



معهد التخطيط القومي

سلسلة دراسات السياسات

عدد

رقم ١

يناير

٢٠١٤

الانتقال من الضريبة العامة علي المبيعات
إلى الضريبة علي القيمة المضافة في مصر

د. إبراهيم العيسوي

سلسلة كراسات السياسات

هيئة التحرير
أ.د. إبراهيم العيسوي
أ.د. علا الحكيم
أ.د. سهير أبو العينين

تصميم الغلاف
م. محمد فتحي عفيفي

المؤلف: إبراهيم العيسوي
إصدار: معهد التخطيط القومي
التاريخ: يناير ٢٠١٤

معهد التخطيط القومي

طريق صلاح سالم- مدينة نصر- القاهرة- ج.م.ع.

الرقم البريدي: ١١٧٦٥

تليفون: ٢٢٦٣٦٥٨٣ - ٢٢٦٢٥٤٦٧ - ٢٢٦٣٨٦٩٤

فاكس: ٢٢٦٤٤٧٤٧ - ٢٢٦٢١١٥١

البريد الإلكتروني: inplanning@idsc.net.eg

الموقع الإلكتروني: www.inplanning.gov.eg

كراسات السياسات
العدد (١) - يناير ٢٠١٤

معهد التخطيط القومي
القاهرة- ج.م.ع.

الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر

د. إبراهيم العيسوي
أستاذ الاقتصاد المتفرغ بمركز دراسات السياسات الكلية
بمعهد التخطيط القومي

موجز

انطلاقاً من شيوع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة (ض.ق.م.) في أكثر من ١٥٠ دولة، ومن تكاثر توصيات خبراء الضرائب والمالية العامة بتطبيق هذه الضريبة في مصر، ومن تكرار إعلان وزارة المالية عن عزمها على إحلال ض.ق.م. محل الضريبة العامة على المبيعات (ض.ع.م.)، سعت هذه الدراسة إلى تقييم ض.ق.م. من حيث المزايا والعيوب، مع الاسترشاد بخبرات الدول الأخرى في تطبيقها.

كما قامت الدراسة بتقييم أداء ض.ع.م. من زاوية قدرتها على تعويض النقص في الضرائب الجمركية- وهو ما كان ضمن مبررات تطبيقها في مصر وتطبيق ض.ق.م. في دول أخرى. وقد تبين عجز ض.ع.م. في مصر- وكذلك عجز ض.ق.م. في الدول الأخرى- عن إنجاز هذا الهدف، ليس لعيب جوهري فيهما، وإنما بسبب التمادي في تخفيض التعريفات الجمركية في سياق برامج التثبيت والتكيف واتفاقات منظمة التجارة العالمية، ونتيجةً لمحدودية الهامش المتاح لرفع أسعار هاتين الضريبتين بعدما نتج من تطبيق الليبرالية الاقتصادية الجديدة/توافق واشنطون من ضغط شديد للإنفاق العام وتراجع كبير في الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة؛ وهو ما ألقى بأعباء جسيمة على الطبقات الشعبية عموماً والفقراء خصوصاً. كما أجرت الدراسة تقييماً لكفاءة ض.ع.م. باعتبارها تطبيقاً منقوصاً أو مشوهاً ل ض.ق.م.، تبين منه انخفاض معدل الكفاءة لأسباب متصلة بتصميم الضريبة، مع ميل هذا المعدل للانخفاض عبر الزمن بسبب التوسع الكبير في حجم القطاع غير النظامي وازدياد حالات التهرب من الضريبة جراء انتشار الفساد وضعف الإدارة الضريبية، فضلاً عن الانفلات الأمني بعد ثورة يناير ٢٠١١. وقد أكدت هذه النتائج وجوب التحول من ض.ع.م. إلى ض.ق.م.؛ وهي النتيجة التي

توصلت إليها الدراسة في ضوء ما تبين لها من تفوق مزايا ض.ق.م. على ما ينسب لها من عيوب.

وبعد فحص القضايا الجديرة بالاهتمام عند التحول من ض.ع.م. إلى ض.ق.م.، والنظر فيما يطرح بشأنها في الأدبيات المحلية والأجنبية، اقترحت الدراسة:

١- توسيع قاعدة الضريبة، مع السماح ببعض الاستثناءات التي تستدعيها صعوبات التطبيق أو متطلبات اجتماعية أو صحية أو بيئية. وهو ما يستوجب إلغاء الجدول (١) المرافق لقانون ض.ع.م. لإنهاء الازدواجية في نوع الضريبة (قيمة- عينية)، وإحلال جدول بالخدمات المعفاة محل الجدول (٢)، مع تعميم الخصم الضريبي لكونه من المبادئ الأساسية ل ض.ق.م.

٢- زيادة حد التسجيل إلى مليون جنيه، مع تطبيقه على مختلف الأنشطة، تخفيفاً للعبء الواقع على كاهل الإدارة الضريبية وتيسيراً للامتثال من جانب المكلفين، ومع السماح للإدارة الضريبية بتسجيل من يتقاعس عن طلب التسجيل متى توافرت لديها معلومات عن بلوغه حد التسجيل أو تجاوزه إياه. ويراجع هذا الحد دورياً بما يتمشى مع معدلات التضخم وتطور الأوضاع الاقتصادية.

٣- التعددية المحدودة في أسعار الضريبة. فبالى جانب السعر العام الذي يقترح أن يكون ١٠% كما هو الحال مع ض.ع.م.، والسعر صفر للصادرات، وإعفاء الضروريات، يطبق سعر منخفض في حدود ٥% على السلع والخدمات شبه الضرورية وسعر مرتفع في حدود ٢٥% على الكماليات والأنشطة الضارة بالصحة والبيئة. ويزاد سعر الضريبة نقطتين منويتين فيما يتعلق بمبيعات مسجل لغير مسجل، وذلك تحفيزاً للأخير على طلب التسجيل.

وقد ناقشت الدراسة فكرة تخصيص إيرادات ض.ق.م. أو جزء منها لتمويل أنشطة معينة، وفكرة ض.ق.م. الاجتماعية التي طبقت في

بعض الدول المتقدمة، وانتهت إلى رفض الفكرتين. وحبذت بلوغ الهدف من التخصيص عن طريق تقاسم حصيلة الضريبة بين المستوى المركزي والمستويات المحلية، أو عن طريق إلزام الحكومة تشريعياً بالأقل تحمل حصة الأنشطة المطلوب زيادة تمويلها عن نسبة معينة، أو ألا تقل نسبة الزيادة السنوية في مخصصات هذه الأنشطة عن نسبة متفق عليها. وقدمت الدراسة عدداً من الاقتراحات الرامية إلى تحسين كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق ض.ق.م. ورفع مستوى الامتثال لهذه الضريبة من جانب المكلفين بها.

واختتمت الدراسة بضرورة مراعاة أمرين مهمين عند وضع نظام ض.ق.م. لمصر. أولهما التحرر من أسر النظرية الاقتصادية التقليدية والاسترشاد بما أسفرت عنه الفروع الحديثة لعلم الاقتصاد من نتائج متعلقة بالسلوك الاقتصادي للأفراد والمنشآت. وثانيهما تكامل ض.ق.م. مع باقي عناصر النظام الضريبي وتكامل هذا النظام مع نمط الإنفاق العام في سياق السعي لتحقيق أهداف النمو الاقتصادي المستدام والتشغيل الكامل والعدالة الاجتماعية.

الفهرس

مقدمة

- ١- الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة
- ٢- الضريبة على القيمة المضافة: النشأة والانتشار والمزايا والعيوب
- ٣- الفرق بين الضريبة العامة على المبيعات المطبقة في مصر والضريبة على القيمة المضافة.
- ٤- تقييم أداء الضريبة العامة على المبيعات
- ٤-١- قياس قدرة الضريبة العامة على المبيعات على تعويض النقص في الضرائب الجمركية
- ٤-٢- قياس معدل كفاءة الضريبة العامة على المبيعات.
- ٥- بعض قضايا التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة
- ٥-١- وعاء الضريبة
- ٥-٢- أسعار الضريبة
- ٥-٣- حد التسجيل ونظام التسجيل
- ٥-٤- الخصم الضريبي
- ٥-٥- تخصيص إيرادات الضريبة و ض.ق.م. الاجتماعية
- ٥-٦- الإدارة الضريبية والامثال الضريبي
- ٦- التعديلات المؤجلة في ض.ع.م. وصلتها بالتحول إلى ض.ق.م.

ملاحظات ختامية

مقدمة

بعد سنوات قليلة من التطبيق الكامل للضريبة على المبيعات اعتباراً من السنة المالية ٢٠٠٢/٠١، أعلنت الحكومة المصرية أنها بصدد دراسة تحويل هذه الضريبة إلى ضريبة على القيمة المضافة. وقد تجدد الحديث بعد فترة وجيزة من قيام ثورة يناير ٢٠١١ عن وجوب الانتقال إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة، وذلك بمناسبة رغبة الحكومة في الحصول على قرض من صندوق النقد الدولي، وبمناسبة ما يستتبع هذه الرغبة من ضرورة التقدم ببرنامج للإصلاح المالي والاقتصادي. ذلك أن صندوق النقد الدولي معروف بتحمسه الشديد للضريبة على القيمة المضافة وبأنه يميل إلى دفع الحكومات التي تطلب الاقتراض منه إلى تضمين التحول إلى هذه الضريبة في خطابات النوايا التي تقدمها للصندوق. ولذا فمن المرجح أن يأتي التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة في سياق التعاقد على القرض الجديد.

وحتى إذا لم يتم التعاقد على هذا القرض، فليس من المستبعد أن تشرع الحكومة في عملية التحول، وذلك استناداً إلى الاعتقاد بوجود عيوب في التطبيق الحالي للضريبة العامة على المبيعات يمكن معالجتها من خلال الانتقال إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة. وهذا ما يتضح من تصريحات رسمية متعددة كان آخرها تصريح رئيس مصلحة الضرائب الذي أكد فيه رغبة المصلحة في تطبيق ض.ق.م. "لأنها ستحل جميع المشاكل التي نتجت عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات"، وذكر أن العمل جار بالفعل في إعداد مشروع قانون للتحول إلى ض.ق.م. وأنه سوف يستعان بخبراء من صندوق النقد الدولي للمساعدة في إنجاز عملية التحول.^١

١- حوار مع منسوخ عمر رئيس مصلحة الضرائب في جريدة أخبار اليوم، عند ٧ سبتمبر ٢٠١٣.

والغرض من هذه الكراسة هو فهم الواقع الحالي للضريبة العامة على المبيعات، والوقوف على حقيقة الفروق القائمة بينها وبين الضريبة على القيمة المضافة، وتقييم أداء الضريبة العامة على المبيعات والتعرف على أوجه الضعف أو الخلل في تطبيقها، ومن ثم تبين متطلبات التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، وذلك في ضوء المعارف النظرية والخبرات العملية في تطبيق هذه الضريبة.

الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة

الضريبة العامة على المبيعات (General Sales Tax: GST - فيما بعد: ض.ع.م.) والضريبة على القيمة المضافة (Value Added Tax: VAT - فيما بعد: ض.ق.م.) هما نوعان من أنواع الضرائب غير المباشرة، أي الضرائب التي لا تفرض بمناسبة اكتساب الدخل كالضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين، وإنما هي ضرائب تفرض بمناسبة إفاق الناس لجانب من دخولهم على السلع والخدمات المختلفة. إنها ضرائب على مبيعات السلع والخدمات أو على استهلاكها. وقد تفرض هذه الضريبة في مرحلة البيع للمستهلك النهائي كما هو الحال مع الضريبة على مبيعات التجزئة (Retail Sales Tax: RTS) المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية على مستوى الولايات وعلى مستوى الحكومات المحلية. كما أن هذه الضريبة قد تفرض في مرحلة الإنتاج كما كان الحال في مصر في المرحلة الأولى لتطبيق ض.ع.م.، حيث اقتصر التطبيق على المنتج الصناعي بمقتضى القانون ١١ لسنة ١٩٩١، وكما هو الحال مع ضرائب أو رسوم الإنتاج (Excise) التي تطبق على المبيعات من نوعيات محددة من السلع مثل السلع الكمالية والأنشطة الترفيهية، كما قد تفرض على المشروبات الكحولية والتبغ والبنزين والملاهي الليلية وصالات القمار بغرض تحصيل إيرادات إضافية للخزانة أو بغرض الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة والبيئة.^٢

وقد تفرض الضريبة غير المباشرة عند مراحل متعددة لإنتاج وتوزيع السلع. وهذا هو الحال مع الضريبة على رقم الأعمال (

^٢ - تطلق تيلاند على هذا النوع من ضرائب أو رسوم الإنتاج ضريبة الخنينة sin tax، وذلك باعتبارها تفرض على استهلاك ينحرف عن الطريق القويم صحياً أو دينياً أو أخلاقياً. انظر:

S.Sujjapongse, "Tax Policy reform in Asian countries: Thailand perspective", *Journal of Asian Economics*, no.16,2005,p.1023.

Turnover Tax: TOT) التي تفرض فيها ضريبة مبيعات عند كل حلقة من حلقات سلسلة عرض السلعة، وذلك دون خصم للضريبة التي تدفع في الحلقة أو الحلقات السابقة. وينطوي تطبيق هذه الضريبة على ما يعرف بالتراكم الضريبي (Tax Cascading)، حيث تتعرض القيمة الكاملة للسلعة المباعة للضريبة على رقم الأعمال بالرغم من أن مستلزمات إنتاجها قد خضعت من قبل لهذه الضريبة. وهو ما يعني عملياً فرض ضريبة على الضريبة السابق تحملها (Tax on Tax)، وهو إجراء يمكن تفاديه بلجوء الشركات للاندماج أو التكامل الرأسي. ولذا فقد تحولت دول كثيرة من هذا النوع من الضرائب إلى ض.ق.م. ، حيث يتمثل وعاء الضريبة عند أي مرحلة من مراحل عرض السلعة في القيمة المضافة (ق.م.) في تلك المرحلة ، وهي الفرق بين قيمة المخرجات (مخ) وقيمة المدخلات (مد) التي استخدمت في إنتاجها. وعملياً تخصم الضريبة على المدخلات من الضريبة على المخرجات المباعة ، بحيث يقوم البائع في أي مرحلة بتوريد الفرق بين الضريبة المحصلة في هذه المرحلة والضريبة التي سبق له سدادها في المراحل السابقة إلى مصلحة الضرائب. فإذا افترضنا أن الضريبة تفرض بسعر موحد على جميع السلع، وليكن: (س)، حينئذ تكون الضريبة الواجب توريدها:

$$\text{ض.ق.م.} = \text{س} * (\text{مخ}) - \text{س} * (\text{مد})$$

$$= \text{س} * (\text{مخ} - \text{مد})$$

$$= \text{س} * (\text{ق.م.})$$

لاحظ أن افتراض سعر موحد للضريبة قد لا يكون واقعياً. إذ ليس من النادر أن يختلف سعر ض.ق.م. على المجموعات المختلفة من السلع. فقد تخضع أجهزة التكييف للضريبة بسعر ٢٥% بينما تخضع مدخلاتها للضريبة بسعر ١٠% . بل إن ض.ق.م. قد تُفرض على بعض السلع بسعر صفر (Zero rated) كما هو الحال مع السلع المصدرة. كما أن بعض السلع قد تُعفى من ض.ق.م. بالكامل (VAT exempted) كما هو شأنع بالنسبة للسلع الضرورية كالأغذية

والأدوية الأساسية أو ألبان وملابس الأطفال أو المنتجات الموفرة للطاقة.

والفرق بين الإعفاء من ض.ق.م. وتطبيقها بالسعر صفر هو التالي: أن بائع السلعة المعفاة لا يحصل ضريبة مخرجات من مشتريها ، كما أنه لا يسمح للبائع باسترداد ما قد يكون سبق له سداده من ض.ق.م. على مشترياته من المدخلات المتصلة بهذه السلعة ؛ ولذلك يقال أن هذه السلع (Input-taxed) بمعنى أنها سلع تحمل مدخلاتها بالضريبة دون أن تتعرض مخرجاتها للضريبة. أما في حالة فرض الضريبة بالسعر صفر كما يحصل مع السلع المصدرة، فلا تحصل ضريبة عند بيع/تصدير السلعة، ولكن يحق للبائع/المصدر استرداد ما سبق سداده من ض.ق.م. على مستلزمات الإنتاج التي دخلت في إنتاج السلعة المباعة^٢.

انظر :

US GAO (USA Government Accountability Office) , *Value -Added Taxes, Lessons learned from other countries on compliance risks, administrative costs, and transition*, April 2008,p. 18, www.gao.gov

جدول (١): ض.ق.م. ضريبة يحصلها المنتج والموزع ويتحملها المستهلك النهائي
(القيم بالمليون جنيهه)

المحولة	ض.ق.م. للخزانة	القيمة المضافة	ثمن البيع شامل ض.ق.م.	ض.ق.م. بسعر ١٠%	ثمن البيع بدون ض.ق.م.	ض.ق.م. على المشتريات	ثمن الشراء	المتعامل
	١٠ (٠-١٠)	١٠٠ -١٠٠) (٠	١١٠ +١٠٠) (١٠	١٠ %١٠*١٠٠) (	١٠٠	٠	٠	مصنع الجلود
	٣ (١٠-١٣)	٣٠ -١٣٠) (١٠٠	١٤٣ +١٣٠) (١٣	١٣ %١٠*١٣٠) (	١٣٠	١٠	١١٠	مصنع الأحذية
٤ ١٧) - (١٣	٤٠ -١٧٠) (١٣٠	١٨٧ +١٧٠) (١٧	١٧ %١٠*١٧٠)	١٧٠	١٣	١٤٣	تاجر الأحذية بلفجزة	
					١٧ %١٠*١٧٠) (	١٧٠		المستهلك النهائي
	١٧٠ ٣٠+١٠٠) (٤٠+							مجموع القيم المضافة
١٧ ١٠) ٣+ (٤+								إيرادات الخزانة من ض.ق.م.

ومن الملاحظ أن ض.ق.م. - والتي تطلق عليها بعض الدول: الضريبة العامة على المبيعات (GST) أو الضريبة على السلع والخدمات (Goods and Services Tax: GST) ^٤ - عادة ما تصنف على أنها ضريبة على الاستهلاك، حيث أنها بصفة عامة ضريبة يحصلها البائع المسجل^٥، ولكن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها في نهاية المطاف. وهذا ما يوضحه المثال المعروض في جدول (١).

وللتبسيط فقد افترض في هذا المثال أن مصنع الجلود لم تكن له مشتريات من منشآت أخرى، وبالتالي فإنه لم يسبق له سداد ض.ق.م. كما افترض أن ض.ق.م. تفرض بسعر موحد في جميع مراحل الإنتاج والتوزيع وهو ١٠%. وكما هو واضح عند تقاطع العمود الأخير مع الصف الأخير فإن صافي حصيله ض.ق.م. الذي تتسلمه الخزنة العامة هو ١٧ مليون جنيه. وهذا المبلغ هو أيضاً قيمة ض.ق.م. التي نحصل عليها بضرب مجموع القيم المضافة في مراحل الإنتاج والتوزيع (١٧٠ مليون جنيه كما هو ظاهر عند تقاطع العمود السابع مع الصف السادس) في سعر ض.ق.م.، وهو ١٠%. وهذا أيضاً هو ما يتحمله المستهلك النهائي كما يظهر في الخلية الناتجة عن تقاطع العمود الثالث مع الصف الخامس. ومن الواضح أن صافي حصيله ض.ق.م. يكافئ قيمة ضريبة بسعر ١٠% على مبيعات التجزئة من المنتج النهائي وهو الأحذية (RTS) كذلك المفروضة في الولايات

^٤ لاحظ أن الموازنات العامة وحساباتها الختامية في مصر تميز بين الضرائب على السلع والخدمات وبين الضريبة العامة على المبيعات، حيث تعتبر الضريبة العامة على المبيعات مكوناً من مكونات الضرائب على السلع والخدمات. كما يجري التمييز بين الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على السلع المحلية والمستوردة وبين أنواع أخرى من الضرائب هي في الواقع ضرائب على المبيعات، مثل الضرائب على ما يعرف بسنغ جدول (١) المحلية والمستوردة وهي ضرائب عينية على طائفة من السلع المدرجة بجدول (١) المرافق للفقرة ١١ لسنة ١٩٩١، ومثل ضريبة المبيعات على الخدمات المقررة وفقاً للجدول (٢) المرافق للفقرة ذاته. أنظر مثلاً: وزارة المالية، التقرير المالي الشهري، على موقع الوزارة (www.mof.gov.eg). ولكن عند تقديم بيانات مجمعة عن "ضريبة المبيعات" كما في مشروعات الموازنة، يعامل مجموع الضريبة العامة على المبيعات وضريبة المبيعات على الخدمات والضرائب على ملح الجدول (١) المحلية والمستوردة على أنه "ضرائب المبيعات". أنظر مثلاً جدول رقم (١١): الإيرادات العامة المدرجة ضمن مشروع موازنة ٢٠١٣/١٢ والموضوع على موقع وزارة المالية المشار إليه حالاً.

^٥ - البقم المسجل هو المنتج أو المستورد أو التاجر الذي يُسجل لدى مصلحة الضرائب باعتباره مكلفاً بتحصيل الضريبة على الاستهلاك (أو على المبيعات أو على القيمة المضافة) من المشتري وتوريدها لمصلحة الضرائب، وذلك عندما تبلغ مبيعاته حداً معيناً أو تتجاوزته (وهو ما يطلق عليه حد أو عتبة التسجيل tax threshold).

المتحدة الأمريكية)، حيث تبلغ قيمة هذه المبيعات ١٧٠ مليون جنيه كما يظهر عند تقاطع العمود الرابع مع الصف الرابع.

ولكن تحمل المستهلك لكامل قيمة ض.ق.م. قد لا يتحقق إذا تعرضت سلسلة الخصم والاسترداد للضريبة السابق سدادها للانقطاع. وهو ما يحدث عندما تعفى بعض السلع من الضريبة، أو عندما تتعرض بعض السلع للضريبة بسعر صفر، أو عندما تتهرب بعض المنشآت الملزمة قانوناً بالتسجيل كمنشآت خاضعة للضريبة. ففي مثل هذه الحالات تصبح ض.ق.م. مجرد ضريبة على المدخلات، لا ضريبة استهلاك نهائي. وهو ما ينطبق أيضاً على القطاع غير النظامي الذي قد لا يحصل ض.ق.م. على مبيعاته، ولكنه قد يسدد ض.ق.م. على مشترياته من الشركات المنتجة أو المستوردة المسجلة كشركات خاضعة لهذه الضريبة^١. وهكذا قد تعمل ض.ق.م. كمصيدة لأشخاص القطاع غير النظامي الذين قد يتمكنون من الإفلات من الضريبة على الدخل، ولكنهم يجدون أنفسهم مضطرين لسداد ض.ق.م. على مدخلاتهم المحلية أو المستوردة المشتراة من شركات مسجلة^٢ ولذا فليس صحيحاً أن القطاع غير النظامي يستطيع الإفلات دائماً من ض.ق.م.، ولكنه يستطيع تفاديها بالطبع إذا كان يحصل على مشترياته من منشآت غير نظامية/غير مسجلة أو من منشآت متهربة من التسجيل.

^١ راجع:

M. Keen, "VATs, tariffs, and withholding: Border taxes and informality in developing countries", *Journal of Public Economics*, vol. 92, 2008, p. 1893, www.elsevier.com/locate/econbase
^٢ - www.itdweb.org/VAT Conference

الضريبة على القيمة المضافة: النشأة والانتشار والمزايا والعيوب

أ- النشأة والانتشار

يرجع بعض الباحثين فكرة ض.ق.م. إلى العشرينات من القرن الماضي، حيث نادي بها آنذاك رجل الأعمال الألماني فون سيمينز. كما جرت محاولات أولية لفرضها في فرنسا في سنة ١٩٤٨. ولكن البداية الحقيقية لتطبيق ض.ق.م. كانت في سنة ١٩٥٤ عندما قامت فرنسا بإحلال هذه الضريبة محل الضريبة على رقم الأعمال. وقد شهدت هذه الضريبة انتشاراً سريعاً في عدد كبير من دول العالم، خاصة منذ تبني دول الجماعة الاقتصادية الأوروبية (EEC) لهذه الضريبة في ١٩٦٧. فقد امتد النطاق الجغرافي لتطبيق ض.ق.م. ليشمل الكثير من الدول المتقدمة والنامية. ومنذ التسعينيات من القرن الماضي قامت دول شرق أوروبا والدول التي انبثقت عن الاتحاد السوفياتي السابق بفرض ض.ق.م. كما تعددت الدول النامية التي تطبق ض.ق.م. في آسيا (بما في ذلك دول كبيرة مثل الهند والصين) وفي أفريقيا وفي أمريكا اللاتينية. وحسب تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فإن عدد الدول التي كانت تطبق ض.ق.م. في سنة ٢٠١١ قد بلغ نحو ١٥٤ دولة، بما في ذلك جميع دول OECD عدا دولة واحدة وهي الولايات المتحدة الأمريكية التي ما زالت تتمسك بتطبيق الضريبة على مبيعات التجزئة (RST). ويبدو أن هذا العدد لم يطرأ عليه تغيير منذ ذلك التاريخ.^٨

^٨ - حول ترويج ض.ق.م. وعدد الدول التي تطبقها، انظر:

P. Hooper and K. Smith, "A value-added tax in the U.S. :An argument in favor", *Business Horizons*, vol. 40, May-June 1997, pp. 78-83, www.econbiz.de, T. M. Le, *Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues*, World Bank, Papers for the World Bank course on practical issues of tax policy in developing countries, 2003, www.worldbank.org, V. Kononova and J. Whalley, Recent Russian Debate on

ومن أهم العوامل التي ساعدت على انتشار ض.ق.م. برامج التثبيت الاقتصادي والتكيف الهيكلي التي عمل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على ترويجها في الدول النامية منذ ثمانينيات القرن الماضي. كما عملت ظاهرة العولمة وما رافقها من تحرير للتجارة الدولية وتخفيض ملموس للضرائب الجمركية على تحول الكثير من الدول إلى ض.ق.م. على أمل أن تعوض حصيلتها النقص المتحقق في حصيلة الضرائب الجمركية⁹.

ويقدر أن ضرائب الاستهلاك وفي القلب منها ض.ق.م. كانت تسهم في ٢٠٠٥-٢٠٠٦ بأكثر أو ثاني أكبر نسبة في الإيرادات الضريبية- نحو ٣١% في المتوسط في دول OECD¹⁰. وبالرغم من أن نصيب ض.ق.م. النسبي في الإيرادات الضريبية قد تزايد بشدة في الكثير من دول العالم، إلا أن بعض الدول شهدت انخفاضاً في هذا النصيب؛ وهو ما يعني أن النمو الذي حدث في نصيب ض.ق.م. ليس حتمياً¹¹.

ب- مزاياء ض.ق.م.

يتضح من فحص الأدبيات المتاحة بشأن ض.ق.م. أنها تتمتع بالمزايا التالية:

(١) تساعد ض.ق.م. في تشجيع الادخار ومن ثم تشجيع كل من الاستثمار والنمو الاقتصادي. والسبب في ذلك هو أن ض.ق.م. تصيب الاستهلاك، ولا تصيب الدخل كله، وهو ما يجعل المدخرات بمنأى عن

Moving from VAT to Sales Taxes and its Global Implications, *NBER Working Paper* no. 15615, Dec. 2009., Lucerne Conference Communiqué, www.oecd.org/tax/consumption-tax/..., M. Keen, Targeting, Cascading and Indirect Tax Design, *IMF Working Paper*, no. 13/57, Feb. 2013, p. 5, and M. Keen, The Anatomy of the VAT, *IMF Working Paper*, no. 13/111, May 2013.

⁹- The First Global Tax Conference, Rome, 2005, www.itdweb.org/VAT conference, Lucerne Conference, *op. cit.*, and OECD Observer, "Consumption Taxes- The Way to the future?", *OECD Policy Brief*, Oct. 2007, www.oecd.org

وسوف نختبر مدى نجاح ض.ع.م. التي فرضت في مصر ضمن حزمة إجراءات برنامج سبب والتكيف في ١٩٩١ في إحراز هدف تعويض النقص في إيرادات الضريبة الجمركية في القسم ١-٤.

¹⁰ - www.en.wikipedia.org/wiki/Value_Added_Tax, and www.itdweb.org/VAT Conference

¹¹ - OECD Observer, *op. cit.*

هذه الضريبة، ويحفز بالتالي على زيادتها، ومن ثم زيادة الاستثمار والنمو الاقتصادي.¹² وتؤكد دراستان نشرتهما OECD في ٢٠٠٨ و٢٠١٠ أن ض.ق.م. أكثر تشجيعاً للنمو الاقتصادي من الضريبة على دخول الأشخاص أو على دخول الشركات.¹³ ولكن يجب ملاحظة أمرين: أولهما أن التشجيع على الادخار مرهون بإعفاء الضروريات من الضريبة وفرض أسعار مخفضة للسلع الأخرى ذات الأهمية في الاستهلاك الشعبي. وثانيهما أن تشجيع الادخار وزيادته شرط ضروري، ولكنه ليس شرطاً كافياً لزيادة الاستثمار والنمو. إذ تتطلب زيادة الاستثمار والنمو شروطاً أخرى كتوافر فرص مجزية للاستثمار وتوافر مناخ استثماري موات.

(٢) ض.ق.م. تنفادي الازدواج أو التراكم الضريبي المصاحب لبعض الضرائب الأخرى مثل الضريبة على رزم الأعمال، وذلك بفضل آلية استرداد الضريبة على المدخلات. ومع ذلك قد تصاحب ظاهرة التراكم الضريبي بعض تطبيقات ض.ق.م. كما في حالة فرض ض.ق.م. على قيمة الواردات شاملة الضريبة الجمركية¹⁴، وحالة استخدام سلعة معفاة (لا تحمل ب ض.ق.م. ولا يسترد ما سبق دفعه من ض.ق.م. على مدخلات هذه السلعة) في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة، وحالة قصر تطبيق الخصم الضريبي على السلع دون الخدمات.

(٣) توفر ض.ق.م. موارد كبيرة ومستقرة بفضل اتساع قاعدتها وتعدد مراحل تحصيلها. ولكن يتعين ملاحظة أن فرص تحقق هذه الميزة تضيق مع انكماش قاعدة هذه الضريبة ومع تزايد الإعفاءات ومع التوسع في تطبيق الأسعار المخفضة للضريبة. وكما يقول مايكل كين-

¹² - See: www.en.wikipedia.org/Consumption Tax

¹³ - الدراسة المشار إليها في:

A. Charlet and J. Owens, "An international perspective on VAT", *Tax Notes International*, vol. 59, no. 12, 20 Sept. 2010, www.oecd.org/tax/consumption

¹⁴ - ينبغي تذكر أن فرض ض.ق.م. على الواردات يقابله تطبيق هذه الضريبة بسعر صفر على الصادرات التي ستفرض عليها ض.ق.م. عند عبورها حدود الدولة المستوردة، وذلك تطبيقاً لمبدأ المنتهي أو المصعب المشار إليه فيما بعد.

وهو من كبار الخبراء الدوليين في قضايا ض.ق.م ونائب مدير قسم شئون المالية العامة بصندوق النقد الدولي. - فإنه بالرغم من استمرار الجدل حول جوانب مختلفة لتطبيق ض.ق.م، إلا أن الأمر الذي لا شك فيه هو تمتع هذه الضريبة بمقدرة تحصيلية عالية، وأنه كقاعدة عامة وبفرض ثبات العوامل الأخرى- تحصل الدول التي تطبق ض.ق.م. إيرادات ضريبية أكبر نسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي من تلك التي لا تطبق هذه الضريبة.¹⁵ ولعل هذه الميزة قد دعت بعض معارضي ض.ق.م. في الولايات المتحدة إلى وصفها بأنها ماكينة لضخ النقود (money machine) وأنها لهذا السبب- تشجع على تضخم حجم الحكومة؛ وهو ما لا يرحبون به على ما سيأتي بيانه لاحقاً.¹⁶ ومما لا شك فيه أن المقدرة التحصيلية العالية ل ض.ق.م. تقوم بدور مهم في تحقيق الاستقرار المالي للحكومة، وبخاصة استقرار وانتظام المصروفات نتيجة لاستقرار وانتظام الإيرادات.¹⁷

(٤) يحد أسلوب تطبيق ض.ق.م. من فرص فقدان الحكومة لجانب كبير من إيراداتها، ويحد أيضاً من فرص التهرب من سدادها. فمن جهة أولى، نظراً لتحصيل ض.ق.م. في كل مراحل إنتاج وتداول السلعة، فإنه إذا فقدت الضريبة في مرحلة، فإنها قد تجمع في المراحل الأخرى، وذلك على خلاف الضريبة ذات المرحلة الواحدة كضريبة مبيعات التجزئة والتي تتعرض للفقدان بالكامل عند التهرب من دفعها. لاحظ أيضاً أن الضريبة المعرضة للفقدان في حالة ض.ق.م. هي ضريبة على جزء من قيمة السلعة (وهو القيمة المضافة)، وليست الضريبة على إجمالي قيمة السلعة كما في حالة ضريبة مبيعات التجزئة. ومن جهة ثانية، فإن ض.ق.م. تتصف بخاصية الرقابة الذاتية (self-policing) حيث أنه لكي يسترد البائع ما سبق له سداده

¹⁵ M. Keen, and B. Lockwood, The Value Added Tax: Its Causes and Consequences, *IMF Working Papers*, no. 183, July 2007, and M. Keen, Taxation and Development, *IMF Working Papers*, no. 220, Sept. 2012, p.11.

¹⁶ -The Economist, "The VAT of the land", *The Economist*, 3 May 2012, www.economist.com

¹⁷ Hooper and Smith, *op. cit.*, p. 80.

من ض.ق.م. على مدخلاته، يلزم أن يحصل هذه الضريبة على مبيعاته.¹⁸ ومع ذلك ينبغي ملاحظة أن بعض هذه المزايا متوافرة في حالة ض.ع.م. في مصر، وأن فرص التهرب ليست معدومة بالنسبة ل ض.ق.م.

(٥) نظراً لفرض ض.ق.م. على الواردات وتطبيقها بالسعر صفر على الصادرات - وهو المعمول به في حالة ض.ع.م. أيضاً - تتوافر الفرصة لضمان تنافس الواردات مع المنتجات المحلية التي تخضع للضريبة ذاتها على نحو عادل أو متكافئ، وكذلك لتشجيع الصادرات؛ وهو ما يساعد في تحسين الميزان التجاري.¹⁹ ولكن تمام تحقق هذه الميزة يستلزم تمكين المصدرين من سرعة استرداد ض.ق.م. على مدخلاتهم حتى لا يتسبب تأخير استردادها في مشكلات سيولة، وما قد يترتب عليها من كلفة إضافية قد تحد من الميل للتصدير وتشجع على البيع في السوق المحلية.

(٦) كلفة إدارة وتحصيل ض.ق.م. أقل من كلفة غيرها من الضرائب، بما في ذلك الضرائب المباشرة. فقد تبين من بعض الدراسات أن كلفة إدارة ض.ق.م. أقل من كلفة إدارة الضريبة على الدخل. ففي المملكة المتحدة قدرت كلفة إدارة ض.ق.م. بنحو ٠,٥٥% من متحصلاتها، بينما قدرت كلفة إدارة الضريبة على الدخل بنحو ١,٢٧% من متحصلاتها. وحسب تقديرات المفوضية الأوروبية، فإن كلفة إدارة ض.ق.م. قد تراوحت بين ٠,٥% و ١% من متحصلاتها في دول الاتحاد الأوروبي المختلفة. وفي نيوزيلنده يعتقد أن إدارة ض.ق.م. أسهل كثيراً من إدارة بعض الضرائب الأخرى، حيث لم تزد نسبة الإقرارات المعيبة على ٣% في حالة ض.ق.م. بينما بلغت نحو ٢٥% في حالة الضريبة على الدخل.²⁰ ولكن ينبغي ملاحظة أن إدارة

¹⁸ - Kononova and Whalley, *op. cit.*, p. 2.

¹⁹ - Hooper and Smith, *op. cit.*, p. 79.

²⁰ - See US GAO, *op. cit.*, p.4 and p.p. 15-16, and Charlet and Owens, *op. cit.*, p.944.

ض.ق.م. تتعدد وكلفتها تزداد مع كثرة الإعفاءات من الضريبة ومع التعدد الكبير في أسعارها، وكذلك مع انخفاض حد التسجيل.

ت- عيوب ض.ق.م.

من الشائع نسبة العيوب التالية إلى ض.ق.م.:

(١) يعاب على ض.ق.م. أنها ضريبة ذات أثر تراجمي (regressive). فهذه الضريبة تنصب على الاستهلاك في نهاية المطاف. ومن المعروف أن ميل الفرد للاستهلاك يتجه لانخفاض مع ارتفاع مستوى دخله، بمعنى أن الأقل دخلاً ينفقون على الاستهلاك نسبة أكبر من دخولهم بالقياس إلى الأعلى دخلاً. ولذا فإن عبء ض.ق.م. مقيساً بنسبة الضريبة المدفوعة إلى الدخل يكون أكبر على أصحاب الدخل المنخفضة منه على أصحاب الدخل المرتفعة. وفي الحقيقة أن هذا ليس عيباً تختص به ض.ق.م. دون غيرها، بل إنه عيب ملازم لكل الضرائب غير المباشرة كضريبة الاستهلاك وضريبة المبيعات.

وقد تنبّهت معظم الدول لأثر ض.ق.م. التراجعي- وكذلك للأثر المناظر في حالة ض.ع.م.- وسعت إلى التخفيف من وطأته بطرق شتى. منها إعفاء الضروريات التي تشكل نسبة كبيرة من استهلاك ذوي الدخل المنخفضة والفقراء. ومنها فرض ض.ق.م. بسعر منخفض على بعض السلع والخدمات كالألبان الأطفال وملابسهم وبعض الأدوية. ومنها محاولة تعويض الأثر التراجعي للضريبة بالنسبة لبعض الفئات بخصومات معينة من ضريبة الدخل أو بمنحهم إعانات نقدية أو بزيادة مستحققاتهم من الضمان الاجتماعي. وكقاعدة عامة ليس من الحكمة تناول أثر ضريبة بعينها على العدالة الاجتماعية بمعزل عن باقي مكونات النظام الضريبي ودون النظر إلى نمط الإنفاق العام بصفة عامة، ونمط الإنفاق العام الاجتماعي بصفة خاصة.

(٢) من عيوب ض.ق.م. صعوبة تطبيقها على بعض القطاعات كالزراعة والإسكان والخدمات المالية والقطاع غير النظامي. وقد يرجع ذلك إلى صعوبة تقدير القيمة المضافة أو إلى العقبات التي تواجه الإدارة الضريبية وترفع من كلفة إدارة ض.ق.م. خاصة في القطاعات التي تكثر بها المنشآت الصغيرة والأنشطة غير النظامية. كما قد تكون هناك عقبات سياسية تعترض تطبيق الضريبة في بعض الحالات كحالة الزراعة، لاسيما عندما يتسم توزيع الملكيات أو الحيازات بالتركز الشديد، وعندما يتمتع كبار الملاك أو الحائزين بنفوذ سياسي قوي، مع أن تطبيق ض.ق.م. على المزارع الكبيرة لا ينطوي على أية صعوبات فنية.²¹ ولكن هذه الصعوبات ليست مانعة تماماً من تطبيق ض.ق.م. في هذه القطاعات، خاصة وأن نتائج عدم التطبيق لا تقتصر على حرمان الخزانة العامة من بعض الإيرادات. فإعفاء الزراعة من ض.ق.م. قد ينطوي على عدم العدالة حيث أن هذا يحرم المزارعين من استرداد ما قد يكون سبق لهم سداه من ض.ق.م. على مدخلاتهم. ولذا يقترح البعض فرض ض.ق.م. على الزراعة مع جعل حد التسجيل مرتفعاً كما هو الشأن في قطاع التجارة.²²

وفيما يتعلق بقطاع الإسكان ثمة تفاوتات كبيرة بين الدول في المعاملة الضريبية للعقارات والمباني. ولكن من الشائع إعفاء المباني السكنية وإيجارات المساكن من ض.ق.م. (حتى لا يقع تمييز ضد التأجير ولصالح التملك) مع إخضاع المباني الإدارية للضريبة. وإذا انتقلنا إلى قطاع الخدمات المالية، فهناك صعوبات عملية في تقدير القيمة المضافة على كل عملية مالية في البنوك وشركات التأمين وما إليها. ولذلك فإن معظم الدول تعفي الخدمات من ض.ق.م. كقاعدة عامة، مع استثناء بعض المعاملات وفرض الضريبة عليها كعمليات السمسرة وخدمة تأجير الخزائن في البنوك. ويذكر أن إسرائيل تفرض ضريبة على مجموع الأرباح والأجور في المؤسسات المالية مع عدم

²¹ See: M. Keen, Taxation and Development -Again, *IMF Working Papers*, no. 220, IMF, Sept. 2012, p. 18.

²² لاحظ أن الزراعة معفاة أيضاً من ض.ع.م. في مصر حيث يقصر التطبيق على المنتجات الصناعية المحلية والمستوردة.

السماح لها باسترداد أي ض.ق.م. تكون قد سددها. ولكن يعاب على هذه الطريقة أن الضريبة المفروضة هي أقرب إلى ضريبة إضافية على الدخل منها إلى ض.ق.م. أما فيما يتعلق بالقطاع غير النظامي، فهو قطاع عصي على تطبيق الضرائب بصفة عامة. ولكن يمكن إخضاعه بدرجة ما ل ض.ق.م. سواء عندما يستورد منتجات خاضعة لهذه الضريبة أو يشتري من مؤسسات كبيرة تقوم بتحصيل هذه الضريبة حتى يمكنها استرداد ما سبق لها دفعه منها.^{٢٣}

ويضاف إلى ما تقدم من صعوبات صعوبة تطبيق ض.ق.م. على السلع التي تتم فيها المتاجرة إلكترونياً، خاصة بنظام البيع والتسليم الإلكتروني/على الخط (online)، كما هو الحال مع السلع الرقمية كالموسيقى والأفلام والكتب. ولكن هذه الصعوبة قائمة بالنسبة للتجارة الإلكترونية بوجه عام، ليس فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة فحسب، بل وبالنسبة للضرائب على الدخل أيضاً. وما زال الاتجاه العام هو ترك التجارة الإلكترونية بمنأى عن الضرائب بهدف تجنب إعاقة نمو هذا النوع من التجارة.^{٢٤}

(٣) وتنتقد ض.ق.م. بدعوى أنها ذات أثر تضخمي. ولكن هذا الانتقاد مردود عليه بأن الخبرات الدولية لا تؤكد وجود هذا الأثر في معظم الحالات، وبأنه حتى عندما يتحقق هذا الأثر في بعض الحالات فمن الشائع أن يكون أثر الضريبة في رفع سعر السلعة أو الخدمة لمرة واحدة. كما أن هذا الأثر يتوزع على مدى زمني، وقد يستوعب جانب منه من خلال الانخفاض في هوامش ربح المنتجين والموزعين.^{٢٥} بل إن بعض الآراء تذهب إلى أنه على المدى الطويل قد يحد فرض

^{٢٣} - للمزيد حول التعامل الضريبي مع القطاع غير النظامي، انظر:

M. Keen, VAT Attacks!, *IMF Working Papers*, no. 142, June 2007, p.12.

^{٢٤} للمزيد حول هذه القضية، انظر: إبراهيم الميسوي، التجارة الإلكترونية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ١٠٩-١١٥. وللزيد حول القطاعات المثيرة لصعوبات في تطبيق ض.ق.م. وبعض الأساليب المقترحة للتعامل معها، انظر:

Le, *op. cit.*, pp. 26-32.

^{٢٥} وهذا ما تشير وهذا ما تشير إليه الشواهد عقب زيادة ض.ق.م. في كل من فرنسا في ١٩٩٥ وألمانيا في ٢٠٠٧. انظر:

J. Le Cacheux, "Social VAT: Is it anti-social?", 9 Jan. 2012, Ofce, *The collective blog of the French Economic Observatory*, www.vivanteurope.org

ض.ق.م. من الاتجاهات التضخمية وذلك لكونها ضريبة محفزة على الإدخار. وربما يرجع ما ينسبه البعض من أثر تضخمي ل ض.ق.م. إلى أن بعض الدول قد فرضت هذه الضريبة في أوقات كانت اقتصاداتها تشهد اتجاهات تضخمية أصلاً؛ وهو ما أدى إلى عدم القدرة على عزل الأثر السعري ل ض.ق.م. وتحديد حجمه بدقة. وعموماً ينصح بتجنب إدخال هذه الضريبة في فترات التضخم.²⁶

(٤) ويأخذ البعض على ض.ق.م. ارتفاع كلفة إدارتها، وكذلك ارتفاع كلفة الامتثال الضريبي (compliance tax)، وهو ما يؤدي في نظرهم إلى زيادة فرص النصب والغش (fraud) والتهرب من الضريبة. وقد سبق الرد على مسألة الكلفة الإدارية في سياق بيان مزايا ض.ق.م. (المزية السادسة). ومما يذكر في هذا السياق أن ض.ق.م. تطبق في جميع مراحل تصنيع وتداول السلعة مما يزيد من عدد المنشآت موضع المحاسبة ويرفع كلفة إدارة الضريبة بالمقارنة بالضريبة على مبيعات التجزئة التي تطبق في مرحلة واحدة. ولكن يرد على ذلك بأن التطبيق السليم للضريبة الأخيرة يستلزم التحقق من صفة المشتري، أي ما إذا كان مستهلكاً نهائياً أم منشأة سوف تدخل مشترياتها في عملية إنتاجية، لاسيما أن بعض السلع قد تستخدم لأغراض الاستهلاك النهائي وكذلك لأغراض الإنتاج؛ وهو ما يفتح أبواب التهرب وفقدان جزء من حصيلة الضريبة. أضف إلى ذلك ما سبق لنا ذكره من أن التهرب في حالة ضريبة مبيعات التجزئة (ذات المرحلة الواحدة) يضيع الضريبة كلها، وهي ضريبة على كامل قيمة السلعة، وذلك على خلاف الحال مع ض.ق.م. (التي تتعدد مراحل تحصيلها) حيث أنه إذا ضاعت الضريبة في مرحلة فإنها قد لا تضيع في بقية المراحل، وأن الإيراد المفقود هو الضريبة على القيمة المضافة وليس على كامل قيمة السلعة. ولذلك من المرجح أن يكون

²⁶ - Le, op. cit., pp. 47-56.

الإيراد المفقود أقل في حالة ض.ق.م. عنه في حالة ضريبة مبيعات التجزئة.

وفيما يتعلق النقد الخاص بارتفاع كلفة الامتثال الضريبي وما قد تؤدي إليه من محاولات للغش والتهرب من دفع ض.ق.م. أو عدم توريد الضريبة المحصلة إلى مصلحة الضرائب، يجب أن نتذكر أن هذه المشكلات ليست مقصورة على ض.ق.م.، بل إنها واردة في حالة الأنواع الأخرى من الضرائب.^{٢٧} على سبيل المثال، ذكرت إحدى الدراسات أن نسبة التجار المسجلين في ض.ع.م. في مصر في مطلع القرن الحالي لم تزد على ٤% من إجمالي من يجب تسجيلهم، حيث كان المسجلون في حدود ٦٠ ألف تاجر من إجمالي ١,٥ مليون تاجر مؤهلين للتسجيل ويمثلون نحو ٥٠% من العدد الإجمالي للتجار وهو ٣ مليون تاجر تقريباً.^{٢٨}

ث- المزايا والعيوب في الميزان

لعله قد اتضح مما تقدم أن معظم العيوب التي تنسب ل ض.ق.م. ليست لصيقة بها وحدها، ولكنها تصيب أنواعاً أخرى من الضرائب بدرجّة أو بأخرى (مثل صعوبة التطبيق في بعض القطاعات و التهرب). كما أن بعض العيوب مبالغ في حجمها أو في خطورتها (مثل الأثر التضخمي وكلفة الإدارة والامتثال). وعموماً فإن وطأة عيوب ض.ق.م. أو غيرها من الضرائب تختلف من دولة لأخرى بحسب المستوى الذي بلغته من النمو ومتوسط دخل الفرد ومستوى التعليم والوعي الضريبي والوزن النسبي للقطاع غير النظامي وما إلى ذلك من فروق. كما أن هناك سبل لمعالجة بعض العيوب أو التخفيف من

^{٢٧} فيما يتعلق بغواع التهرب المصاحبة ل ض.ق.م.، خاصة في دول الاتحاد الأوروبي، انظر:

US GAO, *op. cit.*, pp. 13-14 and M. Keen, VAT Attacks, *op. cit.*, p. 17.

^{٢٨} - وردت هذه التقديرات في ورقة وليد حجازي: "بحث في استخدام الربط الشبكي كإداة لتوفير المعلومات المحاسبية عن المجتمع الضريبي بهدف زيادة كفاءة وفعالية نظم الرقابة على ضرائب المبيعات"، مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمطومات بالأكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، أكتوبر ٢٠٠٤.

آثارها (مثل الأثر التراجعي). وفي المقابل فإن ض.ق.م. تتمتع بمزايا كثيرة، وبعض هذه المزايا لا يتوفر في غيرها من الضرائب (مثل المزايا المرتبطة بتعدد مراحل فرض الضريبة وكون ض.ق.م. تفرض على جزء من قيمة السلعة لا على قيمتها بالكامل، ومثل المقدرة التحصيلية العالية). وإجمالاً، يبدو أن مزايا ض.ق.م. تفوق العيوب المنسوبة لها، بما يجعل من المحبذ تبني هذه الضريبة والعمل على تطبيقها في مصر، خاصة أن التطبيق الحالي ل ض.ع.م. فيه الكثير من أوجه الشبه مع ض.ق.م. كما سيتبين في القسم التالي من هذه الكراسة، وأن التحول إلى هذه الضريبة يحتاج فقط إلى معالجة مثالب التطبيق الحالي ل ض.ع.م. انطلاقاً من التراث المعرفي المتراكم عبر ما يقرب من ستة عقود من تطبيق ض.ق.م.

ولكن يبقى تساؤل مهم ولا بد من تناوله قبل الانتقال إلى القسم التالي، ألا وهو إذا كانت كفة مزايا ض.ق.م. ترجح كفة عيوبها، فلماذا تستمر الولايات المتحدة في الإعراض عن هذه الضريبة وتتمسك بالضريبة على مبيعات التجزئة؟، ولماذا تفكر روسيا في التراجع عن هذه الضريبة بعد مضي ما يربو على عقدين من تطبيقها؟

الجدل الأمريكي. كما سبق ذكره فإن الولايات المتحدة هي الوحيدة من بين دول OECD التي لا تطبق ض.ق.م. ، ولكنها تطبق ضريبة على مبيعات التجزئة على مستوى الولايات والحكومات المحلية. وفي ٢٠١٠ صوت مجلس الشيوخ بأغلبية ٨٥ صوتاً ضد فرض ض.ق.م. على المستوى الفيدرالي، ولم يصوت لصالح هذه الضريبة سوى ١٣ صوتاً.^{٢٩} وأسباب المعارضة الأمريكية لفرض ض.ق.م. متنوعة. منها التخوف من أن يؤثر فرض ض.ق.م. على المستوى الفيدرالي بالسلب على إيرادات الولايات أو المحليات التي تحصل ضريبة المبيعات حالياً. ومع ذلك فإن المدافعين عن ض.ق.م. يرون أن هذا التخوف غير

²⁹See: R. Deutch, *The pros and cons of value added taxes*, 13 May 2010, www.rodndeutch.blogspot.com

مبرر، حيث أن فرض ض.ق.م. على المستوى الفيدرالي لا يستتبعه بالضرورة إلغاء ضريبة المبيعات على مستوى الولايات أو المحليات. كما أنهم يرون أنه يمكن الاقتداء بالممارسة المتبعة في ألمانيا بشأن ض.ق.م. وهي تقسيم حصيلتها بين الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات.³⁰

وتشمل الاعتراضات الأمريكية على ض.ق.م. أيضاً مسألة الأثر التراجعي لهذه الضريبة وكلفة إدارتها وفرص الغش والتهرب من أدائها. وقد سبق لنا الرد على هذه الاعتراضات فيما تقدم وبيان أن ثمة مبالغت كبيرة بشأنها، مع محاولة تصويرها على أنها مانعة لتطبيق ض.ق.م. ، وذلك بالرغم من أن ضريبة مبيعات التجزئة معرضة لذات الاعتراضات. وأخيراً فإن المعارضة الأمريكية لتطبيق ض.ق.م. قد تصدر عن التخوف من أن مقدراتها التحصيلية العالية (ماكينة ضخ النقود) تغري الحكومة بالتوسع بما يؤدي إلى تضخم حجمها؛ وهو أمر مكروه في أمريكا. غير أنه من المبالغة الشديدة الربط بين حجم الحكومة وضريبة بذاتها من بين ضرائب متعددة يشملها النظام الضريبي في أي بلد. فالتوجه السياسي والاجتماعي والاقتصادي للسلطة الحاكمة هو المحدد الرئيسي لحجم الحكومة.

ومما تقدم يتضح أن رفض ض.ق.م. في الولايات المتحدة لا يستند إلى مبررات موضوعية قاطعة. وربما يعود الرفض في الحقيقة إلى نوع من المحافظة، أي التمسك بما هو قائم، لاسيما وأنه قد لا يكون ثمة فرق كبير في الحصيلة المتوقعة. ففي ظروف معينة قد لا تكون كلها متحققة في الولايات المتحدة. يمكن أن تتساوى الحصيلة من ض.ق.م. ومن ضريبة مبيعات التجزئة، وذلك على ما سبق بيانه في المثال المقدم في القسم الأول من هذه الكراسة.

³⁰ Hooper and Smith, *op. cit.*, p. 82.

الجدل الروسي. ثمة جدل وتباين في وجهات النظر بشأن التراجع عن ض.ق.م. المفروضة في روسيا منذ ١٩٩٢، حتى داخل الحكومة الروسية. فقد اقترحت وزارة التنمية الاقتصادية في صيف ٢٠١٢ إحلال ضريبة مبيعات محل ض.ق.م. لاعتقادها أن هذا الإجراء سوف يخفف الأعباء على قطاع الأعمال ويسهم بالتالي في إنعاش الاقتصاد. ولكن هذا الاقتراح قوبل باعتراض شديد من جانب وزارة المالية لاعتقادها بأنه سيزيد من عجز الموازنة، نظراً لأن حصيلة ضريبة المبيعات ستقل في تقديرها عن ض.ق.م. بنحو ١٥%.^{٣١}

ويبدو أن المعارضة ل ض.ق.م. السارية حالياً يأتي أيضاً من كونها ضريبة تفرض على مراحل متعددة لإنتاج وتداول السلع؛ وهو ما يعقد من إدارتها ويوسع نطاق الغش والتزوير في الفواتير والإقرارات، خاصة مع انتشار الفساد في روسيا انتشاراً شديداً من جهة، ويدفع الإدارة الضريبية إلى المزيد من التحوط والتشديد في فحص الفواتير والإقرارات ويؤدي إلى إطالة الوقت اللازم لاسترداد ض.ق.م. السابق للممولين سدادها على مشترياتهم الوسيطة، وهو ما يتسبب في مشكلات سيولة قد تعرقل النشاط الاقتصادي، من جهة أخرى. ومن الاعتراضات الروسية على ض.ق.م. أنها تؤدي إلى أعباء ضريبية غير متساوية على القطاعات المختلفة، وهو ما يوجد تشوهات تعوق الأداء الاقتصادي. ويذكر في هذا الصدد حقيقة أن الجزء الأكبر من الصادرات الروسية - وهي مغفأة من ض.ق.م. بحسب قواعدها العامة- مواد خام أهمها الزيت الخام والغاز، بينما الإنتاج الموجه للداخل الخاضع ل ض.ق.م. يتضمن قيمة مضافة عالية، خاصة في حالة صناعة الآلات والمعدات. وقد قدرت نسبة مدفوعات ض.ق.م. إلى الربح في ٢٠٠٩ بنحو ٦% بالنسبة لشركات النفط والغاز، بينما بلغت ٣٧% في المتوسط للشركات الصناعية؛ وهو ما يعني تعرض الشركات الصناعية لعبء ضريبي ثقيل، وحرمانها من قدر كبير من السيولة ومن الموارد التي كان يمكن توجيهها

³¹ *The Moscow Times*, 12 May 2012.

للاستثمار. ولذا يعتبر المعارضون ل ض.ق.م. أنها تعوق تنويع الاقتصاد وتعرقل نمو الصناعة التحويلية في روسيا.^{٣٢}

وفي الحقيقة أن الاعتراضات المثارة بشأن ض.ق.م. في روسيا ليست جديدة تماماً على أدبيات هذه الضريبة، ولم تحل دون الأخذ بها، مع اتخاذ بعض الإجراءات للتخفيف من حدة بعض مشكلات التطبيق. وعلى كل حال، فبالرغم مما أثير من جدل حول إحلال ضريبة مبيعات محل ض.ق.م. في روسيا، فإن الموقف الرسمي هو استمرار العمل بنظام ض.ق.م. مع محاولة معالجة مشكلات تطبيقها بخفض سعرها إلى أدنى حد ممكن- وهو ما اقترحه الرئيس بوتين في خطابه أمام البرلمان بدعوى أن تخفيض السعر سوف ينشط القطاع الصناعي ويجتذب استثمارات إضافية، وأنه سوف يساعد أيضاً في تقليل الحافز للتهرب من سداد الضريبة. وهناك اقتراحات بتعديل أسلوب تطبيق ض.ق.م. بالتحول إلى طريقة الخصم، أي فرض الضريبة على الفرق بين قيمة المبيعات وقيمة المدخلات، أو إلى طريقة الإضافة، أي فرض الضريبة على مجموع الأجر والأرباح.^{٣٣}

^{٣٢} ثمة تناول مفصل للاعتراضات الروسية على ض.ق.م. في:

Kononova and Whalley, *op. cit.*, pp. 7-11

^{٣٣} Kononova and Whalley, *op. cit.*, p. 6 and p. 20.

الفرق بين الضريبة العامة على المبيعات المطبقة في مصر والضريبة على القيمة المضافة

بعد أن امتد نطاق تطبيق ض.ع.م. بمقتضى القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١ ليشمل تجارة الجملة وتجارة التجزئة إلى جانب مرحلة المنتج الصناعي والمستورد، فإنها قد اقتربت كثيراً من ض.ق.م. بل إن من الباحثين من يعتقد أن المشرع قد استهدف تطبيق ض.ق.م. عندما أصدر قانون ض.ع.م. رقم ١١ لسنة ١٩٩١. وهم يستندون في ذلك - عن حق- إلى مبدأ الخصم الذي تضمنته المادة ٢٣ من القانون، والذي بمقتضاه يُسمح للمنتج أو البائع بخصم ما سبق له سداه من ضرائب مبيعات على مشترياته أو على مردودات المبيعات- ويستثنى من مبدأ الخصم السلع والخدمات الواردة بجدول (١) وجدول (٢)-على التوالي- المرافق للقانون.^{٢٤} وبالطبع فإن نظام خصم الضريبة على المدخلات أصبح مطبقاً بعد تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من ض.ع.م. في ٢٠٠١. وتخضع الواردات لهذه الضريبة بما في ذلك ما يستورد إلى السوق المحلي من سلع وخدمات خاضعة للضريبة من المناطق والمدن والأسواق الحرة. كما أن الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها يعتبر في حكم الاستهلاك المحلي ويخضع للضريبة حسب المادة ٨ من قانون ض.ع.م. وتطبق الضريبة بسعر صفر على الصادرات، بما في ذلك السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق إلى خارج البلاد الحرة، وذلك طبقاً للمادة ٢ والمادة ٧ من ذلك القانون. وهذه القواعد مماثلة لقواعد تطبيق ض.ق.م. المنبثقة مما يعرف بمبدأ المصب أو المنتهى (Destination Principle)، حيث تفرض

^{٢٤} انظر مثلاً: جلال الشافعي، "دراسة مقارنة للضريبة على القيمة المضافة ونظام مقترح لتطبيقها بصورة شاملة في مصر"، المؤتمر ١٧ للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد ٤، ٧-٥ يوليو ٢٠١١.

الضريبة على الاستهلاك المحلي، وتعامل الصادرات بسعر صفر، بينما تخضع الواردات للضريبة.^{٣٥}

إذن هناك أوجه كثيرة للشبه بين ض.ع.م. المطبقة في مصر منذ ١٩٩١ و ض.ق.م. المستهدف التحول إليها. ولكن ثمة أوجه اختلاف بينهما لا يجوز معها القول بأن ض.ق.م. سارية من الناحية العملية، وإن جاز القول بأن هناك نوع من التطبيق غير المكتمل لهذه الضريبة (الذي يصل في تقدير بعض قيادات مصلحة الضرائب إلى نحو ٨٠% من المستوى الممكن بلوغه بتطبيق ض.ق.م.)^{٣٦}، مع الخروج في بعض الحالات على المبادئ التي استقر العمل وفقاً لها عند تطبيق ض.ق.م.. ولذا فإن التحول الكامل من ض.ع.م. إلى ض.ق.م. في مصر يقتضي معالجة عدد من أسباب جزئية التطبيق في الوقت الحاضر. وقد حدد جلال الشافعي أهم هذه الأسباب كالتالي: (أ) ضيق وعاء الضريبة بمعنى أن التطبيق الحالي يترك الكثير من السلع والخدمات بمنأى عن الخضوع للضريبة، و(ب) عدم تطبيق مبدأ خصم الضريبة السابق سدادها في بعض الحالات، لاسيما الضريبة على الخدمات^{٣٧}، و(ت) خضوع بعض السلع مثل سلع جدول (١) لضريبة عينية أو نوعية (specific tax) بمعنى أنها تفرض على وزن السلعة أو حجمها) بينما الأصل أن ض.ق.م. ضريبة قيمية (ad valorem tax) بمعنى أنها تفرض على قيمة السلعة.^{٣٨}

^{٣٥} US GAO, *op. cit.*, p.12.

^{٣٦} ورد هذا التقدير ضمن تعليق الأستاذ محمد النحاس رئيس قطاع الضرائب على المبيعات بمصلحة الضرائب المصرية، وذلك في المسار الذي عقد لمنقشة هذه الورقة في ٤ ديسمبر ٢٠١٣.

^{٣٧} تذكر نادية الصليحي - وهي مدير عام سابق بمصلحة الضرائب - أن قانون ض.ع.م. لا يجيز للمسجل خصم الضريبة المسندة على أية خدمة حتى لو تعلق بالإنجاز والتوزيع كخدمة النقل والصيانة والإصلاح وضمان ما بعد البيع... الخ. أنظر بحثها المعنون: "بحث في قانون الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها"، والمقدم إلى مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، مركز البحوث والمعلومات بالأكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، أكتوبر ٢٠٠٤، ص ٩. وفي المقابل يذكر أحمد الخولي - وهو رئيس قسم بمصلحة ض.ع.م. - أنه بالرغم من أن القانون قصر أحقية خصم ض.ع.م. المسندة على الخدمات على السلع الخاضعة للضريبة، ولم يقرر ذلك بالنسبة للخدمات، إلا أن العمل في المصلحة قد جرى على تنفيذ الخصم في عدد من حالات تغية الخدمات، مثل السماح لمؤدي خدمة التليفون بخصم قيمة الضريبة التي سدها من واقع فواتير شركة الاتصالات، ومثل السماح لمؤدي خدمة النقل بخصم ضريبة المسندة عند شراء الخدمة من مسجل (تنقل) آخر، بينما لا يسمح له بمثل هذا الخصم عند تغية خدمة النقل بإمكانيته الخاصة. أنظر: أحمد الخولي، "القانون ١١ لسنة ٩١ في ميزان الضريبة على القيمة المضافة"، المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ٢٠١٢.

^{٣٨} - جلال الشافعي، مصر سابق، ص ٩.

ويمكن أن يضاف إلى ما تقدم عدد آخر من مشكلات تطبيق ض.ع.م. والتي سوف تحتاج إلى معالجة عند الانتقال إلى ض.ق.م. منها أن وعاء ض.ع.م. بالنسبة للسلع المستوردة يتضمن قيمة السلعة والضريبة الجمركية عليها والضرائب والرسوم الأخرى، بما يجعل ض.ع.م. في هذه الحالة "ضريبة على الضريبة"، وينطوي على ظاهرة التراكم الضريبي التي صممت ض.ق.م. لتفاديها. ومنها أن المعاملة الضريبية للسلع الرأسمالية تحابي المستورد منها على حساب المنتج محلياً، كما أن ثمة تحيز ضد السلع الرأسمالية والوسيلة لصالح السلع الاستهلاكية جراء التباين الكبير في سعر الضريبة على هذه السلع.^{٢٩} ومنها مشكلة عدم العدالة في تطبيق الضريبة الإضافية التي قررها القانون كغرامة تأخير بواقع ٥,٠% من قيمة الضريبة المستحقة عن كل أسبوع أو جزء منه بلي نهاية الفترة المحددة للسداد وحتى تاريخ السداد، وليس من تاريخ علم الممول بها.^{٣٠} وهناك مشكلات ناتجة عن غموض بعض المواد في القانون أو لائحته التنفيذية مما يستدعي التدقيق والمعالجة تفادياً لتضخم المنازعات مع مصلحة الضرائب وتفادياً لما تنطوي عليه هذه المنازعات من إنفاق كبير للجهد والمال والوقت. ومن أمثلة هذه المشكلات مشكلة المعاملة الضريبية في حالات التشغيل للغير.^{٣١} وهناك أيضاً مشكلات ناتجة عن

^{٢٩} - يسمح قرار وزير المالية ٢٩٥ لسنة ٢٠٠٥ لمستوردي السلع الرأسمالية بالإفراج المؤقت عن سلمهم مقابل سداد ٥,٠% من القيمة المتخذة أسماً بحسب الضريبة، وسداد باقي الضريبة المستحقة على سبعة أقساط سنوية يبدأ سداد القسط الأول منها بعد ثلاث سنوات من تاريخ الإفراج. ولا نظير لهذا التسهيل في حالة السلع الرأسمالية المنتجة محلياً، حيث تستحق الضريبة بعد شهرين فقط من شرائها. انظر: حامد محمود مرسى، "الضريبة العامة على المبيعات وعدالة توزيع الخلل في مصر عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥"، مصر المعاصرة، العدد ٤٨٨، أكتوبر ٢٠٠٧، ص ٥٧. أما التحيز ضد السلع الرأسمالية والوسيلة لصالح السلع الاستهلاكية فيأتي من أن متوسط سعر الضريبة على السلع الاستهلاكية في حدود ٥%، بينما يتراوح متوسط السعر للسلع الرأسمالية والوسيلة بين ٢٠% و ٣٠%. انظر: فوزي عبد الشافي عيد العزيب، "المشكلات التشريعية والضريبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، المؤتمر الضريبي السادس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ٢٠١٠.

^{٣٠} - لعلم العدالة هنا مصدران. الأول أن التأخير يرجع في غالبية الحالات إلى تلخّر المصلحة في الفحص لئلا تصل إلى ثلاث سنوات. وهنا قد يفاجأ الممول بأن قيمة الضريبة الإضافية قد زادت على قيمة الضريبة الأصلية؛ الأمر الذي تبدأ معه المنازعات مع المصلحة والتي عادة ما يستغرق حسمها وقتاً طويلاً. والثاني هو أن بينما يتعرض الممول لغرامة تأخير، فإن المصلحة لا تتعرض لجزاء مماثل في حالة التأخر في سداد أية مستحقات واجبة الرد للممول. ولهذا فإن الضريبة الإضافية تتنافى مع مبدأ شرعية الجزاء الذي أقرته المحكمة الدستورية العليا باعتبارها تصيب طرفاً دون آخر برغم أن الفعل المؤتم واحد. انظر: باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة. مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة، المؤتمر الضريبي السابع عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يوليو ٢٠١١.

^{٣١} - يذكر فوزي عبد الشافي عيد العزيب (مرجع سابق، ص ٥١) أن جانباً من المشكلات المتعلقة بخدمة التشغيل للغير قد عولج بالقررتين ١١ لسنة ٢٠٠٢، إلا أنه ما زالت هناك مشكلات تحتاج إلى معالجة حيث قد تتعدد أو تتضارب بشأنها الاجتهادات. ومما يجب ذكره أن القرار الوزاري ٢٤٥ لسنة ٢٠٠٥ قد سمي لتنازل بعض المقيتات الناتجة عن غموض بعض التعاريف والقواعد وذلك عن طريق إنشاء وحدة ب مكتب رئيس مصنعة ض.ع.م. لتلقي استفسارات أصحاب الشأن والرد عليها.

عدم تعميم العلم بما تصدره مصلحة ض.ع.م. من معلومات تفسيرية ومنشورات بقواعد أو إجراءات متصلة بالمعاملة الضريبية، وهو ما قد يعرض الممولين لجزاءات جراء عدم مراعاة التعليمات التي لم يتصل علمهم بها، و يفتح الباب بالتالي لمنازعات يطول أمد تسويتها بين الممولين والمصلحة.^{٤٢} وأخيراً تحفل دراسات ض.ع.م. وتحويلها إلى ض.ق.م. باقتراحات بتعديلات في عدد من القواعد الخاصة بحد التسجيل وسعر الضريبة وغير ذلك من الأمور التي سنتناولها في سياق بحث قضايا الانتقال إلى ض.ق.م. في القسم الخامس من هذه الكراسة.

وللإنصاف، فإن التطبيقات العملية ل ض.ق.م. لا تخلو تماماً من بعض العيوب التي ذكرت بالنسبة ل ض.ع.م. في الحالة المصرية. فعادة شمول الضريبة لجميع السلع والخدمات كثيراً ما تخرق بإعفاء بعض السلع أو بسبب صعوبة تحديد القيمة المضافة لبعض الأنشطة كأنشطة الخدمات المالية والمعاملات العقارية وخدمات المهنيين. كما أن نظام الخصم الضريبي قد لا يطبق على جميع الحالات التي يكون قد تم فيها سداد ض.ق.م. في مراحل سابقة. وهذا هو المتعارف عليه بالنسبة للسلع المعفاة وكذلك بالنسبة للسلع الرأسمالية وبعض الخدمات في بعض الدول. بعبارة أخرى يندر أن يكون هناك تطبيق كامل ودقيق لمبادئ ض.ق.م. ومن المعتاد وجود هامش محمود من حرية الحركة يقصد منه مواءمة تطبيق بعض هذه المبادئ مع ظروف كل بلد وذلك وفق تقدير المسؤولين والخبراء لعائد وكلفة التطبيقات المختلفة. ومن هنا ابتعاد مقاييس كفاءة ض.ق.م. في جميع الدول عن مستوى الكفاءة التامة (١٠٠%) التي تقترن بفرض ض.ق.م. بسعر موحد على جميع السلع والخدمات، وذلك على ما سيأتي بيانه في القسم ٤-٢.

^{٤٢} - نظر: بسم نعيم عوض، مرجع سابق.

تقييم أداء الضريبة العامة على المبيعات

سوف نتناول في هذا القسم قضيتين. الأولى هي قدرة ض.ع.م. على تعويض النقص في الضريبة الجمركية باعتبار أن هذا كان أحد مبررات فرض ض.ع.م. في سياق تنفيذ برنامج التثبيت الاقتصادي والتكيف الهيكلي في ١٩٩١، كما أنه كان أيضاً من مبررات فرض ض.ق.م. في كثير من الدول التي تبنت فلسفة التحرير الاقتصادي سواء في سياق الالتزام ببرامج التثبيت والتكيف أم بدونه. والقضية الثانية هي النظر كفاءة ض.ع.م.، وذلك باستخدام معايير قياس كفاءة ضرائب الاستهلاك التي تنتمي إليها هذه الضريبة.

٤-١- قياس قدرة ض.ع.م. على تعويض النقص في الضرائب الجمركية

هل عوضت ض.ع.م. النقص في مساهمة الضرائب الجمركية في الإيرادات الضريبية عقب تحرير التجارة الخارجية، سواء في المرحلة الأولى التي طبقت فيها هذه الضريبة على المنتجين الصناعيين والمستوردين ومؤدي الخدمات ابتداءً من السنة المالية ١٩٩٢/٩١ أم في المرحلة الثانية والثالثة التي بدأت في ٢٠٠١/٢٠٠٢ ووسعت قاعدة الضريبة لتشمل تجارة الجملة وتجارة التجزئة؟

جدول (٢): النصيب النسبي المتوسط لكل من الضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك وضرائب المبيعات ولمجموعها في إجمالي الإيرادات الضريبية

الفترة	ضرائب جمركية	ضريبة الاستهلاك	ض.ع.م.	مجموع الضرائب الجمركية وضريبة الاستهلاك أو ض.ع.م.
قبل فرض ض.ع.م. ١٩٨٨/٨٧ - ١٩٩٠/٨٩	%٢٦,٤٧	%٢٣,٣٢		%٤٩,٧٩
عقب المرحلة الأولى ل ض.ع.م. ١٩٩٢/٩١ - ١٩٩٤/٩٣	%١٨,٩٣		%٢٥,٥٨	%٤٤,٥١
بعد امتداد ض.ع.م. إلى تجارة الجملة والتجزئة ٢٠١٠/٩-٢٠٠٨/٧ ٢٠٠٨/٧ ٢٠١٢/١١	%٩,٠٩ %٨,٢١		%٣١,٠١ %٣٢,٤٩	%٤٠,٠١ %٤٠,٧٠

المصادر والملاحظات: حسب الأصبغة النسبية لكل نوع من أنواع الضرائب من إجماليات كل نوع وإجمالي الإيرادات الضريبية في الفترات المذكورة في الجدول، وهي: الثلاث سنوات السابقة لتطبيق ض.ع.م. حيث كانت تطبق ضريبة الاستهلاك، والثلاث سنوات الأولى من تطبيق المرحلة الأولى ل ض.ع.م.، والثلاث والخمس سنوات من أواخر مدة التطبيق الموسع ل ض.ع.م. . والبيانات مأخوذة من: البنك المركزي المصري، **المجلة الاقتصادية**، أعداد مختلفة، والبنك الأهلي المصري، **النشرة الاقتصادية**، العدد ١ من المجلد ٤٨، ١٩٩٥، والمجلد ٥٠، ١٩٩٧، ومن: وزارة المالية، **التقرير المالي الشهري**، يوليو ٢٠١٣، www.mof.gov.eg

الظاهر من جدول (١) أن الأثر التعويضي للنقص في الضرائب الجمركية في السنوات الثلاث الأولى لتطبيق المرحلة الأولى ل ض.ع.م. لم يتحقق. فقد فاق النقص في حصة الضرائب الجمركية في الإيرادات الضريبية (٧,٥ نقطة مئوية) الزيادة في حصة ض.ع.م. على حصة ضريبة الاستهلاك التي كانت مطبقة قبل فرض ض.ع.م. (٢,٣ نقطة مئوية)؛ وهو ما أدى إلى نقص الحصة النسبية في الإيرادات الضريبية لمجموع الضرائب الجمركية وضريبة الاستهلاك/ض.ع.م. من حوالي ٥٠% إلى حوالي ٤٤,٥%.

وبالرغم من مرور أكثر من عشر سنوات على تطبيق ض.ع.م. بمراحلها الثلاث، إلا أن هذه الضريبة لم تستطع تعويض النقص الحاد الذي أصاب حصة الضرائب الجمركية. ففي السنوات ٢٠٠٨/٧-٢٠١٠/٩ هبطت حصة الضرائب الجمركية إلى أقل من نصف مستواها في أوائل التسعينات (١٩٩٢/٩١-١٩٩٤/٩٣) من حوالي ١٩% إلى ٩%، فاقدة بذلك عشر نقاط مئوية، بينما لم تزد الزيادة في حصة ض.ع.م. على ٥,٤ نقطة مئوية، وهو ما أدى إلى هبوط مجموع الحصتين من من ٤٤,٥% إلى ٤٠%. ومع توسيع الفترة الأخيرة لتشمل السنتين ٢٠١١/١٠ و ٢٠١٢/١١ يظل من الواضح أن الزيادة في حصة ض.ع.م. (٧ نقط مئوية) كانت أقل من النقص في حصة الضرائب الجمركية (١١ نقطة مئوية). وحقيق بالذكر أن حصة ض.ع.م. في الإيرادات الضريبية في الفترة الأخيرة كانت أعلى في مصر (٣١%) من حصة ضرائب الاستهلاك- وفي القلب منها ض.ق.م.- في الإيرادات الضريبية في دول OECD في ٢٠٠٨. فقد كانت أكبر هذه الحصص في حدود ٢٧% في أيسلندا، يليها حصة بمقدار ٢٥% في البرتغال وأيرلندا ونيوزيلندا وبولندا.^{٤٣}

^{٤٣} - حسب بيانات وزارة المالية عن مشروع موازنة ٢٠١٣/١٢ كلفت نسبة ض.ع.م. إلى الإيرادات الضريبية ٣١% في الموازنة المعجلة لسنة ٢٠١٢/١١، وكذلك في مشروع موازنة ٢٠١٣/١٢. إن في حين هبطت حصة الضرائب الجمركية في الحالتين إلى ٧,٨%. أنظر موقع الوزارة: www.mof.gov.eg وبيانات دول OECD ملخوذة من:

والسؤال الذي يتعين طرحه الآن هو: هل يمكن اعتبار عجز ض.ع.م. (التي هي إلى حد كبير في حكم ض.ق.م. في مصر) عن تعويض النقص في حصة الضرائب الجمركية ظاهرة غريبة تختص بها مصر دون سائر الدول النامية؟ في الواقع ليس في الحالة المصرية أي خروج على الحالة العامة التي تظهر من الدراسات المتاحة عن ضرائب الاستهلاك بصفة عامة وض.ق.م. بصفة خاصة. إذ تبين هذه الدراسات أن ض.ق.م. قد عجزت عن تعويض النقص في الحصة النسبية للضرائب الجمركية في الكثير من الدول النامية، لاسيما الدول منخفضة الدخل منها. ولم يظهر دليل قاطع على نجاح الكثير من الدول التي طبقت ض.ق.م. في تعويض العجز في حصة الضرائب الجمركية بدرجة أكبر من الدول التي لم تطبق هذه الضريبة.⁴⁴ وربما يكون أحد أسباب هذا العجز هو وجود قطاع غير نظامي ضخم في معظم الدول النامية، وإن كان من المعروف أن ض.ق.م. على الواردات يدفعها القطاع النظامي والقطاع غير النظامي ويدفعها المسجل وغير المسجل، وأن الفرق هو أن المسجل وحده هو الذي يستطيع استرداد ض.ق.م. على وارداته عندما يستخدمها كمدخلات في عملية إنتاجية.⁴⁵ ولكن الإحلال بين ض.ق.م. على الواردات والضريبة الجمركية ليس تاماً في كل الأحوال، وهو يتوقف على مدى اعتماد القطاع غير النظامي على الاستيراد المباشر وكذلك على مقدار الفرق بين معدل الضريبة الجمركية وسعر ض.ق.م.

وفي تقديري أن لعجز ض.ق.م. عن تعويض النقص في إيرادات لضرائب الجمركية سبباً آخر أكثر أهمية من وجود القطاع غير النظامي. ولهذا السبب شقان. الشق الأول هو أن الخفض في الضرائب الجمركية كان كبيراً جداً جراء تورط الدول النامية في تنازلات واسعة

OECD, *Consumption Tax Trends- 2008 Edition*, www.oecd.org/ctp

⁴⁴ M. Keen, "VAT's....", *op. cit.* (Journal of Public Economics), p. 1892 and p. 1895.

⁴⁵ انظر في ذلك:

M. Emran and J. Stiglitz, "On selective tax reform in developing countries", *Journal of Public Economics*, no. 89, 2005, pp. 599-623, and M. Keen, VAT Attacks, *op. cit.*, p. 13.

النطاق في إطار منظمة التجارة العالمية تنفيذًا لاتفاقيات دورة أوجواي وفي سياق الدخول في اتفاقيات مناطق تجارة حرة متعددة ثنائية ومتعددة الأطراف.^{٤٦} والشق الثاني هو أن الاعتبارات الاجتماعية والسياسية جعلت حرية الحركة محدودة جداً فيما يتعلق بتحديد أسعار ض.ع.م. أو ض.ق.م. ، وحالت دون رفعها إلى مستويات تعويض المفقود من إيرادات الضرائب الجمركية، خاصة بعدما ازدادت وطأة إجراءات تخفيض الإنفاق العام الاجتماعي على الطبقات الشعبية في سياق برامج التثبيت والتكيف.

٤-٢ - قياس معدل كفاءة ض.ع.م.

ثمة مقياسان لكفاءة ض.ق.م. يمكن استخدامهما في قياس كفاءة ض.ع.م. بحسبان انتماء الضريبتين إلى مجموعة ضرائب الاستهلاك، وباعتبار أن ض.ع.م. في مصر قد اقتربت كثيراً من ض.ق.م. من حيث المفهوم والجوهر، خاصة بعد تطبيق مراحلها الثلاث. والمقياسان هما:^{٤٧}

(أ) معدل الكفاءة المنسوب إلى الناتج المحلي الإجمالي (ن.م.إ.)، ويطلق عليه

معدل الكفاءة (The E- Efficiency Ratio):

معدل الكفاءة المنسوب إلى ن.م.إ. = (حصيلة ض.ق.م./ن.م.إ.)/السعر العام ل ض.ق.م.

وهو يقارن بين الحصيلة الفعلية ل ض.ق.م. والحصيلة الافتراضية/ المثلى فيما طبق السعر العام أو الأساسي (standard rate) لهذه الضريبة على ن.م.إ. بالكامل. فإذا كانت قيمة المعدل ٥٠،٥ (أو ٥٠% عند ضرب المقياس في ١٠٠) فإن معنى ذلك أن زيادة

^{٤٦} للمزيد حول هذا الموضوع، أنظر: إبراهيم العيسوي، الجهات وأهوائها، الطبعة الثالثة، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ٢٠٠١، الفصل السادس، والمؤلف نفسه، مفهوم اقتصادية مصرية، دار ميريت، القاهرة، ٢٠٠٤، الفصل الرابع.

^{٤٧} L. Ebrill et al., "The allure of the value-added tax", *Finance and Development*, vol. 39, no. 2, June 2002, and Le, *op. cit.*, pp. 18-19.

السعر العام للضريبة بنقطة مئوية ترفع نسبة حصيلة الضريبة إلى ن.م.إ. وعموماً كلما زادت قيمة المعدل، كان أداء ض.ق.م. أفضل.

ونظراً لأن ض.ق.م. لا تفرض على كل قيمة جميع المنتجات التي يتألف منها ن.م.إ. ن وإنما تفرض على جزء من قيمته فقط، وهو الاستهلاك النهائي، فقد اقترح مقياس آخر يحل فيه الاستهلاك الكلي محل ن.م.إ. ويطلق على هذا المقياس معدل الكفاءة المنسوب للاستهلاك (The C- Efficiency Ratio):

(ب) معدل الكفاءة المنسوب للاستهلاك = (حصيلة ض.ق.م./الاستهلاك النهائي الكلي)/السعر العام ل ض.ق.م. وبالطبع فإن قيمة المقياس الثاني ستكون أكبر من قيمة المقياس الأول، حيث أن الاستهلاك أقل من ن.م.إ. وعموماً كلما ابتعدت قيمة المقياس عن ١ (أو ١٠٠% عند ضربه في ١٠٠) بالنقص أو الزيادة كان نظام ض.ق.م. أقل كفاءة.^{٤٨} وحيث أن جانباً كبيراً من الاستهلاك العام لا يخضع ل ض.ق.م. فقد اقترح إحلال الاستهلاك النهائي الخاص محل الاستهلاك النهائي الكلي في المقياس الثاني، وهو ما يعطي قيمة أكبر لمعدل الكفاءة. والمقياس المقترح هو:^{٤٩} معدل الكفاءة المنسوب للاستهلاك النهائي الخاص = (حصيلة ض.ق.م./الاستهلاك النهائي الخاص)/السعر العام ل ض.ق.م.

وفي الحقيقة أنه سواء نسبت الكفاءة إلى ن.م.إ. أم إلى الاستهلاك الكلي أم إلى الاستهلاك الخاص، فإن جوهر المقياس هو المقارنة بين الحصيلة الفعلية للضريبة وحصيلتها الافتراضية فيما لو فرض السعر العام للضريبة على جميع عناصر المتغير المختار دون أية تفضيلات

^{٤٨} - لاحظ أن معدل الكفاءة المنسوب للاستهلاك قد يزيد على ١ (أو ١٠٠% عند ضربه في ١٠٠) وذلك إذا كتبت ض.ق.م. تطبيق على كل أو بعض السلع الاستثمارية أو إذا كتبت هناك حالات لا يتم فيها خصم أو استرداد كامل الضريبة على بعض السلع.

^{٤٩} US GAO, *op. cit.*

ضريبية كالأسعار متفاوتة مع تفاوت ضرورة السلعة أو إعفاء بعض السلع من الضريبة ، وفيما لو كان الامتثال الضريبي كاملاً ، أي فيما لو لم يحدث أي تهرب من سداد الضريبة.^{٥٠} وعلى ذلك فإن ارتفاع معدل الكفاءة يدل على قلة المعاملات التفضيلية وارتفاع مستوى الامتثال الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية، بينما يشير الانخفاض في المعدل إلى التوسع في الإعفاءات والأسعار المخفضة للضريبة، وضعف الامتثال وضعف الإدارة الضريبية.

جدول (٣): مقاييس كفاءة ض.ع.م. في مصر لفترات مختلفة

الفترة	معدل الكفاءة المنسوب إلى ن.م.!	معدل الكفاءة المنسوب إلى الاستهلاك الكلي	معدل الكفاءة المنسوب إلى الاستهلاك الخاص
٢٠٠٢/٠١ - ٢٠٠٤/٠٣	%٥٥,١	%٦٣,٤	%٧٥,٧
٢٠٠٥/٠٤ - ٢٠٠٧/٠٦	%٥١,٢	%٦١,٥	%٧٢,١
٢٠٠٨/٠٧ - ٢٠١٠/٠٩	%٤٦,٤	%٥٤,٣	%٦٢,٢
٢٠١١/١٠ - ٢٠١٢/١١	%٤٧,٠	%٥٢,٧	%٦٠,١
٢٠٠٢/٠١ - ٢٠١٠/٠٩	%٤٩,٦	%٥٨,٣	%٦٧,٨
٢٠٠٢/٠١ - ٢٠١٢/١١	%٤٨,٧	%٥٦,٥	%٦٥,٤

المصادر والملاحظات: حسب النسب من : (أ) بيانات وزارة المالية عن حصيلة ض.ع.م. المستمدة من موقع الوزارة www.mof.gov.eg ، ومن أعداد متعددة من: البنك المركزي المصري، **المجلة الاقتصادية**، والبنك الأهلي المصري، **النشرة**

^{٥٠} لاحظ أن المقياس قد يتأثر بعامل آخر. فعند الكفاءة ينخفض (يرتفع) إذا كتبت نسبة الزيادة في الاستهلاك الخاص أو الكلي (في المقام) أعلى (أقل) من نسبة الزيادة في الاستهلاك الخاص للضريبة (في البسط).

الاقتصادية، و(ب) بيانات ن.م.إ. والاستهلاك الكلي والاستهلاك الخاص بالأسعار الجارية الواردة في أعداد مختلفة من: وزارة التخطيط، خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتقارير المتابعة، ومن أعداد مختلفة من: البنك المركزي المصري، النشرة الإحصائية الشهرية.

وبتطبيق مقاييس كفاءة ض.ق.م. على ض.ع.م.، تظهر النتائج المعروضة في جدول (٣) أنه خلال السنوات التسع ٢٠٠٢/٠١-٢٠١٠/٠٩ التي طبقت فيها ض.ع.م. بمراحلها الثلاث كان معدل الكفاءة المنسوب إلى ن.م.إ. حوالي ٥٠%^{١٠}، مقابل معدل كفاءة يصل إلى ٥٨% عند النسبة إلى الاستهلاك الكلي، وحوالي ٦٨% عند النسبة إلى الاستهلاك الخاص. وتنخفض قيم هذه المعدلات بما يتراوح بين نقطة مئوية و ٢,٤ نقطة مئوية عند إطالة الفترة لتشمل السنتين ٢٠١١/١٠ و ٢٠١٢/١١، وإن كان من المعروف أن لهاتين السنتين ظروفًا خاصة.

وإذا ركزنا على معدلات الكفاءة المنسوبة إلى الاستهلاك، نجد أن المعدل المنسوب إلى الاستهلاك الكلي (٥٦,٥% للفترة الأطول) كان في حدود التقديرات التي نشرها خبراء صندوق النقد الدولي لكل من منطقة آسيا والباسيفيكي ومنطقة الأمريكيتين ومنطقة شمال أفريقيا والشرق الأوسط (٥٧% - ٥٨%)، بينما كان هذا المعدل في حدود ٨٨% - ٩١% من المعدلات المحسوبة لدول أوروبا الوسطي ودول البلطيق وروسيا وعدد من الدول الأخرى التي كانت تابعة للاتحاد السوفيتي، والتي تراوحت بين ٦٢% و ٦٤%. أما لو أخذنا المعدل

^{١٠} - يبدو المعدل المصري للكفاءة معقولا بالمقارنة ببعض الدول الآسيوية. ففي دراسة عن إندونيسيا بلغ المعدل فيها ٣٦%، مقابل ٢٨% في تايلاند و ٢٩% في كمبوديا و ٤٠% في فيتنام و ٤٢% في ماليزيا. وقد أرجعت الدراسة انخفاض المعدل في إندونيسيا إلى كثرة الإعفاءات وتطبيق السعر صفر وعدم شمول القاعدة الضريبية للمناجم والفنادق، وقدرت أنه بتحسين الإدارة الضريبية (حتى بدون تخفيض الإعفاءات) يمكن أن يرتفع المعدل إلى حوالي ٥٠%، كما أنه يمكن الوصول به إلى ٥٧% فيما لو وسعت القاعدة الضريبية بإلغاء جميع الإعفاءات. لكن الدراسة رأّت أنه في ضوء خبرات دول أخرى والقيود السياسية خاصة فيما يتعلق بصعوبة إلغاء إعفاء الزراعة، قد لا يتخطى المعدل مستوى ٤٥%. انظر:

M. Ikhsan et al., "Indonesia's new tax reform: potential and direction", *Journal of Asian Economics*, no. 16, 2005 pp. 1029-1046, www.sciencedirect.com

المنسوب إلى الاستهلاك الخاص (٦٨% للفترة الأقصر و ٦٥% للفترة الأطول)، فسوف نجد أنه يفوق معظم المعدلات المنشورة من جانب خبراء صندوق النقد الدولي.^{٥٢}

وثمة تطور يسترعي الانتباه في جدول (٣) أعلاه، ألا وهو ميل معدل كفاءة ض.ع.م. المنسوب إلى الاستهلاك إلى التناقص عبر الفترات الجزئية الأربع للفترة ٢٠٠١/٠١-٢٠١٢/١١، سواء أكانت النسبة للاستهلاك الكلي أم للاستهلاك الخاص. فقد فقد المعدل في الفترة الجزئية الرابعة ١٠,٧ نقطة مئوية عند النسبة إلى الاستهلاك الكلي و ١٥,٦ نقطة مئوية عند النسبة للاستهلاك الخاص، وذلك بالقياس إلى ما كان عليه في الفترة الجزئية الأولى. ويمكن تفسير هذا التراجع في معدل كفاءة ض.ع.م. بأمرين. أولهما التوسع الملحوظ في القطاع غير النظامي خاصة مع ميل معدلات البطالة والفقر إلى الارتفاع ومنع تحول بعض الوحدات النظامية إلى وحدات غير نظامية تحت وطأة المنافسة الشرسة من جانب الواردات الرخيصة من دول شرق آسيا، لاسيما الصين. وثانيهما ازدياد حالات الإفلات من سداد ض.ع.م. على السلع المحلية والمستوردة من خلال أشكال متنوعة للتهرب، وذلك في ظل استمرار ضعف الإدارة الضريبية واستشراء ظاهرة نفاذ السلع المهربة إلى السوق المصرية، لاسيما الملابس والأحذية والسجائر. ومن المرجح أن يكون نطاق كل من تهريب السلع والتهرب الضريبي قد اتسع كثيراً بعد ثورة يناير ٢٠١١، خاصة مع الانفلات الأمني وانتشار "البلطجة" وضعف السيطرة على الحدود.

وكما سبق ذكره، فإن انخفاض معدل كفاءة ض.ع.م. يكشف عن وجود مشكلات تحتاج إلى علاج فيما يتعلق بهيكل أسعار الضريبة وحالات الإعفاء والخصم ومستوى الامتثال الضريبي وكفاءة الإدارة

^{٥٢} - تغييرات خبراء صندوق النقد الدولي وردت في جدول (٢) في مقال Ebrill et al., *op. cit.* وليس من الواضح في هذا المصدر ما إذا كتبت معدلات الكفاءة المحسوبة لنسبة الاستهلاك الكلي أم للاستهلاك الخاص، وإن كنت أرجح نسبتها إلى الاستهلاك الكلي.

الضريبية. كما أن التناقص الملاحظ في معدل الكفاءة عبر الزمن يشير إلى تفاقم مشكلات قائمة أو إلى ظهور مشكلات إضافية فيما يتعلق بالفساد والأمن الداخلي وأمن الحدود.

٥

بعض قضايا التحول إلى ض.ق.م.

لقد اتضح من الأقسام السابقة لهذه الكراسة ان التحول من ض.ع.م. إلى ض.ق.م. في مصر سوف يتطلب التصدي لعدد من القضايا التي تبلورت من خلال تطبيق ض.ع.م. على امتداد ٢٢ عاماً من جهة، والتي برزت أيضاً من خلال المقارنة بين ض.ع.م. و ض.ق.م. على المستويين النظري والتطبيقي من جهة أخرى- وإن كان من المعلوم أن بعض هذه القضايا مثار أيضاً في كثير من الدول التي تطبق ض.ق.م. منذ فترة طويلة. وقد اخترت من هذه القضايا ما اعتبرته قضايا مركزية وهي تسع قضايا. ونظراً لما بين بعض هذه القضايا من تشابكات لا يمكن تجاهلها، فسوف تجرى مناقشتها تحت ستة عناوين، وهي: وعاء الضريبة- أسعار الضريبة- حد التسجيل ونظامه- الخصم الضريبي- تخصيص إيرادات الضريبة و ض.ق.م. الاجتماعية - الإدارة الضريبية والامتثال الضريبي.

٥-١- وعاء الضريبة

القضية المثارة هنا تتعلق بمدى شمول وعاء ض.ق.م. أو قاعدتها لمختلف السلع والخدمات محل التعامل في الاقتصاد. والمبدأ العام من الناحية النظرية التقليدية هو شمول الوعاء لجميع السلع والخدمات. ذلك أن خضوع السلع والخدمات جميعها للضريبة (بسعر واحد) يضمن إزالة ما يعرف في الفكر الاقتصادي السائد بالتشوهات (distortions) في قرارات الاستهلاك، بمعنى انحراف هذه القرارات

عن تلك التي يملئها الاختيار الحر للمستهلك وذلك بسبب ما يحدثه استبعاد أو إعفاء بعض السلع من الضريبة وخضوع بعضها الآخر بأسعار متفاوتة للضريبة من خلل في الأسعار النسبية. وفي هذا ما يخل بالكفاءة الاقتصادية حسب نظريات التوازن النيوكلاسيكية.

لكن مسألة التشوهات صارت محل نظر، وبخاصة في ضوء التطورات الحديثة في علم الاقتصاد. ذلك أن التأثير في سلوك المستهلك - وهو ما قد يكون هدفاً من أهداف ض.ق.م. وغيرها من الضرائب غير المباشرة ليس بالضرورة شيئاً سيئاً. وهو لا يعد كذلك إلا إذا افترضنا - كما يفترض الفكر الاقتصادي السائد - أن المستهلك يتمتع بالرشادة الكاملة، وأنه تتوفر لديه دائماً المعلومات الكاملة، وأن سلوكه يتسم بالاتساق، ومن ثم فإنه يدرك تماماً ما هو في مصلحته ولا يمكن أن يتخذ من القرارات ما قد يلحق الضرر به أو بغيره. ولكن هذه الافتراضات مشكوك في صحتها وتجرى محاولات لتعديلها، وذلك كما يتبين من بحوث الاقتصاد السلوكي (behavioural economics) والاقتصاد التجريبي (experimental economics) وغيرها من الفروع الحديثة لعلم الاقتصاد. ولذا فإنه قد يكون من المفيد لأغراض صحية أو تغذوية أو بيئية أو اجتماعية استعمال ض.ق.م. للتأثير في سلوك المستهلك وحمايته - وحماية المجتمع - من النتائج السيئة لقراراته، مع ملاحظة أنه قد لا تتوفر وسائل أخرى كثيرة فعالة لتحقيق مثل هذه الأغراض لاسيما في الدول النامية. هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى يتعين الانتباه إلى أن الكفاءة الاقتصادية بالمعنى الذي تركز عليه النظرية الاقتصادية التقليدية ليست هي العامل الوحيد الجدير بالاعتبار عند وضع السياسات الضريبية. فهناك أيضاً اعتبارات أخرى لا تقل أهمية مثل العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية والقبول السياسي للضريبة. وهذه الاعتبارات قد تؤدي إلى استبعاد أو إعفاء

بعض السلع من الضريبة وإخضاع البعض الآخر للضريبة بأسعار متباينة، وذلك على ما سيأتي بيانه في ٥-٢.^{٣٢}

وهكذا فإن قاعدة توسيع الوعاء هي قاعدة نسبية وليست قاعدة مطلقة بمعنى الوصول إلى التغطية التامة للسلع والخدمات كافة. ومن الجدير بالذكر هنا ما جاء في دراسة حديثة من أن نجاح نظام ض.ق.م. في المملكة المتحدة يعود إلى مراعاته الاعتبارات السلوكية ومعايير العدالة والقبول السياسي. وقد كان من نتائج مراعاة هذه العوامل أن وعاء ض.ق.م. لا يحتوي إلا على ما يزيد قليلاً على نصف الإنفاق الاستهلاكي؛ وهو ما جعل الأثر التراجمي لهذه الضريبة أدنى كثيراً مما كان متوقفاً. كما كان من هذه النتائج أيضاً ازدياد القبول السياسي ل ض.ق.م. لدرجة أن رفع سعرها العام من ١٧,٥% إلى ٢٠% في ٢٠١١ لم يواجه بمقاومة تذكر.^{٣٤} وعموماً من الشائع في تطبيق ض.ق.م. استبعاد وإعفاء بعض السلع والخدمات.

وتؤيد هذه الدراسة النتيجة التي انتهت إليه معظم الدراسات المصرية بشأن ض.ع.م. وض.ق.م. وهي وجوب تبني مبدأ توسيع قاعدة الضريبة، مع السماح ببعض الاستثناءات إما لصعوبة التطبيق وإما لأغراض اجتماعية وصحية وبيئية. ومن أهم هذه الاستثناءات فيما يتعلق بالسلع استبعاد السلع الزراعية من قاعدة الضريبة، بحيث تضم القاعدة السلع المصنعة سواء أكانت محلية الصنع أم مستوردة كما هو الحال مع ض.ع.م.، وإعفاء السلع الضرورية، وكذلك إعفاء السلع الرأسمالية المستوردة والمحلية بالنظر إلى ما يتوقع من أثر تنموي لهذا الإعفاء. وفيما يتعلق بالخدمات، فالمقترح هو إخضاعها للضريبة

^{٣٢} - للمزيد حول هذه القضايا وما أسفرت عنه الفروع الحديثة لعلم الاقتصاد من نتائج بشأنها، أنظر: إبراهيم العيسوي، تجديد علم الاقتصاد - نظرة نقدية إلى الفكر الاقتصادي السائد وعرض لبعض مقاربات تطويره، قضايا التخطيط والتنمية، العدد ٢٣١، معهد التخطيط القومي، القاهرة، يونيو ٢٠١٢. وفيما يتعلق بالضرائب تحديداً، أنظر:

S. James, " The contribution of behavioural economics to tax reform in the U.K.", *The Journal of Socio-Economics*, no.41, 2012. pp.468-475, www.elsevier.com/locate/sococo, and I. Crawford, M. Keen, and S. Smith, Value added tax and excises, in *The Mirrlees Review*, Ch.4, Institute of Fiscal Studies, www.ifs.org.uk/mirrleesreview/dimensions/ch.4.pdf

^{٣٤} -S. James, *op. cit.*, p. 473.

كقاعدة عامة، مع إدراج الخدمات المستثناة في قائمة خاصة (قائمة سلبية)، وذلك على خلاف الوضع الحالي مع ض.ع.م. حيث الخدمات الخاضعة محددة على سبيل الحصر في الجدول (٢) المرافق لقانون هذه الضريبة. ويمكن أن تشمل الخدمات المعفاة الخدمات المالية عدا الخدمات التي يسهل فرض الضريبة عليها (كخدمة تأجير خزائن حفظ الأشياء الثمينة والوثائق وخدمة متابعة الحسابات بالانترنت وما إليها)، والمعاملات العقارية (حيث تخضع العقارات للضريبة العقارية وحيث يجب فرض ضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من بيع العقارات) والخدمات الطبية والتعليمية والثقافية المقدمة من جهات لا تسعى للربح.^{٥٥}

ولا شك في أن ارتفاع الوزن النسبي للقطاع غير النظامي يحد من التوسع المرغوب فيه في قاعدة ض.ق.م. ولكن الأمر الواقع هو أن النسبة الكبرى من وحدات القطاع غير النظامي هي وحدات صغيرة قد لا تصل أصلاً إلى حد التسجيل. كما أن الهبوط بحد التسجيل لإدخال عدد كبير منها مكلف إدارياً ومالياً، لاسيما عند مقارنة هذه الكلفة بالحصيلة المتوقعة. هذا من جهة. ومن جهة أخرى يلاحظ أن نسبة كبيرة من المستهلكين النهائيين لمنتجات هذا القطاع تنتمي لفئات فقيرة أو ذات دخول منخفضة لا قدرة لها على تحمل أعباء إضافية جراء فرض ض.ق.م. على مشترياتها. ومن ثم فإن عدم امتداد تطبيق ض.ق.م. للقطاع غير النظامي يتسق ومبدأ تخفيض الأعباء على الفقراء وذوي الدخل المنخفضة.

ومن المهم الانتباه إلى أن التوسيع النسبي لقاعدة ض.ق.م. قد لا يسفر عن زيادة ضخمة في حصيلتها بالقياس إلى حصيلة ض.ق.م.، وذلك لثلاثة أسباب. أولها: أن التوسيع في القاعدة - والذي ستركز في الحالة المصرية على إضافة عدد من الخدمات غير الخاضعة حالياً ل ض.ع.م. - له حدود، حيث ستظل بعض الخدمات (وبخاصة معظم

^{٥٥} - للمزيد حول اقتراحات إعفاء بعض السلع والخدمات، انظر جلال الشافعي، "دراسة مقارنة"، مرجع سبق ذكره، وفوزي عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، وعبد المنعم عبد الرحمن، "الضريبة العامة على المبيعات المصرية وإمكانات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة"، مركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم ٢٢، القاهرة، مارس ١٩٩٨.

الخدمات المالية) بمنأى عن ض.ق.م. وثانيها: أنه في مقابل ما قد يقع من زيادة في الحصيلة، سوف تزداد الضرائب المتعين على مصلحة الضرائب ردها مع تعميم مبدأ الخصم الضريبي. وثالثها: أن بعض الأسعار المرتفعة للضريبة قد تتعرض للانخفاض تمثيلاً مع مقترحات تعديل أسعار الضريبة المقدمة في القسم ٥-٢ أدناه.

٥-٢- أسعار الضريبة

إن التوجه النظري في شأن أسعار ض.ق.م. هو فرض هذه الضريبة بسعر واحد، وذلك تجنباً لمسألة التثوهات التي ناقشناها في ٥-١. وتشير دراسة حديثة إلى أن حوالي ٨١% من الدول التي طبقت ض.ق.م. في الفترة ١٩٩٩-٢٠١١ (٣١ دولة) قد فرضتها بسعر واحد عند بدء تطبيقها وهذه النسبة تزيد كثيراً عن النسب المسجلة في بداية العمل بهذه الضريبة في فترات سابقة (٧١% في ٧٥ دولة في الفترة ١٩٩٠-١٩٩٩، و٢٥% فقط في ٤٨ دولة في الفترة قبل ١٩٩٠). غير أن هذه الملاحظة لا تثبت سلامة هذه التوجه. وقد سبق بيان افتقاره إلى السلامة. وبالطبع فإن البدء بسعر موحد للضريبة لا يحول دون تعدد الأسعار بعد ذلك نزولاً على بعض الاعتبارات الصحية والبيئية والاجتماعية، بل والاعتبارات السياسية أيضاً. وهذا هو الشائع فعلاً. فطبقاً لأحدث البيانات المتاحة عن أسعار ض.ق.م. والضرائب على السلع والخدمات، يوجد إلى جانب السعر العام عدد من الأسعار قد يصل إلى ثلاثة أو أربعة في الدول المتقدمة، وقد يزيد على ذلك في الدول النامية.^{٥٦} ومن المهم ملاحظة أن تزايد الاتجاه نحو فرض ض.ق.م. سعر واحد عند بدء تطبيقها منذ ١٩٩٠ إنما يعود إلى شيوع سياسات الليبرالية الاقتصادية الجديدة بوجه عام، وانتشار توافق

^{٥٦} أنظر الأسعار السارية في دول الاتحاد الأوروبي في أول يوليو ٢٠١٣ في:

European Union, VAT rates applied in the member states of the EU, 15 July 2013, www.ec.europa.eu

وأنظر أيضاً قائمة أسعار الضريبة المطبقة في عدد كبير من دول العالم في ٤ أكتوبر ٢٠١٣ في:

[www.en.wikipedia/wiki/Value added_tax](http://www.en.wikipedia/wiki/Value_added_tax)

واشنطن وبرامج التثبيت والتكيف في الدول النامية بوجه خاص. إذ من المعروف أن هذه السياسات والبرامج وثيقة الصلة بالفكر الاقتصادي السائد الذي يقدم معيار الكفاءة على معيار العدالة، ويقوم على افتراضات قلما تتحقق في الواقع على ما سبق ذكره.

وتجدر الإشارة إلى فكرة يقدمها أنصار السعر الواحد ض.ق.م. والذين يدعون إلى تطبيقه على جميع السلع والخدمات بما في ذلك الضروريات. فهم يرون أن هذا الإجراء يزيد من حصيلة الضريبة، وهو ما يمكن الدولة من تعويض الأثر التراجعي للضريبة بتقديم الدعم للفقراء بشكل مباشر من خلال برامج تقوم على استهدافهم (targeting) وغير ذلك من صنوف الإنفاق الاجتماعي. ويشار في هذا الصدد إلى دراسة تبين أنه لو قامت المملكة المتحدة بإلغاء جميع أسعار ض.ق.م. الصفرية (عدا على الصادرات والإسكان) وكذا أسعارها المخفضة، مع زيادة المزايا الاجتماعية والإعفاءات أو الخصومات المقررة في حساب الضريبة على الدخل بنسبة ١٥%، فإن أحوال أفقر ٣٠% من السكان سوف تتحسن من خلال برامج تستهدفهم، كما سيبقى نحو ١١ مليار جنيه استرليني يمكن إنفاقها في تقديم المزيد من العون بشكل أو بآخر لهذه الفئة وغيرها. ومع ذلك فإن أصحاب هذه الدراسة يرون أن تنفيذ هذا التعديل في نظام ض.ق.م. سوف يصطدم بعقبات ضخمة جراء عدم توافر الإرادة السياسية اللازمة لتطبيقه^{٥٧} وهو ما يعني في الواقع عدم توافر القبول الشعبي لهذا التعديل لعدم الاطمئنان إلى نجاح برامج الاستهداف في تعويض الفقراء وذوي الدخل المنخفضة عن المزايا التي يتمتعون بها من الإعفاءات والأسعار المخفضة للضريبة. إذ أن نجاح التعديل المقترح مرهون بنجاح برامج الاستهداف في الوصول إلى الفقراء وعدم تسرب الدعم الموجه لهم إلى غيرهم. وهو أمر مشكوك فيه في ضوء عدد من الدراسات التطبيقية التي أجراها معهد الأمم المتحدة

⁵⁷ - I. Crawford et al., *op. cit.*, p. 277.

لبحوث التنمية الاجتماعية.⁵⁸ وعموماً إذا كانت الحجة التي قدمتها تلك الدراسة لصالح فكرة السعر الواحد الذي يطبق على جميع السلع والخدمات دون استثناء لم تحظ بالقبول في دولة متقدمة كالمملكة المتحدة التي تتوافر لديها إمكانات أفضل لتطبيق برامج الاستهداف - وتطبق بعضها فعلاً - كما تتوافر لديها نظم جيدة للتحويلات، فمن المتوقع أن تواجه هذه الفكرة بمقاومة أشد كثيراً في الدول النامية التي تفتقر إلى هذه المزايا. وهذا ما يقر به فعلاً أحد مؤلفي الدراسة محل النقاش - مايكل كين - في ورقة أخرى.⁵⁹

يتضح مما تقدم أن ثمة اعتبارات اجتماعية وسياسية وعملية تدعو إلى تجاوز فكرة تطبيق ض.ق.م. بسعر واحد، وأنه لا مناص من تطبيق أسعار متعددة لهذه الضريبة، مع مراعاة عدم المبالغة في هذا التعدد وذلك لأغراض تتصل بكفاءة الإدارة الضريبية وتخفيف عبء الامتثال الضريبي. وهذا ما أرى وجوب اتباعه في مصر، وهو بالفعل ما أوصت به دراسات مصرية سبق لنا الإشارة إليها. وتتضمن التوصية إعفاء بعض السلع والخدمات على النحو المقترح في سياق مناقشة قاعدة الضريبة، والإبقاء على السعر صفر للصادرات، مع تحويل الضريبة العينية المطبقة على سلع الجدول (١) إلى ضريبة قيمية^{٦٠}، وإحلال جدول بالخدمات المعفاة محل الجدول (٢) الذي يحدد السلع الخاضعة طبقاً للقانون الحالي وتعديلاته.

وقد تفاوتت الاقتراحات بشأن مستوى السعر العام للضريبة وبشأن مدى التعدد في أسعارها. فهناك من رأى التطبيق بسعر عام ١٠%، وهو السعر العام الحالي ل ض.ع.م.^{٦١} وهناك من رأى الهبوط بالسعر إلى ٦% أو ٧,٥% أو ٨%.^{٦٢} وفيما يتعلق بعدد الفئات

⁵⁸ - T. Mkandawire, *Targeting and Universalism in Poverty Reduction*, UNRISD, Social Policy and Development Programme Paper, no. 23, Dec. 2005.

⁵⁹ - M. Keen, "Targeting...", *op. cit.*, p. 13.

^{٦٠} - للتفكرة: الجدول (١) يضم أنواعاً مختلفة من السلع التي رأى المشرع استمرار خضوعها لضريبة الاستهلاك التي تقرر حلول ض.ع.م. محلها، وهي تشمل - على سبيل المثال- الشاي الحر والشاي وسكر البنجر وسكر القصب الموزع على بطاقات التموين، والمياه الغازية والبيرة والمشروبات الكحولية والتبغ والمجائر والمنتجات البترولية والأسمت والأدوية.

^{٦١} - انظر: عبد المنعم عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، وأحمد الفولي، مرجع سبق ذكره، وباسم نعيم عوض، مرجع سبق ذكره.

^{٦٢} - جاء اقتراح ٦% في ورقة لمصلحة الضرائب المصرية:

ETA, "Egypt vs. GCC VAT Proposals", 2009 (٤), www.oecd.org/mena/investment.

السعرية، فبالى جانب السعر العام الذي يقترح معظم الباحثين تطبيقه على عدد كبير من السلع والخدمات، وإلى جانب إعفاء الضروريات، هناك من رأى تطبيق أسعار مخفضة تبدأ من ٣% على السلع ذات الأهمية في الاستهلاك الشعبي وتطبيق فئة سعرية مرتفعة في حدود ١٢% - ١٥% على الكماليات، وهناك من رأى إدماج الفئتين ١٠% و ٢٥% في فئة واحدة تتراوح بين ٥% و ١٠% مع إلغاء الفئات المرتفعة، وهناك من اقترح تطبيق سعر مرتفع واحد ٢٥% على الكماليات. ^{٦٣} كما تضمنت الاقتراحات زيادة سعر الضريبة بنقطين مئويتين عند البيع من جانب مسجلين إلى غير مسجلين للحد من التهرب. ^{٦٤}

جدول (٤): أسعار ض.ق.م. في مجموعة من الدول النامية والدول المتحولة إلى الرأسمالية
أكتوبر ٢٠١٣

الدول (السعر)	الفئة السعرية
إيران وماليزيا والمالديف (١%) - بنما وتايواند (٧%)	أقل من ١٠%
إندونيسيا وفيتنام وباراجواي ولبنان (١٠%) - سري لانكا والفلبين وفنزويلا والإكوادور وجواتيمالا وبوليفيا والسلفادور وغانا (١٢%) - الهند (١٣,٥%) - جنوب أفريقيا (١٤%)	من ١٠% إلى أقل من ١٥%
إثيوبيا وناميبيا وغينيا والمكسيك وبيرو وباكستان وبنجلاديش وكولومبيا والدومينيكان وتركيا والأردن (١٥%-١٦%) - الصين (١٧%) - تونس وجورجيا وأذربيجان وتشيلي (١٨%-١٩%)	من ١٥% إلى أقل من ٢٠%
المغرب وأوكرانيا وروسيا البيضاء وأوزبكستان (٢٠%) - الأرجنتين (٢١%) - أوروغواي (٢٢%)	٢٠% فأكثر

المصدر: [www.en.wikipedia/wiki/Value added tax](http://www.en.wikipedia/wiki/Value_added_tax)
لاحظ أن بعض الدول المشار إليها أعلاه قد لا تسمى الضريبة على

٦٣- أما اقتراح ٧,٥% فقد ورد في ورقة سيد عطيتو محمد على، "أهم المشكلات التطبيقية للضريبة على المبيعات- الحلول واتجاهات التطوير"، مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، مركز البحوث والمعلومات باكاديمية السندات للعلوم الإدارية، القاهرة، أكتوبر ٢٠٠٤. وسعر ٨% مقترح باعتباره قريباً من متوسط الأسعار السائدة حالياً (٥% و ١٠%) في ورقة جلال الشافعي، "إطار مقترح لتطوير النظم الضريبية المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الحالية"، المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ٢٠١٢.

٦٤- وردت هذه الاقتراحات على الترتيب في عبد المنعم عبد الرحمن، مرجع سبق تكراه، وسيد عطيتو محمد على، مرجع سبق تكراه، وجلال الشافعي، "إطار مقترح..."، مرجع سبق تكراه.

٦٤- ETA, op. cit.

الاستهلاك ض.ق.م. ومصر مدرجة في الجدول الأصلي باعتبار أن
ض.ع.م. المطبقة فيها تكافئ ض.ق.م.

وفيما يتعلق بأسعار الضريبة المطبقة في مجموعة من الدول
النامية والدول المتحولة إلى الرأسمالية فإن الظاهر من جدول (٤) أن
أكثرية هذه الدول تفرض ض.ق.م. بسعر يقع في المدى ١٠%-
٢٠%، بينما قلة قليلة هي التي تفرض أسعاراً أقل من ١٠% أو أعلى
من ٢٠%. ويتراوح عدد الأسعار المخفضة من سعر إلى أربعة أو
خمسة أسعار.

ومن الجدير بالذكر بالذكر أن توجيهات الاتحاد الأوروبي للدول
الأعضاء فيه بشأن أسعار ض.ق.م. هي ألا يقل السعر العام عن
١٥%، وأن يكفي سعر مخفض أو سعرين مخفضين على ألا يقل
السعر المخفض عن ٥%^{٦٥} وحسب الأسعار المطبقة فعلاً في دول
الاتحاد الأوروبي في الأول من يوليو ٢٠١٣، فإن أعلى سعر بلغ
٢٧% (في المجر) يليه سعر ٢٥% (في الدنمرك والسويد وكرواتيا).
وتتراوح أسعار دول الاتحاد الأخرى بين ١٥% (في لوكسمبورج) و
٢٤% (في فنلنده)، وإن كان ثمة تركيز شديد في المدى السعري
٢٠%- ٢٤%. كما يلاحظ وجود سعر مخفض أو سعرين مخفضين
في المدى ٥%- ١٨%، بالإضافة إلى السعر صفر.^{٦٦} أما في الدول
المرتفعة الدخل خارج الاتحاد الأوروبي، فثمة تفاوت كبير، حيث لا
يزيد السعر على ٥% في اليابان وكندا، ويصل إلى ١٨% في
روسيا.^{٦٧}

⁶⁵ -European Union, Taxation and Customs Union, www.europa.eu

⁶⁶ - European Union, VAT rates..., *op. cit.*

⁶⁷ -www.en.wikipedia/wiki/Value..., *op. cit.*

وفي ضوء ما تقدم من معلومات واقتراحات، وبمراعاة التدرج في عملية الانتقال إلى ض.ق.م. ، وعدم البدء بسعر عام مرتفع خاصة في ظروف تجاوز فيها معدل التضخم ١٠%، أرى البدء بسعر عام في حدود السعر الحالي ل ض.ع.م. ، وهو ١٠%، على أن يطبق على طائفة واسعة من السلع والخدمات. فهذا السعر وإن كان أقل من السعر العام المقترح من جانب الاتحاد الأوروبي للدول الأعضاء فيه، وأقل من السعر السائد فعلاً فيها، وهي بالطبع دول مرتفعة الدخل، إلا أنه ليس خارج نطاق الأسعار المطبقة في كثير من الدول النامية، لاسيما الدول منخفضة الدخل . وبالطبع فإن الصادرات ستخضع للسعر صفر، بينما تخضع الواردات للضريبة عدا الواردات من السلع الضرورية ومن السلع الرأسمالية. كما يقترح العمل بسعر منخفض في حدود ٥% على السلع والخدمات شبه الضرورية، وسعر مرتفع في حدود ٢٥% على الكماليات والسلع الضارة بالصحة والبيئة. وبذلك ينخفض عدد الفئات السعرية من خمس إلى ثلاث فئات، بخلاف السعر صفر. ولا بأس في تبني الاقتراح السابق الإشارة إليه بزيادة سعر الضريبة نقطتين منويتين على مبيعات السلع والخدمات من جانب المسجلين إلى غير المسجلين للتحفيز على التسجيل وللتعويض عن جانب من الإيراد المفقود بسبب التهرب من التسجيل. كما أنه من المحبذ أن ينص قانون ض.ق.م. على المراجعة الدورية لأسعار هذه الضريبة (كل خمس سنوات مثلاً).

٣-٥ - حد التسجيل ونظام التسجيل

القاعدة العامة المتواترة في كثير من الدراسات بشأن حد التسجيل هي أن يرتفع هذا الحد إلى المستوى الذي يستبعد صغار الصناع والتجار الذين تقتضي متابعتهم كلفة إدارية عالية من جهة، كما تتضاءل مقدرتهم على الامتثال الضريبي من جهة أخرى. ومما لا شك فيه أن حد التسجيل المعمول به في مصر بالنسبة ل ض.ع.م. منخفض

جداً، لاسيما أنه لم يطرأ عليه تغيير منذ ٢٢ سنة بالنسبة للمنتج الصناعي ومؤدي الخدمة (٥٤٠٠٠٠ جنيه في السنة) ومنذ ١٢ سنة بالنسبة لتاجر الجملة وتاجر التجزئة (١٥٠٠٠٠٠ جنيه في السنة). بل إن حدي التسجيل كانا منخفضين عند بدء العمل بهما، حيث أنهما كانا يعادلان مبيعات يومية بمبلغ ١٨٠ جنيهاً للمنتج الصناعي ومؤدي الخدمة، و ٥٠٠ جنيه لتاجر الجملة وتاجر التجزئة، وذلك بافتراض ٣٠٠ يوم عمل في السنة. وسوف تنخفض قيمة المبيعات اليومية أكثر لو افترضنا عدد أيام عمل أكثر كما هو شائع في المنشآت الصغيرة. وليس من المتصور التزام أصحاب منشآت تنخفض مبيعاتها اليومية إلى حد التسجيل المقرر بالتسجيل كمولدين للضريبة. ومن هنا شاع عدم الامتثال من جانب هذه الفئة. كم أنه ليس من المفهوم جمود حد التسجيل عند قيمته الابتدائية، وذلك بالرغم من أن المادة (١٨) من قانون ض.ع.م. قد أجازت لوزير المالية تعديل هذا الحد.

وقد تكرر طلب مراجعة حد التسجيل من جانب الباحثين المصريين في شأن ض.ع.م.، لاسيما عند الانتقال إلى ض.ق.م. ومن بين خمسة اقتراحات في هذا الشأن، كانت هناك أربعة منها تميل إلى رفع حد التسجيل إلى ما بين نصف مليون جنيه ومليون جنيه لكل المراحل، واقتراح برفع الحد إلى ٣٠٠ ألف جنيه. وتميل هذه الاقتراحات إلى توحيد حد التسجيل لكل الأنشطة، ومراجعة هذا الحد ليتمشى مع معدل التضخم.^{٦٨} ويبدو من المنطقي توحيد حد التسجيل ومراجعته بصفة دورية كل خمس سنوات مثلاً، مواكبةً لمعدلات التضخم وللتطور في الأوضاع الاقتصادية بصفة عامة. أما فيما يتعلق بقيمة حد التسجيل، فمن المهم أن نلاحظ أن تحديث حدي التسجيل في ض.ع.م. بافتراض معدل تضخم ١٠% سنوياً يصل بحد التسجيل إلى ٤٤٠ ألف جنيه للمنتج الصناعي ومورد الخدمة، وإلى ٤٧٠ ألف

^{٦٨} - ورنيت هذه الاقتراحات في جلال الشافعي، "دراسة مقارنة"، و"إطار مقترح"، مرجعان سبق نكرهما (نصف مليون جنيه، وهو ما يؤدي إلى استبعاد نحو ٣٠ ألفاً من المسجلين حالياً)، وحامد مرسي، مرجع سبق نكره، وباسم نعيم عوض، مرجع سبق نكره، ومنذ عمر، مرجع سبق نكره، (نصف مليون جنيه إلى مليون جنيه). أما اقتراح ٣٠٠ ألف جنيه فقد ورد في: أحمد الخولي، مرجع سبق نكره.

جنيه لتاجر الجملة والتجزئة. وهو ما يقربنا من اقتراح رفع حد التسجيل إلى نصف مليون جنيه. ولكن الحد الملائم يجب أن يزيد على ذلك لأن القيم الابتدائية لحد التسجيل كانت متواضعة أصلاً على ما سبق ذكره.

وعند النظر في زيادة حد التسجيل إلى ما بين ٧٥٠ ألف جنيه ومليون جنيه، نلاحظ أن هذا الحد يوازي مبيعات يومية بمبلغ ٢٥٠٠ و ٣٣٣٣ جنيه على الترتيب (بافتراض ٣٠٠ يوم عمل في السنة). وأخذاً بالأحوط، ربما يكون رفع حد التسجيل إلى مليون جنيه أكثر ملاءمة لتيسير كل من الامتثال الضريبي والإدارة الضريبية في اقتصاد كالاقتصاد المصري تكثر فيه المنشآت الصغيرة ويتضخم فيه حجم القطاع غير النظامي ويشيع فيه الفساد ويقل فيه مستوى كفاءة الإدارة الضريبية.^{٦٩} وفيما يتعلق بحد التسجيل للمستورد، يقترح استمرار العمل بما جاء في المادة (١٨) قانون ض.ع.م. من إلزام كل مستورد التقدم بطلب التسجيل كمكلف- وكذلك وكلاء التوزيع المساعدين للمكافين.

وفيما يتعلق بنظام التسجيل، يقترح الأخذ بما أوصى به بعض الباحثين من أنه إلى جانب إلزام المادة (١٨) من قانون ض.ع.م. من بلغ أو جاوز حد التسجيل التقدم بطلب التسجيل، وإلى جانب ما نصت عليه المادة (١٩) من التسجيل الاختياري من جانب من لم يبلغ حد التسجيل، أن تخول الإدارة الضريبية في تسجيل الأشخاص الذين يصل رقم مبيعاتهم إلى حد التسجيل بنفسها، وذلك إذا تقاعسوا عن طلب التسجيل.^{٧٠} وهذا أمر يسهل تنفيذه من خلال الربط المعلوماتي بين ض.ع.م. أو ض.ق.م. والضريبة على الدخل لكل ممول.^{٧١}

^{٦٩} - يقترض تطبيق حد التسجيل على المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة دون غيرها. ولكن المادة (١٨) من قانون ض.ع.م. جعلت حد التسجيل يشمل السلع الخاضعة للضريبة والمفصلة منها، بينما قصرت حد التسجيل في حالة مؤدي الخدمة على الخدمات الخاضعة للضريبة فقط.

^{٧٠} - انظر مثلاً ETA, *op. cit.*

^{٧١} - راجع في ذلك: بشم نعيم عوض، مرجع سبق ذكره، وأحمد الخولي، مرجع سبق ذكره.

٤-٥ - الخصم الضريبي

يعتبر مطلب تعميم الخصم الضريبي - أي خصم الضريبة السابق سدادها على المشتريات من الضريبة المحصلة على المبيعات - من المطالب المتكررة في الدراسات المتعلقة بإصلاح ض.ع.م. أو بالتحول إلى ض.ق.م. ومن الملاحظ أن التطبيق الحالي ل ض.ع.م. يستبعد الخصم بالنسبة للضريبة المسددة على السلع المدرجة بالجدول (١) وكذا على الخدمات المدرجة بالجدول (٢) المرافقين لقانون هذه الضريبة. كما لا يسري الخصم على الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات الواردة بهذين الجدولين، ولا على الضريبة المسددة على مدخلات السلع المباعة لجهات معفاة من ض.ع.م. كجهات الدفاع والأمن القومي. وبالطبع فإن الخصم لا يسري على المواد والسلع الوسيطة التي تدخل في إنتاج سلع معفاة أو غير خاضعة للضريبة. كما أنه لا مجال للاستفادة من الخصم في حالة التهرب الضريبي، مع أن التهرب يجازى بالعقوبة المقررة في المادة (٤٣) من قانون ض.ع.م.^{٧٢} ولا يطبق الخصم أيضاً على السلع والخدمات المشتراة للاستخدام غير المباشر في الإنتاج الخاضع للضريبة كالأدوات والتجهيزات المكتبية والمواد والسلع المعاونة وقطع غيارها. وأخيراً فإن الخصم لا يسري على الخامات التي يشتريها مسجل بغرض تصنيعها للغير، استناداً إلى أن الخصم يكون لمالك السلعة.^{٧٣} ويؤدي عدم الخصم الضريبي إلى ظاهرة التراكم الضريبي، وذلك عندما تستخدم السلع والخدمات التي لا يطبق عليها مبدأ الخصم كمدخلات لإنتاج سلع أو خدمات خاضعة للضريبة. كما أنه يدفع المنتج أو التاجر الذي سدد الضريبة غير القابلة للخصم إلى

^{٧٢} - وكان الخصم لا يسري على السلع الرأسمالية حتى ٢٠٠٥. ففي تلك السنة صدر القانون رقم (٩) ليجيز خصم ما سبق تحميله من ض.ع.م. على الآلات والمعدات وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة. للمزيد انظر: فوزي عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

^{٧٣} - انظر في ذلك: جلال الشافعي، "دراسة مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص ١١١.

اعتبار هذه الضريبة عنصراً من عناصر تكلفة منتجاته؛ وهو ما يؤدي إلى رفع أسعارها.

ولما كان مبدأ الخصم الضريبي من المبادئ الأساسية ل ض.ق.م. فإنه من المنطقي أن يعمم خصم الضريبة السابق سدادها على جميع المدخلات أو المشتريات من السلع محلية الصنع والمستوردة، سواء أكانت للاستخدام المباشر أم غير المباشر في الإنتاج، وكذا خصم الضريبة على المدخلات أو المشتريات من الخدمات المستخدمة في إنتاج سلع أو خدمات خاضعة للضريبة. ويتصل بذلك ما سبق ذكره من إخضاع سلع جدول (١) على أساس قيمي، مع تطبيق مبدأ الخصم الضريبي عليها، وكذلك إخضاع الخدمات بما في ذلك خدمات جدول (٢) للضريبة ولمبدأ الخصم، عدا الخدمات التي يتقرر عدم خضوعها ل ض.ق.م.

٥-٥- تخصيص إيرادات الضريبة وض.ق.م. الاجتماعية

يظهر من استعراض أدبيات ض.ق.م. أن ثمة تبايناً في الآراء بشأن تخصيص جانب من هذه الضريبة لمصارف بعينها كالمساهمة في زيادة الإنفاق على التعليم أو على الصحة أو صيانة البيئة، وذلك لإشعار الأفراد بأن ما يدفعونه من ض.ق.م. يعود عليهم بفائدة مباشرة؛ وهو ما يشجعهم على سداد هذه الضريبة وعدم التهرب منها.^{٧٤} ويتصل بهذه المسألة الإجراء الذي شرعت بعض الدول في تطبيقه والمسمي ض.ق.م. الاجتماعية (Social VAT). إذ يقضي هذا الإجراء بزيادة ض.ق.م. بقدر معين، على أن تخصص هذه الزيادة لتعويض ما يتقرر من خفض في مساهمة أصحاب الأعمال والعاملين في الضمان الاجتماعي، وذلك بغرض خفض كلفة الإنتاج وزيادة تنافسية المنشآت ومن ثم زيادة طلبها على العمالة. وسوف نتناول كل من هاتين القضيتين على التوالي فيما يلي.

^{٧٤} - يطلق على تخصيص الضريبة أو جزء لغرض معين: Tax earmarking or tax hypothecation

أ- تخصيص ض.ق.م.

يثير أسلوب تخصيص ض.ق.م. قضية الصناديق الخاصة التي احتدم الجدل بشأنها في مصر في السنوات الأخيرة. إذ بمقتضى هذا الأسلوب تودع حصيلة ض.ق.م. أو نسبة منها في حساب خاص ولا يسمح بالصرف منه إلا لغرض محدد أو أغراض محددة سلفاً. وثمة أمثلة متعددة لتطبيق هذا الأسلوب في دول نامية وأخرى متقدمة. منها غانا التي رفعت سعر ض.ق.م. من ١٠% إلى ١٥% وخصصت حصيلة النقاط المئوية الخمس الإضافية للإنفاق على التعليم وعلى الصحة.^{٧٥} ومنها ولاية مينيسوتا الأمريكية التي أدخلت في ٢٠٠٨ تعديلاً دستورياً يقضي بزيادة ضريبة مبيعات التجزئة وتخصيص الإيراد الإضافي للإنفاق على حماية الموارد الطبيعية وإمدادات المياه النظيفة والمحافظة على التراث الثقافي.^{٧٦}

ومن المعروف أن اقتصادي المالية العامة لا يحبذون أسلوب التخصيص أو الصناديق الخاصة، وذلك لمخالفته لمبدأ وحدة الموازنة. ففي رأيهم أنه إذا ترك العنان للتخصيص فإن هذا يؤدي إلى نشوء طائفة واسعة من الضرائب الصغيرة التي يوجه كل منها لغرض بعينه. وإضافة إلى ما في هذا الوضع من تشتت ضريبي، فإن فيه الكثير مما

⁷⁵ -M. Keen, Taxation..., *op. cit.*, p. 21.

⁷⁶ - J. Michael, Earmarking state tax revenue, *Policy Brief, Minnesota House of Representatives, House Research Department, July 2012, www.house-mn/hrd*

وهناك أمثلة أخرى كثيرة لتخصيص بعض الضرائب الأخرى بخلاف ض.ق.م. وما إليها من ضرائب الاستهلاك، مثل تخصيص حصيلة الرسم السنوي الذي يدفعه حازرو أجهزة التلفزيون في المملكة المتحدة للمساهمة في تمويل هيئة الإذاعة البريطانية، وتخصيص إيراد ضريبة البترول في الولايات المتحدة لتمويل مشروعات صيانة الطرق، وتخصيص حصيلة الضريبة العقارية في الولايات المتحدة وكندا، وزيادة ضريبة الدخل في الهند بثلاث نقاط مئوية واستخدام جزء من حصيلة هذه الزيادة في تمويل التعليم بصفة عامة واستخدام الجزء الأخر في توفير فرص للقراء للالتحاق بالتعليم الثانوي والعلمي. انظر:

www.en.wikipedia.org, www.lincolinst.edu/pubs/1308-The-Property-Tax-School-Funding-Dilemma, and www.worldwide-tax.com/india/india-tax-asp

وفي مصر، ينص قانون الضريبة العقارية رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ على توجيه ٢٥% من كامل إيرادات الضريبة لتطوير العشوائيات، وعلى احتفاظ كل محافظة بنسبة ٢٥% من الضريبة المحصلة في نطاقها، بينما يوزن الباقي لتخزينة العمدة.

يغري بالفساد. ولذا فإنهم يرون أنه من الأفضل عدم اللجوء للتخصيص مع إلزام الحكومة تشريعياً بإنفاق ما لا يقل عن نسبة معينة من الإنفاق العام على التعليم أو على الصحة أو على غير ذلك من الأغراض المستهدفة من التخصيص، أو إلزامها بزيادة الإنفاق على هذه الأغراض سنوياً بنسبة محددة.^{٧٧} ومن العيوب التي تنسب للتخصيص أيضاً - لاسيما عندما ينص عليه في الدستور - أنه ينتقص من المرونة الواجب توافرها للمشرع عند إعداد الموازنة، بمعنى أنه يعوق التوصل إلى موازنة عامة مؤسسة على الأولويات المناسبة للتمويل، خاصة أن الظروف يمكن أن تتغير عما كانت عليه وقت النص على التخصيص في الدستور. زد على ذلك أنه ليس من المستبعد أن يلتف المشرع على التخصيص بتخفيض مصادر التمويل الأخرى المتاحة للبرنامج المستفيد من التخصيص. وهنا يقع نوع من الإحلال الذي ينسف الفكرة الأساسية للتخصيص، وهي ضمان موارد إضافية للبرنامج المستهدف.

ومن الاعتراضات الأخرى على تخصيص ض.ق.م. أن إيرادات هذه الضريبة تتعرض للتقلب مع تقلب المبيعات لسبب أو لآخر، بل إنها قد تتجه للانخفاض كما قد يحدث مثلاً عند تخصيص حصيلة ض.ق.م. على السجائر لبرنامج معين، بينما تتجه هذه الحصيلة للانخفاض مع تزايد نسبة السكان الذين يقلعون عن التدخين أو الذين لا يتجهون إلى ممارسته أصلاً. وفي هذا ما يلحق الضرر بالبرنامج المراد إفادته من التخصيص. هذا من جهة. ومن جهة أخرى قد تتجه حصيلة الضريبة المخصصة للزيادة أو تتعرض لطفرة كبيرة بسبب زيادة ضخمة في الطلب على السلع الخاضعة للضريبة. وهنا يفوق التمويل المخصص احتياجات البرنامج المستفيد؛ وهو ما قد يشجع على الإسراف في الإنفاق أو يغري بالفساد.^{٧٨} وأخيراً، فإنه ليس من الضروري في كل الأحوال أن يعود أثر التخصيص بالنفع على دافعي

⁷⁷ -M. Keen, Taxation..., *op. cit.*, p. 21.

⁷⁸ - J. Michael, *op. cit.*

ض.ق.م. أنفسهم كما يزعم المؤيدون للتخصيص. إذ قد يستهدف التخصيص إعادة توزيع الدخل من خلال تمويل برامج لصالح الفقراء الذين لا تحمل معظم السلع التي يشترونها بهذه الضريبة.^{٧٩}

وفي المقابل يرى أنصار التخصيص أن توجيه إيرادات الضريبة لتحقيق منافع يرغب الناس في الحصول عليها يشكل عنصراً أساسياً من عناصر الإصلاح الضريبي، حيث أن إقناع الناس بدفع المزيد من الضرائب يستوجب إشعارهم بأنهم سيحصلون على خدمات أكثر.^{٨٠}

ويقال أيضاً أن التخصيص يوفر مصدراً مضموناً ومنظماً لتمويل البرامج المطلوب زيادة تمويلها؛ وهو ما يسهل مهمة التخطيط طويل الأجل لهذه البرامج، لاسيما عندما ينص على التخصيص في الدستور، حيث أن النص الدستوري يحول في رأيهم دون تسييس قرار التمويل.^{٨١}

وكما رأينا فإن هذه الحجج مردود عليها بأن التخصيص قد لا يعود بنفع مباشر على دافعي الضريبة في كل الأحوال، وبأن للتخصيص أضراراً مثل فقدان المرونة المستحب توافرها عند إعداد الموازنة، وبأن البرنامج المستفيد قد يتأثر سلباً عند تعرض حصيلة الضريبة للتقلب أو النقصان. فضلاً على ذلك فإنه من النادر أن تتكفل الحصة المخصصة من إيرادات ض.ق.م. بتوفير التمويل الكامل لبرنامج بعينه، بل من المعتاد أن تسهم هذه الحصة بشكل جزئي في تكلفة البرنامج المستفيد. ومن ثم فإن إتاحة هذه الحصة ليست شرطاً كافياً لاستقرار تمويل البرامج المعنية.

والظاهر مما تقدم أن عيوب تخصيص إيرادات ض.ق.م. تفوق مزاياه، ومن ثم يفضل تجنب التخصيص، احتراماً لمبدأ وحدة الموازنة وحفاظاً على لمرونة اللازمة عند إعداد الموازنة ودرءاً لمخاطر سوء الإنفاق أو الفساد. ويمكن أن يكون اقتسام حصيلة

⁷⁹ - R. Carling, Tax earmarking-Is it good practice?, The Center for Independent Studies(CIS), CIS Monograph no. 75,2007, www.cis.org.au

⁸⁰ - R. Bird and E. Zolt, *Introduction to Tax Policy Design and Development*, a draft for a course on practical issues of tax policy in developing countries,28 April - 1 May, 2003, www.siteresources.worldbank.org/INTRA/Resources

⁸¹ - J. Michael, *op. cit.*, pp. 3-4.

ض.ق.م. بين المستوى المركزي والمستويات المحلية بديلاً أفضل للربط بين دفع الضرائب والمنافع التي تعود منها على سكان المحليات. كما قد يكون من المفضل بالنسبة لأوجه الإنفاق العام ذات الأولوية كالتعليم والرعاية الصحية مثلاً اتباع ما سبق ذكره من إصدار تشريع يلزم الحكومة بالأقل تقل الحصة المخصصة لها عن نسبة معينة من الإنفاق العام أو بالأقل تقل نسبة الزيادة في الإنفاق الموجه لها عن نسبة متفق عليها.^{٨٢}

١. ض.ق.م. الاجتماعية

تنطوي فكرة ض.ق.م. الاجتماعية على التلازم بين إجراءين: زيادة ض.ق.م. وخفض مقابل في مساهمة أصحاب المنشآت والعاملين في نفقات الضمان الاجتماعي، وذلك للمساعدة في زيادة تنافسية المنشآت، ومن ثم زيادة الطلب على منتجاتها. ويتوقع أن يترتب على هذين الإجراءين بعض التحسن في الميزان التجاري. حيث تشجع زيادة ض.ق.م. على الحد من الاستيراد، بينما لا تتأثر الصادرات سلبياً لأنها معفاة من هذه الضريبة، بل إنها تتأثر إيجابياً بالانخفاض في تكلفة المنتجات المصدرة جراء انخفاض مساهمة أصحاب المنشآت في الضمان الاجتماعي. ولذا يقال أن ض.ق.م. الاجتماعية تناظر من حيث الأثر خفض سعر الصرف. كما يتوقع أن

^{٨٢} - ينبغي التحذير من الإفراط في تطبيق أسلوب إلزام الحكومة بحدود دنيا للإنفاق على خدمات بعينها، وبخاصة إذا جاء هذا الإلزام بمقتضى نصوص في الدستور. إذ إن التوسع في تطبيق هذا الأسلوب قد يوقع الحكومة والهيئة التشريعية في مأزق خطير، وقد يترتب عليه إفراغ النصوص الدستورية ذات الصلة من مضمونها. وهذا هو المتوقع إذا تمت الموافقة على مشروع دستور ٢٠١٣. فقد نص هذا المشروع على إلزام الدولة بتخصيص نسبة من الإنفاق العام لا تقل عن ٣% من الناتج القومي الإجمالي للصحة، ولا تقل عن ٤% للتعليم قبل الجامعي، ولا تقل عن ٢% للتعليم الجامعي، ولا تقل عن ١% للبحث العلمي (المواد ١٨ و ١٩ و ٢١ و ٢٣)، على أن يبدأ التطبيق تدريجياً بعد الموافقة على الدستور ويكتسب في موازنة ٢٠١٧/١٦، أي خلال أقل من سنتين ونصف من العمل بالمستور الجديد (المادة ٢٣٨). لاحظ أن مجموع هذه النسب الدنيا هو ١٠% من الناتج القومي الإجمالي، وهو ما يعادل ٣٠% من الإنفاق العام (حيث كان متوسط نسبة الإنفاق العام إلى الناتج القومي الإجمالي للسنتين ٢٠١٢/١١ و ٢٠١٣/١٢ نحو ٣٣%)، بينما بلغت هذه النسبة مؤخراً حوالي ١٧%. وإذا أضيفت إلى نسبة الـ ٣٠% الحصة النسبية في الإنفاق العام لفوائد الدين العام والدعم والمنح والمزايا الاجتماعية، والتي بلغت ٥٧% كمتوسط للسنتين ٢٠١٣/١٢ و ٢٠١٤/١٣، لكان كل ما يتبقى للإنفاق على باقي القطاعات شاملة الدفاع والأمن الداخلي والمرافق والخدمات العامة والزراعة والري والصرف والتجارة والصناعة وغيرها هو ١٣% من الإنفاق العام (١٠٠% - ٣٠% - ٥٧%). وهو ما ينطوي - حال تنفيذ - على خلل شديد في نمط الإنفاق العام. ولا مجال للالتزام بالنسب المقررة إلا بتخفيض شديد في مخصصات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية وفي مخصصات عدد من القطاعات الأخرى. وهو ما قد يؤثر بالسلب على العدالة الاجتماعية والنمو الاقتصادي في الأجل القصير على الأقل تقدير.

تؤدي زيادة الطلب على المنتجات إلى زيادة الطلب على العمالة. وعندما ينخفض ما يتحمله العاملون من أعباء الضمان الاجتماعي- وهو ما ينظر إليه كضريبة على الأجور والمرتبات- فإن ذلك سيزيد مما يحصلون عليه من دخل قابل للصرف، وهو ما قد يحفزهم على زيادة إنتاجيتهم. وينسب ل.ض.ق.م. أنها تؤمن إيرادات دائمة ومستقرة لتمويل نظام الضمان الاجتماعي بفضل اتساع قاعدة هذه الضريبة، وأنها توسع المشاركة في تحمل الأعباء الضريبية اللازمة لتدبير هذا التمويل بنقل هذه الأعباء من أصحاب المنشآت والعاملين إلى جمهور المستهلكين الأكثر عدداً.^{٨٣}

وقد طبقت ض.ق.م. الاجتماعية في عدد من الدول المتقدمة. أولها الدنمرك منذ ١٩٨٧ حيث حصل خفض تدريجي في الضريبة على الأجور التي تخصص لإعانات البطالة والتأمين ضد العجز مقابل فرض ضريبة استهلاك طورت فيما بعد إلى ض.ق.م. مع زيادة سعرها من ٢١% إلى ٢٥%. وقد حذت ألمانيا حذو الدنمرك في ٢٠٠٧ برفع سعر ض.ق.م. من ١٦% إلى ١٩% مع خفض مساهمات أصحاب الأعمال في الضمان الاجتماعي بمقدار ١,٨ نقطة مئوية. وطبق إجراء مناظر في المجر بخفض مساهمات الضمان الاجتماعي بخمس نقط مئوية مقابل زيادة بالقدر نفسه في سعر ض.ق.م. وقد ظهرت في أواخر عهد ساركوزي دعوة لتطبيق ض.ق.م. الاجتماعية في فرنسا، ولكن الأمر ما زال محل جدل حتي الآن. فثمة معارضة لهذا الإجراء استناداً إلى حجتين. أولاً أن الخفض في كلفة الإنتاج قد لا يكون محسوساً، ومن ثم قد لا ينتج أثراً يعتد به على الصادرات. وثانياً أن زيادة ض.ق.م. قد تدفع العمال إلى المطالبة بزيادة أجورهم عوضاً عما قد ينتج عن هذه الزيادة من

⁸³ - See: www.wikipedia.org/wiki/Social-VAT, and P. Artus, "What can be expected from the Social VAT?", *Flash Economics, Economic Research*, no. 10, 5 Jan. 2012, www.natixis.com

ارتفاع في الأسعار. وبالتالي فإن زيادة الأجور قد تمحو مكاسب أصحاب الأعمال ولا تزيد كثيراً من طلبهم على العمالة. ويتوقع بعض المراقبين أن يتمخض تطبيق ض.ق.م. الاجتماعية عن أثر اجتماعي واقتصادي سلبي، وذلك لأنه يؤدي إلى تخفيض القدرة الشرائية للمستهلكين جراء الارتفاع في الأسعار، وأن أثر هذا التخفيض سيكون أشد على الشرائح الأفقر في المجتمع، بل أنه قد يؤدي إلى انخفاض الاستهلاك الكلي، ومن ثم يتبدد الكسب المحتمل في التوظيف، ولو بشكل جزئي.^{٨٤}

وفيما يتصل بالعالم العربي، ناقش تقرير مبدئي للجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا) فكرة تطبيق ض.ق.م. الاجتماعية (أو ما يناظر هذه الضريبة من ضرائب على المبيعات أو على الاستهلاك) كإجراء يحتمل أن يسهم في زيادة التشغيل وزيادة تنافسية الاقتصادات العربية، لاسيما أن نسبة مساهمة أصحاب الأعمال والعاملين في الضمان الاجتماعي تصل إلى مستويات مرتفعة في عدد من الدول العربية. ففي تونس مثلاً بلغت هذه النسبة ٢٨% من الأجر الإجمالي في ٢٠٠٨-٢٠١٠، موزعة بالتساوي بين حصة العاملين وحصة أصحاب الأعمال. وقد أظهر اختبار أثر هذا الإجراء في سياق نموذج اقتصادي كمي أنه يمكن أن يسهم في تخفيض البطالة دون تخفيض الحماية الاجتماعية، وأنه قد يحفز النمو من خلال تحسين التنافسية. ولكن هذه النتائج ليست قطعية، فضلاً عن أنها تحتمل التأويل، خاصة بالنظر إلى ما لزيادة ض.ق.م. أو ما يناظرها من ضرائب غير مباشرة من أثر تراجع، وبالنظر إلى ضعف المقدرة على تحصيل الضرائب جراء انتشار الفساد والتهرب الضريبي في الدول العربية. ولذا فقد أوصى التقرير بعدم التسرع في تطبيق هذه

^{٨٤} - انظر في معارضة ض.ق.م. الاجتماعية:

J. Le Cacheux, *op. cit.*, and E. Haddas, "Too big an idea", 18 Jan. 2012, www.breakingviews.com

الفكرة وإخضاعها لدراسات أعمق وأشمل على مستوى كل دولة عربية.⁸⁵

في ضوء ما تقدم يبدو أن مسألة ض.ق.م. الاجتماعية تثير أمرين مهمين. الأول هو تخصيص جزء من موارد ض.ق.م. لغرض بعينه، وهو المساهمة في تمويل نفقات الضمان الاجتماعي- وهي مساهمة جزئية بالضرورة. وقد سبق لنا مناقشة هذا الأمر، وانتهينا إلى تحييد عدم الأخذ به. والثاني يتعلق بمن يتحمل عبء تمويل الضمان الاجتماعي، وبالسبل العملية التي يمكن التعويل عليها لتدبير هذا التمويل، وذلك مع مراعاة النظام الضريبي في مجمله ومراعاة مستوى كفاءة الإدارة الضريبية وقدرتها على تحصيل إيرادات من الزيادة في سعر ض.ق.م. تعوض النقص المفترض في مساهمات المنشآت في الضمان الاجتماعي.

وفي تقديري أنه ليس من المحبذ تطبيق ض.ق.م. (أو ض.ع.م.) الاجتماعية في مصر. فمن جهة أولى، يلاحظ أن الدول التي طبقت هذه الفكرة هي دول متقدمة تتصف باتساع قاعدة ض.ق.م. بحكم ارتفاع مستويات دخول سكانها وكذلك ارتفاع مستوى كل من الامتثال الضريبي و كفاءة الإدارة الضريبية فيها. كما أن هذه الدول لا تعاني ما تعانيه بلادنا من لانظامية قسم كبير من النشاط الاقتصادي ومن انتشار واسع للمنشآت الصغيرة والقزمية. ولذا فإن التعويض الكامل للخفض في مساهمات الضمان الاجتماعي من خلال زيادة ض.ق.م. هو أمر غير مؤكد، إذ يحل مصدر معرض للتهرب على نطاق واسع مثل ض.ق.م. محل مصدر مضمون نسبياً حيث تخصم مساهمات العاملين وأصحاب الأعمال من المنبع- وإن كان هذا المصدر ليس مبراً من التهرب تماماً، لاسيما في المنشآت الصغيرة. ومن جهة ثانية، فإن الحوافز التي تقدم في مصر لرجال الأعمال ليست قليلة، ومن ثم فهي لا تحتاج للزيادة بخفض مساهماتهم في الضمان الاجتماعي.

⁸⁵ - ESCWA, Expert Group Meeting- External Peer Review for the Draft of the Survey of Economic and Social Developments in the Arab Region 2012-2013, Tunis, 15 May 2013, Ch. 3, pp. 31-34.

فأعلى سعر للضريبة على الدخل لا يزيد على ٢٠%، وثمة إعفاءات ضريبية متنوعة ودعم للطاقة وللصادرات، ومستويات الأجور منخفضة، ولا تواجه الحكومة اعتراضات رجال الأعمال على فرض حد أدنى إنساني للأجور في القطاع الخاص بمقاومة تذكر. وفي هذه التيسيرات وغيرها ما يكفي للحفز على زيادة التنافسية. ومن جهة ثالثة، يخشى أن تؤدي زيادة ض.ق.م. (أو ض.ع.م. في الوقت الحالي) إلى زيادة الأعباء التي تنوء بحملها الطبقات ذات الدخل المنخفضة في وقت يتصاعد فيه مطلب تقليل التفاوتات في توزيع الدخل والثروات، وبخاصة لو طبقت الزيادة على الأسعار المنخفضة للضريبة أو لو امتد نطاق تطبيقها على بعض السلع المعفاة من الضريبة.

٦-٥ - الإدارة الضريبية والامتثال الضريبي

تعاني الدول النامية ضعفاً ملحوظاً في كل من الإدارة الضريبية والامتثال الضريبي، وينتشر فيها الفساد على نطاق واسع، كما تكثرت بها القطاعات التي من الصعب إخضاعها للضرائب. ولذا فإن التهرب الضريبي أمر شائع في هذه الدول، ويصل إلى مستوى مرتفع حتى في قطاعات يعمل بها أشخاص ذوي مستوى تعليمي مرتفع ويتقاضون أجوراً عالية كالأطباء والمحامين والمهندسين وغيرهم من المهنيين. وعموماً فإن القضايا المتعلقة بكفاءة الإدارة الضريبية والامتثال الضريبي هي قضايا عامة تخص النظام الضريبي في مجموعه ولا تخص ض.ق.م. وحدها.

أ- كفاءة الإدارة الضريبية

إن تطبيق ض.ق.م. بكفاءة إدارية مرتفعة، ومن ثم بتكلفة إدارية منخفضة نسبياً، يتطلب اتخاذ اللازم من أجل النهوض بقدرات موظفي الضرائب والارتقاء بمعارفهم ومهاراتهم. ويشمل ذلك:

(١) العناية ببرنامج التدريب وإعادة التدريب في الداخل والخارج.
(٢) تحسين دخول موظفي الضرائب وتصميم نظم جيدة لتحفيزهم على إتقان أعمالهم. وهذا شرط ضروري للحد من الفساد، ولكنه ليس شرطاً كافياً بالطبع لمنع وقوعه. فثمة حدود لزيادة الأجور والمرتببات، ومهما ارتفعت فإنها قد لا تضاهي الدخل المحتمل من تحصيل الرشاوى من المتهربين.

(٣) توفير نظم وقواعد معلومات إلكترونية عالية المستوى، مع توفير وسائل الربط بين الأقسام المختلفة لمصلحة الضرائب حتى تيسر إمكانات التدقيق لحجم النشاط والدخل لكل ممول، ومضاهاة هذه المعلومات بما يرد في إقرار الممول عن ض.ق.م. ويتعين توفير إمكانات أفضل لتوصيل التعليمات والإرشادات إلى العاملين بمصلحة ض.ق.م. من جهة أولى، وإلى المتعاملين مع المصلحة من جهة ثانية، وكذلك تيسير سبل التواصل بين هؤلاء وأولئك من جهة ثالثة.

كما يتطلب خفض التكلفة الإدارية ل ض.ق.م. ومن ثم الارتفاع بكفاءة إدارتها، مراعاة المبادئ والقواعد المقترحة فيما سبق، مثل الارتفاع النسبي لحد التسجيل وتفويض مصلحة الضرائب في تسجيل من تتوافر لديها معلومات كافية عن وجوب دخولهم في قاعدة المكلفين وتجنب الإكثار من عدد الفئات الضريبية. وفضلاً على ذلك يجب تحديد دورية تقديم الإقرارات الضريبية ونسبة ما يخضع منها للفحص والمراجعة بالعينة تحديداً لا يترتب عليه إرهاب كبير لكل من مأموري الضرائب والمكلفين واستنفاد كثير من الوقت والنفقات في المحاسبة والمراجعة وتسوية المنازعات الضريبية.

ب- الامتثال الضريبي

تبين من قياس نسبة عدم الامتثال الضريبي فيما يتعلق ب ض.ق.م. في مجموعة من الدول النامية و مجموعة من الدول المتقدمة أنها تتراوح بين ٥٠% و ٦٠% في الأولى، بينما تتراوح بين

٧% و ١٣% في الثانية.^{٨٦} ولا شك في أن المستوى شديد الارتفاع لهذه النسبة في الدول النامية يرتبط بانخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المواطنين من ناحية أولى، وبالأعباء التي يفرضها الامتثال الضريبي وفق نظم للإدارة الضريبية تتسم بدرجة عالية من البيروقراطية من ناحية ثانية، وبأنماط الإنفاق العام التي لا تعطي أولوية مناسبة لتلبية الاحتياجات الأساسية لجمهور دافعي الضرائب وغيرهم من المواطنين من ناحية ثالثة.

وعموماً تميل تكاليف الامتثال الضريبي للارتفاع مع صغر حجم المنشأة ومع تعدد المنتجات التي تتعامل فيها، خاصةً عندما يخضع بعضها لأسعار ضريبية متعددة بينما يكون بعضها الآخر غير خاضع للضريبة أصلاً، وكذلك مع تشدد مصلحة الضرائب فيما يتعلق بإجراءات التسجيل لديها وبما تتطلبه بشأن تسجيل المعاملات وإصدار الفواتير وحفظ المستندات اللازمة لحصر المعاملات وإثبات دقتها. ولذا فقد اقترح المتخصصون في شئون الضرائب عدة أمور لتيسير الامتثال الضريبي من جانب المكلفين، من أبرزها الأمرين التاليين:

(١) التمييز بين كبار المكلفين وصغارهم؛ وهو ما يقتضي عادةً تخصيص مكاتب للأولين لارتفاع حصتهم في إيرادات ض.ق.م، مع توفير عدد من النظم المبسطة للأخريين.^{٨٧} وتوخياً للمرونة، وضعت مصلحة ض.ع.م. ثلاثة نظم مبسطة لحساب هذه الضريبة على مبيعات تجار الجملة والتجزئة الذين يتعذر عليهم إصدار فاتورة ضريبية لكل معاملة، حيث تحسب الضريبة بضرب إجمالي المتحصلات شاملاً

^{٨٦}- IMF, OECD, UN, and World Bank Working Group Supporting the Development of More Effective Tax Systems, *A Report to the G-20 Summit* held in France in 2011, p.11, www.imf.org/external/np

^{٨٧}- أنظر مثلاً: طارق السالوس، "ضوابط ضريبة القيمة المضافة: مقدمة لمعالجة المشكلات العملية لضريبة المبيعات في مصر"، المؤتمر الضريبي السادس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثالث، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠. إذ تشير هذه الدراسة إلى وجود عدة نظم للمعاملة الضريبية لصغار الممولين ل ض.ق.م. منها نظام التقدير الجزائي. ومنها نظام المحاسبة السنوية، حيث يسمح لمن لا تتعدى مبيعاته مبلغاً معيناً أن يورد الضريبة على دفعات شهرية متساوية، مع إتمام التسوية النهائية عند دفع القسط الأخير. ومنها النظم المبسطة التي تستخدم ما يسمى "معاملاً المشروع" (حيث يقوم المسجل بحساب ض.ق.م. المستحقة على مبيعاته بعد خصم نسبة محددة سلفاً من إجمالي قيمة المبيعات). ومنها نظام المحاسبة التقديري المصمم لصغار المكلفين الذين يتعاملون بالتقسيط في شراء مختلفهم وبيع منتجاتهم.

الضريبة لكل فئة سعرية في المعامل الضريبي الخاص بهذه الفئة والذي تحسب قيمته بقسمة فئة الضريبة على (فئة الضريبة + ١٠٠).^{٨٨}

(٢) التشجيع على الامتثال الضريبي بقبول التقدير الذاتي للضريبة من جانب المكلفين، حيث يقوم المكلفون بحساب التزاماتهم الضريبية واستيفاء إقراراتهم وسداد الضريبة في الفترات المحددة، وذلك تعزيزاً لتقافة الالتزام الطوعي. وفي رأي بعض خبراء الضرائب أن هذا الأسلوب قابل للنجاح عند تطبيق ض.ق.م. في مصر، وذلك استناداً إلى ما تراكم من معلومات وخبرات في سياق تطبيق ض.ع.م. لأكثر من عقدين لدى المكلفين ولدى الإدارة الضريبية (لاسيما من خلال الفحص بالعينة لصدقية الإقرارات).^{٨٩}

وللحد من التهرب، نذكر بما سبق اقتراحه من أن يكون للإدارة الضريبية الحق في تسجيل من تتوافر لديها معلومات معقولة. بما في ذلك المعلومات عن ضريبة الدخل. عن بلوغهم أو مجاوزتهم حد التسجيل، وذلك إذا لم يطلبوا التسجيل من تلقاء أنفسهم، وكذلك زيادة سعر الضريبة نقطتين منويتين على مبيعات السلع والخدمات من المسجلين لغير المسجلين.

ويجب الانتباه إلى أن كفاءة الإدارة الضريبية ومستوى الامتثال الضريبي يتوقفان على عوامل أخرى مهمة مثل الاستقرار السياسي، والنزاعات الطائفية والعرقية، ومدى استتباب الأمن في ربوع البلاد والسيطرة الأمنية على حدودها، والوزن النسبي للقطاع الصناعي الذي تشكل معاملاته القسم الأكبر من قاعدة ض.ع.م. أو ض.ق.م.، والوزن النسبي في الاقتصاد للمنشآت الصغيرة والقزمية والأنشطة اللانظامية، وكذلك مدى التركيز في توزيع الدخل والثروة وانعكاساته على توزيع السلطة والنفوذ السياسي. وفي هذه العوامل ثمة اختلافات ليس فقط بين الدول المتقدمة والدول النامية، بل وفيما بين الدول النامية ذاتها. ومن

^{٨٨} - النظم الثلاثة هي: نظام لمن يتعامل في سلع خاضعة لفئة ضريبية واحدة، ونظام لمن يتعامل في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية مع إمكان الفصل بين متحصلات كل فئة، ونظام للمتعاملين في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية ولكن يتعذر الفصل بين متحصلات كل منها. انظر: فوزي عبد العزيز، مرجع سبق ذكره.

^{٨٩} - تكرر اقتراح أسلوب التقدير الذاتي في أوراق متعددة سبقت الإشارة إليها، نذكر منها ورقة ETA وورقتي جلا ١١ ق.د.

الواجب مراعاة هذه العوامل عند تصميم نظام ض.ق.م. أو عند تطويره إذا كان قد جرى تطبيقه أو تطبيق نظام مشابه مثل ض.ع.م. منذ فترة. كما ينبغي ألا يتم تصميم نظام ض.ق.م. أو تعديله في عزلة عن باقي مكونات النظام الضريبي ونمط الإنفاق العام، حيث أن بعض آثار ض.ق.م. التي قد تدفع على عدم الامتثال أو التهرب - كالأثر التراجعي- يمكن تعويضها أو التخفيف من حدتها بتعديلات في أنواع أخرى من الضرائب أو في الإنفاق العام.

ت- ملاحظات إضافية بشأن الكفاءة والامتثال

(١) لا يتوقع أن تكون هناك كلفة عالية للانتقال من ض.ع.م. إلى ض.ق.م.، حيث أن ض.ق.م. تكاد تكون مطبقة حالياً وإن بشكل منقوص أو مشوه من بعض الجوانب، وحيث أن البنية الأساسية المادية والبشرية اللازمة لإدارة ض.ق.م. لن تستحدث؛ فهي قائمة فعلاً من خلال ض.ع.م. الجاري تطبيقها منذ ما يزيد على عقدين.

(٢) فيما يتعلق بتوقيت الانتقال إلى ض.ق.م.، يحبذ عدم بدء التطبيق في فترة تنسم بارتفاع معدل التضخم، حتى لا ترتبط الضريبة في أذهان الممولين وعامة الشعب بارتفاع الأسعار. كما أن التطبيق يجب أن يبدأ في فترة يتحقق فيها استتباب الأمن والاستقرار السياسي، حيث يتعذر على مأموري الضرائب مباشرة مهامهم بأمان، وبخاصة التوصل إلى حصر دقيق للمجتمع الضريبي وتدقيق الإقرارات، في حالات الانفلات الأمني والاضطراب السياسي.

(٣) من الأهمية بمكان أن يسبق تطبيق الضريبة تنفيذ حملة إعلامية واسعة النطاق لتبصير المجتمع بحقيقة هذه الضريبة وتبديد بعض الهواجس بشأنها، مع بيان أنها ليست ضريبة جديدة تماماً وإنما هي مجرد تطوير لضريبة قائمة وهي ض.ع.م.، وتوضيح أن الهدف الأساسي لا يكمن في الحصيلة التي قد لا تزيد كثيراً للأسباب السابق ذكرها في القسم ٥-١ بقدر ما يكمن في إزالة بعض التثوهات في

تطبيق ض.ع.م. وتحسين كفاءتها وفق التطور العالمي في الفكر الضريبي.

٦- التعديلات الموجلة في ض.ع.م. وصلتها بالتحول إلى ض.ق.م.

صدر في ديسمبر ٢٠١٢ قرار بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون ض.ع.م. رقم ١١ لسنة ١٩٩١^{١٠}. وقد تأجل تنفيذ هذا القرار بعد ساعات من صدوره لأسباب سياسية، ولم ينفذ حتى تاريخه. ومن أبرز التعديلات التي تضمنها هذا القرار زيادة سعر الضريبة المقررة على عدد من السلع أبرزها المياه الغازية والبيرة الكحولية وغير الكحولية والمشروبات الروحية والكحولية والسجائر والتبغ وخدمات الفنادق والمنشآت والمطاعم السياحية، وكذلك قضبان وعيدان حديد البناء والأسمنت المائي. كما نقلت بعض السلع من الجدول (١) أو أضيفت إليه بمقتضى المواد ٦ و٨ و١٢، وحذفت بعض السلع من هذا الجدول وأخضعت للسعر العام ل ض.ع.م. (المادة ١١). وتعديلت الضريبة على بعض الخدمات المدرجة في الجدول (٢) مثل خدمات الاتصالات الدولية والمحلية ومكالمات المحمول. (المادة ١٣). وتضمنت التعديلات توسيع تعريف المستورد ليشمل كل شخص طبيعي أو معنوي يستورد سلعا صناعية أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك أيا كان الغرض من الاستيراد، وليس فقط عندما يكون الغرض منه هو الاتجار كما كان الوضع في قانون ١١ لسنة ١٩٩١. وأجاز القانون الجديد إعفاء السلع الرأسمالية الواردة بغرض الإنتاج وكذلك إعفاء ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي، وذلك بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص. وشدد القانون عقوبة التهرب من الضريبة.

^{١٠}- الجريدة الرسمية، العدد ٤٩، تلع (أ)، ٦ ديسمبر ٢٠١٢.

لقد استجاب القرار لبعض الاقتراحات بشأن تعديل ض.ع.م.، مثل إعفاء السلع الرأسمالية المستوردة لغرض الإنتاج (وإن كان الإعفاء جوازياً ولم يمتد فيما يبدو إلى السلع الرأسمالية محلية الصنع)، ومثل تحويل الضريبة إلى ضريبة قيمة على عدد قليل من البنود (حسب المادة ١١)، ومثل تشديد عقوبة التهرب. بيد أن القرار لم يمس الهيكل العام للضريبة، إذ بقي وفق صياغته الأصلية في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، بما في ذلك الاحتفاظ بالجدولين (١) و(٢) وإن أدخلت عليهما بعض التعديلات التي لا تغير من جوهر الفكر الذي تشكلا بمقتضاه. والظاهر أن الهدف الأساسي للتعديلات كان زيادة الحصيلة ومن ثم المساعدة في مواجهة العجز المتزايد في الموازنة. ولا بأس في ذلك، خاصة وأن التعديلات في أسعار الضريبة قد ركزت على سلع وخدمات معظمها لا ينتمي للضروريات.

وقد أحسن المشرع صنعا عندما جعل تعديلات ض.ع.م. مقرونة بتعديلات في بعض الضرائب الأخرى، وذلك بغرض زيادة الإيرادات اللازمة لتمويل الإنفاق العام، لاسيما تمويل زيادة الأجور والمعاشات والدعم، وكذلك للحد مما قد يترتب على هذه التعديلات من بعض الارتفاع في الأسعار أو من أثر تراجع.

من هذه التعديلات زيادة درجة التصاعدية في الضريبة على الدخل بتعديل مدى الشرائح القائمة وإضافة شريحة جديدة بسعر ٢٥% للدخل الأعلى من مليون جنيه، وفرض ضريبة بسعر ٢,٥% على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، وإخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الشركات عند تغيير شكلها القانوني بما في ذلك حالات الاندماج والتقييم، وإخضاع عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢% وكذلك إخضاع عوائد سندات وأذون الخزانة للضريبة بسعر ٢٠%، وفرض ضريبة مقطوعة بسعر ١٠%

على الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون من كل طرح للأوراق المالية لأول مرة في السوق الثانوي.^{٩١} وعدلت بعض أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بما يؤدي إلى إعفاء الوحدات السكنية التي تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٢٤ ألف جنيه، على أن يكون هذا الإعفاء لوحدة واحدة لكل مالك، وعلى أن يخصص للمحافظات ٢٥% من الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة، وأن يخصص ٢٥% من كامل الحصيلة لتطوير العشوائيات.^{٩٢} كما أدخلت تعديلات على قانون ضريبة الدمغة بحيث تستحق ضريبة نسبية بواقع ٤ في الألف سنوياً على أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف وأي صورة من صور التمويل التي تقدمها البنوك، على أن يتحمل البنك والعميل الضريبة مناصفة. كما تضمنت هذه التعديلات استحقاق ضريبة دمغة تصاعدية من ١٠% إلى ٢٥% من أجر الإعلان أو من تكلفته.^{٩٣} ويمكن تكييف هذه الضريبة على أنها بديل عملي ل ض.ع.م. أو ض.ق.م. على الخدمات المالية وخدمات الإعلان.

ولاشك في أن التعديلات الضريبية التي تأجل تنفيذها جديرة بالنظر جنباً إلى جنب مع ما سبق تقديمه من اقتراحات في القسم الخامس عند تحويل ض.ع.م. إلى ض.ق.م. وحبذا لو رافق قرار التحويل تعديلات في نظم الأجور والمعاشات والدعم وغيره من ألوان الحماية الاجتماعية، بما يخفض الأعباء التي تتحملها الطبقات الشعبية

^{٩١} - أنظر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره. وقد تعدل هذا القرار بقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ الصادر في ١٨ مايو ٢٠١٣ ومن ضمن ما تتنوله هذا التعديل رفع الإعفاء الشخصي للممول إلى سبعة آلاف جنيه، وذلك بالإضافة إلى الاستغناء من إعفاء الشريحة الأولى من ضريبة لنخل وهي خمسة آلاف جنيه ليصل حد الإعفاء إلى ١٢ ألف جنيه، وتعديل مدى الشريحة الرابعة لتصبح "أكثر من ٤٥ ألف جنيه حتى ٢٥٠ ألف جنيه" بدلا من "أكثر من ٤٥ ألف جنيه حتى مليون جنيه" مع الإبقاء على سعرها عند ٢٠%، وجعل الشريحة الخامسة "أكثر من ٢٥٠ ألف جنيه" بدلا من "أكثر من مليون جنيه" مع الإبقاء على سعرها عند ٢٥%. ولم يطرأ تغيير على الشرائح الثلاث الأولى حيث بقيت الشريحة الأولى حتى ٥٠٠٠ جنيه" معفاة، وظلت الشريحة الثانية "أكثر من ٥٠٠٠ حتى ٣٠٠٠٠ جنيه" تخضع بسعر ١٠%، والشريحة الثالثة "أكثر من ٣٠٠٠٠ حتى ٤٥٠٠٠ جنيه" بسعر ١٥%. أنظر: الجريدة الرسمية، العدد ٣٠ (مكرر)، ١٨ مايو ٢٠١٣، على الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية: www.incometax.gov.eg

^{٩٢} - أنظر القرار بقانون ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ في الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره.

^{٩٣} - أنظر القرار بقانون ١٠٤ لسنة ٢٠١٢ في الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره.

وبما يحقق تقدماً ملموساً في مجال العدالة الاجتماعية استجابة لمطالب
ثورة يناير ٢٠١١.

ملاحظات ختامية

انتهت هذه الدراسة إلى تحييد التحول من ض.ع.م. المطبقة في
مصر منذ ١٩٩١ إلى ض.ق.م، وناقشت عدداً من القضايا الرئيسية
التي يثيرها هذا التحول، وأوصت بما يجب اتخاذه من قرارات في شأن
كل منها . وقد يكون من المناسب في ختام هذه الدراسة، التأكيد على
ثلاث نقاط:

(١) النظم الضريبية ليست مجرد ظاهرة اقتصادية أو مالية
خالصة، بل إنها ظاهرة سياسية بامتياز أيضاً. ولعلنا نذكر في
هذا الشأن بالعلاقة بين فرض الضرائب والتمثيل السياسي والتي
بلورتها المقولة الشهيرة: لا ضرائب دون تمثيل (no taxation
without representation). وعموماً فإن القرارات التي تتخذ
بشأن السياسات الضريبية لا تتخذ في فراغ، بل هي نتاج
تفاعلات اجتماعية وسياسية بين طبقات وشرائح مختلفة من
للجتمع في سياق تاريخي محدد محلياً وكذلك عالمياً . ففي زمن
العولمة الراهن لم تعد الدول تملك ترف تصميم سياساتها
الضريبية في عزلة عما يجري في باقي الدول ولا في تجاهل لما
تتخذه المؤسسات الدولية من قرارات وما تنص عليه الاتفاقات
الدولية من مبادئ وقواعد في الشأن الاقتصادي عموماً وفي
شئون الضرائب والجمارك خصوصاً. كما أنه لا يمكن تصميم
السياسات الضريبية دون مراعاة التنقلية السريعة لرأس المال
وللأنشطة الاقتصادية عبر الحدود، وما يتصل بذلك من آثار
على التنافسية الدولية.

(٢) الإصلاح الضريبي عملية معقدة، ويتطلب نجاحها عدم الإقتصار على الانطلاق من المقاربات المحدودة نسبياً للتيار السائد في علم الاقتصاد. بل يجب مراعاة النتائج التي أسفرت عنها الفروع الحديثة في علم الاقتصاد بشأن السلوك الاقتصادي للأفراد والمنشآت والحكومات. وهنا تبرز قضية التثوهات التي كثيراً ما تثار عند فرض ض.ق.م. أو غيرها من الضرائب التي تؤثر بأشكال متباينة في الأسعار النسبية للسلع والخدمات، خاصة عندما تفرض هذه الضرائب بأسعار متعددة وتعفى منها بعض السلع والخدمات بإخضاع المكونات المختلفة للاستهلاك لمعدلات ضريبية مختلفة ليس في كل الأحوال أمراً يفتقر إلى مبررات وجيهة؛ فهو قد يكون مطلوباً لتصحيح السلوك الاستهلاكي تحقيقاً لأهداف اجتماعية أو صحية أو تغذوية أو بيئية قد لا يتيسر تحقيقها بوسائل أخرى. كما تبرز هنا الدعوة التقليدية لتركيز النظام الضريبي على اعتبارات الحصيلة من أجل تحقيق أكبر قدر من الإيرادات بتطبيق سعر موحد ل ض.ق.م. مثلاً على السلع والخدمات كافة، مع تركيز الإنفاق العام على اعتبارات العدالة. فقد ثبت عدم إمكان الفصل الحاد بين الضرائب والإنفاق العام في دول العالم على اختلافها من حيث الفقر أو الغنى أو من حيث التقدم والتخلف.

(٣) من أهم شروط النجاح في إنجاز أهداف النمو الاقتصادي والتشغيل الكامل والعدالة الاجتماعية تحقيق نوعين من التكامل في نظام المالية العامة وسياساتها. النوع الأول هو تكامل عناصر النظام الضريبي، وخاصة الجمع بين أنواع مختلفة من الضرائب غير المباشرة التي تطبق على طيف واسع من السلع والخدمات وبين الضرائب المباشرة على دخول الأفراد والمنشآت وعلى الممتلكات. فهذا الجمع يحقق أغراضاً عدة، لا سيما تكبير الحصيلة عن طريق بسط شبكة الضرائب على عدد

كبير من الأوعية الضريبية ، ومراعاة العدالة من خلال تباين أسعار الضرائب غير المباشرة بحسب أهمية السلعة أو الخدمة في الاستهلاك الشعبي، ومن خلال تصاعدية الضرائب على الدخل والثروة. وفي هذا السياق يجب النظر إلى ض.ق.م. كعنصر من عناصر نظام ضريبي شامل ومتكامل. والنوع الثاني هو ضرورة التكامل بين النظام الضريبي ونمط الإنفاق العام، مع توزيع مهمة تحقيق أهداف النمو والتشغيل والعدالة بينهما، ومع السعي لتعويض بعض الآثار التراجعية ل ض.ق.م. وغيرها من الضرائب غير المباشرة بإجراءات في جانب الإنفاق العام، لاسيما بنود الأجور والمعاشات والدعم وغيره من صور الحماية الاجتماعية.

كراسات السياسات سلسلة جديدة يصدرها معهد التخطيط القومي اعتباراً من يناير ٢٠١٤. والسمة الرئيسية لهذه السلسلة هو تركيز ما يصدر فيها من أوراق بحثية على قضايا السياسات في المجالات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها من مجالات التنمية الشاملة والمستدامة في مصر، وتقديمها مقترحات محددة بشأن إصلاح هذه السياسات. والأوراق البحثية التي تصدر في هذه السلسلة ليست أوراقاً محكمة بالمعنى العلمي، ولكنها قد خضعت لعدد من مراحل ضبط الجودة.

هذه الكراسة

في هذه الكراسة تعريف بالضريبة العامة على القيمة المضافة، مع بيان أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بينها وبين الضريبة العامة على المبيعات المطبقة في مصر حالياً، ومع تقييم لما ينسب للضريبة على القيمة المضافة من مزايا وعيوب. وقد انتهت الكراسة إلى تحبيذ انتقال مصر من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة، وذلك في ضوء تفوق مزاياها على عيوبها، وكذلك بالنظر إلى الحاجة إلى إصلاح ما يشوب تطبيق الضريبة العامة على المبيعات من أوجه نقص أو تشوهات تؤدي إلى انخفاض معدل كفاءتها.

وقد قدمت الورقة مقترحات محددة فيما يتعلق بتصميم نظام الضريبة على القيمة المضافة، لاسيما فيما يتعلق بقاعدة الضريبة وأسعارها، ونظام الخصم الضريبي، وحد التسجيل ونظام التسجيل. كما ناقشت الكراسة قضايا تخصيص إيرادات الضريبة أو جزء منها لمصارف بعينها، والإجراء المعروف بضريبة القيمة المضافة الاجتماعية، واتخذت موقفاً بشأن كل منهما مؤسساً على الحجج النظرية والخبرات العملية. وتناولت الكراسة التعديلات في قانون الضريبة العامة على المبيعات التي صدرت في ديسمبر ٢٠١٢، ولكن تأجل تنفيذها، بقصد تقييم مدى قدرتها على سد الفجوة بين الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة.

وقد أنجزت الدراسة الخاصة بهذه الكراسة في إطار بحث "بعض قضايا إصلاح المالية العامة في مصر" الذي يقوم به فريق عمل من مركز دراسات السياسات الكلية بمعهد التخطيط القومي، ويشرف على تنفيذه أ.د. إبراهيم العيسوي أستاذ الاقتصاد والمستشار المتفرغ بالمعهد.