أبرزها نيوزيلندا، استراليا، كندا، سنغافورة وجنوب أفريقيا، ويتسم تصميم الضريبة فيه باتساع القاعدة الضريبية. وقد قدمت نيوزيلندا هذا النموذج عام ١٩٨٦؛ حيث فرضت الضريبة فيها على القيمة المضافة على قاعدة واسعة شملت كل المنتجات، بما في ذلك الغذاء والملابس، كما فرضت بسعر موحد على جميع المنتجات، إلا أنه كان سعرا منخفضا، كذلك فرضت نيوزيلندا حدا منخفضا لتسجيل المنشآت. وقد حققت ضريبة القيمة المضافة في نيوزيلندا في ظل ذلك التصميم نسبة من إجمالي الإيرادات الضريبية تبلغ ٢٥٪، وهي أعلى من متوسط النسبة المحققة في مجموعة دول منظمة التعاون الاقتصادي، والتي تقدر بنحو ٢٠٪، وتمثل تلك الحصيلة المرتفعة للضريبة المبرر الرئيسي لهذا النموذج، الذي يغلب اعتبارات وفرة الحصيلة ويترك اعتبارات العدالة لتحقيق من خلال أدوات مالية أخرى؛ حيث تمكنت نيوزيلندا من خلال الحصيلة الوفيرة للضريبة من تمويل برامج إعادة توزيع الدخل لصالح الفئات الأفقر (Alain Charlet , et al. 2010).

وفي عام ١٩٩١ قدمت جنوب أفريقيا نظاما لضريبة القيمة المضافة مشابهة لنظام نيوزيلندا، اتسم باتساع قاعدته الضريبية، مع إعفاء وحيد اختص بالسلع الغذائية، ثم امتد الإعفاء بعد ذلك إلى الوقود المسمى بالبارافين والذي تستخدمه معظم العائلات منخفضة الدخل، لكن جنوب أفريقيا فرضت حدا مرتفعا نسبيا لتسجيل المنشآت؛ وذلك لاستبعاد المنشآت الصغيرة بهدف تبسيط النظام الضريبي. ووفق ذات النموذج طبقت سنغافورة الضريبة على القيمة المضافة عام ١٩٩٤، وكذلك استراليا عام ٢٠٠٠، ولكن مع معاملة تفضيلية لعدة أنشطة هي الرعاية الصحية والدواء والتعليم ورعاية الأطفال بالإضافة إلى الغذاء والمشروبات.

وباستعراض تصميم الضريبة في النموذج النيوزيلندي يلاحظ أن الدول التي تبنته وإن طبقت الضريبة على قاعدة متسعة من السلع فإنها تبنت في المقابل سعرا منخفضا نسبيا، أقل غالبا من الحد الأدنى لسعر الضريبة في الاتحاد الأوروبي، والمحدد بـ ١٥٪، حيث بلغ هذا السعر ١٠٪ في استراليا، ٥٪ في كندا، ١٥٪ في نيوزيلندا، ٧٪ في سنغافورة، ١٤٪ في جنوب أفريقيا (Alain Charlet , et al. 2010). وتتبع فلسفة هذا التصميم من أنه إذا

كان السعر المنخفض للضريبة سيؤدي لنقص حصيلتها فإن اتساع قاعدة الضريبة سيؤدي إلى تعويض هذا النقص، كما أن السعر المنخفض للضريبة سيساعد في الحد من الرغبة في التهرب منها، بالإضافة إلى محدودية أثاره التشويهية على الأسعار. ومن الجدير بالذكر أن هناك توجهات حالية لدى بعض الدول الأخرى لتطبيق النموذج النيوزيلندي، مثل سويسرا وبتسوانا اللتان تسعيان لإلغاء الأسعار المتعددة للضريبة وتوحيدها عند مستوى أقل، مع مقترحات لإصلاحات أخرى تستهدف تبسيط النظام وتخفيض تكلفته، خاصة بالنسبة للمنشآت الصغيرة (Tshepiso Makara et. al., 2019).

ويبدو من هذا الاستعراض لكلا النموذجين أن النموذج النيوزيلندي هو الأقرب للشكل المثالي لضريبة القيمة المضافة، بناء على المعايير التي حددها صندوق النقد الدولي وسبق الإشارة إليها. ولعله من الواضح الآن أن الفرق بين النموذجين يتركز حول:

- هيكل أسعار ضريبة القيمة المضافة، حيث يتبنى النموذج النيوزيلندي سعرا موحدًا بينما يتبنى النموذج الأوروبي أسعارًا متعددة.
- الإعفاءات والأسعار التفضيلية: التي تتسم باتساع نطاقها في النموذج الأوروبي، وعدم وجودها أو ضيق نطاقها في النموذج النيوزيلندي.
- قاعدة الضريبة: قاعدة متسعة في النموذج النيوزيلندي وضيقة في النموذج الأوروبي.

وإذا كان النموذجان الأوروبي والنيوزيلندي يختلفان في المكونات الثلاثة السابقة فإنهما يتفقان نسبيًا في العناصر الأربعة التالية:

حد التسجيل:

يتفق النموذجان في تقرير حدود تسجيل متباينة، وكذلك بالنسبة للمنشآت الصغيرة التي لم يبلغ حجم مبيعاتها حد التسجيل، يتم التعامل معها بطرق متباينة؛ فبعض الدول يستبعدتها تمامًا من الخضوع للضريبة، وبعضها يعاملها وفق نظام ضريبي أبسط وسعر ضريبة أقل (Odd-Helge Fjeldstad, 1995). تتبنى إنجلترا -على سبيل المثال- منذ عام ٢٠٠٢ مثل كثير من دول العالم نظامًا مبسطًا لتحصيل الضريبة من المنشآت الصغيرة، والذي يسمح لها بالخضوع لسعر بسيط على كامل مبيعاتها، يتراوح هذا السعر بين ٤٪ و ١٤.٥٪

حسب الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة (United Kingdom, 2011). وتنتشر هذه الآلية في عدد كبير من الدول؛ الصين أيضا تفرض الضريبة على المنشآت الصغيرة بسعر منخفض يبلغ ٤٪ على الأنشطة التجارية، و٦٪ على الأنشطة الإنتاجية (Xu Yan, 2011). كذلك في بنجلاديش تخضع المنشآت غير المسجلة في ضريبة القيمة المضافة لضريبة دورية على كامل قيمة مبيعاتها بسعر ٤٪، بدلا من ضريبة القيمة المضافة (Andrew M C Smith et. Al. 2011)

الإعفاءات:

يتفق النموذجان الأوروبي والنيوزيلندي في تقديم الإعفاءات لكنهما يختلفان في نطاق هذه الإعفاءات وحجمها. وتمثل الإعفاءات سببا لتعقد نظام الضريبة على القيمة المضافة، كما هو الحال في نظام الاتحاد الأوروبي للضريبة، حيث تخلق صعوبات في التطبيق، كما أنها تطبق بشكل مختلف بين الدول الأعضاء، وتؤدي إلى زيادة تكاليف الامتثال للضريبة، كما تخفض من حصيلة الضريبة (Ine Lejeune, 2011). وفي ذات السياق يتفق النموذجان أيضا على إعفاء القطاع العام من ضريبة القيمة المضافة، وتمثل استراليا ونيوزيلندا استثناء في هذا الخصوص، حيث إنهما يخضعان القطاع العام لضريبة القيمة المضافة (United Kingdom, 2011).

وعاء الضريبة وطرق حسابها:

تتخذ الغالبية العظمى من دول العالم الاستهلاك الخاص كوعاء للضريبة على القيمة المضافة.

طريقة حساب الضريبة:

يشير (Itai Grinberg (2006 إلى أن أغلب دول العالم تتبع طريقة الائتمان الضريبي Credit-Invoice Method، ولا توجد سوى اليابان فقط التي تتبع طريقة الطرح الضريبي Subtraction Method. كذلك تشير التجارب الدولية إلى أن معظم دول العالم تفرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات وفق مبدأ الوجهة، والذي بناء عليه تفرض الضريبة على الواردات بالسعر المعياري لها، بينما تفرض على الصادرات بالسعر صفر.

٣-٢- إشكالية التهرب الضريبي.

يمثل التهرب الضريبي أحد المشكلات التي تعاني منها النظم الضريبية في العالم بأسره وإن بدرجات متفاوتة، كما تعاني منه أيضا كافة صور الضرائب بدرجة أو بأخرى. وتشير التجارب المختلفة إلى أن التهرب الضريبي في الدول المتقدمة أقل من مستواه في الدول النامية، كما أن التهرب من الضرائب غير المباشرة أقل من مستوى التهرب من الضرائب المباشرة. وتتميز ضريبة القيمة المضافة بانخفاض مستوى التهرب منها مقارنة بغيرها من الضرائب غير المباشرة، وذلك بسبب امتلاكها آلية للالتزام الذاتي من خلال نظام الفواتير الضريبية. ومع هذا فإن عمليات التحايل والتهرب وربما التزوير تقلل من فاعلية هذه الآلية، ومن مستوى الامتثال للضريبة. ويشير (Francois Gerard et. al. (2018 إلى بعض صور التحايل على ضريبة القيمة المضافة؛ في أوغندا على سبيل المثال رغم إلزام الممولين بتقديم إقرارات إلكترونية عن كل معاملاتهم فقد وجدت اختلافات كبيرة بين تلك الإقرارات وبين حقيقة الصفقات المبلغ بها من منشآت أخرى، كما وجد أن بعض الشركات تستغل عملية الخصم الضريبي لتزوير مستندات لمستلمين وهميين، بغرض استعادة الضريبة. كما يشير إلى أن ضريبة القيمة المضافة تواجه قدرا أكبر من التهرب في مرحلة بيع التجزئة؛ وذلك لأن آلية الالتزام الذاتي تعتمد على حوافز كل منشأة لطلب فاتورة من مورديها للتمكن من استعادة الضريبة السابق دفعها؛ هذه الحوافز غير موجودة في المرحلة الأخيرة الخاصة بالمستهلك الذي لا يملك حافزا للمطالبة بالفاتورة؛ وهو ما تستغله بعض المنشآت العاملة بتجارة التجزئة فتقوم بتخفيض حجم إيراداتها، الأمر الذي يحدث بالفعل في الكثير من الدول، ووثقته بعض الدراسات في شيلي على سبيل المثال عام ٢٠٠٥.

وقد أشار (Francois Gerard et. al. (2018 أيضا إلى محاولة العديد من الدول علاج المشكلة من خلال ابتكار أدوات لمواجهة حالات التحايل على الضريبة في مرحلة بيع التجزئة، وقد مكنتها هذه الأدوات من تقليل مستوى التهرب بدرجة معقولة؛ منها ما يعرف بماكينات الفوترة الإلكترونية Electronic Billing Machines التي ظهرت حديثا، حيث ألزمت بعض الدول تجار التجزئة على استخدامها، مما جعل عملية التلاعب بالفواتير والإيصالات أكثر صعوبة. وتشير دراسة أجريت في عام ٢٠١٤ في رواندا إلى أن أسلوب

ماكينات الفوترة الإلكترونية المستخدمة حديثاً قد حسن مستوى الالتزام الضريبي، إلا أنه غير كافٍ وحده لعلاج المشكلة. كما أشارت الدراسة إلى أنه فقط ٢١٪ من مبيعات التجزئة هي التي أصدر بائعوها فواتير للمستهلكين، كما أشارت دراسة حديثة فيها إلى أن ٣٣٪ من المستهلكين يتخوفون من أن تؤدي مطالبتهم بفاتورة إلى رفع البائعين للأسعار.

وفي إطار مكافحة التهرب من الضريبة في مرحلة بيع التجزئة أيضاً بذلت محاولات أخرى لتحفيز رقابة المستهلكين على البائعين. ومن أبرز تلك المحاولات تأتي سياسة تحفيز المستهلكين التي طبقت في البرازيل. فقد طبقت ولاية "ساو باولو" البرازيلية عام ٢٠٠٧ نظاماً يعتمد على رقابة المستهلكين، يعمل من خلال تحفيزهم على طلب فاتورة شراء. ويقوم هذا النظام على تسجيل رقم هوية المستهلك على إيصال الشراء الذي يلتزم بائع التجزئة بتقديمه للإدارة الضريبية. ويتم فتح حساب إلكتروني للمستهلك، ويتم إعادة جزء من الضريبة إليه حسب عدد الإيصالات المسجل عليها اسمه. ويفتح الحساب الإلكتروني قناة اتصال بين المستهلكين والإدارة الضريبية تمكن المستهلكين من كشف باعة التجزئة غير الممثلين للضريبة. وقد أشارت دراسة أجريت عام ٢٠١٦ إلى أن المستهلكين قد استجابوا بقوة لهذا الأسلوب، وأن امتثال باعة التجزئة قد تزايد بنسبة ٢٠٪ خلال أربع سنوات، وذلك على الرغم من وجود فرص للتهرب من خلال التواطؤ بين المستهلكين وتجار التجزئة (Francois Gerard et al., 2018)

وقد استخدم عدد من دول أمريكا اللاتينية ودول أفريقيا آلية أخرى لمكافحة التهرب من الضريبة وزيادة حصيلتها تسمى بالآلية حجب ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax withholding System. وتشير هذه الآلية إلى طريقة لاقتطاع ضريبة القيمة المضافة على المنشآت البائعة للمنتجات مقدماً (من المنبع)؛ من خلال وكلاء مفوضين من السلطة الضريبية، وقد يكون هؤلاء الوكلاء المفوضون لاقتطاع الضريبة مؤسسات حكومية، أو بنوكاً، أو مؤسسات مالية أخرى، أو جمعيات تعاونية، أو شركات تأمين.. إلخ. فعندما تباع المنشأة بضاعة لأحد العملاء (الذي يكون مفوضاً كوكيل)، وتُصدر له فاتورة، يقوم الوكيل بدفع قيمة الفاتورة للبائع مطروحاً منها قيمة ضريبة القيمة المضافة، ويحتجز الوكيل مبلغ الضريبة بغض النظر عما إذا كان البائع مسجلاً أم لا، ثم يقوم الوكيل بتحويل الضريبة

للسلطة الضريبية. كما يصدر الوكيل شهادة للبائع تفيد باحتجازه للضريبة، هذه الشهادة تفيد البائع عند مطالبته باستعادة الضريبة (Kenya Revenue Authority). ورغم أن هذه الآلية تزيد من حصيلة الضريبة إلا أنها تخلق ضغوطا على التدفقات النقدية للمنشآت الخاضعة للضريبة، كما تلقي على الإدارة الضريبية عملا إداريا أكثر، يستنزف المزيد من مواردها البشرية، (Wollela Abehodie Yesegat, 2016).

ويشير (Andrew M C Smith et. Al. (2011) إلى أن آليات مكافحة التهرب السابقة تنتشر أكثر في الدول النامية، حيث تتزايد احتمالات وفرص التهرب فيها عن احتمالاته في الدول المتقدمة، لأسباب متعددة، منها عدم وجود نظام جيد للرقابة ومتابعة تسجيل الممولين الذين يصلون لحد التسجيل، بالإضافة إلى انتشار الاقتصاد غير الرسمي في الدول النامية؛ مما يقلل مستوى امتثال الممولين للضريبة على القيمة المضافة، أضف إلى ذلك انخفاض مستوى التعليم، وانتشار ثقافة عدم الامتثال لقوانين الضرائب، وكذلك تعقد التشريع الضريبي، وضعف الإدارة الضريبية، وضعف العقوبات ضد المتهربين.

وفيما يتعلق بالتهرب من ضريبة القيمة المضافة في الدول المتقدمة تفيد تجربة دول الاتحاد الأوروبي إلى أن التهرب الصريح من الضريبة هو أمر صعب، لكنه قائم ومؤثر، كما أن هناك صورا أخرى غير صريحة للتهرب والتحايل على ضريبة القيمة المضافة، مثل ما يسمى بخداع النقل الدائري Carousal Fraud. وتشير المفوضية الأوروبية European Commission (2016) إلى أن هذا النوع من التحايل ينتشر في حالة عبور التجارة بين مناطق خاضعة لسلطات ضريبية مختلفة، حيث يكون انتقال السلع بينها معفيا من الضريبة. وقد مثلت طريقة الخداع تلك أحد أبرز أسباب انخفاض حصيلة الضريبة على القيمة المضافة، حيث تؤدي إلى انخفاض حصيلتها بنسبة تتراوح بين ٢٪ و ٤.٤٪ من إجمالي حصيلة ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي سنويا. ولمواجهة هذا التحايل لجأت بعض الدول إلى تشديد إجراءاتها، وفرضت التزامات إضافية على الممولين، تقضي بتقديمهم للبيانات التي تطلب منهم للسلطات الضريبية، وبالتزامهم بدفع الضريبة بشكل مشترك ومتكرر. وهناك بعض الدول التي نادى بتوسيع آلية التحمل العكسي للضريبة Reverse Charge Mechanism والتي تقضي بأن يكون الشخص الذي يتسلم السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة هو الشخص الملزم بسداد

قيمة الضريبة للسلطة الضريبية، وهذا عكس الوضع الطبيعي الذي يتحمل فيه مقدم السلعة للضريبة (Xu Yan, 2011). وتشير المفوضية الأوروبية إلى أن فجوة الضريبة الناتجة عن التحايل تقدر بنحو ١٧٠ مليار يورو؛ منها ٥٠ مليار ناتجة عن التحايل الخاص بالتجارة العابرة للحدود (خداع النقل الدائري Carousel Fraud).

وتعاني الصين أيضا من مشكلة التهرب من ضريبة القيمة المضافة بشكل واضح، وذلك لأسباب خاصة؛ يتعلق أغلبها بتعدد نظام الضريبة؛ حيث تتفاوت معاملة السلع والخدمات، وتخضع لأكثر من تشريع قانوني، وبالتالي يتواجد عدد من الضرائب المتوازية (ضريبة القيمة المضافة وضريبة الأعمال وضريبة الاستهلاك) مما يزيد من إمكانية التهرب والتحايل الضريبي، وفرص الممارسات الفاسدة من قبل المشروعات للاستفادة من تنوع أسعار هذه الضرائب واختلاف ترتيباتها (Xu Yan, 2011).

٣-٣ - إشكالية تنازلية الضريبة على القيمة المضافة وعدم العدالة.

تمثل تنازلية ضريبة القيمة المضافة واحدة من أهم السلبيات التي تعاني منها الضريبة. ولكونها ضريبة على الاستهلاك فهي تؤدي إلى ارتفاع الأسعار، الأمر الذي يلقي بأعباء نسبية على الفقراء أكبر من تلك التي يتحملها الأغنياء، ويؤثر من ثم سلبيا على عدالة النظام الضريبي. وقد سعى النموذج الأوروبي للضريبة لعلاج هذه المشكلة من خلال التوسع في الإعفاءات المقررة للسلع الأساسية، أو بفرض الضريبة عليها بسعر منخفض، وهو الأمر الذي قلل من تنازلية الضريبة، لكنه في الوقت ذاته زاد من تعقيد نظامها، ومن تكاليف إدارتها، وقلل من حياديتها. أما النموذج النيوزيلندي فقام على الاستفادة من ضريبة القيمة المضافة كمصدر لحصيلة ضريبية وفيرة، مع مراعاة تحقيق اعتبارات العدالة بأدوات أخرى غير الإعفاءات. وفي الحقيقة هناك جدل أكاديمي وسياسي مستمر في الدول النامية والمتقدمة حول الأساليب المستخدمة لتحقيق هدف العدالة. ففي سياق عملية الإصلاح الضريبي التي تمت في المكسيك في عام ٢٠١٠ كانت هناك مطالبة بتوحيد سعر ضريبة القيمة المضافة على كل السلع والخدمات قدر الإمكان، وقد اعتمدت هذه المطالبة حسب Laura Abramovsky et. al. (2015) على الدراسات القائلة بأن تفاوت أسعار الضريبة ليس له آثار توزيعية قوية، وأن هدف إعادة التوزيع بشكل عادل سيتحقق بشكل أفضل إذا تم توسيع قاعدة الضريبة وتوحيد

سعرها، ومن ثم تحقيق زيادة في الإيرادات؛ يستخدم جانب منها ضمن آليات التحويلات النقدية والبرامج الاجتماعية الهادفة لتحقيق عدالة التوزيع.

وتؤيد الدراسات التطبيقية حول مدى جدوى الإعفاءات كأداة لتحقيق عدالة ضريبة القيمة المضافة ما توصلت إليه دراسة حالة المكسيك. ففي نيوزيلندا أثبتت الدراسات أن ١٥٪ من مكاسب إعفاء الغذاء تذهب لأفقر ٢٠٪ من المستهلكين، بينما يذهب ٨٥٪ من تلك المكاسب للـ ٨٠٪ الباقية من المستهلكين الأكثر غنى. وقد مثلت هذه الدراسة الحافز لتوجه نيوزيلندا لإلغاء الإعفاءات، وكانت الحجة واضحة: وهي أنه رغم إنفاق الفقراء نسبة من دخولهم على الغذاء أكبر من تلك التي ينفقها الأغنياء؛ إلا أن منافع إعفاء الغذاء تذهب في معظمها للأغنياء (Simon James et. al, 2018). ويشير (Alain Charlet, et al. (2010) إلى نفس هذه الحقيقة في حالة جنوب أفريقيا؛ مؤكدا على أن هذه الإعفاءات إنما تحقق ميزة للأغنياء، وتتسبب في إهدار جانب كبير من الحصيلة الضريبية.

وفي ذات السياق أشارت تجارب مختلفة إلى أن محاولة تحقيق "تصاعدية" الضريبة على القيمة المضافة من خلال الإعفاءات والمعاملة التفضيلية لبعض السلع لم تكن ناجحة. ففي الأوروغواي على سبيل المثال أشارت إحدى الدراسات إلى أن أفقر ٤٠٪ من السكان يستهلكون فقط ١٤٪ من السلع المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة، بينما يستهلك أغنى ٢٠٪ من السكان أكثر من نصف هذه السلع (Ana Corbacho, et al, 2013). كما أشارت دراسة أخرى في عام ١٩٩٥ إلى أنه إذا قامت المملكة المتحدة بإلغاء الإعفاءات والمعدلات المنخفضة للضريبة وتوحيدها عند مستوى ١٧.٥٪ مع تقرير زيادات في حجم ونطاق المنافع الاجتماعية في الوقت ذاته، فإن نسبة الـ ٣٠٪ من السكان الأقل دخلا في المجتمع سيكونون هم الرابحين من هذه الحزمة. وبناء على هذا الدراسات والتجارب المختلفة يبدو أن تردد الدول المتقدمة في إزالة الإعفاءات والأسعار المنخفضة لضريبة القيمة المضافة هو أمر في غير محله (Ruud de Mooij et. al. 2012).

وفي ظل هذه النتائج شرع عدد قليل من الدول - حتى الآن - في تبني أدوات لعلاج تنازلية ضريبة القيمة المضافة بدون اللجوء إلى الإعفاءات العامة. على سبيل المثال تطبق اليابان وكندا ما يسمى بـ **ضريبة القيمة المضافة الرقمية**: وهو أسلوب لعلاج تنازلية الضريبة

على القيمة المضافة يقوم على أساس تحديد المجموعات الاجتماعية المستهدفة؛ ومن ثم إعفاء هذه المجموعات تحديدا من الضريبة على مجموعة السلع والخدمات المقصودة. وفي نيوزيلندا تم تبني آلية لتحقيق العدالة تقوم على تعويض ٤٠٪ من السكان الأقل دخلا بشكل كامل من خلال نظم اجتماعية تمول بـ ٠.١٪ من حصيللة الضريبة على القيمة المضافة. وتسعى الحكومة السويسرية أيضا لتبني سياسة لإعادة توزيع الدخل مرتبطة بضريبة القيمة المضافة من خلال سعر موحد للضريبة (مع أدوات تعويضية) وليس من خلال الإعفاءات (Ana Corbacho, et al, 2013).

وقد ساهمت نتائج هذه التجارب في خلق اتجاه لدى عدد من الاقتصاديين يرى أن مسألة تنازلية الضريبة ينبغي ألا تعالج بشكل منعزل عن بقية مكونات النظام الضريبي، فالمهم هو النظر إلى مجمل الهيكل الضريبي، وما إذا كان هذا الهيكل تنازليا أو تصاعديا. وفي هذا السياق يشير Alain Charlet, et al. (2010) إلى أنه عندما قدمت نيوزيلندا ضريبتها على السلع والخدمات عام ١٩٨٦ (وهي ضريبة قيمة مضافة) اقترن ذلك بإصلاحات في الضرائب على الدخل الشخصي؛ شملت توسيع القاعدة الضريبية، وتخفيض الحد الأعلى للضريبة، كما تم زيادة حجم المنافع العامة للتعويض عن أي آثار تضخمية تنتج عن تطبيق الضريبة. وقد اتخذت الإصلاحات الضريبية في عام ٢٠١٠ نفس المسار. وقد شوهد نفس هذا الاتجاه في جنوب أفريقيا وإنجلترا، وكذلك في ألمانيا.

٣-٤ - إشكالية ارتفاع التكاليف الإدارية وتكاليف الامتثال للضريبة.

يشير Luca Barbone et. al. (2012) إلى أن تكاليف الامتثال لضريبة القيمة المضافة في عدد من الدول تتسم بالارتفاع لدرجة تجعلها مؤثرة على مستوى الامتثال، كما أنها تنازلية (تكون مرتفعة نسبيا في المنشآت الصغيرة مقارنة بالمنشآت الأكبر)، بالإضافة إلى أنها لا تتناقص بمرور الوقت. وتعتمد تكاليف الإدارة الضريبية وتكاليف الامتثال للضريبة على مجموعة مختلفة من العوامل؛ تتضمن مدى تعقد أو بساطة الضريبة، خصائص القاعدة الضريبية، هيكل أسعار الضريبة، استقرار التشريع الضريبي، بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية. وبناء على ذلك فالضريبة يجب أن تكون بسيطة ومستقرة قدر الإمكان. ويشير Simon James et. al (2018) إلى أن تكاليف الامتثال للضريبة في إنجلترا على سبيل

المثال مثلت نحو ١٠٪ من الضريبة التي تدفعها المنشآت الكبيرة في عام ١٩٨١، وكانت أعلى من ذلك بالنسبة للمنشآت الصغيرة. بينما وصلت إلى ٢٠٪ من قيمة الضريبة في عام ١٩٩١، إلا أن هذه التكاليف أيضا قد تتراجع في الأجل الطويل نتيجة بعض الإصلاحات بالإضافة إلى تزايد خبرة المنشآت في التعامل مع الضريبة. ومن واقع التجارب الدولية فقد تركزت أسباب ارتفاع تكاليف الإدارة الضريبية وتكاليف الامتثال للضريبة فيما يلي:

- أسباب تتعلق بتصميم الضريبة، حيث يشير (Simon James et. al (2018) إلى أن كثرة الإعفاءات وتعدد أسعار الضريبة وانخفاض حد التسجيل وتعدده، المقررة في أغلب دول العالم تمثل سببا رئيسيا لارتفاع تكاليف الإدارة الضريبية. وفي المقابل نجد أن النظام المبسط للضريبة في نيوزيلندا قد أدى إلى تقليل تكاليف امتثال الممولين وتكاليف الإدارة الضريبية.

- تكاليف التحول من الضريبة على المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة، حيث تفيد تجربة إنجلترا إلى أن هذا التحول عام ١٩٧٣ قد أدى إلى زيادة تكاليف الإدارة الضريبية وتكاليف الامتثال للضريبة، لكنها زيادة متناقصة في الأجل الطويل. (Simon James et. al. 2018).

- أسباب تشريعية، كما في حالة أثيوبيا التي يشهد تشريعها الخاص بـضريبة القيمة المضافة تعارضا مع ما يتطلبه النظام الفعال لهذه الضريبة (Wollela Abehodie Yesegat, 2008). وكذلك حالة نيجيريا، التي لم يضع تشريعها تحديدا دقيقا - على سبيل المثال - للسلع الغذائية التي تتمتع بالإعفاء الضريبي، مما يثير نزاعات مع الممولين. كما لم يحدد بشكل دقيق السجلات المطلوب من الممول حفظها، وهو ما يجعله أيضا عرضة لتقديرات الإدارة الضريبية، ولنزاعات معها (Godwin Emmanuel Oyedokun, 2016).

نقص الكوادر والكفاءات البشرية الماهرة. وتنتشر هذه المشكلة بشكل كبير في العديد من الدول النامية، وقد كانت سببا رئيسيا لضعف أداء الجهاز الضريبي في بنجلاديش وأثيوبيا وغيرها، وأدت إلى ضعف مستوى الامتثال للضريبة (Wollela Abehodie Yesegat, 2016).

- الانخفاض الكبير في الوعي الضريبي في المجتمعات النامية، وفي مستويات التعليم، وفقدان الثقة بين الممولين للضريبة والإدارة الضريبية. أضف إلى ذلك ما أشارت إليه دراسات عديدة من أن إدراك دافعي الضريبة لعدالة النظام الضريبي يؤثر إيجابيا في درجة امتثالهم والتزامهم بالضريبة.

وفي محاولتها لتدنية تكاليف الإدارة الضريبية وتدنية تكاليف الامتثال الضريبي سارت النظم الضريبية المختلفة في عدة اتجاهات، من أهمها:

* تبسيط النظام الضريبي. ويتضمن هذا الاتجاه تضيق نطاق الإعفاءات، وتبسيط هيكل معدلات الضريبة، ورفع حد تسجيل المنشآت. فعلى سبيل المثال اقترحت خطة العمل الخاصة بتطوير ضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي الصادرة عام ٢٠١٦ ضرورة علاج مشكلة ارتفاع تكاليف الامتثال الضريبي للمولين الصغار. واقترحت إطارا لتطوير وتبسيط إجراءات التعامل معهم، يتضمن معاملتهم معاملة "التجار العارضين - Occasional Traders"، كأشخاص غير خاضعين للضريبة (Margarita ٢٠١٧ Zolotukhina,) وفي ذات السياق تطلب تبسيط نظام الضريبة في بنجلاديش رفع حد التسجيل في ضريبة القيمة المضافة، وإلغاء الضريبة الدورية؛ مما يكفل تحرير قدر هام من الموارد البشرية لتوظيفها في تعزيز عملية المراجعة، الأمر الذي من شأنه تعزيز الحصيلة الضريبية.

* التوسع في استخدام التكنولوجيا: تفيد التجربة الأوروبية والصينية وتجارب الدول النامية الأخرى إلى أن تعظيم حجم إيرادات الضريبة وتدنية تكاليف الامتثال أو الالتزام الضريبي يقتضي التوسع في استخدام التكنولوجيا وميكنة المهام الضريبية المختلفة، وهو الأمر الذي يتم تنفيذه في كثير من هذه الدول بالفعل. كما تفيد تجربة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن تحقيق الهدف السابق يتطلب أيضا ضمان معاملة ضريبية واحدة للأشكال المختلفة للتجارة الإلكترونية؛ التي توسع نطاقها بشكل كبير خلال العقد الأخيرين، كما يقتضي ضمان معاملة واحدة لكل من التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية (Ine Lejeune, 2011)

* إصلاح الإدارة الضريبية، ورفع كفاءة العاملين بها.

٣-٥- إشكالية كفاءة الضريبة على القيمة المضافة.

تتسم الضريبة بالكفاءة إذا حققت أكبر قدر من الإيرادات بأقل قدر من التكاليف. ويتمتع الشكل المثالي لضريبة القيمة المضافة بالكفاءة من هذه الزاوية. ولعل تحقيق نيوزيلندا- التي يقترب تصميم الضريبة فيها من الشكل المثالي- لأكبر حصيلة نسبية للضريبة من بين دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية يعد دليلا على ذلك.

ويمكن التعرف على كفاءة الضريبة على القيمة المضافة بأكثر من معيار، يمثل معدل كفاءة أو إنتاجية الضريبة أكثرها شيوعا. ويعبر هذا المعدل عن النسبة بين الحصيلة الفعلية للضريبة والحصيلة المفترضة لها إذا كانت بسعر موحد وكان هناك امتثال كامل للضريبة. وكلما اقتربت قيمة معدل كفاءة الضريبة من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على تزايد كفاءتها. وقد قدرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هذه النسبة في إنجلترا بنحو ٤٦٪ بينما يبلغ متوسط دول المنظمة أعلى من ذلك (٥٨٪). ولعل تفسير ذلك يرجع إلى وجود قائمة كبيرة في إنجلترا للسلع المعفاة أو التي تعامل بسعر منخفض للضريبة أو بالسعر صفر (United Kingdom, 2011). وفي بنجلاديش كذلك لم تؤد الضريبة على القيمة المضافة بشكل جيد كما كان متوقعا؛ خاصة فيما يتعلق بزيادة حصيلة الضرائب. وفي المكسيك يبلغ معدل كفاءة الضريبة على القيمة المضافة ٣٠٪ فقط، وهو ما يرجع إلى اتساع نطاق الإعفاءات والسعر صفر المفروض على العديد من المعاملات هناك (Laura Abramovsky et. al. 2015).

وتعد الإعفاءات هي المسؤول الأول عن خفض كفاءة الضريبة، حيث تؤدي إلى خلق فجوة بين الإيرادات الضريبية الفعلية والإيرادات المحتملة في حالة عدم وجود إعفاءات. فعلى سبيل المثال في عام ٢٠١٣ قدرت الفجوة الناتجة عن الإعفاءات في فرنسا بنحو ٣٩.٢٪، وفي ألمانيا بنحو ٣٤.٢٪، بينما بلغ متوسطها نحو ٣٥.٩٪ في الاتحاد الأوروبي (Athena Kalyva, et. al. 2016). ورغم أثر الإعفاءات فإن مسألة إلغائها أو تحديد سعر منخفض لها على السلع الأساسية تواجه معارضة سياسية في معظم الدول. (Simon James et. al., 2018).

٤ - تقويم إشكاليات ضريبة القيمة المضافة في مصر.

فرضت مصر ضريبة القيمة المضافة بالقانون رقم ٦٧ لعام ٢٠١٦ بدلا من ضريبة المبيعات، بسعر ١٣٪ للسنة الأولى على أن يصبح سعرها ١٤٪ في السنوات التالية، وفرضت الضريبة على أغلب السلع والخدمات المنتجة محليا أو المستوردة من الخارج بالسعر المذكور، إلا أنه كاستثناء من السعر العام حدد القانون ضريبة على المعدات والآلات المستخدمة في الإنتاج بسعر منخفض يبلغ ٥٪، بينما فرضت الضريبة على الصادرات بالسعر صفر. وبالإضافة إلى ذلك فرضت الضريبة بأسعار متباينة على مجموعة من السلع تخضع لمعاملة وأسعار خاصة تسمى بضريبة الجدول. وقد تقرر في قانون الضريبة أن يتم تخصيص نسبة ١٪ من حصيلة الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية، كما تم تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر بأثر رجعي، مما تسبب في زيادة الأسعار بشكل كبير (الجريدة الرسمية، ٢٠١٦). وسوف يتعرض الباحث في الصفحات التالية لتقويم الضريبة على القيمة المضافة لمصر من حيث تصميمها، وكفاءتها، واعتبارات العدالة بها، وكذلك بساطتها، ومشكلة التهرب منها، وذلك في النقاط التالية.

٤-١ - إشكالية تصميم ضريبة القيمة المضافة في مصر:

بمطالعة القانون يتبين أن التصميم المصري للضريبة يتبنى طريقة الائتمان الضريبي في حساب وتحصيل ضريبة القيمة المضافة، ويعتمد مبدأ "الوجهة" الذي يفرض الضريبة على الواردات ويعفي منها الصادرات وذلك بمعاملتها بالسعر صفر. وفي هذا الخصوص يستوفي التصميم المصري للضريبة بعضا من معايير صندوق النقد الدولي للتصميم الكفاء، إلا أنه -على غير الاتجاه الشائع عالميا- فرض الضريبة على مدخلات الإنتاج من السلع الرأسمالية بسعر يبلغ ٥٪، وهو ما يعني أن التصميم المصري للضريبة في القانون المذكور قد تبنى أسلوب الناتج وليس الاستهلاك كوعاء للضريبة. وتمثل هذه الضريبة وإن كانت بسعر منخفض تحيزا ضد الإنفاق الرأسمالي، يمارس أثرا تشويها ضد أساليب الإنتاج كثيفة رأس المال. وقد استمر هذا التحيز ضد الإنفاق الاستثماري في مصر إلى أن صدر القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، الخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، ليتضمن السماح بإعفاء الآلات والمعدات الرأسمالية من الضريبة شريطة استخدامها في الإنتاج الصناعي

(الجريدة الرسمية ٢٠٢٢). ومن الجدير بالذكر أن نظام الضريبة الذي تتبناه مصر يقترَب كثيرا من النموذج الأوروبي، حيث يستخدم سعرا عاما أو معياريا للضريبة يبلغ ١٤٪، ويستخدم أسعارا أخرى تفضيلية لمجموعات مختلفة من السلع، كما تخضع مجموعات سلعية خاصة لضريبة جدول مع ضريبة القيمة المضافة في آن واحد، فيم يقرر القانون أسعارا أكثر ارتفاعا على السلع الضارة بالبيئة أو الصحة تتراوح بين ٥٠٪ و ٢٠٠٪ كالسجائر والتبغ والكحوليات. وبالإضافة إلى ذلك يتضمن القانون عددا من الإعفاءات لعدد من السلع والخدمات الأساسية، يبلغ عددها ٥٧ سلعة وخدمة مختلفة، تضم بطبيعة الحال السلع الغذائية الأساسية وخدمات التعليم والصحة الأساسية والخدمات المالية... إلخ، وذلك كما يوضحه الجدول التالي رقم (١).

وبمقارنة هيكل أسعار ضريبة القيمة المضافة في مصر الوارد في الجدول مع مثيله في بقية دول العالم يتضح أنه هيكل بالغ التعقيد، يضم العديد من الأسعار الخاصة إلى جانب السعر العام للضريبة، وأن عدد أسعار الضريبة فيه يبلغ ثلاثة عشر سعرا، يخضع لها الكثير من الفئات السلعية المختلفة، بالإضافة إلى مشتقات البترول التي تفرض عليها الضريبة بقيمة مطلقة وليس بنسبة من السعر. وهكذا يحتوي هيكل أسعار ضريبة القيمة المضافة في مصر على أكثر من ثلاثة اضعاف عدد الأسعار الموجودة بأكثر الهياكل السعرية تعقيدا في الاتحاد الأوروبي والذي يضم أربعة أسعار فقط. ويشير هذا الهيكل إلى إهدار مبدأ بساطة نظام الضريبة، متسببا في ارتفاع درجة تعقيد نظام ضريبة القيمة المضافة في مصر، مما يتوقع معه خلق فرص كبيرة للتحايل والتهرب من الضريبة، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف الإدارة الضريبية، ومن ثم انخفاض مستوى كفاءتها. كما يلاحظ أن السعر العام لضريبة القيمة المضافة في مصر جاء منخفضا نسبيا عن السعر العام المحدد في معظم الدول المطبقة للنموذج الأوروبي، وأن ذلك يمكن أن يمثل سببا إضافيا لانخفاض حصيلة الضريبة في مصر مقارنة بالدول المثيلة الأخرى؛ إذ من المعلوم أن ارتفاع سعر الضريبة على القيمة المضافة في النموذج الأوروبي يستهدف تعويض نقص الحصيلة الناتج عن الإعفاءات والأسعار التفضيلية المخفضة.

جدول رقم (١)

هيكل أسعار ضريبة القيمة المضافة في مصر

سعر الضريبة	السلعة او الخدمة
١٤%	السعر المعياري على أغلب السلع والخدمات
٥%	السلع الرأسمالية (أصبح مسموحاً بإعفاؤها بشروط)
صفر	الصادرات
١٠٠%	التبغ بأنواعه
٧٥%	
٢٠%	السيجار
٥٠%	السجائر
١٥٠%	المعسل بأنواعه
٥٠%	
٠.٥%	الزيوت النباتية والحيوانية إلخ
٥%	المنتجات الغذائية و سلع أخرى
١٠%	الخدمات المهنية والاستشارية
٨%	المياه الغازية والعلطور و سلع أخرى وخدمات المحمول
١٠%	السيارات بغنائها المختلفة
١٥%	
٣٠%	
	٥٧ سلعة وخدمة معفاة تتضمن السلع الغذائية الأساسية والأدوية والخدمات الأساسية

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ مكرر (ج)، السنة التاسعة والخمسون، ٧ سبتمبر ٢٠١٦. من ناحية أخرى، وفي إطار استهداف تبسيط نظام الضريبة وخفض تكاليفها وخفض تكلفة امتثال الممولين لها رفع المشرع المصري حد تسجيل الممولين الخاضعين لضريبة القيمة المضافة عن مثيله الذي كان مطبقاً في ظل ضريبة المبيعات، ليصل إلى ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه، وهو أمر يساعد في تعزيز الكفاءة الإدارية، حيث يؤدي إلى انخفاض عدد المسجلين؛ نتيجة استبعاد عدد كبير من المنشآت الصغيرة، الأمر الذي يخفض من حجم مهام الإدارة الضريبية، ويرفع من ثم من تكلفتها، كما يقلل من تكلفة امتثال الممولين للضريبة، هذا من ناحية؛ إلا أنه يزيد من حجم الاقتصاد غير الرسمي، ويقلل من حجم حصيلة الضريبة من ناحية أخرى. وفي

الحقيقة يبدو رفع حد التسجيل في ضريبة القيمة المضافة شكليا إلى حد كبير في الوقت الحالي؛ حيث تراجعت أهمية هذا الرفع، وذلك بسبب الارتفاع الكبير في مستويات الأسعار الذي صاحب تطبيق الضريبة في مصر، في ظل الانخفاض المتكرر في قيمة الجنيه المصري في مقابل الدولار الأمريكي، وقد ترتب على ذلك انخفاض القيمة الحقيقية لحد التسجيل الجديد، ربما لمستوى أقل من قيمة حد التسجيل القديم، وهي حقيقة توجب ضرورة مراجعة حد التسجيل الحالي ليتم رفعه لمستوى أعلى، أكثر تعبيراً عن حجم المنشآت الحقيقي، وأكثر ملاءمة لاعتبارات الكفاءة والامتثال الضريبي.

٤-٢- إشكالية التهرب من ضريبة القيمة المضافة في مصر.

تعاني ضريبة القيمة المضافة في مصر من التهرب كغيرها من الدول، ورغم أنه لا توجد تقارير رسمية توضح حجم هذا التهرب، إلا أن هناك بيانات رسمية تشير إلى حجم هذه الظاهرة في مصر. وفي هذا السياق يمكن التعرف على حجم ظاهرة التهرب من الضريبة من خلال مؤشرين: الأول هو مؤشر كفاءة الضريبة، والثاني هو نسبة المتهربين منها وفق بيانات مصلحة الضرائب. فقد أشارت مصلحة الضرائب المصرية (٢٠٢٣) على موقعها الرسمي إلى نتائج حملة مكافحة التهرب الضريبي التي نفذت في ديسمبر ٢٠٢٢؛ والتي أسفرت عن رصد حالات تهرب وصلت إلى ٥٢٪ من المنشآت التي خضعت للفحص، ويبلغ حجم أعمالها حد التسجيل في الضريبة. ويؤيد مؤشر كفاءة الضريبة هذه النسبة إلى حد كبير، فوفقاً للمؤشر المحسوب في هذا البحث في بند ٤-٥ اللاحق بلغ متوسط كفاءة الضريبة على القيمة المضافة في مصر نحو ٤٤.٩٪ فقط، وهي نسبة منخفضة تشير إلى وجود عدد من الإشكاليات التي تواجه الضريبة؛ من أهمها اتساع ظاهرة التهرب الضريبي.

٤-٣- إشكالية تنازلية ضريبة القيمة المضافة وإخلالها بمبدأ العدالة:

فيما يتعلق بمدى مراعاة ضريبة القيمة المضافة في مصر لاعتبارات العدالة يتضح من تصميم الضريبة أن النموذج المصري يجمع بين آليتين لتحقيق عدالة التوزيع؛ حيث يقرر العديد من الإعفاءات والأسعار المنخفضة للضريبة بالنسبة للسلع الأساسية (كما في النموذج الأوروبي)، ثم يوجد آلية لتقديم تحويلات تعويضية للفئات الفقيرة يتم تمويلها من خلال اقتطاع ١٪ من حصيلة ضريبة القيمة المضافة (كما في النموذج النيوزيلندي). ويبدو أن المشرع

المصري يدرك عدم كفاية الإعفاءات لتحقيق فكرة العدالة، ومن ثم لجأ إلى آلية التحويلات الاجتماعية للفئات الفقيرة. وفي الحقيقة فإن حالة عدم الاستقرار الاقتصادي في مصر، والارتفاع الكبير المستمر في الأسعار الذي رافق تطبيق ضريبة القيمة المضافة يجعل تقييم آليات تحقيق العدالة في التصميم المصري للضريبة أمرا عسيرا؛ فتأثير الارتفاع المستمر في الأسعار يفوق في كثير من الأحيان ما يمكن أن تقدمه الإعفاءات من الضريبة أو برامج التحويلات الاجتماعية من مزايا للفقراء. يكفي أن نعلم أن معدل التضخم بلغ ٢٨.١٪ في عام ٢٠١٧ الذي شهد بداية تطبيق الضريبة، وأنه وإن تناقص بعد ذلك إلا أنه عاد للارتفاع ليبلغ ٢٥.٨٪ في يناير ٢٠٢٣ (البنك المركزي المصري، ٢٠٢٣). وبشكل عام، وفي ظل نتائج الدراسات والتجارب الدولية التي تشكك في فاعلية الإعفاءات، بل ترى أن الأغنياء يستفيدون منها أكثر من الفقراء؛ قد يكون من المقبول أن تفكر مصر في الاتجاه نحو النموذج النيوزيلندي، لتحقيق بذلك أكثر من هدف: فتبسط نظامها الضريبي، وتحقق حصيلة مالية أوفر، وترفع من كفاءة الضريبة، وتقلل فرص التحايل والتهرب منها، ثم تعمل على تحقيق العدالة بآلية التحويلات الاجتماعية، وعناصر النظام الضريبي الأخرى. ويتطلب هذا التوجه مزيدا من الدراسة، مع تحقيق الاستقرار الاقتصادي كضمانة أساسية لنجاح أي تعديلات في النظام الضريبي، ومنظومة الإنفاق العام؛ خاصة النفقات الاجتماعية.

٤-٤ - إشكالية ارتفاع التكاليف الإدارية لضريبة القيمة المضافة في مصر.

لا توجد تقديرات دقيقة حول حجم التكاليف الإدارية لضريبة القيمة المضافة في مصر، لكن تصميم الضريبة في مصر يوفر مؤشرا حول ارتفاع تلك التكاليف، حيث تم تصميم الضريبة وفق النموذج الأوروبي؛ الذي ترتفع فيه التكاليف الإدارية. بل إن التصميم المصري للضريبة كان أكثر تعقيدا من أمثاله في الدول المطبقة لذات النموذج، بما يدعو للاعتقاد بأن تكاليف الإدارة الضريبية ستكون أكثر ارتفاعا من مثيلاتها في الدول المذكورة. ومما يؤيد ذلك أيضا الانخفاض الحالي لحد تسجيل المنشآت البالغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه، والذي يؤدي إلى خضوع الكثير من المنشآت الصغيرة للضريبة، وهو ما يقتضي من الإدارة الضريبية جهدا أكبر وتكلفة أعلى من أجل تحصيل مبالغ ضئيلة. أضف إلى ذلك أن التحول من ضريبة المبيعات لضريبة القيمة المضافة يوفر سببا إضافيا لارتفاع تكاليف الإدارة الضريبية (عبد المنعم لطفي، ٢٠١٦).

٤-٥ - إشكالية كفاءة الضريبة على القيمة المضافة في مصر:

بناء على التصميم المعقد لهيكل أسعار ضريبة القيمة المضافة في مصر، واتساع نطاق الإعفاءات اتسم التصميم المصري للضريبة بعدم الحيادية، وهو ما يتوقع معه انخفاض كفاءة الضريبة، واتساع آثارها التشويهية. ويشير البيان المالي للموازنة العامة المصرية (٢٠١٨/٢٠١٩) إلى أن حصيللة ضريبة المبيعات قد سجلت في العام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦ نحو ١٤١ مليار جنيه، وأن ضريبة القيمة المضافة التي طبقت في العام المالي التالي ٢٠١٦/٢٠١٧ سجلت حصيللة بلغت نحو ١٨٣ مليار جنيه مصري، ارتفعت إلى ٢٥٥ مليارا في العام التالي ٢٠١٧/٢٠١٨، ثم اتخذت اتجاهها نحو الزيادة حتى بلغت ٣٩١ مليار جنيه عام ٢٠٢١/٢٠٢٢. ومن الجدير بالذكر أن زيادة حصيللة ضريبة القيمة المضافة عن حصيللة ضريبة المبيعات قد تكون مجرد انعكاس لارتفاع سعرها مقارنة بسعر ضريبة المبيعات، وليس لأفضليتها عليها أو كفاءتها. وفي محاولة للتعرف على حقيقة كفاءة الضريبة على القيمة المضافة في مصر تم حساب معدل كفاءة الضريبة للسنوات التي شهدت تطبيقها، وذلك من خلال قسمة الإيرادات الفعلية لضريبة القيمة المضافة على الإيرادات المحتملة لها في حال فرض سعر معياري موحد على كامل وعاء الضريبة. الجدول التالي رقم (٢) يوضح تطور معدل كفاءة ضريبة المبيعات (في السنتين الأوليين) وضريبة القيمة المضافة (في بقية السنوات).

جدول رقم (٢)

كفاءة ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة

السنة	الاستهلاك الخاص*	الاستثمار الخاص*	وعاء الضريبة	ضريبة المبيعات والقيمة المضافة **	الضريبة المحتملة	معدل كفاءة الضريبة %
٢٠١٥/١٤	٢٠١٤	--	٢٠١٤	١٢٣	٢٠١	٦١
٢٠١٦/١٥	٢٥٢١	--	٢٥٢١	١٤١	٢٥٢	٥٦
٢٠١٧/١٦	٣٠٥٨	٢٧٠	٣٣٢٨	١٨٣	٤٣٢.٦	٤٢.٣
٢٠١٨/١٧	٣٧٩١	٣١٦	٤١٠٧	٢٥٥	٥٧٥	٤٤.٣
2019/18	3483.3	٤٤٤	٣٩٢٧	٣٠.٨	٥٥٠	٥٥.٤
2020/19	3735.8	٣٠٥	٤٠٤١	٢٩٤	٥٦٦	٥٢
2021/20	6234	٢٠٠	٦٤٣٤	٣٤٠	٩٠١	٣٧.٧
2022/21	7041	٣٤٢	٧٣٨٣	٣٩١	١٠٣٣	٣٧.٨
متوسط معدل الكفاءة						٤٤.٩

تم الحساب بمعرفة الباحث بناء على بيانات:

* النشرة الإحصائية للبنك المركزي المصري، سنوات مختلفة.

** البيان المالي للموازنة العامة المصرية، سنوات مختلفة.

يتضح من بيانات الجدول ما يلي:

- يبلغ متوسط معدل كفاءة ضريبة القيمة المضافة في مصر ٤٤.٩٪، وبمقارنته بمثيله في الدول الأخرى نلاحظ أنه يقل قليلاً عن مستواه في إنجلترا (٤٦٪) لكنه يقل بشكل واضح عن مستواه في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (البالغ ٥٨٪)، وإن كان مسايراً لقيمة مثيله في الدول النامية التي تحقق معدلات كفاءة منخفضة.
- لا تتمتع ضريبة القيمة المضافة المطبقة في مصر بالكفاءة بشكل عام، فقد كانت ضريبة المبيعات أعلى منها كفاءة، حيث بلغ معدل كفاءتها ٦١٪ و٥٦٪ على الترتيب خلال عاميها الأخيرين (العامين الأولين في الجدول)، بينما سجل معدل كفاءة ضريبة القيمة المضافة ٥٥.٤٪ في أحسن حالاته وذلك في عام ٢٠١٨ - ٢٠١٩، ثم اتخذ اتجاهها نحو الانخفاض إلى أن بلغ ٣٧.٨٪ في العام الأخير. ويعكس انخفاض معدل كفاءة

الضريبة على القيمة المضافة الإشكاليات التي تعاني منها الضريبة في مصر، كتعقد تصميم الضريبة، ذي الأسعار الكثيرة بشكل مبالغ فيه (١٣ سعرا)، والإعفاءات المتعددة (٥٧ أفعاء)، بالإضافة إلى انخفاض مستوى التزام الممولين، وزيادة مستوى التهرب رغم التوجه لتطبيق الميكنة والفواتير الالكترونية. وإذا كانت هذه الأسباب تفسر انخفاض معدل كفاءة الضريبة على القيمة المضافة فإنها لا تبرر انخفاضه عن مثيله الخاص بضريبة المبيعات، ولعل عدم الاستقرار الاقتصادي في مصر والارتفاع الكبير والمتكرر في الأسعار الذي صاحب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة قد ساهم بشكل أساسي في تناقص معدل كفاءتها، بشكل ربما يعكس عدم مرونة الجهاز الضريبي، وضعف تكيفه مع التغيرات الحادثة في الاقتصاد، بالإضافة إلى أن حالة عدم الاستقرار هذه تزيد من قدرة الممولين على التحايل والتهرب من الضريبة. وقد تضمنت التعديلات الأخيرة على قانون ضريبة القيمة المضافة مزيدا من الإجراءات الهادفة لمكافحة التحايل والتهرب الضريبي وتبسيط إدارة الضريبة، كما استفادت تلك التعديلات من تجارب الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بالتوسع في استخدام التقنيات الحديثة، واستحداث نظام تسجيل الموردين المبسط، وآلية التكليف العكسي المطبقة في الاتحاد الأوروبي (الجريدة الرسمية، ٢٠٢٢).

وفي ختام هذا التقييم يبدو للباحث أن تصميم ضريبة القيمة المضافة في مصر جاء بعيدا في عناصره الأساسية عن معايير التصميم الكفء للضريبة، والتي خلصت إليها دراسات صندوق النقد الدولي. وتعد الإعفاءات الواسعة لفئات متعددة من السلع والخدمات أحد أسباب هذا الابتعاد، كذلك هيكل الأسعار المعقد والذي يخل بحيادية الضريبة وبمبدأ بساطة ووضوح النظام الضريبي، ويزيد من احتمالات التهرب والتحايل على الضريبة، بالإضافة إلى حد التسجيل المنخفض -رغم زيادته عن ذي قبل- والذي يُخضع للضريبة أعدادا كبيرة من المنشآت الصغيرة؛ خاصة في ظل ارتفاع معدل التضخم بشكل حاد خلال العقد الأخير. كما يلاحظ أن السلطات الضريبية المصرية قد تأخرت في تبني الأساليب التقنية الحديثة، التي تؤكد خبرة الدول التي سبقت إلى تطبيقها على فوائدها الكبيرة في خفض التهرب وارتفاع مستوى امتثال الممولين، ومن ثم زيادة حصيلة الضريبة بشكل واضح، ورفع كفاءة إدارتها.

٥- النتائج والتوصيات:

بشكل عام يمكن استعراض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وتوصياتها فيما يلي:

٥-١- نتائج الدراسة:

بتحليل التجربة المصرية ومراجعة الخبرات الدولية خلص البحث إلى النتائج التالية:

- ١- رغم أن النموذج المثالي لضريبة القيمة المضافة يتسم بقدرته على تحقيق نتائج إيجابية فيما يتعلق بالهدف المالي وبمبدأ الحيادية، إلا أنه لا توجد دولة تطبق النموذج المثالي وتلتزم بمعاييره بشكل كامل، لكن النموذج النيوزيلندي هو الأقرب له، بينما يبتعد عنه النموذج الأوروبي. وبناء على ذلك فإن المزايا التي تتسم بها ضريبة القيمة المضافة - نظريا- لا تتحقق بالكامل على أرض الواقع، وهو ما يثبت صحة الفرض الأول للبحث.
- ٢- تطبق مصر النموذج الأوروبي، فيستوفي تصميم ضريبة القيمة المضافة فيها بعضا من معايير التصميم الكفء للضريبة، مثل اعتماده طريقة الائتمان الضريبي في حساب وتحصيل ضريبة القيمة المضافة، واعتماد مبدأ "الوجهة"، إلا أنه تصميم بالغ التعقيد، حتى مقارنة بأشباهه في الدول المطبقة للنموذج الأوروبي المعقد بطبيعته. ورغم أن هذا التصميم يضحى بهدف وفرة الحصيلة من أجل تحقيق العدالة إلا أن الدراسات التطبيقية أثبتت أن التضحية بالحصيلة الوفيرة هي أمر مؤكد، لكن تحقيق العدالة أمر محل شك كبير، فهذا التصميم لا يحققها بالضرورة، وفي هذه الحالة يفتقد مبرراته.
- ٣- يترتب على تعقد تصميم الضريبة على القيمة المضافة في مصر انخفاض في كفاءة هذه الضريبة بشكل مطلق، أو عند مقارنتها بكفاءة ضريبة المبيعات التي كانت سابقة عليها، أو حتى عند مقارنتها بالمجموعات الدولية المختلفة ما عدا الدول النامية.
- ٤- أثبت العديد من التجارب الدولية والدراسات التطبيقية أن الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة تعيد الأغنياء أكثر من الفقراء، ومن ثم تضر بعدالة التوزيع، كما أنها تخفض بشكل كبير من الحصيلة الضريبية.
- ٥- تعاني كل الدول من ظاهرة التهرب الضريبي بشكل أو بآخر، ورغم تميز ضريبة القيمة المضافة بانخفاض مستوى التهرب منها مقارنة بغيرها من الضرائب غير المباشرة-وذلك

بسبب امتلاكها آلية للالتزام الذاتي من خلال نظام الفواتير الضريبية-إلا أنها على الأغلب ميزة نظرية، حيث يشهد الواقع صورا متعددة للتهرب منها في كافة الدول، خاصة في مرحلة بيع التجزئة. وتعاني مصر بشكل واضح من ظاهرة التهرب من الضريبة، لذلك فهي قد بدأت بالفعل في تبني بعض من الأساليب الهادفة لمواجهة الظاهرة، فبدأت بتطبيق منظومة الفواتير الإلكترونية، كما تبنت آلية التكاليف العكسي المطبقة في الاتحاد الأوروبي.

٦- في ظل الإشكاليات التي تعاني منها ضريبة القيمة المضافة في مصر، يبدو التوجه نحو النموذج النيوزيلندي ومزيد من الالتزام بمعايير التصميم المثالي للضريبة قادرا على تحقيق نتائج أفضل، من حيث الحصيلة والحيادية وتدنية تكاليف الإدارة الضريبية، وهو ما أثبتته العديد من الدراسات، ويؤيد فرض الدراسة الثاني.

٥-٢ - التوصيات:

في ظل النتائج السابقة لهذه الدراسة يوصي الباحث الإدارة الاقتصادية في مصر بما يلي:

١- دراسة إمكانية التوجه نحو النموذج النيوزيلندي لضريبة القيمة المضافة. ورغم أن هذا النموذج لا يعالج إشكالية تنازلية الضريبة إلا أنه يحقق أكثر من هدف: فهو يبسط نظام الضريبة، ويرفع من كفاءتها، ويحقق حصيلة مالية أوفر، ويقلل كذلك من فرص التحايل والتهرب من الضريبة.

٢- معالجة تنازلية ضريبة القيمة المضافة والسعي لتحقيق العدالة بآلية التحويلات الاجتماعية، وعناصر النظام الضريبي الأخرى؛ كزيادة مستوى الإعفاء من ضريبة الدخل، وتخفيض سعرها خاصة للشريحة الأولى منها، مع دراسة إمكانية تبني الآليات المطبقة في بعض الدول لهذا الغرض، مثل نظام ضريبة القيمة المضافة الرقمية، المطبق في كندا واليابان.

٣- التوسع في استخدام التقنيات الحديثة في مواجهة مشكلات تطبيق وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة، وذلك بهدف رفع كفاءتها، وتوسيع قاعدتها، وزيادة قدرتها على التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية، وأنشطة الاقتصاد الرقمي المتنامية.

- ٤- هناك جناحان لمواجهة التهرب الضريبي؛ الأول يعتمد على تصميم الضريبة ذاته، والنموذج النيوزيلندي جيد في هذه الناحية، والآخر يعتمد على الإجراءات والأساليب الممكن اتباعها لمواجهة هذا التهرب. ويوصي البحث الإدارة الاقتصادية بدراسة إمكانية الاستفادة من الوسائل المطبقة في العديد من الدول النامية التي تعاني من ذات المشاكل التي تعاني منها منظومة الضرائب في مصر، وذلك مثل أسلوب رقابة المستهلكين على البائعين، وآلية حجب ضريبة القيمة المضافة.
- ٥- تحقيق الاستقرار الاقتصادي وضبط التضخم شرط أساسي لضبط الأداء الضريبي وضمان التزام الممولين، وتقليل التحايل والتهرب من الضريبة، وفي هذا السياق يوصي الباحث الإدارة الاقتصادية بالسعي الحثيث لضبط التضخم وتحقيق الاستقرار كأولوية لسياستها الاقتصادية.
- ٦- كما توصي الدراسة بالتعرض بمزيد من البحث لمسألة قياس حجم التهرب من ضريبة القيمة المضافة في مصر، وآثاره على الإيرادات العامة، وكذلك لمسألة تصميم نظام ضريبي متكامل يراعي في مجموعة تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.

٦ - المراجع

٦-١ - المراجع العربية:

١. إبراهيم عبد العزيز النجار (٢٠١٨)، جدوى ترشيد الأسعار في الضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة مدينة السادات، المجلد ٤، العدد ١.
٢. أحمد عبد الصبور عبد الكريم (٢٠١٥)، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر (الضرورات والتحديات)، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر بطنطا، المجلد الثلاثون، العدد الثالث.
٣. البنك المركزي المصري، الموقع الإلكتروني <https://www.cbe.org.eg/ar/economic-research/statistics/inflation-rates>
٤. حاتم عبد المحسن أحمد طلب (٢٠٢٣)، مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة وسبل معالجتها (دراسة مقارنة)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنوفية، مجلد ٥٧، العدد ٣.
٥. جمهورية مصر العربية، البنك المركزي المصري، النشرة الإحصائية الشهرية، أعداد مختلفة. <https://www.cbe.org.eg/ar/news-publications/publications?pageNo=1&categoryId=9f0885841be1459cbf8d448d676a24e5>
٦. جمهورية مصر العربية، الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ مكرر (ج)، السنة التاسعة والخمسون، ٧ سبتمبر ٢٠١٦.
٧. جمهورية مصر العربية، الجريدة الرسمية، العدد ٣ مكرر (هـ)، ٢٦ يناير ٢٠٢٢.
٨. جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، البيان المالي للموازنة العامة المصرية، ٢٠١٨ / ٢٠١٩.
٩. جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية، ٢٠٢٢ / ٢٠٢٣.
١٠. عبد المنعم لطفي (٢٠١٦)، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم ١٨٣.
١١. مريم وليم برسوم (٢٠٢١)، قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول.
١٢. مصلحة الضرائب المصرية، [مكافحة التهرب الضريبي | مصلحة الضرائب المصرية \(eta.gov.eg\)](http://eta.gov.eg)

٦-٢ - المراجع الأجنبية:

1. Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils, and Eduardo Lora. (eds), (2013), "More than Revenue: Taxation as a Development Tool", Palgrave Macmillan, New York.
2. Alain Charlet and Jeffrey Owens, (2010), "An International Perspective on VAT", *Tax Analysts*, Volume 59.
3. Andrew M C Smith, Ainul Islam & M. Moniruzzaman, (2011), "Consumption Taxes in Developing Countries – The Case of the Bangladesh VAT", *Centre for Accounting, Governance and Taxation Research*, Working Paper No. 82, New Zealand.
4. Athena Kalyva, Hans Naudts and Savina Princen ,(2016), "The French VAT System and Revenue Efficiency", *European Economy Economic Briefs*, 015, European Commission.
5. European Commission, (2016), "An action plan on VAT: Towards a single EU VAT area -Time to decide", Brussels.
6. Francois Gerard and Joana Naritomi, (2018), "Value Added Tax in developing countries: Lessons from recent research", *IGC Growth Brief Series 015*. London: International Growth Centre.
7. Godwin Emmanuel Oyedokun, (2016), "Nigerian Value Added Tax System and the Concept of Basic Food".
<https://www.researchgate.net/publication/317995386>
8. Ine Lejeune, (2011), The EU VAT Experience: What Are the Lessons?
Tax Analysts.
9. Itai Grinberg (2006), "Implementing a Progressive Consumption Tax: Advantages of Adopting the VAT Credit-Method System", *National Tax Journal*, Vol. LIX, No. 4
10. Kenya Revenue Authority website, reached at January 2023.
<https://www.kra.go.ke/images/publications/Withholding%20VAT%20Overview.pdf>
11. Laura Abramovsky, Orazio Attanasio and David Phillips, (2015), "Value Added Tax policy and the case for uniformity: empirical evidence from Mexico", *Institute for Fiscal Studies*, Working Paper W15/08.
12. Luca Barbone, Richard M. Bird and Jaime Vazquez-Caro, (2012), "The Costs of VAT: A Review of the Literature", *International Center for Public Policy*, Working Paper 12-22, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, USA, April.
13. Margarita Zolotukhina, (2017), The effect of the VAT threshold on the behavior of small businesses :Evidence from the Norwegian Value Added

- Tax, Thesis for Master of Philosophy in Economics, Department of Economics, University of Oslo.
14. Odd-Helge Fjeldstad, (1995), "Value-Added Taxation in Tanzania?" Chr. Michelsen Institute; *Development Studies and Human Rights*, Working Paper 5, Norway.
 15. OECD, tax revenue data, , published at: <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global?cr=occd&lg=en&page=1&charts=662+663+664+665&template=6>
 16. 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>.
 17. Ruud de Mooij and Michael Keen, (2012), "Fiscal Devaluation" and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times, *International Monetary Fund, Working Paper* 12/85.
 18. Scottish Government, (2013), "Principles for a Modern and Efficient Tax System in an Independent Scotland", Edinburgh.
 19. Simon James & Clinton Alley, (2018), "Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand". *Journal of Finance and Management in Public Services*. 8.
 20. Tshepiso Makara and Adrian J Sawyer, (2019), "Possible Value Added Tax Simplification Measures for Small Businesses in Botswana – Lessons from New Zealand", a paper submitted to the *31st Australasian Tax Teachers' Association Conference*, Perth, Australia.
 21. 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
 22. United Kingdom, Institute for Fiscal Studies, (2011), "Tax by design".
 23. Xu Yan, (2011), "Reforming Value Added Tax in Mainland China: A Comparison with the EU," *Revenue Law Journal*: Vol. 20: Iss. 1, Article 4.
 24. Wollela Abehodie Yesegat, (2008), "Value Added Tax Administration in Ethiopia: A Reflection of Problems", *eJournal of Tax Research*, vol. 6, no. 2.
 25. Wollela Abehodie Yesegat, (2016), "Value Added Tax withholding in Ethiopia: Implications for revenue performance and refund (Preliminary findings)", Paper prepared for *the Symposium on VAT in developing countries: Policy, Law and Practice*, Pretoria, South Africa.
 26. World Bank Group, Paying Taxes 2018, a report published at: <https://www.pwc.com/payingtaxes>